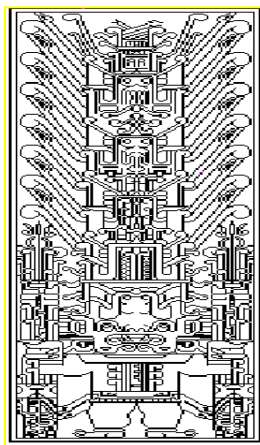


**UNIVERSIDAD NACIONAL FEDERICO VILLARREAL**  
**ESCUELA UNIVERSITARIA DE POST GRADO**  
**DOCTORADO EN CONTABILIDAD**



**TESIS:**

**“LA AUDITORÍA FORENSE COMO INSTRUMENTO PARA LA  
REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL  
PERU, PROPUESTA ACTUAL”**

**PRESENTADA POR LA GRADUANDO:**

**MS. GRACIELA PEÑA VELÁSQUEZ**

**PARA OPTAR EL GRADO DE DOCTOR EN CONTABILIDAD**

**LIMA- PERÚ**

**2015**

**DEDICATORIA:**

A mi esposo, hijos, padre, madre y hermanos

Por el apoyo permanente

En mi desarrollo profesional.

**MS. GRACIELA PEÑA VELÁSQUEZ**

## **AGRADECIMIENTO:**

Mi especial agradecimiento para los distinguidos Miembros del Jurado:

**DR. ROBERTO CUMPEN VIDAURRE**

**DRA. MARÍA TERESA BARRUETO PÉREZ**

**DR. DOMINGO HERNÁNDEZ CELIS**

Por su criterio objetivo en la evaluación de este trabajo de investigación.

Asimismo mi agradecimiento para mi asesor:

**DR. ALFONSO SANTA CRUZ RAMOS**

Por las sugerencias recibidas para el mejoramiento de este trabajo.

Muchas gracias para todos.

**MS. GRACIELA PEÑA VELÁSQUEZ**

## **RESUMEN:**

La tesis denominada: **“LA AUDITORIA FORENSE COMO INSTRUMENTO PARA LA REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERU, PROPUESTA ACTUAL”**; cuyo problema se ha identificado en el incremento de la defraudación tributaria en el Perú, debido a varios factores. Esta problemática se expresa en la siguiente pregunta: ¿De qué manera la auditoria forense facilitará la reducción de la defraudación tributaria en el Perú? Ante la problemática, se propone la solución a través de la formulación de la hipótesis: La auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria, mediante la previsión y descubrimiento de fraudes relacionados con los tributos. Este trabajo se ha orientado al siguiente objetivo: Establecer la manera como la auditoria forense facilitará la reducción de la defraudación tributaria en el Perú. La investigación es básica o pura; del nivel descriptivo-explicativo; se utilizó los métodos descriptivo e inductivo. El diseño es el no experimental. La población estuvo compuesta por 10,000 personas y la muestra estuvo compuesta por 370 personas. El tipo de muestreo aplicado es el muestreo probabilístico. Las técnicas utilizadas para la recopilación de datos fueron las encuestas. El instrumento utilizado fue el cuestionario. Se aplicaron las siguientes técnicas de análisis de información: análisis documental, indagación, conciliación de datos, tabulación, comprensión de gráficos. Se aplicó las siguientes técnicas de procesamiento de datos: ordenamiento y clasificación, registro manual, proceso computarizado con Excel y proceso computarizado con SPSS. El resultado más importante es que el 93 por ciento de los encuestados acepta que la auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria.

**Palabras clave:** Auditoria forense; reducción de la defraudación tributaria; previsión de fraudes y descubrimiento de fraudes tributarios.

**MS. GRACIELA PEÑA VELÁSQUEZ**

## **ABSTRACT**

The thesis entitled: "**THE FORENSIC AUDIT AS A TOOL FOR THE REDUCTION OF TAX FRAUD IN PERU, CURRENT PROPOSAL**"; whose problem has been identified in the increase of tax fraud in Peru, due to several factors. This problem is expressed in the following question: How forensic audit will facilitate the reduction of tax fraud in Peru? Faced with the problem, the solution through the formulation of the hypothesis is proposed: Forensic audit facilitates the reduction of tax fraud by anticipating and discovery of fraud related taxes. This work has focused on the following objective: To establish how the forensic audit will facilitate the reduction of tax fraud in Peru. The research is basic or pure; descriptive-explanatory level; the descriptive and inductive methods was used. The design is not experimental. The population consisted of 10,000 people and the sample was composed of 370 people. The applied sampling probability sampling. The techniques used for data collection were surveys. The instrument used was the questionnaire. Documentary analysis, inquiry, data reconciliation, tabulation, understanding of graphs: the following information analysis techniques were applied. Sorting and classification, manual record, computerized process with Excel and SPSS computerized process: the following technical data processing was applied. The most important result is that 93 percent of respondents agree that forensic audit facilitates the reduction of tax fraud.

Keywords: Forensic Audit; reduction of tax fraud; forecast fraud and tax fraud discovery.

**MS. GRACIELA PEÑA VELÁSQUEZ**

## **RESUMO:**

A tese intitulada: "**A AUDITORIA FORENSE COMO FERRAMENTA PARA A REDUÇÃO DA FRAUDE FISCAL NO PERU, ACTUAL PROPOSTA**"; cujo problema foi identificado no aumento da fraude fiscal no Peru, devido a vários fatores. Esse problema se expressa na seguinte questão: como auditoria forense vai facilitar a redução da fraude fiscal no Peru? Diante do problema, a solução através da formulação da hipótese é proposta: auditoria forense facilita a redução da fraude fiscal, através da antecipação e da descoberta de impostos fraude associada. Este trabalho tem incidido sobre o seguinte objetivo: estabelecer como a auditoria forense vai facilitar a redução da fraude fiscal no Peru. A pesquisa é básica ou pura; nível descritivo-explicativo; Foram utilizados os métodos descritivos e indutivos. O projeto não é experimental. A população foi composta por 10.000 pessoas e a amostra foi composta por 370 pessoas. A amostragem probabilística de amostragem aplicado. As técnicas utilizadas para a coleta de dados foram inquéritos. O instrumento utilizado foi o questionário. Análise documental, a investigação, a reconciliação de dados, tabulação, a compreensão de gráficos: foram aplicadas as seguintes técnicas de análise de informação. Seleção e classificação, registro manual, o processo informatizado com Excel e SPSS processo informatizado: o seguinte processamento de dados técnica foi aplicada. O resultado mais importante é que 93 por cento dos entrevistados concordam que a auditoria forense facilita a redução da fraude fiscal.

Palavras-chave: Auditoria Forense; redução da fraude fiscal; fraude previsão e descoberta a fraude fiscal.

**MS. GRACIELA PEÑA VELÁSQUEZ**

## INTRODUCCIÓN:

La investigación titulada: **“LA AUDITORIA FORENSE COMO INSTRUMENTO PARA LA REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERU, PROPUESTA ACTUAL”**, se ha desarrollado en el marco del Reglamento de Grados de la Escuela Universitaria de Postgrado de la Universidad Nacional Federico Villarreal y el proceso científico generalmente aceptado y cuyo objetivo es establecer la manera como la auditoria forense facilitará la reducción de la defraudación tributaria en el Perú.

El **Capítulo I**, se refiere al **planteamiento del problema** y dentro del mismo se considera los antecedentes, planteamiento del problema, objetivos, justificación, alcances y limitaciones y la definición precisa de las variables.

El **Capítulo II**, contiene el **marco teórico de la investigación**. Específicamente se refiere a las teorías generales y específicas sobre el tema. Dentro de las teorías específicas está el tratamiento de las teorías sobre la auditoría forense y reducción de la defraudación tributaria. También en este capítulo presenta el marco conceptual de la investigación y la hipótesis.

El **Capítulo III**, está referido al **método** y dentro del mismo se trata el tipo de investigación, diseño de investigación, estrategia de la prueba de hipótesis, variables de la investigación, población, muestra, técnicas e instrumentos de recolección de datos; procesamiento; y, análisis de datos.

El **Capítulo IV**, está referido a la presentación de **resultados** y dentro de ello se presenta la contrastación de hipótesis y el análisis e interpretación de dichos resultados.

El **Capítulo V**, presenta la **discusión** y específicamente se realiza la discusión de los resultados, la presentación de conclusiones, recomendaciones y las referencias bibliográficas.

Finalmente se presenta los anexos correspondientes y dentro del mismo se considera la matriz de consistencia y la encuesta realizada.

**MS. GRACIELA PEÑA VELÁSQUEZ**

# **“LA AUDITORIA FORENSE COMO INSTRUMENTO PARA LA REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERU, PROPUESTA ACTUAL”**

## **ÍNDICE**

Dedicatoria	02
Agradecimiento	03
Resumen	04
Abstract	05
Resumo	06
Introducción	07

## **CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

1.1	Antecedentes de la investigación	11
1.2	Delimitación de la investigación	19
1.3	Planteamiento del problema	20
1.4	Objetivos de la investigación	21
1.5	Justificación e importancia de la investigación	22
1.6	Alcances y limitaciones de la investigación	23
1.7	Definición de las variables	24

## **CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO**

2.1.	Teorías generales relacionadas con la investigación	25
2.1.1.	Teoría general de la economía	25
2.1.2.	Teoría general de la administración	42
2.1.3.	Teoría general de las finanzas	58
2.1.4.	Teoría general del control	63
2.1.5.	Teoría general de la contabilidad	73
2.2.	Bases teóricas especializadas sobre la investigación	80

2.2.1. Auditoría forense	80
2.2.2. Reducción de la defraudación tributaria	89
2.2.3. Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria	95
2.3. Marco conceptual de la investigación	102
2.3.1. Conceptos relacionados con la auditoría forense	102
2.3.2. Conceptos relacionados con la reducción de la defraudación tributaria	115
2.4. Hipótesis de la investigación	123
2.5. Marco filosófico, ético y sociológico de la investigación	124

### **CAPITULO III:**

#### **MÉTODO**

3.1. Tipo de investigación	129
3.2. Nivel de la investigación	129
3.3. Métodos de la investigación	129
3.4. Diseño de investigación	129
3.5. Estrategia de prueba de hipótesis	130
3.6. Operacionalización de las variables de la investigación	131
3.7. Población de la investigación	132
3.8. Muestra de la investigación	132
3.9. Técnicas e instrumentos de recolección de datos	133
3.10. Técnicas de procesamiento de datos	133
3.11. Técnicas de análisis de datos	134

### **CAPÍTULO IV:**

#### **PRESENTACIÓN DE RESULTADOS**

4.1. Contrastación de la hipótesis	135
4.2. Análisis e interpretación de los resultados	141

**CAPÍTULO V:**  
**DISCUSIÓN**

5.1. Discusión de los resultados obtenidos	161
5.2. Conclusiones	162
5.3. Recomendaciones	163
5.4. Referencias bibliográficas	165

**ANEXOS**

Anexo No. 1: Matriz de consistencia	169
Anexo No. 2: Instrumento: Encuesta	170
Anexo No. 3: Validación del instrumento por expertos	175
Anexo No. 4: Confiabilidad del instrumento con el alfa de Cronbach	176
Anexo No. 5: Definición de términos	178

## **CAPÍTULO I:**

### **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

#### **1.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN**

Los antecedentes son los siguientes:

Medianero (2013)<sup>1</sup>, estudia todos los criterios que deben cumplirse para obtener una auditoría forense de calidad y de beneficio para las empresas. Estos criterios podrían adecuarse al sector gubernamental para combatir la corrupción. El resultado mas importante está en que el 97% de los encuestados acepta que la auditoria forense debe pasar por un control de calidad para ser de utilidad en la gestión transparente de los agentes económicos.

García (2013)<sup>2</sup>, formula los criterios bajos cuales debe desarrollarse la auditoría integral en los Gobiernos Regionales; de tal modo que sea la herramienta efectiva contra el fraude y la corrupción y contribuya a recobrar la confianza de parte del resto del Sector Público y especialmente de la comunidad. En este trabajo se considera que el fraude y la corrupción son actos ilegales casi institucionalizados en el quehacer de los niveles gubernamentales. Para enfrentarse a tales actos la Presidencia de los Gobiernos Regionales, debe hacer uso de una extraordinaria herramienta de gestión y control institucional, como es la auditoría integral. La auditoría integral, de seguro además de evidenciar los procesos y procedimientos institucionales, va a aportar las recomendaciones que requieren los gobiernos regionales para adoptar una política severa, justa y decidida para no tolerar comportamientos fraudulentos y de corrupción en estas instituciones por parte de directivos, funcionarios y trabajadores, en estas instituciones que recién se han creado en nuestro país. En este trabajo el resultado más importante esta en que el 99% de los encuestados acepta que la auditoria integral también al igual que la auditoria forense facilita la lucha efectiva contra el fraude y la corrupción.

---

<sup>1</sup> Medianero Panta Luis (2013) Tesis: “Control de calidad en el desarrollo de la auditoria forense”, elaborado para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos

<sup>2</sup> García Haro Luis Flavio (2013) Tesis: Auditoria integral: una respuesta efectiva de lucha contra el fraude y la corrupción en los gobiernos regionales. Presentada para optar el Grado de Maestro en auditoria Integral en la Universidad Nacional Federico Villarreal

Eslava (2013)<sup>3</sup>, describe la forma como llevar a cabo la auditoría forense de modo que resulte útil para la gestión eficiente, económica y eficaz de los recursos que operan las cooperativas de servicios múltiples. El trabajo destaca la aplicación de procedimientos antifraude de parte de directivos, funcionarios y trabajadores cooperativistas. Asimismo se recalca el proceso a seguir con la evidencia obtenida. El resultado más relevante es que el 97% de los encuestados acepta que la auditoría forense facilita la gestión transparente de las cooperativas de servicios múltiples. Describe las etapas de la auditoría forense y la forma como incide en la gestión de las municipalidades de nuestro país, por el enfoque que tiene será de utilidad para el presente trabajo.

Fuentes (2013)<sup>4</sup>, analiza el carácter constructivo de la contabilidad y el retrospectivo de la auditoría forense y la forma como facilitan la efectividad de la planificación, organización, dirección, coordinación y control de las empresas. En la auditoría forense se destaca el carácter investigativo hasta establecer los fundamentos de hecho y de derecho de directores, gerentes, funcionarios y trabajadores; asimismo se resalta los procedimientos para obtener la evidencia suficiente, competente y relevante para el informe correspondiente. La conclusión más relevante en este trabajo es que el 98% de los encuestados acepta que la contabilidad y la auditoría forense son herramientas facilitadoras para la gestión transparente y efectiva de la gestión de las empresas, porque aportan información para la toma de decisiones.

Vergara (2013), desarrolla el proceso de la auditoría forense, los procedimientos, técnicas y prácticas y los relaciona con las actividades administrativas, comerciales, contables, tributarias y de otro tipo que llevan a cabo las empresas. Asimismo recalca la necesidad de aplicar la auditoría forense para prevenir, detectar y luchar contra la corrupción en las entidades privadas y públicas de nuestro país. La conclusión más relevante es que el 95% de los encuestados acepta que la auditoría forense facilita la gestión transparente y eficiente de la empresa moderna.

---

<sup>3</sup> Eslava Cano Erick (2013) Tesis: “El Proceso de la Auditoría forense en la gestión municipal”, elaborado para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos

<sup>4</sup> Fuentes González Julián (2013) Tesis: “La contabilidad y la auditoría forense, herramientas para la efectividad de la gestión de las empresas”. Este trabajo ha sido presentado en la Universidad Nacional del Callao para optar el grado de Contador Público.

Herrera (2013)<sup>5</sup>, se refiere a la participación de las organizaciones profesionales en la ayuda para fortalecer la moralidad en la esfera gubernamental. Se hace énfasis a la labor de la auditoría integral como una de las mejores formas de contribuir a luchar contra el fraude y la corrupción que impera en los gobiernos nacionales, regionales y locales de los países. La corrupción es un concepto tan amplio y alcanza tantos y tan distintos estamentos de la sociedad, que es casi un contrasentido hablar, sobre como la dirección financiera de los gobiernos puede controlar la corrupción en términos generales. Los gobiernos siempre tendrán la responsabilidad de tomar acción para controlar la corrupción en la comunidad como un todo.

Ramírez (2013)<sup>6</sup>, señala que el fraude y la corrupción se han convertido en una institución intangible y amorfa que de alguna manera involucra personas, instituciones y recursos. Los periódicos, la televisión y la radio divulgan complejas malversaciones, grandes fraudes empresariales y delitos comerciales que el ciudadano común y corriente no puede sino asombrarse ante el evidente ingenio y eficiencia con que actúan estas personas. El mismo autor en su trabajo denominado: “Actitud del Auditor Independiente frente a actos de corrupción”, presentado a la XXXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad de Diciembre de 2012; menciona: “la corrupción es un mal incurable, en nuestro medio se encuentra de moda; por tanto deben desarrollarse en diferentes niveles programas de anticorrupción con el fin de superar esta situación en los negocios, en la administración de las empresas y en el gobierno corporativo de las entidades públicas o privadas”.

Abreu (2013)<sup>7</sup>; determina que según los analistas especializados en medir el grado de evasión tributaria, la República dominicana es un país que está colocado en la tercera categoría de grado de evasión fiscal del Impuesto a la Renta y el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Industrializados y servicios. Los porcentajes están en un 20% a 40% y en más de 40%, respectivamente. La evasión en dicho país, viene dada como consecuencia de falta de educación, conciencia y cultura tributaria. La administración Tributaria Dominicana, durante muchos años ha estado cargando la misma base impositiva, lo que ha originado una suerte de resistencia en los contribuyentes, la misma que se ha

---

<sup>5</sup> Herrera Juan R. (2013) Conferencia Internacional: Problemas de Fraude y Corrupción en el Gobierno. México.

<sup>6</sup> Ramírez Enríquez Alberto (2013) Conferencia denominada: “Medidas para evitar la corrupción en la empresa”, dictada en el Tercer Encuentro Interamericano de Auditores Externos de Octubre 2012

<sup>7</sup> Abreu, Santiago (2013), Investigación titulada: “Los tributos y su evolución en la República Dominicana”, presentada para optar el Grado Académico de Magister en Derecho Tributario en la Universidad Católica Madre y Maestra de Santo Domingo

concretado en diversas formas de evasión, como la no declaración, la declaración por importes menores, la utilización de gastos que no corresponden, la doble facturación, etc. En los últimos años se han realizado algunos esfuerzos con la promulgación de leyes sobre amnistía tributaria, que antes de reducir la evasión tributaria, la han incrementado, porque los que antes pagaban, al ver el beneficio que obtenían los que no pagaban, se han transformado en evasores fiscales; lo que demuestra que las amnistías, no necesariamente son favorables para incrementar la recaudación tributaria. Por otro lado la percepción de los contribuyentes y ciudadanos dominicanos en general es que la Administración Tributaria se maneja de una manera poco transparente, lo que es la excusa perfecta para aumentar la evasión. En el trabajo, se exhorta a las autoridades dominicanas, a que, sobre la base del consenso nacional, se aboquen a una verdadera reforma fiscal, estudiando la verdadera capacidad económica del pueblo y aprobando los tributos con justicia y equidad. Este estudio servirá para comparar los niveles de evasión y también para encontrar en la Contabilidad una herramienta que facilite la reducción de este flagelo.

Ramírez (2013)<sup>8</sup>; señala que es necesario el fortalecimiento de las funciones ejecutadas por la Dirección General de Impuestos Internos; promueve la cultura tributaria; analiza la ejecución de los impuestos cobrados; analiza la eficiencia y eficacia de la administración tributaria mediante la utilización de indicadores de gestión. El trabajo, recomienda la transformación gerencial de la Dirección general de Impuesto Internos, en su nivel asesor o de staff y en su nivel técnico especializado. El trabajo hace referencia a la exigencia resultante del proceso mundial del incremento de la competitividad, partiendo de la adecuación de las estructuras organizacionales para hacerlas capaces de llevar a cabo su cometido con eficiencia y eficacia y en un ambiente de mejora continua institucional. El trabajo critica las reformas tributarias dominicanas. Al respecto indica que adolecen de una reflexión crítica de la estrategia en el cobro de los tributos. La hipótesis contrastada fue que para elevar el nivel de desempeño de la Dirección General de Impuestos Internos, es imprescindible la aplicación de modernos y efectivos instrumentos teóricos de gerenciamiento efectivo. Este trabajo facilitará el análisis del gerenciamiento de la Intendencia Regional de Lima, en cuanto a sus políticas, estrategias, tácticas, objetivos y resultados.

---

<sup>8</sup> Ramírez, Pascual (2013) Investigación titulada: “Reformas Gerenciales en el Área Tributaria Dominicana” para optar el Grado de Magister en Gestión Pública en la Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra de Santo Domingo

Vásquez (2013)<sup>9</sup>, propone alternativas para mejorar las medidas de control fiscal que permitan disminuir la evasión en las personas naturales; asimismo propone alternativas para mejorar la eficiencia del personal fiscalizador, garantizando de esta manera la recaudación del impuesto a la renta de tercera categoría. De acuerdo con la investigación, los negocios unipersonales estudiados en Tingo María incurrieron en evasión tributaria por un monto total de S/. 620,814.00, sin considerar intereses moratorios, multas y sus respectivos intereses moratorios en el ejercicio 2012, siendo el 16% para el Impuesto General a las Ventas, 72% para el Impuesto a la Renta y el 12% para el Impuesto al Patrimonio empresarial que estuvo vigente en ese periodo. Según la investigación, el porcentaje de evasión que detecta la administración tributaria a los negocios fiscalizados representa solo un 0.52 por ciento del monto total de evasión tributaria. Lo que demuestra que las limitaciones en la metodología de fiscalización y la incompetencia del personal de la Administración Tributaria propician la evasión del impuesto a la renta de tercera categoría de personas naturales de Tingo María.

Guarderas (2013)<sup>10</sup>, establece que en la gestión empresarial moderna de los Establecimientos de Hospedaje, la clave debe ser el tratamiento tributario de las rentas y gastos que se originan como producto del giro de este tipo de empresas, lo cual se logra con el conocimiento, comprensión, aplicación y evaluación correcta de las normas, políticas y procedimientos tributarios, contenidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento. La autora, indica, es aquí donde se hace necesaria la participación profesional, del Grado de Maestro, quien con toda la gama de conocimientos, tecnicismo y normas éticas; está preparado para formular y evaluar respectivamente, la aplicación de los reparos en la declaración tributaria de los contribuyentes, para que ésta sea correcta y por ende útil para la planeación, toma de decisiones y control y no tienda al engaño e incluso al fraude tributario, contra la Administración Tributaria, los clientes, proveedores, inversionistas, acreedores. El tratamiento adecuado del reparo tributario debe responder al crecimiento y diversificación de las operaciones financieras que realizan los establecimientos de hospedaje; asimismo, a la variedad y cuantía de bienes y servicios de todo orden que se

---

<sup>9</sup> Vásquez Chávez, Nelly (2013), Investigación titulada: “Ineficacia de la Administración Tributaria en la fiscalización de rentas de tercera categoría de personas naturales de Tingo María- año 2013”; presentada para optar el Título de Contador Público en la Universidad Nacional de la Amazonía Peruana

<sup>10</sup> Guarderas Aldana, Roberto (2013) Tesis: “El reparo tributario en el impuesto a la renta de establecimientos de hospedaje”, presentada para optar el grado de Maestro en Tributación en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

manejan, lo que debe ser evaluado mediante la aplicación profesional de los procedimientos tributarios establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta. La aplicación correcta del reparo tributario, permite demostrar, la situación financiera y económica a través de los estados contables que muestran los datos valuados y clasificados con criterios tributarios, lo cual incide en la razonabilidad de la información tributaria, los resultados tributarios y la credibilidad de las empresas frente a la Administración tributaria y otros entes privados y públicos. El tratamiento tributario no puede contribuir eficazmente a una buena gestión financiera y económica si el problema esta en su base, es decir, en la aplicación de los procedimientos tributarios; de allí la importancia que tiene el conocimiento, comprensión y aplicación correcta del reparo tributario para la auditoria tributaria, porque constituyen la evidencia del adecuado uso de los procedimientos admitidos por las normas tributarias. La aplicación del reparo tributario, asegura la obtención de información financiera, económica y patrimonial concordante con la Ley del Impuesto a la renta y su Reglamento, la misma que es utilizada por los agentes económicos (acreedores, proveedores, estado) sin inducirlos a tomar decisiones equivocadas en relación al Establecimiento de Hospedaje. Todo esto, actualmente, tiene un mayor efecto con la utilización de los Programas de Declaración Telemática, lo que hace que en forma automática, luego del registro de un dato del Balance General, Estado de Ganancias y Pérdidas, adición o deducción, se obtenga la renta imponible o pérdida tributaria del ejercicio en forma inmediata; permitiéndole además a la Administración Tributaria realizar compulsas u otros procedimientos en base a estas herramientas. La autora agrega, la formulación de la tesis se justifica plenamente porque permite obtener el conocimiento de la naturaleza, finalidad y resultados de la aplicación de los reparos tributarios (adiciones y deducciones) en las declaraciones juradas anuales del impuesto a la renta de los establecimientos de hospedaje; todo lo cual repercutirá favorablemente en estas empresas y en su entorno. Este trabajo de investigación indirectamente tiende a realizar una crítica totalmente constructiva de la labor del Contador Público y el Auditor Tributario en nuestro país en relación con su grado de conocimiento, comprensión, aplicación, análisis e interpretación que tienen sobre los reparos tributarios; la misma que se vuelve necesaria para definir como estamos haciendo realmente las cosas para nuestros clientes a quienes nos debemos y por quienes tenemos un status profesional y social que tenemos que fortalecerlo.

Puertas (2013)<sup>11</sup>, ha contribuido a determinar, por un lado el incremento en los niveles de ingreso mediante la recaudación de los tributos acogidos a la norma tributaria que aprueba el Desagio Tributario y por otro lado el efecto de esta medida tributaria en los contribuyentes como instrumento en la regularización de sus deudas tributarias que se encontraban imposibilitadas de ser pagadas por la considerable suma que resultaba aplicar la actualización de los intereses y multas por el régimen normal. la deuda tributaria insoluble en el período 2006-2013 alcanzó 59 mil millones de Nuevos Soles, la misma que en la mayoría de los casos, al año 2012, todavía no ha prescrito, lo que conllevó a tomar decisiones referidas a la aplicación de las medidas tributarias como la del desagio. Dichas medidas han venido facilitando la recuperación de las deudas tributarias que en algún momento se consideraban incobrables. Según la autora se estima que la implantación del sistema de desagio reducirá en 12 mil millones de Nuevos Soles las deudas tributarias pendientes de cobro. Dicha recuperación incrementará los ingresos que necesita el Tesoro Público para distribuir a los Sectores que son responsabilidad del Estado y facilitar su desarrollo. Con la aplicación del desagio tributario ganan las empresas porque han fraccionado y/o aplazado sus deudas sin los intereses y multas del Régimen General o normal y también ha ganado la sociedad, porque ha recibido los beneficios de los mayores niveles de ingresos captados, los que han sido aplicados en los programas que son de cargo del Estado; de este modo la investigación ha tenido un impacto en el empresariado, en el Estado y en la Sociedad, porque contribuyó a conocer la importancia de la aplicación de este instrumento tributario, como estrategia para el cumplimiento de las metas, objetivos y misión contenida en los planes y programas del Estado.

Santiago (2013)<sup>12</sup>, indica que actualmente, se habla de ética empresarial, de administración con valores, de juego limpio, etc., lo que configura la realización de actividades en un marco de equidad, estabilidad normativa, realidad económica y apoyo a la recaudación fiscal para que el Estado disponga los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Si bien, la elusión es el arte de interpretar las normas fiscales y aplicarlas con el fin de obtener ahorros en los impuestos, que de otra forma se pagarían sin remedio, en cambio

---

<sup>11</sup> Puertas García Sara (2013) Tesis: “El desagio tributario y recaudación y distribución del ingreso para el desarrollo del país”. Presentada para optar el Grado de Maestro en Finanzas en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

<sup>12</sup> Santiago Saturnino, Patricio Aparicio (2013) Tesis: “Elusión Tributaria: Caso De Aprovechamiento de los vacíos de las normas fiscales en el Sistema Tributario Nacional”, Presentada para optar el Grado de Doctor en Contabilidad en la Universidad Nacional Federico Villareal

configura un aprovechamiento de un tecnicismo en contra del espíritu de la ley, en provecho propio y afectando a todos los ciudadanos del país, porque los tributos sirven para que el Estado preste servicios para todos. La elusión, de hecho camina por el borde, aprovecha los vacíos de las leyes fiscales sobre situaciones no consideradas por los hacedores de las mismas o bien porque algunas normas producen efectos no previstos. Por tanto todo trabajo que se formule para evitar la elusión es de veras justificable, porque va en beneficio del Estado y el Estado somos todos los ciudadanos. Para los contribuyentes, si bien la elusión es el arte de ahorrar sin salirse del marco de las mismas leyes. No se trata de violentar leyes ni arriesgar prestigio ni bolsillo; se trata de interpretar y aprovechar la letra (más que el espíritu) de las disposiciones legales, analizándolas en su conjunto y buscando los puntos débiles que se hayan dejado. Es por ello que los asesores, consultores tributarios y planificadores fiscales deben ser eternos estudiantes de las leyes y reglamentos impositivos, pues la elusión exige un nivel importante de seguridad aunque camine por la cuerda floja. Aunque claro en este caso el contribuyente se favorece, pero se afecta al acreedor, es decir al Estado y el Estado somos todos los ciudadanos. Si bien la elusión constituye una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales, sin embargo el aprovechamiento de los vacíos, de los subterfugios, resquicios y otros puntos débiles de la norma configura una forma de defraudar al Estado y a la sociedad, aunque ciertamente no se configure un delito. El autor indica, hoy escuchamos a profesores y profesionales incentivar la elusión con frases como "hay que eludir los impuestos, no evadirlos"; "hay que escaparle al fisco, pero legalmente"; "hay que aprovecharse de las debilidades de la ley en nuestro favor"; "hay que gambetear a la SUNAT (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria), pero nunca en contra de lo que dice la ley". En realidad, estas personas están contribuyendo a que se produzcan consecuencias como la caída de los ingresos del fisco, mayores reformas impositivas, mayores inequidades, tanto horizontales como verticales. Eludir es evitar que se produzca el hecho imponible, con lo que ningún impuesto es exigible, por tanto no es acto un totalmente normal. La elusión tributaria es una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias, por tanto debe ser neutralizada, para evitar trastornos en el sistema tributario.

Ruiz (2013)<sup>13</sup>, indica que la elusión fiscal es un acto lícito cuyo propósito es reducir el pago de los tributos que por ley le corresponden a un contribuyente. Pueden ser por el aprovechamiento de vacíos en la normas tributarias; en buena cuenta la elusión constituye una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales; que sin embargo el sistema tributario debe abocarse a reducir dichos vacíos para evitar que se siga produciendo este acto que va en contra la política tributaria del país. Entre tanto el problema es de que manera se pueden obtener normas que contengan obligaciones fiscales sin vacíos legales, de tal modo que se pueda disminuir la elusión fiscal y facilitar la efectividad del sistema tributario de nuestro país. El propósito de este trabajo es proponer alternativas que permitan disponer de normas que aprueban obligaciones fiscales que no contengan vacíos legales y por tanto se neutralice la elusión fiscal y facilite la efectividad del sistema tributario. Para tal efecto se propone la participación de especialistas del más alto nivel académico y con las competencias suficientes para que las normas tributarias no contengan los vacíos legales que permitan la elusión fiscal; si no todo lo contrario para que el sistema financiero cumpla sus metas, objetivos, misión y visión. En este trabajo se ha utilizado todos los procedimientos metodológicos para llegar a los resultados que favorecerán al sistema tributario.

## **1.2 DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACION**

### **DELIMITACIÓN ESPACIAL:**

Este trabajo se desarrolló en la Superintendencia Nacional de Adunas y Administración Tributaria (SUNAT).

### **DELIMITACIÓN TEMPORAL:**

Este trabajo ha tomado información del año 2010 a la fecha, aunque esencialmente está orientado al futuro, considerando que se está proponiendo a la auditoría forense como una herramienta para reducir la defraudación tributaria.

---

<sup>13</sup> Ruiz Vera, José Rosario (2013) Informe Final Investigación Docente: “Sistema tributario: La elusión una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales. Análisis crítico” - presentado en la Universidad Nacional Santiago Antúnez de Mayolo- Huaraz – Perú

### **DELIMITACIÓN SOCIAL:**

En el marco de la obtención de información para el trabajo se estableció relaciones con personal relacionado con la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).

### **DELIMITACIÓN TEÓRICA:**

Este trabajo tiene bien delimitado el tratamiento de las variables. Al respecto se tiene previsto tratar la teoría de la auditoría forense y la reducción de la defraudación tributaria.

## **1.3 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

### **1.3.1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA**

Según informes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), se ha determinado que los contribuyentes incumplen con el llevado de libros y registros contables; no anotan las operaciones de ingresos en los libros y registros contables; registran anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables; incluso, destruyen u ocultan total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación. Asimismo que se valen de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, para dejar de pagar todo o en parte los tributos que establecen las leyes; para el efecto ocultan, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas o consignan pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar; no entregan al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que efectúan, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Los factores que favorecen dichos actos son el debilitamiento de los valores éticos y morales, cambios frecuentes de empleados claves, inadecuada separación de funciones, atraso permanente en la presentación periódica de información, inadecuado sistema de control interno, registros contables y administrativos inadecuados, personal insuficiente y poco calificado, carencia de análisis de ingresos y egresos de dinero, salidas y entradas de bienes sin los controles ni declaraciones respectivas. Todos estos eventos que favorecen la defraudación tributaria no han podido ser detectados por la auditoría financiera, ni por la auditoría fiscal que aplica la SUNAT.

De continuar esta situación el Estado no podrá cumplir con sus metas y objetivos. Asimismo la SUNAT entrará en un total descredito por parte de la población, que podría llevarlos a eludir y evadir sus impuestos, al ver que los mismos son motivo de defraudación por otros contribuyentes.

La defraudación que se manifiesta, será menguada, por la aplicación de la auditoria forense, como cuerpo de conocimientos y praxis, orientada a prevenir y detectar actos fraudulentos y servir de prueba para castigar a los responsables de actos indebidos. La auditoría forense es aquella labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección del fraude; por ello, generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos. La auditoría forense es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos.

### **1.3.2. ESTRUCTURACIÓN DEL PROBLEMA**

#### **1.3.2.1.PROBLEMA PRINCIPAL**

¿De qué manera la auditoria forense facilitará la reducción de la defraudación tributaria en el Perú?

#### **1.3.2.2.PROBLEMAS SECUNDARIOS**

- 1) ¿En qué medida los procedimientos de la auditoria forense facilitan las acciones contra la defraudación tributaria?
- 2) ¿De qué manera la evidencia de auditoría forense facilita la transparencia de la gestión?
- 3) ¿De qué forma el informe de auditoría forense genera la confianza ciudadana?

### **1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION**

#### **1.4.1. OBJETIVO GENERAL**

Establecer la manera como la auditoria forense facilitará la reducción de la defraudación tributaria en el Perú.

#### **1.4.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

- 1) Determinar los procedimientos de auditoría forense que se aplican para facilitar las acciones contra la defraudación tributaria.
- 2) Establecer la manera en que la evidencia de auditoría forense contribuye en la transparencia de la gestión.
- 3) Estipular la forma en que el informe de auditoría forense genera la confianza ciudadana.

### **1.5 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA**

En este trabajo en primer lugar se ha identificado la problemática consistente en numerosos hechos de defraudación tributaria; sobre dicha problemática se han formulado las posibles soluciones a través de la hipótesis; luego se ha establecido los propósitos que persigue el trabajo por intermedio de los objetivos. Todos estos elementos se han formado en base a las variables y sub-variables de la investigación. Todo lo anterior tiene el sustento en una metodología de investigación que identifica el tipo, nivel y diseño de investigación, la población y muestra; así como también las técnicas e instrumentos para recopilar, analizar e interpretar la información.

#### **JUSTIFICACIÓN TEÓRICA**

La auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria. La auditoria forense procede dentro del contexto de un conflicto real o de una acción legal con una pérdida financiera significativa, donde el auditor forense ofrece sus servicios basados en la aplicación del conocimiento relacionado con los dominios de lo contable y tributario (como información financiera, contabilidad, finanzas, auditoría y control) y del conocimiento relacionado con Investigación financiera, cuantificación de pérdidas y ciertos aspectos de ley. Un compromiso de auditoría forense involucra por lo menos: análisis, cuantificación de pérdidas, investigaciones, recolección de evidencia, mediación, arbitramento y testimonio como un testigo experto.

Cuando se actúa en calidad de auditores forenses dentro de una investigación, se pone en práctica toda la experiencia en contabilidad, auditoria e investigación. Como también la

capacidad del auditor para transmitir información financiera en forma clara y concisa ante un tribunal.

La auditoria forense parte de la evaluación del sistema de control interno de las entidades del sector gubernamental; sobre esa base establece la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que los formula en el programa de auditoría orientado a descubrir el aspecto fraudulento. Los procedimientos de auditoría forense facilitan la evidencia suficiente, competente y relevante sobre los hechos fraudulentos.

### **JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA**

Este trabajo podrá ser aplicado en cualquier entidad que requiera hacer de la auditoria forense el instrumento para reducir la defraudación tributaria.

### **IMPORTANCIA**

La importancia está dada por el hecho de utilizar un instrumento profesional para hacer frente a un flagelo de la defraudación tributaria que afecta al sector gubernamental y a la sociedad en general.

Asimismo, permite plasmar el proceso de investigación científica, los conocimientos y experiencia profesional para muchos futuros investigadores del tema.

### **1.6 ALCANCES Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN**

Este trabajo alcanza a la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Las limitaciones que se han tenido son de carácter informativo y financiero.

Estas entidades tienen mucho celo por la información operativa, financiera y económica.

En lo financiero estas entidades ni ninguna otra facilita recursos financieros para llevar a cabo investigaciones de este tipo.

## **1.7 DEFINICIÓN DE VARIABLES**

### **1.7.1 VARIABLE INDEPENDIENTE**

La auditoría forense, es un examen objetivo, profesional, independiente que busca evidencias relacionadas con actos de corrupción en general y en particular delitos de defraudación tributaria.

### **1.7.2 VARIABLE DEPENDIENTE**

La reducción de la defraudación tributaria, es la actividad orientada a minimizar la comisión de delitos relacionados con impuestos, contribuciones y tasas; al respecto existen muchas formas de llevar a cabo dicha reducción por ejemplo con la dación de más leyes, reformulación de leyes, incremento de penas, incremento de pago de reparación, mayor fiscalización, auditorías fiscales, auditorías financieras, auditorías operativas, también con la generación de educación, conciencia y cultura tributaria, etc. En este trabajo por razones de especialidad se ha considerado a la auditoría forense como la herramienta para reducir la defraudación tributaria.

## **CAPÍTULO II:**

### **MARCO TEÓRICO DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **2.1. TEORÍAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TEMA**

##### **2.1.1. TEORÍA GENERAL DE LA ECONOMÍA**

Según Aguilar (2013)<sup>14</sup>; la economía estudia los bienes y servicios en sus vertientes de demanda y oferta; generación de rentas y los costos que son necesarios incurrir. En ese marco, se entiende por teoría económica cada una de las hipótesis o modelos que pretenden explicar aspectos de la realidad económica. En primer término desde el punto de vista técnico, en la teoría económica se distinguen dos enfoques diferenciados: Microeconomía y Macroeconomía.

**Microeconomía:** El modelo de oferta y demanda describe como varían los precios según el balance entre disponibilidad del producto a diferentes precios (oferta) y los deseos de aquellos con poder adquisitivo según el precio (demanda). La microeconomía es una parte de la economía que estudia el comportamiento económico de agentes económicos individuales, como son los consumidores, las empresas, los trabajadores y los inversores; así como de los mercados. Considera las decisiones que toma cada uno para cumplir ciertos objetivos propios. Los elementos básicos en los que se centra el análisis microeconómico son los bienes, los precios, los mercados y los agentes económicos. La gran mayoría de los modelos que se exponen en el presente artículo tienen como base la existencia de un marco económico y social de economía descentralizada, en el que existe propiedad privada. La microeconomía tiene varias ramas de desarrollo de las cuales las más importantes son: la teoría del consumidor, la de la demanda, la del productor, la del equilibrio general, y la de los mercados de activos financieros. No pueden considerarse enteramente separadas porque los resultados de unos aspectos influyen sobre los otros. Por ejemplo, las empresas no sólo ofertan bienes y servicios, sino que también demandan bienes y servicios para poder producir los suyos. La microeconomía propone modelos matemáticos que desarrollan los supuestos sobre el comportamiento de los agentes económicos, las conclusiones a la que se llegue usando esos

---

<sup>14</sup> Aguilar Bolaños, Luis Fernando (2013). Teoría económica. México. Compañía Editorial Continental.

modelos sólo será válida, en tanto en cuanto, se cumplan los supuestos, cosa que no ocurre siempre, especialmente si se trata de supuestos muy fuertes o restrictivos.

Una de las incorporaciones más importantes al estudio de la microeconomía es la llamada teoría de juegos. La teoría de juegos es una teoría matemática que estudia el comportamiento de varios agentes cuando las decisiones tomadas por cada uno influyen en qué medida cada uno logra los objetivos que desea. Se usa, por ejemplo, en la teoría de la producción industrial, para estudiar los casos de oligopolio y de competencia imperfecta.

**Macroeconomía:** Es la parte de la teoría económica que se encarga del estudio global de la economía en términos del monto total de bienes y servicios producidos, el total de los ingresos, el nivel de empleo, de recursos productivos y el comportamiento general de los precios. La macroeconomía puede ser utilizada para analizar cuál es la mejor manera de influir en objetivos políticos como por ejemplo hacer crecer la economía, conseguir la estabilidad de precios, fomentar el empleo y la obtención de una sustentable y equilibrada balanza de pagos. La macroeconomía por ejemplo, se enfoca en los fenómenos que afectan las variables indicadoras del nivel de vida de una sociedad. Además objetiza más al analizador la situación económica de un país propio en el que vive, permitiendo entender los fenómenos que intervienen en ella. En contraposición, la microeconomía estudia el comportamiento económico de agentes individuales, como consumidores, empresas, trabajadores e inversores.

De otro lado se tiene las principales teorías o escuelas económicas que se han presentado hasta la fecha y que es necesario comprenderlas para llevar a cabo las transacciones:

**Capitalismo:** Sistema económico en el que los individuos privados y las empresas de negocios llevan a cabo la producción y el intercambio de bienes y servicios mediante complejas transacciones en las que intervienen los precios y los mercados. Se puede decir que, de existir un fundador del sistema capitalista, éste es el filósofo escocés Adam Smith, que fue el primero en describir los principios económicos básicos que definen al capitalismo. En su obra clásica investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones (1776), Smith intentó demostrar que era posible buscar la ganancia personal de forma que no sólo se pudiera alcanzar el objetivo individual sino también la mejora de la sociedad. Los intereses sociales radican en lograr el máximo nivel de producción de los bienes que la gente desea poseer. Con una frase que se ha hecho famosa, Smith decía que la combinación del interés personal, la propiedad y la competencia entre vendedores en el mercado llevaría a los

productores, "gracias a una mano invisible", a alcanzar un objetivo que no habían buscado de manera consciente: el bienestar de la sociedad.

A lo largo de su historia, pero sobre todo durante su auge en la segunda mitad del siglo xix, el capitalismo tuvo una serie de características básicas. En primer lugar, los medios de producción -tierra y capital- son de propiedad privada. En este contexto el capital se refiere a los edificios, la maquinaria y otras herramientas utilizadas para producir bienes y servicios destinados al consumo. En segundo lugar, la actividad económica aparece organizada y coordinada por la interacción entre compradores y vendedores (o productores) que se produce en los mercados. En tercer lugar, tanto los propietarios de la tierra y el capital como los trabajadores, son libres y buscan maximizar su bienestar, por lo que intentan sacar el mayor partido posible de sus recursos y del trabajo que utilizan para producir; los consumidores pueden gastar como y cuando quieran sus ingresos para obtener la mayor satisfacción posible. Este principio, que se denomina soberanía del consumidor, refleja que, en un sistema capitalista, los productores se verán obligados, debido a la competencia, a utilizar sus recursos de forma que puedan satisfacer la demanda de los consumidores; el interés personal y la búsqueda de beneficios les lleva a seguir esta estrategia. En cuarto lugar, bajo el sistema capitalista el control del sector privado por parte del sector público debe ser mínimo; se considera que si existe competencia, la actividad económica se controlará a sí misma; la actividad del gobierno sólo es necesaria para gestionar la defensa nacional, hacer respetar la propiedad privada y garantizar el cumplimiento de los contratos. Esta visión decimonónica del papel del estado en el sistema capitalista ha cambiado mucho durante el siglo xx.

Tanto los mercaderes como el comercio existen desde que existe la civilización, pero el capitalismo como sistema económico no apareció hasta el siglo xiii en Europa sustituyendo al feudalismo. Según Adam Smith, los seres humanos siempre han tenido una fuerte tendencia a "realizar trueques, cambios e intercambios de unas cosas por otras". Este impulso natural hacia el comercio y el intercambio fue acentuado y fomentado por las cruzadas que se organizaron en Europa occidental desde el siglo xi hasta el siglo xiii. Las grandes travesías y expediciones de los siglos xv y xvi reforzaron estas tendencias y fomentaron el comercio, sobre todo tras el descubrimiento del nuevo mundo y la entrada en Europa de ingentes cantidades de metales preciosos provenientes de aquellas tierras. El orden económico resultante de estos acontecimientos fue un sistema en el que predominaba lo comercial o mercantil, es decir, cuyo objetivo principal consistía en intercambiar bienes y no en producirlos. La importancia de la producción no se hizo patente hasta la revolución industrial que tuvo lugar en el siglo xix.

Sin embargo, ya antes del inicio de la industrialización había aparecido una de las figuras más características del capitalismo, el empresario, que es, según Schumpeter, el individuo que asume riesgos económicos. Un elemento clave del capitalismo es la iniciación de una actividad con el fin de obtener beneficios en el futuro; puesto que éste es desconocido, tanto la posibilidad de obtener ganancias como el riesgo de incurrir en pérdidas son dos resultados posibles, por lo que el papel del empresario consiste en asumir el riesgo de tener pérdidas.

El camino hacia el capitalismo a partir del siglo xiii fue allanado gracias a la filosofía del renacimiento y de la reforma. Estos movimientos cambiaron de forma drástica la sociedad, facilitando la aparición de los modernos estados nacionales que proporcionaron las condiciones necesarias para el crecimiento y desarrollo del capitalismo. Este crecimiento fue posible gracias a la acumulación del excedente económico que generaba el empresario privado y a la reinversión de este excedente para generar mayor crecimiento.

**Mercantilismo:** Desde el siglo xv hasta el siglo xviii, cuando aparecieron los modernos estados nacionales, el capitalismo no sólo tenía una faceta comercial, sino que también dio lugar a una nueva forma de comerciar, denominada mercantilismo. Esta línea de pensamiento económico, este nuevo capitalismo, alcanzó su máximo desarrollo en Inglaterra y Francia. El sistema mercantilista se basaba en la propiedad privada y en la utilización de los mercados como forma de organizar la actividad económica. A diferencia del capitalismo de Adam Smith, el objetivo fundamental del mercantilismo consistía en maximizar el interés del estado soberano, y no el de los propietarios de los recursos económicos fortaleciendo así la estructura del naciente estado nacional. Con este fin, el gobierno ejercía un control de la producción, del comercio y del consumo. La principal característica del mercantilismo era la preocupación por acumular riqueza nacional, materializándose ésta en las reservas de oro y plata que tuviera un estado. Dado que los países no tenían grandes reservas naturales de estos metales preciosos, la única forma de acumularlos era a través del comercio. Esto suponía favorecer una balanza comercial positiva o, lo que es lo mismo, que las exportaciones superaran en volumen y valor a las importaciones, ya que los pagos internacionales se realizaban con oro y plata. Los estados mercantilistas intentaban mantener salarios bajos para desincentivar las importaciones, fomentar las exportaciones y aumentar la entrada de oro.

Más tarde, algunos teóricos de la economía como David Hume comprendieron que la riqueza de una nación no se asentaba en la cantidad de metales preciosos que tuviese almacenada, sino en su capacidad productiva. Se dieron cuenta que la entrada de oro y plata elevaría el nivel de actividad económica, lo que permitiría a los estados aumentar su recaudación

impositiva, pero también supondría un aumento del dinero en circulación, y por tanto mayor inflación, lo que reduciría su capacidad exportadora y haría más baratas las importaciones por lo que, al final del proceso, saldrían metales preciosos del país. Sin embargo, pocos gobiernos mercantilistas comprendieron la importancia de este mecanismo.

**Capitalismo moderno:** Dos acontecimientos propiciaron la aparición del capitalismo moderno; los dos se produjeron durante la segunda mitad del siglo XVIII. El primero fue la aparición en Francia de los fisiócratas desde mediados de este siglo; el segundo fue la publicación de las ideas de Adam Smith sobre la teoría y práctica del mercantilismo.

Los fisiócratas el término fisiocracia se aplican a una escuela de pensamiento económico que sugería que en economía existía un orden natural que no requiere la intervención del estado para mejorar las condiciones de vida de las personas. La figura más destacada de la fisiocracia fue el economista francés François Quesnay, que definió los principios básicos de esta escuela de pensamiento en Tableau Économique (cuadro económico, 1758), un diagrama en el que explicaba los flujos de dinero y de bienes que constituyen el núcleo básico de una economía. Simplificando, los fisiócratas pensaban que estos flujos eran circulares y se retroalimentaban. Sin embargo la idea más importante de los fisiócratas era su división de la sociedad en tres clases: una clase productiva formada por los agricultores, los pescadores y los mineros, que constituían el 50% de la población; la clase propietaria, o clase estéril, formada por los terratenientes, que representaban la cuarta parte, y los artesanos, que constituían el resto.

La importancia del tableau de Quesnay radicaba en su idea de que sólo la clase agrícola era capaz de producir un excedente económico, o producto neto. El estado podía utilizar este excedente para aumentar el flujo de bienes y de dinero o podía cobrar impuestos para financiar sus gastos. El resto de las actividades, como las manufacturas, eran consideradas estériles porque no creaban riqueza sino que sólo transformaban los productos de la clase productiva (el confucianismo ortodoxo chino tenía principios parecidos a estas ideas). Este principio fisiocrático era contrario a las ideas mercantilistas. Si la industria no crea riqueza, es inútil que el estado intente aumentar la riqueza de la sociedad dirigiendo y regulando la actividad económica.

Las ideas de Adam Smith no sólo fueron un tratado sistemático de economía; fueron un ataque frontal a la doctrina mercantilista. Al igual que los fisiócratas, Smith intentaba demostrar la existencia de un orden económico natural, que funcionaría con más eficacia cuanto menos interviniese el estado. Sin embargo, a diferencia de aquéllos, Smith no pensaba que la industria no fuera productiva, o que el sector agrícola era el único capaz de crear un

excedente económico; por el contrario, consideraba que la división del trabajo y la ampliación de los mercados abrían posibilidades ilimitadas para que la sociedad aumentara su riqueza y su bienestar mediante la producción especializada y el comercio entre las naciones.

Así pues, tanto los fisiócratas como Smith ayudaron a extender las ideas de que los poderes económicos de los estados debían ser reducidos y de que existía un orden natural aplicable a la economía. Sin embargo fue Smith más que los fisiócratas, quien abrió el camino de la industrialización y de la aparición del capitalismo moderno en el siglo xix.

Las ideas de Smith y de los fisiócratas crearon la base ideológica e intelectual que favoreció el inicio de la revolución industrial, término que sintetiza las transformaciones económicas y sociales que se produjeron durante el siglo XIX. Se considera que el origen de estos cambios se produjo a finales del siglo XVIII en Gran Bretaña.

La característica fundamental del proceso de industrialización fue la introducción de la mecánica y de las máquinas de vapor para reemplazar la tracción animal y humana en la producción de bienes y servicios; esta mecanización del proceso productivo supuso una serie de cambios fundamentales: el proceso de producción se fue especializando y concentrando en grandes centros denominados fábricas; los artesanos y las pequeñas tiendas del siglo XVIII no desaparecieron pero fueron relegados como actividades marginales; surgió una nueva clase trabajadora que no era propietaria de los medios de producción por lo que ofrecían trabajo a cambio de un salario monetario; la aplicación de máquinas de vapor al proceso productivo provocó un espectacular aumento de la producción con menos costes. La consecuencia última fue el aumento del nivel de vida en todos los países en los que se produjo este proceso a lo largo del siglo XIX.

El desarrollo del capitalismo industrial tuvo importantes costes sociales. Al principio, la industrialización se caracterizó por las inhumanas condiciones de trabajo de la clase trabajadora. La explotación infantil, las jornadas laborales de 16 y 18 horas, y la insalubridad y peligrosidad de las fábricas eran circunstancias comunes. Estas condiciones llevaron a que surgieran numerosos críticos del sistema que defendían distintos sistemas de propiedad comunitaria o socializada; son los llamados socialistas utópicos. Sin embargo, el primero en desarrollar una teoría coherente fue Karl Marx, que pasó la mayor parte de su vida en Inglaterra, país precursor del proceso de industrialización, y autor de *Das kapital* (el capital, 3 volúmenes, 1867-1894). La obra de Marx, base intelectual de los sistemas comunistas que predominaron en la antigua unión soviética, atacaba el principio fundamental del capitalismo: la propiedad privada de los medios de producción. Marx pensaba que la tierra y el capital

debían pertenecer a la comunidad y que los productos del sistema debían distribuirse en función de las distintas necesidades.

Con el capitalismo aparecieron los ciclos económicos: periodos de expansión y prosperidad seguidos de recesiones y depresiones económicas que se caracterizan por la discriminación de la actividad productiva y el aumento del desempleo. Los economistas clásicos que siguieron las ideas de Adam Smith no podían explicar estos altibajos de la actividad económica y consideraban que era el precio inevitable que había que pagar por el progreso que permitía el desarrollo capitalista. Las críticas marxistas y las frecuentes depresiones económicas que se sucedían en los principales países capitalistas ayudaron a la creación de movimientos sindicales que luchaban para lograr aumentos salariales, disminución de la jornada laboral y mejores condiciones laborales.

A finales del siglo XIX, sobre todo en estados unidos, empezaron a aparecer grandes corporaciones de responsabilidad limitada que tenían un enorme poder financiero. La tendencia hacia el control corporativo del proceso productivo llevó a la creación de acuerdos entre empresas, monopolios o trusts que permitían el control de toda una industria. Las restricciones al comercio que suponían estas asociaciones entre grandes corporaciones provocó la aparición, por primera vez en estados unidos, y más tarde en todos los demás países capitalistas, de una legislación antitrusts, que intentaba impedir la formación de trusts que formalizaran monopolios e impidieran la competencia en las industrias y en el comercio. Las leyes antitrusts no consiguieron restablecer la competencia perfecta caracterizada por muchos pequeños productores con la que soñaba Adam Smith, pero impidió la creación de grandes monopolios que limitaran el libre comercio.

A pesar de estas dificultades iniciales, el capitalismo siguió creciendo y prosperando casi sin restricciones a lo largo del siglo XIX. Logró hacerlo así porque demostró una enorme capacidad para crear riqueza y para mejorar el nivel de vida de casi toda la población. A finales del siglo xix, el capitalismo era el principal sistema socioeconómico mundial.

Durante casi todo el siglo XX, el capitalismo ha tenido que hacer frente a numerosas guerras, revoluciones y depresiones económicas. La I Guerra Mundial provocó el estallido de la revolución en Rusia. La guerra también fomentó el nacionalsocialismo en Alemania, una perversa combinación de capitalismo y socialismo de estado, reunidos en un régimen cuya violencia y ansias de expansión provocaron un segundo conflicto bélico a escala mundial. A finales de la II Guerra Mundial, los sistemas económicos comunistas se extendieron por china y por toda Europa oriental. Sin embargo, al finalizar la guerra fría, a finales de la década de 1980, los países del bloque soviético empezaron a adoptar sistemas de libre mercado, aunque

con resultados ambiguos. China es el único gran país que sigue teniendo un régimen marxista, aunque se empezaron a desarrollar medidas de liberalización y a abrir algunos mercados a la competencia exterior. Muchos países en vías de desarrollo, con tendencias marxistas cuando lograron su independencia, se tornan ahora hacia sistemas económicos más o menos capitalistas, en búsqueda de soluciones para sus problemas económicos.

**Comunismo:** Comunismo, ideología política cuya principal aspiración es la consecución de una sociedad en la que los principales recursos y medios de producción pertenezcan a la comunidad y no a los individuos. En teoría, estas sociedades permiten el reparto equitativo de todo el trabajo en función de la habilidad, y de todos los beneficios en función de las necesidades. Algunos de los conceptos de la sociedad comunista suponen que, en último término, no se necesita que haya un gobierno coercitivo y, por lo tanto, la sociedad comunista no tendría por qué tener legisladores. Sin embargo, hasta alcanzar este último estadio, el comunismo debe luchar, por medio de la revolución, para lograr la abolición de la propiedad privada; la responsabilidad de satisfacer las necesidades públicas recae, pues, en el estado. El concepto comunista de la sociedad ideal tiene lejanos antecedentes, incluyendo la república de platón y las primeras comunidades cristianas. La idea de una sociedad comunista surgió, a principios del siglo xix, como respuesta al nacimiento y desarrollo del capitalismo moderno. En aquel entonces, el comunismo fue la base de una serie de afirmaciones utópicas; sin embargo, casi todos estos primeros experimentos comunistas fracasaron; realizados a pequeña escala, implicaban la cooperación voluntaria y todos los miembros de las comunidades creadas participaban en el proceso de gobierno.

Posteriormente, el término 'comunismo' pasó a describir al socialismo científico, la filosofía establecida por Karl Marx y Friedrich Engels a partir de su manifiesto comunista. Desde 1917, el término se aplicó a aquellos que consideraban que la revolución rusa era el modelo político ideal, refundido el tradicional marxismo ortodoxo con el leninismo, creador de una verdadera praxis revolucionaria. Desde el inicio de aquella, el centro de gravedad del comunismo mundial se trasladó fuera de la Europa central y occidental; desde finales de la década de 1940 hasta la de 1980, los movimientos comunistas han estado frecuentemente vinculados con los intentos de los países del tercer mundo de obtener su independencia nacional y otros cambios sociales, en el ámbito del proceso descolonizador.

**Economía neoclásica:** Los años transcurridos entre la publicación de los principios de economía (1890) de Marshall y el crac de 1929, pueden considerarse como años de

reconciliación, consolidación y refinamiento de la ciencia económica. Las tres escuelas nacionales de pensamiento económico fueron acercándose poco a poco hasta crear una única corriente principal de pensamiento. La teoría de la utilidad se redujo a un sistema axiomático que podía aplicarse al análisis del comportamiento del consumidor para estudiar las diversas situaciones, en función de, por ejemplo, los cambios en los ingresos o en los precios. El concepto de marginalidad aplicado al consumo permitió crear el concepto de productividad marginal al hablar de la producción, y con esta nueva idea apareció una nueva teoría de la distribución en la que los salarios, los beneficios, los intereses y las rentas dependían de la productividad marginal de cada factor de producción. El concepto de Marshall (economías y deseconomías a escala externa) fue desarrollado por uno de sus discípulos más destacados, Alfred Pigou, para distinguir entre costes privados y costes sociales, lo que sentó las bases para la formulación de la teoría del bienestar: una nueva rama dentro de la economía. De forma paralela el economista sueco Knut Wicksell y el estadounidense Irving Fisher, iban desarrollando una teoría monetaria, que explicaba cómo se determinaba el nivel general de precios, diferenciándolo de la fijación individual de cada precio. Durante la década de 1930 la creciente armonía y unidad de la economía se rompió, primero debido a la publicación simultánea de la obra de Edward Chamberlin, teoría de la competencia monopolística y de la de Joan Robinson, economía de la competencia imperfecta en 1933 y segundo, por la aparición, en 1936 de la teoría general sobre el empleo, el interés y el dinero de John Maynard Keynes.

**Liberalismo:** Liberalismo, doctrinario económico, político y hasta filosófico que aboga como premisa principal por el desarrollo de la libertad personal individual y, a partir de ésta, por el progreso de la sociedad. Hoy en día se considera que el objetivo político del neoliberalismo es la democracia, pero en el pasado muchos liberales consideraban este sistema de gobierno como algo poco saludable por alentar la participación de las masas en la vida política. A pesar de ello, el liberalismo acabó por confundirse con los movimientos que pretendían transformar el orden social existente mediante la profundización de la democracia. Debe distinguirse pues entre el liberalismo que propugna el cambio social de forma gradual y flexible, y el radicalismo, que considera el cambio social como algo fundamental que debe realizarse a través de distintos principios de autoridad.

A mediados del siglo XIX, el desarrollo del constitucionalismo, la extensión del sufragio, la tolerancia frente a actitudes políticas diferentes, la disminución de la arbitrariedad gubernativa y las políticas tendentes a promover la felicidad hicieron que el pensamiento liberal ganara

poderosos defensores en todo el mundo. A pesar de su tendencia crítica hacia estados unidos, para muchos viajeros europeos era un modelo de liberalismo por el respeto a la pluralidad cultural, su énfasis en la igualdad de todos los ciudadanos y por su amplio sentido del sufragio. A pesar de todo, en ese momento el liberalismo llegó a una crisis respecto a la democracia y al desarrollo económico. Esta crisis sería importante para su posterior desarrollo. Por un lado, algunos demócratas como el escritor y filósofo francés Jean-Jacques Rousseau no eran liberales. Rousseau se oponía a la red de grupos privados voluntaristas que muchos liberales consideraban esenciales para el movimiento. Por otro lado, la mayor parte de los primeros liberales no eran demócratas. Ni Locke ni Voltaire creyeron en el sufragio universal y la mayor parte de los liberales del siglo xix temían la participación de las masas en la política pues opinaban que las llamadas clases más desfavorecidas no estaban interesadas en los valores fundamentales del liberalismo, es decir que eran indiferentes a la libertad y hostiles a la expresión del pluralismo social. Muchos liberales se ocuparon de preservar los valores individuales que se identificaban con una ordenación política y social aristocrática. Su lugar como críticos de la sociedad y como reformadores pronto sería retomado por grupos más radicales como los socialistas.

El socialismo adoptó numerosas formas en sus comienzos. Tras la muerte de Marx en 1883 muchos socialistas disentían sobre el modo de alcanzar la utopía. Karl kautsky (izquierda), Rosa Luxemburg (centro) y Eduard Bernstein (derecha), mantuvieron ideas diferentes respecto a la implantación del socialismo. Rosa Luxemburg viajó a Varsovia (entonces bajo control ruso) para participar en la revolución rusa de 1905. Bernstein creía que el comunismo podría evolucionar sin necesidad de una revolución. Kautsky, aunque partidario en un principio de métodos revolucionarios, adoptó criterios más liberales en su intento de mantener la pureza del marxismo.

**Marginalismo:** Marginalismo, escuela y teoría económica que propugna el análisis, comprensión y explicación de los fenómenos microeconómicos por medio de la utilización de funciones matemáticas, representadas en ejes de coordenadas y que han de servir para cuantificar determinadas variables. Especialmente el valor, que se considera determinado por factores subjetivos, debido a la propia subjetividad del consumidor, y cuya satisfacción se va reduciendo de forma progresiva en virtud de la ley de la utilidad marginal decreciente.

El marginalismo nació en el siglo xix en torno a la llamada escuela de lausana. Fue en la universidad de esta ciudad suiza donde las clases de economía política del economista francés Léon Walras y de su sucesor, el sociólogo y economista italiano Vilfredo Pareto, mostraron la

presunta insuficiencia explicativa de las doctrinas liberales clásicas. En este sentido resultó decisiva la obra de Walras elementos de economía política pura (1874), donde criticó de forma abierta la teoría del valor trabajo de David Ricardo y los postulados de Adam Smith. Profundamente influido por el matemático francés Antoine Cournot, Walras introdujo de forma sistemática el cálculo matemático en la ciencia económica. A semejantes conclusiones, y de forma paralela, llegó otro grupo de economistas (que pasaron a ser conocidos como escuela de Viena y cuyo máximo representante era Carl Menger), así como el economista británico William Stanley Jevons. El marginalismo tuvo una influencia determinante en la escuela neoclásica, fundada por Alfred Marshall, el cual sistematizó las teorías económicas clásicas incluyendo en ellas el nuevo principio de la utilidad marginal y sugirió la necesidad de adecuar las doctrinas clásicas a los acontecimientos contemporáneos mediante el uso de nuevos tipos de variables. El introductor de los métodos marginalistas en España fue José Castañeda Chornet, con su obra lecciones de teoría económica (1967) y la utilización de la econometría como método de análisis.

**Marxismo:** Doctrina y teoría social, económica y política basada en la obra de Karl Marx y sus seguidores, indisolublemente unida a dos ideologías y movimientos políticos: el socialismo y el comunismo. La obra de Marx puede dividirse entre sus primeros escritos filosóficos (manuscritos filosóficos y económicos, 1844; la ideología alemana, 1845-1846), sus panfletos (manifiesto comunista, 1848), sus análisis de acontecimientos contemporáneos (el 18 brumario de Luis Bonaparte, 1852; la guerra civil en Francia, 1871) y los escritos fundamentales de su madurez (contribución a la crítica de la economía política, 1859; y, sobre todo, el capital, vol. 1, 1867; vols. 2 y 3, publicados póstumamente). Las ramificaciones de la doctrina marxista podemos encontrarlas en ámbitos filosóficos, económicos, históricos, políticos y de la mayoría de las ciencias sociales. Ningún otro teórico ha sido tan estudiado y tan discutido durante el siglo XX como Karl Marx. La razón de este interés está lejos de ser exclusivamente académica. Ningún otro pensador moderno ha tenido tanta influencia sobre los movimientos políticos y sociales.

Marx pretendía desvelar las leyes inherentes al desarrollo del capitalismo. Creía que cada época histórica se caracterizaba por un modo de producción específico que se correspondía con el sistema de poder establecido y, por lo tanto, con una clase dirigente en perpetuo conflicto con una clase oprimida. Así, la sociedad medieval estuvo caracterizada por el modo de producción feudal, en el que la clase poseedora de la tierra obtenía una plusvalía del campesinado que trabajaba aquella. Las sucesivas transiciones del sistema de esclavitud al

feudalismo, y del feudalismo al capitalismo, se produjeron cuando las fuerzas productivas (es decir, los grupos relacionados con el trabajo y los medios de producción como las máquinas) no podían seguir desarrollándose con las relaciones de producción existentes entre las distintas clases sociales.

Así, la crisis que afectó al feudalismo cuando el capitalismo necesitaba una creciente clase trabajadora conllevó la eliminación de las bases legales e ideológicas tradicionales que ataban a los siervos a la tierra.

La relación fundamental del capitalismo, basada en salarios, parte de un contrato entre partes jurídicamente iguales. Los propietarios del capital (capitalistas) pagan a los trabajadores (el proletariado, poseedor únicamente de su fuerza de trabajo) salarios a cambio de un número de horas de trabajo acordado. Esta relación disfraza una desigualdad real: los capitalistas se benefician de parte de lo producido por los trabajadores y no remunerado en sus salarios. Esta plusvalía generada en favor de la clase capitalista proporciona a los propietarios del capital una gran riqueza y el control sobre el desarrollo económico de la sociedad. De esta manera se están apropiando no solamente de la riqueza, sino también del poder. La compleja superestructura política, el conjunto de leyes e ideologías, regula y refuerza este tipo de relaciones sociales. En efecto, al poseer la plusvalía, los capitalistas pueden acumular riqueza y poder, determinando la dirección que seguirá la sociedad.

Los bienes producidos mediante el sistema capitalista deben tener valor de uso, ya que, de no tenerlo, no se podrían encontrar compradores; pero, para el capitalista, tienen que tener valor de cambio: no se producen para el consumo del propio capitalista, sino para que éste pueda intercambiarlos por dinero. Así, la producción capitalista es esencialmente una producción dirigida al intercambio y no a la satisfacción de necesidades. La competencia hace que las empresas capitalistas ineficaces vayan a la quiebra, y se tienda a la concentración de empresas y la creación de monopolios, al tiempo que los mercados no dejan de crecer, pues las técnicas productivas y los medios de intercambio están continuamente cambiando y mejorando.

Las crisis son un fenómeno inherente al capitalismo. Los capitalistas intentan aumentar la intensidad de la jornada laboral y, en consecuencia, la productividad del trabajo. Por su parte, los trabajadores, si están organizados, resistirán. Los capitalistas intentarán ampliar los mercados, pero al mismo tiempo pagarán a sus trabajadores el mínimo posible. Si lo consiguen, tanto el consumo como la demanda de los trabajadores disminuirán, los mercados se reducirán y el capitalismo entrará en crisis.

**Monetarismo:** Monetarismo, teoría macroeconómica que se ocupa de analizar la oferta monetaria. Aunque el monetarismo se identifica con una determinada interpretación de la forma en que la oferta de dinero afecta a otras variables como los precios, la producción y el empleo, existen, de hecho, varias escuelas de pensamiento que podrían definirse como 'monetaristas'. El keynesianismo, que, a grandes rasgos, afirma que las variaciones de la oferta monetaria no tienen efectos a corto plazo sobre la economía, también que ésta no tiende de manera automática hacia el pleno empleo y que la política fiscal puede ser un instrumento efectivo para lograr el pleno empleo, se contrapone el monetarismo. Todos los monetaristas comparten su desacuerdo con estos postulados, sobre todo con respecto al primero y al último. También están de acuerdo en la creencia de que la oferta monetaria es un elemento esencial para explicar la determinación del nivel general de precios. Lo que aceptan es la idea de que la política monetaria puede tener efectos a corto plazo sobre la producción, así como otros temas de menor relevancia, como puede ser la definición de oferta monetaria. Por otra parte, si los monetaristas se limitaran a afirmar que existe una relación proporcional entre la oferta monetaria y el nivel general de precios a largo plazo, la mayoría de los economistas aceptarían esta idea, siempre que el periodo a largo plazo sea lo bastante prolongado y otras variables -como el tipo de instituciones financieras existentes- se mantuvieran constantes.

El monetarismo tiene una larga tradición en la historia del pensamiento económico; pueden encontrarse explicaciones detalladas y muy sofisticadas sobre el modo en que un aumento de la cantidad de dinero afecta a los precios, y a la producción a corto plazo, en los escritos de mediados del siglo xviii del economista francés Richard Cantillon y del filósofo y economista escocés David Hume.

La teoría cuantitativa del dinero' prevaleció en el monetarismo, sobre todo bajo la influencia de Irving Fisher durante el siglo XX. Esta teoría se formalizó en una ecuación que mostraba que el nivel general de precios era igual a la cantidad de dinero multiplicada por su 'velocidad de circulación' y dividida por el volumen de transacciones. Existe una visión alternativa de esta teoría, conocida como la versión de Cambridge, que define la demanda de dinero en función del nivel de precios, de la renta y del volumen de transacciones.

Durante la década de 1970, sobre todo durante el periodo en que el pensamiento económico estuvo dominado por las ideas de Milton Friedman y la escuela de Chicago, se analizaba la demanda de dinero de los individuos de igual forma que la de cualquier otro bien -la demanda depende de la riqueza de cada individuo y del precio relativo del bien en cuestión. En concreto, se consideraba que la solicitud de dinero dependía de una serie de variables, incluyendo la riqueza (que se puede estimar considerando el nivel de ingresos), la

diferenciación de la fortuna personal entre capital humano y no humano (el primero tiene mucha menos liquidez que el segundo), el nivel de precios, la tasa de rendimiento esperado de otros activos (que depende a su vez del tipo de interés y de la evolución de los precios) y de otras variables determinantes de la utilidad que reporta la mera posesión del dinero.

Al considerar que el dinero es una parte de la riqueza de las personas se está suponiendo que éstas intentarán eliminar la diferencia entre la cantidad de dinero real (es decir, el dinero nominal dividido por el nivel general de precios) que tienen y la cantidad que quieren tener disponible, comprando o vendiendo activos y pasivos -por ejemplo, la adquisición de bonos- o cambiando el flujo de ingresos y gastos. Los keynesianos tienden a subrayar el primer método de ajuste, mientras que los primeros monetaristas destacan la importancia del segundo; los monetaristas actuales tienden a aceptar la validez de ambos métodos.

Por tanto, la idea básica de la economía monetarista consiste en analizar en conjunto la demanda total de dinero y la oferta monetaria. Las autoridades económicas tienen capacidad y poder para fijar la oferta de dinero nominal (sin tener en cuenta los efectos de los precios) ya que controlan la cantidad que se imprime o acuña así como la creación de dinero bancario. Pero la gente toma decisiones sobre la cantidad de efectivo real que desea obtener. Veamos cómo se produce el ajuste entre oferta y demanda. Si, por ejemplo, se crea demasiado dinero, la gente intentará eliminar el exceso comprando bienes o activos (ya sean reales o financieros). Si la economía está en una situación de pleno empleo, el aumento del gasto o bien incrementará los precios de los productos nacionales o bien provocará un déficit de balanza de pagos que hará que el tipo de cambio se deprecie, aumentando así el precio de los bienes importados.

En ambos casos, esta subida provocará una reducción de la cantidad de dinero real disponible. A medida que se compren activos financieros como los bonos, el aumento del precio de éstos reduce el tipo de interés que, a su vez, estimula la inversión, y por tanto el nivel de actividad económica.

El aumento de ésta, y por tanto de los ingresos, incrementa la petición de dinero. Así, la demanda total de dinero real se igualará con el exceso de oferta gracias al aumento de los precios (que reduce el dinero real en circulación) y de los ingresos (que potencia la demanda de saldos monetarios).

Otro principio del monetarismo es que los niveles deseados de saldos monetarios reales tienden a variar con lentitud, mientras que los cambios de los saldos nominales son instantáneos y dependen de la actuación de las autoridades monetarias. Esta afirmación implica que las variaciones de los precios o los ingresos nominales responden, por obligación,

a alteraciones en la oferta de dinero, lo que constituye el punto de partida de la tesis de Friedman según la cual la inflación es sólo un fenómeno monetario. En otras palabras, la demanda de saldos monetarios reales es estable y depende sobre todo de la riqueza real (aunque, a corto plazo, depende también de otras variables). Las variaciones en la oferta de saldos reales provienen de cambios en la oferta de dinero o de modificaciones en los precios. Si se producen estos cambios, los individuos intentarán volver a la situación inicial mediante los mecanismos de ajuste antes mencionados, que, a su vez, tendrán efectos a corto plazo sobre la economía. Algunas escuelas monetaristas no están de acuerdo con la existencia de estos efectos debido a los principios de las 'expectativas racionales' que afirman que las variaciones de los precios se anticipan y producen en el acto, por lo que ningún agente económico tiene motivos para reaccionar y variar su oferta o demanda de bienes o de trabajo.

**Utilitarismo:** Utilitarismo, la doctrina según la cual lo que es útil es bueno, y por lo tanto, el valor ético de la conducta está determinado por el carácter práctico de sus resultados. El término utilitarismo se aplica con mayor propiedad al planteamiento que sostiene que el objetivo supremo de la acción moral es el logro de la mayor felicidad para el más amplio número de personas. Este objetivo fue también considerado como fin de toda legislación y como criterio último de toda institución social. En general, la teoría utilitarista de la ética se opone a otras doctrinas éticas en las que algún sentido interno o facultad, a menudo denominada conciencia, actúa como árbitro absoluto de lo correcto y lo incorrecto. El utilitarismo está asimismo en desacuerdo con la opinión que afirma que las distinciones morales dependen de la voluntad de dios y que el placer que proporciona un acto al individuo que lo lleva a cabo es la prueba decisiva del bien y del mal.

El utilitarismo fue enunciado en su expresión más característica por el teólogo británico William Paley en sus principios de moral y filosofía política (1785) y por el jurista y filósofo británico Jeremy Bentham en su introducción a los principios de moral y legislación (1789). En la obra de Paley, el utilitarismo se combina tanto con el hedonismo individualista como con el autoritarismo teológico, y así queda expuesto en su definición de virtud como el "hacer (el) bien a la humanidad, por obediencia a la voluntad de dios, y por la felicidad eterna". Bentham empleó la teoría utilitarista como base, no sólo de un sistema ético, sino también de reformas políticas y legales. Mantenía la necesidad de sacrificar pequeños intereses a causas más altas o, en todo caso, de no sacrificar intereses mayores a otros menores, y por ello propuso como el objetivo ético esencial de la sociedad humana la mayor felicidad del mayor número de personas.

Bentham trató de aclarar la doctrina del utilitarismo comparándola con la doctrina del ascetismo por un lado, y con la teoría de la simpatía y la antipatía, por otro. Definió el ascetismo como el principio de que se debía renunciar al placer y padecer el dolor, sin esperanza de recompensa alguna. Mantenía que la teoría de la simpatía y la antipatía estaba basada en el "principio que aprueba o desaprueba ciertas acciones, no por su tendencia a aumentar la felicidad, ni por su tendencia a disminuir la felicidad del grupo cuyos intereses están en cuestión, sino por un motivo más simple, porque una persona se halla a sí misma dispuesta a aprobarlos o desaprobarlos: manteniendo que la aprobación o desaprobación son razones suficientes en sí mismas, y rechazando la necesidad de buscar alguna razón extrínseca".

En su exposición de la teoría del utilitarismo, no obstante, Bentham tomó como postulado "cuatro leyes u orígenes de dolor y placer", a saber, el físico, el moral, el religioso y el político. El origen físico, según Bentham, fundamenta todos los demás principios. Más tarde trató de concebir una escala de placeres y dolor, clasificándolos en términos de intensidad, pureza, duración, proximidad o lejanía, certeza, productividad y considerando el grado en que placer y pena están compartidos por el mayor número de personas.

**Nacionalismo:** Doctrina ideológica que considera la creación de un estado nacional condición indispensable para realizar las aspiraciones sociales, económicas y culturales de un pueblo. El nacionalismo se caracteriza ante todo por el sentimiento de comunidad de una nación, derivado de unos orígenes, religión, lengua e intereses comunes. Antes del siglo xviii, momento de surgimiento de la idea de estado nacional moderno, las entidades políticas estaban basadas en vínculos religiosos o dinásticos: los ciudadanos debían lealtad a la iglesia o a la familia gobernante. Inmersos en el ámbito del clan, la tribu, el pueblo o la provincia, la población extendía en raras ocasiones sus intereses al espacio que comprendían las fronteras estatales.

Desde el punto de vista histórico, las reivindicaciones nacionalistas se generaron a raíz de diversos avances tecnológicos, culturales, políticos y económicos. Las mejoras en las comunicaciones permitieron extender los contactos culturales más allá del ámbito del pueblo o la provincia. La generalización de la educación en lenguas vernáculas a los grupos menos favorecidos les permitió a éstos conocer sus particularidades y sentirse miembros de una herencia cultural común que compartían con sus vecinos, y empezaron así a identificarse con la continuidad histórica de su comunidad. La introducción de constituciones nacionales y la lucha por conseguir derechos políticos otorgaron a los pueblos la conciencia de intentar

determinar su destino como nación. Al mismo tiempo, el crecimiento del comercio y de la industria preparó el camino para la formación de unidades económicas mayores que las ciudades o provincias tradicionales.

La mayor parte de las naciones modernas se han desarrollado de modo gradual sobre la base de unos vínculos compartidos, tales como la historia, la religión y la lengua. Sin embargo, existen algunas excepciones muy llamativas como Suiza, estados unidos, Israel y la India.

Suiza es un estado donde no se llegó a producir nunca una comunidad lingüística o religiosa. Entre los helvéticos se encuentran católicos y protestantes; tampoco poseen un misma lengua, ya que se habla francés, alemán, rético o italiano según el cantón de que se trate. El nacionalismo suizo surgió por su aislamiento geográfico en una región montañosa y por el deseo de mantener su independencia política frente a otros estados que pretendían conquistarla.

Estados unidos se configuró como estado nacional a través de la colaboración de inmigrantes de diferentes religiones y procedencias, que sólo compartían un mismo deseo de libertad religiosa, económica y política. Aunque sólo se hablaba una lengua, el nacionalismo estadounidense se basó ante todo en un compromiso con la idea de la libertad individual y de la existencia de un gobierno representativo, según la tradición británica. Lo que en gran Bretaña se consideraba el derecho por nacimiento de los británicos, en estados unidos se convirtió, gracias a la influencia del siglo de las luces, en el derecho natural de cualquier persona. La declaración de independencia culminó esta ética de las libertades.

Israel se constituyó como estado a partir de la inmigración de diferentes grupos nacionales de judíos que compartían un ideal común basado en un nacionalismo de origen religioso que se remontaba a casi 2.000 años. Como resultado del genocidio cometido por la Alemania nacionalsocialista antes y durante la ii guerra mundial, la reivindicación de un estado por parte de los judíos cobró de pronto una importante fuerza. Más de un millón de refugiados procedentes de muchos países emigraron a palestina. Aprendieron hebreo, el recuperado idioma nacional, e implantaron un nuevo estado que proclamó el judaísmo como religión oficial. Sin embargo, la mayoría de la población judía que vive en la diáspora sigue siendo un grupo religioso minoritario en los países en que reside.

La India es un Estado en el que el hinduismo actuó tradicionalmente como elemento de cohesión entre los heterogéneos pueblos de distintas lenguas, religiones y etnias que en ella habitaban. La India alcanzó la unidad nacional a través de la influencia de ideas occidentales, y sobre todo durante su lucha contra la dominación británica.

Los inicios del nacionalismo moderno se remontan hasta la desintegración, al final de la edad media, del orden social feudal y de la unidad cultural (en especial la religiosa) de varios estados europeos. La vida cultural europea estaba basada en la herencia común de ideas y actitudes transmitidas a través del latín, el idioma de las clases con formación. Todos los europeos occidentales profesaban entonces la misma religión: el catolicismo. El derrumbe del sistema social y económico dominante, el feudalismo, vino acompañado del desarrollo de comunidades más grandes, interrelaciones sociales más amplias y dinastías que favorecieron los valores nacionales para conseguir apoyos a su dominación. El sentimiento nacional se vio reforzado en algunos países durante la reforma, cuando la adopción del catolicismo o del protestantismo como religión nacional actuó como fuerza de cohesión colectiva adicional.

### **2.1.2. TEORÍA GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN**

Interpretando a Robbins (2013)<sup>15</sup>, la administración es teorizada desde diferentes escuelas o teorías administrativas; las que deben ser comprendidas por los socios, accionistas, directivos y funcionarios de las empresas, para poder llevar a cabo una administración que permita un uso racional de los recursos en las actividades. Las escuelas se presentan a continuación:

**Escuela empírica:** Inicia a principios del siglo XX a partir que inicia la civilización. Esta corriente postula que las tareas administrativas deben ser ejecutadas y consideradas en la forma sugerida por el pasado reciente, la costumbre o la tradición. Su objetivo es evitar errores basándose en situaciones pasadas. Sus principales representantes son: Peter F Drucker; Ernest Dale; Lawrence Appley; quienes realizaron estudios basados en experiencias prácticas, en las que destacaron todos los fundamentos teóricos. Es una práctica generalizada entre muchos gerentes, sobre todo en la empresa mexicana; En ocasiones se logran resultados favorables, sobre todo cuando la empresa es manejada por administradores “natos” o de gran experiencia o cuando se trata de productos o servicios de gran demanda. Aun así, no se obtienen los mismos resultados que se lograrían utilizando la técnica administrativa. Se administran sobre causas, corrigiendo errores; los principios son empíricos y no se realizan ningún esfuerzo para explorar nuevos senderos e intentar algo diferente. Se practican sistemas de otras empresas y se comparan eventos administrativos pasados con los actuales y futuros. La principal desventaja de la escuela empírica es que los resultados que se obtienen, en

---

<sup>15</sup> Robbins Stephen (2013) Fundamentos de Administración. México. Prentice Hall Hispanoamericana, SA.

ocasiones, son mediocres, ya que lo que es conveniente para una empresa no siempre lo es para la otra, y la aplicación y comparación de eventos pasados es dudosa. Además se permanece al margen de todos los avances de la administración y de los de las ciencias auxiliares de la misma. Algunos creen que las tareas administrativas deben básicamente considerarse y ser ejecutadas en las formas similares a las del pasado reciente. Es decir, la administración está guiada por la costumbre o la tradición.

Además, ciertos elementos del estudio de los casos sugieren el uso del enfoque de la costumbre, pero definitivamente no el enfoque exclusivo. El estudio de un caso es la descripción por escrito de la situación de una compañía que se presume requiere una acción administrativa. Se analiza la situación, los eventos clave son discutidos, se revelan las relaciones de importancia, y por último, se origina la solución recomendada. El método del estudio de casos ayuda a crear habilidad en la determinación del problema y en la capacidad analítica. También sugiere que si un gerente se enfrenta a una situación real que se parezca mucho a la descrita y discutida, su mejor recomendación y solución bien podría ser la desarrollada en el estudio del caso. Hasta este grado se puede considerar promover el uso de la escuela de la administración por la costumbre. Con frecuencia se obtiene resultados favorables mediante el empleo de la escuela administrativa por costumbre. La practican en la actualidad muchos gerentes, principalmente debido a que es sencilla, proporciona una sensación de seguridad y mantiene informado al gerente de las actividades fuera de su empresa. Información detallada del progreso en otras empresas puede ser de considerable ayuda en la solución de problemas de la gerencia. Mantiene la forma acostumbrada de ejecutar las tareas administrativas de hecho, en un sentido real, la principal implicación puede ser muy bien el mantener no alterar las cosas, y continuar administrando la empresa en la misma forma en que siempre ha sido administrada. Eso en la mente del gerente que sigue esta escuela es la forma más segura y atinada para el éxito y la estabilidad administrativa.

Los objetivos son conocidos con precisión se requiere de menos supervisión, se sabe de donde se dirigen los esfuerzos. Es un sistema muy costoso no todos los subordinados tienen la capacidad de saber fijar los objetivos y ser responsables.

**Escuela científica:** La principal característica de esta escuela es el uso del método científico para descubrir nuevos conocimientos respecto a la administración. Los creadores de esta escuela son Frederick Winslow; Taylor; Gilbert y Henry L. y Gantt; Quienes a principios de este siglo en Estados Unidos, determinaron las bases de la administración científica. Taylor estableció principios y normas que permiten obtener un mayor rendimiento de la mano de

obra y ahorro de los materiales. Básicamente aborda aspectos como estudios de tiempos y movimientos, selección de obreros, métodos de trabajo, incentivos, especialización e instrucción. A esta corriente se le llama administración científica, por la racionalización que hace de los métodos de ingeniería aplicados a la administración y debido a que desarrolle investigaciones experimentales orientadas así al rendimiento del obrero. Sin embargo, algunos autores consideran que es un error llamar ciencia a una serie de principios que carecen de bases fisiológicas y psicológicas, argumentando que, en esencia, este método no es más que un sistema perfeccionado para aumentar al máximo el rendimiento de la mano de obra a través de la utilización más estricta de los tiempos; la principal objeción a esta escuela es la preponderancia que se otorga al éxito económico, en lugar de al bienestar físico y mental del trabajador.

Las reacciones que provocó el Taylorismo, al implementarse en las industrias americana y europea, fueron en ocasiones violentas. Así los franceses de la confederación federal del trabajo acusaron al Taylorismo de ser “una organización del surmenaje”.

La influencia tecnicista de Taylor aun existen en algunos sistemas de organización, sus teorías han sido puestas a prueba con diversos resultados en las empresas, desde hace algunas décadas. La contribución fundamental de la administración científica es la aplicación del método científico en la administración y el surgimiento de esta como una rama específica del conocimiento.

Charles Babbage. Uno de los iniciadores de la ingeniería industrial y de la administración moderna. Dedicó gran tiempo al desarrollo de una máquina calculadora a la que llamo máquina diferencial que fue precursora de la actual computadora electrónica.

Anticipo muchas teorías de Taylor. Capítulos inconvenientes del estudio de tiempos. Su mayor aportación fue la división por oficios, al utilizar artesanos especializados en productos completos postulo las ventajas de la división del trabajo: i) Menor tiempo en aprendizaje; ii) Menor habilidad por la frecuente repetición de los mismos procesos; iii) Propicia la invención de herramientas y maquinaria para realizar los procesos; iv) Adecuación del hombre en el puesto.

Capitán Henry Metcalf. Establecía la propuesta de que hay una ciencia de la administración basada en principios que pueden aplicarse a una gran variedad de casos. Indicaban, además, que esos principios pueden determinarse registrando observaciones y experiencias, comparándolas.

Henry Robinson Towne. Fue el mediador para alcanzar el reconocimiento de Taylor y sus métodos. Fue también un innovador por su propio derecho, especialmente por mejorar los sistemas de jornal por trabajo a destajo.

Abogo por un intercambio de experiencia entre los gerentes de servicio de diferentes compañías bajo la dirección de la ASME, representando así los datos sobre los que podría basarse una ciencia administrativa.

Frederick Winslow Taylor. Es una de las personalidades más importantes en el mundo de la administración; Frecuente mente se le llama el “padre de la administración científica”. Nació en Germán Town, estado de Pennsylvania y pertenecía a la clase media. En 1870 ingreso como mecánico a un taller; rápidamente convirtió su departamento en uno de los más productivos y, por lo mismo, consiguió ser jefe de mecánicos. Taylor dedico la mayor parte de sus esfuerzos a estudiar y encontrar la mejor manera de ejecutar el trabajo atreves de los estudios de los tiempos y movimientos y de la forma más adecuada para remunerar a los trabajadores con el fin de incrementar la productividad. Para motivar al personal introdujo el sistema de incentivos de trabajo diferencial, que consistía en crear dos tipos de tarifas. Ejemplo: Si un trabajador obtiene una producción estándar se le paga una primera tarifa, independientemente de su salario normal. Si este mismo rebasa el estándar se le remunerara con la segunda tarifa y esta es mucho mayor que la primera. En 1911 publicó el libro Principales of Científica Management en donde trata de demostrar las grandes pérdidas que una empresa tienen frecuente mente en material y en tiempo, por falta de una adecuada administración.

Así lo demuestra, que la administración es una ciencia que está basada en reglas, leyes y principios bien definidos. Postulo que para aplicar la administración científica eran necesarias “revolución mental “tanto en la mente del trabajador como en la de la gerencia misma, que comprenden los siguientes aspectos: a) En lugar de que ambas partes estén en pugna por la división del superávit, deben unirse para aumentar este; b) Para efectuar cada tarea debe utilizarse el método científico atreves de la experimentación y de la observación, lo que incrementa la eficiencia; c) Los incentivos promueven el interés del trabajador y la productividad; d) La estandarización de los métodos y condiciones de trabajo es indispensable para realizar el trabajo; e) Es necesario diferenciar las funciones del supervisor, de las del trabajador.

Henry Laurence Gantt. Originario del sur de Marelant, en E.U. obtuvo su título de ingeniero; conoció a Taylor en 1887 y a partir de esta fecha se convirtió en su fiel discípulo y colaboración. Gantt presto más atención a crear un ambiente que le permitiera obtener más

cooperación de sus trabajadores, al fijarles una tarea bien definida para tal efecto estableció un sistema de remuneración a los obreros al que llamo primas y tareas de Gantt.

Frank Bunker Gilbert. También fue discípulo y un eficaz continuador de los estudios de Taylor. Después de concluir la preparatoria Gilbert se dedico a trabajar en la construcción y se inicio como aprendiz de albañil. Fue precisamente donde implanto un método para efectuar el menor número de movimientos en el menor tiempo posible lo llevaron a identificar los 17 elementos básicos que se podrían aplicar en cualquier actividad para reducir movimientos. El llamo a estos elementos Therbligs denominación que utilizo por inversión de su apellido.

Gilbert define estos estudios como “el estudio de los movimientos en el arte o ciencia de suprimir el desperdicio de las fuerzas que implican los movimientos inútiles, ineficaces o mal combinados”.

**Escuela clásica:** Representantes de esta escuela Henry Fayol; pionero de la teoría clásica, es considerado, junto con Taylor, uno de los fundadores de la administración. Se preocupo por definir las funciones básicas de la empresa, el concepto de administración planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar, y los llamados principios generales de la administración como procedimientos universales aplicables en cualquier tipo de organización o empresa. Para Fayol, existe una proporcionalidad de la función administrativa, que se reparte en todos los niveles de la empresa. Formulan una teoría de la organización que considera a la administración como una ciencia .El énfasis en la estructura lleva a que la organización sea entendida como una disposición de las partes que la constituyen, su forma y la interrelación entre dichas partes.

Esta escuela clásica se circunscribe, esta debe caracterizarse por una división de trabajo y la correspondiente especialización de las partes que constituyen, la división del trabajo debe ser vertical u horizontal .Sin embargo a la par de la división del trabajo y la especialización, debe establecerse la coordinación para garantizar la perfecta armonía del conjunto y, en consecuencia, alcanzar la eficiencia de la organización. Existen varias críticas hacia la teoría clásica: el enfoque extremadamente simplificado de la organización formal, que ignora la organización informal; la ausencia de trabajos experimentales, capaces de dar base científica a sus afirmaciones y principios; sin embargo, las críticas hechas a la teoría clásica no desvirtúan el hecho de que a ella debemos las bases de la teoría administrativa moderna.

**Escuela de las relaciones humanas:** Representantes de esta escuela: George Elton Mayo y Robert Owen. Las reacciones negativas de los trabajadores frente al Taylorismo y los

resultados mediocres en su aplicación, así como los principios para la selección científica de los trabajadores, generaron el desarrollo de la psicología industrial. Nació así la escuela de las relaciones humanas, conocido también como la escuela del comportamiento humano misma que otorga mayor importancia al hombre, al hacer de la conducta de este el punto focal de la acción administrativa. Estas teorías surgieron a partir de las investigaciones que Elton Mayo realizó en Hawthorne, a mediados de los años 20, en donde estudio los efectos de las diferentes condiciones ambientales y psicológicas, en relación con la productividad del trabajador.

En estas investigaciones se obtuvieron conclusiones, para entonces sorprendentes; los factores que influyen para elevar la moral de los trabajadores son aspectos de tipo afectivo y social, tales como el reconocimiento, el ser escuchado por la gerencia, el formar parte del grupo de trabajo etc.

El tipo de supervisión es vital para la eficiencia, así como la solidaridad y la cohesión son de suma importancia para el desempeño para el individuo en su trabajo.

Este enfoque trata de desarrollar un concepto mas humano de la naturaleza de la administración. El punto de vista del “hombre maquina” de la ingeniería, es sustituido por el del hombre que merece un trato de justicia y dignidad. Su objetivo primordial es comprender y lograr los mejores esfuerzos del trabajador, atreves de la satisfacción de sus necesidades psicológicas y de grupo, valiéndose para ello estudios sobre motivación, participación, grupos, etc. La desventaja de esta corriente es que el idealismo respecto a las relaciones humana está condenada a la impopularidad en un campo tan practico como la empresa, ya que en muchas ocasiones se descuida el aspecto técnico y el paternalismo exagerado ocasiona resultados muy pobres.

Su aportación a la administración es muy grande, ya que todas las nuevas corrientes administrativas se basan en esta escuela

**Escuela neohumanorrelacionista:** En algunas ocasiones de forma paralela al desarrollo de las corrientes estructuralistas en Europa se produce los estados unidos una nueva escuela dentro de la administración , la cual denominaremos “nehumano-relacionista” , se considera aspectos fundamentales de la corriente representada por Elton mayo y sus teoría de las relaciones humanas dentro de la organización productiva así como algunos aspectos que vienen a revisar a Elton mayo en relación con las influencias entre la estructura social y la organización o empresa. Esta escuela nehumanorrelacionista lo que en realidad importa es una actualización de las diversas teorías de las relaciones humanas dentro de la empresa de la

industria. Toma algunos elementos del estructuralismo, tales como la relación entre la organización productiva y el medio ambiente social, económico, político la importancia, de la vida social y la dinámica que esta produce dentro de la organización en cuanto a motivaciones físicas, materiales y sociales; pero el énfasis de esta escuela no se encuentra como en el caso del estructuralismo en el desarrollo de conceptos teóricos que explica la dinámica que se produce dentro de una organización de producción. Por lo contrario, el acento de la corriente neohumanorrelacionista en los estados unidos principalmente se encuentra sobre el desarrollo de técnicas y procedimientos más sofisticados dentro de la organización productiva. El neohumanorrelacionismo adolece del mismo pragmatismo característico de todas las demás escuelas administrativas que se desarrollan en los estados unidos y que podemos englobar bajo el nombre de business administración. Todas estas teorías buscan un último término encontrar solución a problemas muy específicos que se presentan en la industria moderna, el común denominador de todas ellas es la búsqueda de la elevación del nivel de eficiencia básicamente, atreves de lograr una mayor productividad de la fuerza de trabajo.

Este enfoque considera aspectos de las relaciones humanas, principalmente las ideas de Elton Mayo. Su aporte consiste en la actualización de las diversas teorías de las relaciones humanas dentro de las organizaciones y toma elementos del estructuralismo, tales como la relación entre organización productiva y ambiente social. Sin embargo, el aspecto más importante de este enfoque se encuentra en el desarrollo de técnicas y procedimientos más sofisticados para el control de las relaciones humanas que se producen dentro de una organización productiva.

Lo que busca este enfoque es alimentar la eficiencia a través de una mayor productividad de la fuerza de trabajo. Los autores de esta escuela presentan discusiones sobre elementos de la Administración, como planear, organizar, dirigir y controlar las operaciones de una organización.

Visto así, las características principales de las nuevas relaciones humanas se pueden reducir a las siguientes: Actualiza conceptos de las relaciones humanas y del estructuralismo; Desarrolla técnicas más sofisticadas para el control de las relaciones humanas; Busca aumentar la eficiencia a través de una mayor productividad de la fuerza de trabajo; Una de las principales teorías es la administración por objetivos; Busca la participación del trabajador como en la teoría Y; Surge la teoría Z, donde el trabajador participa en los objetivos de la empresa.

Abraham Maslow Psicólogo y consultor industrial americano, nació en 1908 y murió en 1970. Su modelo desarrollado por Abraham Maslow pertenece a la corriente de las Neo Relaciones

Humanas y surge como respuesta frente a las visiones limitadas del conductismo y el psicoanálisis, preocupándose de los problemas auténticos que sufre el ser humano.

El desarrollo de la personalidad humana se realiza a partir de una necesidad o impulso supremo. Maslow abandona tanto el concepto de impulsos múltiples en la motivación humana como los conceptos de homeostasis o reducción del impulso, para sugerir una tendencia intrínseca al crecimiento o auto perfección, una tendencia positiva al crecimiento, que incluye tanto los motivos de carencia o déficit como los motivos de crecimiento o desarrollo.

Maslow plantea dentro de su teoría, el concepto de jerarquía de las necesidades, las cuales se encuentran organizadas estructuralmente con distintos grados de poder, de acuerdo a una determinación biológica dada por nuestra constitución genética como organismo de la especie humana. Sin embargo para comprender el concepto de motivación es necesario entender primero la noción de necesidad humana.

**Escuela neoclásica:** La teoría neoclásica (escuela operacional o del proceso administrativo) surgió de la necesidad de utilizar de los conceptos validos y pertinentes de la teoría clásica eliminando las exageraciones en distorsiones típicas de cualquier teoría pionera ajustándolos con otros conceptos igualmente validos y pertinentes ofrecidos por diversas teorías administrativas durante las décadas de 60, 70, 90. El enfoque neoclásico es la reivindicación de la teoría clásica actualizada dimensionada en los problemas administrativos y el tamaño de las organizaciones de hoy. La teoría neoclásica es la teoría clásica adaptada al modelo de las empresas actuales. El enfoque neoclásico “consiste en identificar las funciones “de los administradores y enseguida deducir de ellas los principios fundamentales del la complicada practica de la administración. Dentro de los principales autores se encuentran Peter F. Drucker, William Newman, Ernest Dale, Ralph C. Davis, Louis Allen, Harold Koontz. Los autores neoclásicos no forman propiamente una escuela definida sino un movimiento relativamente heterogéneo. Dentro de las principales características de la teoría neoclásica se encuentran: 1. Énfasis en la práctica de la administración: Los autores neoclásicos buscaron desarrollar sus conceptos en f forma práctica y utilizable, considerando principalmente la acción administraba. Enfatiza los aspectos fundamentales de la administración. 2. Reafirmación relativa de los postulados básicos: los autores neoclásicos pretenden poner las cosas en el lugar preciso, retoman gran parte de la teoría desarrollando material de la teoría clásica, lo redimensionan y lo estructuran de acuerdo en las circunstancias de la época actual. 3. Énfasis en los principios generales de la administración: Retoman con criterios más o menos elásticos, los principios de administración que utilizaban los autores clásicos como

leyes científicas, en la búsqueda de soluciones administrativas, prácticas. 4. Énfasis en los objetivos y en los resultados: toda organización existe, no para sí misma sino para alcanzar objetivos y producir resultados. De allí nace el énfasis en los objetivos organizacionales y en los resultados que deben alcanzar, como medio de evaluar el desempeño de las organizaciones. 5. Eclecticismo: Los autores neoclásicos a pesar de basarse en gran parte en la teoría clásica, son bastante eclécticos y recogen el contenido de todas las teorías administrativas.

Para los autores neoclásicos la administración consiste en orientar, dirigir y controlar los esfuerzos de un grupo de individuos para lograr un objetivo en común. Al formular la teoría de las organizaciones, Drucker destaca tres aspectos principales: En cuanto al objetivo: las organizaciones no viven para si mismas solo son medios y órganos sociales que pretenden la realización de una teoría social. En cuanto a la administración: todas las grades organizaciones son diferentes objetivos y propósitos pero son esencialmente semejante en el área administrativa. En cuanto al desempeño individual: aquí hay una menor diferencia de las organizaciones. En desempeño individual indica la eficacia del personal que trabaja entre a las organizaciones, en cada empresa debe considerarse desde el punto de vista en la eficacia y la eficiencia simultáneamente. La eficacia es una medida del logro de resultados mientras que la eficiencia es una medida de la utilización de los recursos en este proceso.

Este movimiento reafirma los principios básicos de organización. Los principios fundamentales de la organización formal son: división del trabajo, especialización, jerarquía y distribución de la autoridad y la responsabilidad: 1. División del trabajo: consiste en descomponer un proceso complejo en una serie de pequeñas tareas. 2. Especialización: cada órgano o cargo tiene funciones y tareas específicas y especializadas. 3. Jerarquía: en toda organización formal existe una jerarquía por escalas, estratos o niveles de autoridad de los cuales los superiores tienen cierta autoridad sobre los inferiores. 4. Distribución: de la autoridad y la responsabilidad: la jerarquía de la organización formal representa autoridad y la responde en los diversos niveles inferiores de de la organización.

Asimismo, este movimiento pone énfasis en el Proceso administrativo: i) Planeación. Es la función administrativa que determina los objetivos con anticipación y que debe hacerse para alcanzarlos; ii) Organización. Agrupa las actividades necesarias para realizar lo planeado; iii) Dirección. Orienta e indica el comportamiento de las personas en función de los objetivos por lograr; iv) Control. Busca asegurar a lo planeado, organizado y dirigido, cumplió realmente los objetivos previstos.

**Escuela estructuralista:** La teoría estructuralista surgió en la década de 1950, como una derivación de los análisis de los autores orientados hacia la teoría de la burocracia, quienes intentaron conciliar las tesis propuestas por la teoría clásica y por la de las relaciones humanas. Dentro de los principales autores representan la teoría estructuralista se encuentran Víctor A. Thompson, Amitai Etzioni, Talcott Parsons, Peter M. Blau, Reinhard Bendix y Robert Merton. Posterior a Taylor y Mayo surge en el campo de la administración una nueva corriente definida como estructuralismo.

Esta escuela estructuralista viene a realizar una síntesis de los conceptos que expresaban Taylor y Mayo y además, considera algunos elementos de análisis de Marx y Weber sobre las organizaciones.

Los autores estructuralistas (más orientados hacia la sociología organizacional) buscan interrelacionar las organizaciones con su ambiente externo, que es la macro sociedad es decir la sociedad organizacional caracterizada por la interdependencia de las organizaciones. De ahí surge un nuevo concepto de organización y un nuevo concepto de hombre: el hombre organizacional que desempeña roles organizacionales simultáneos. El análisis de las organizaciones desde el punto de vista estructuralista utiliza un enfoque múltiple globalizante: abarca la organización formal y la informal (en una alusión a la teoría clásica y a la de las relaciones humanas, considera el efecto de las recompensas y las sanciones materiales sociales en el comportamiento de las empresas toma en cuenta los diferentes niveles jerárquicos en el análisis organizacional y las relaciones externas de la organización con otras organizaciones. El análisis organizacional se facilita enormemente en este enfoque múltiple y globalizante para la utilización de tipologías organizacionales, tema en el cual los estructuralistas son maestros. Etzioni, Blau y Scott sugieren tipologías sencillas y unidimensionales para analizar y comparar las organizaciones.

La teoría estructuralista inicia los estudios ambientales, partiendo del concepto de que las organizaciones son sistemas abiertos en constante interacción con su medio ambiente. Hasta entonces la teoría administrativa partía de una concepción de sistema cerrado se había dedicado al estudio de los aspectos internos de la organización. Se señalan los diversos factores ambientales y se definen debidamente los ambientes generales y operacionales, constituidos por las partes integrantes del ambiente general. La teoría estructuralista es inminentemente criticada además se citan y comentan algunos comentarios satíricos a la organización, como los que hacen Parkinson, Peter Thompson y Jay. La evolución crítica del estructuralismo la administración, con sus aspectos positivos y sus profundas restricciones y limitaciones concluye que es una teoría de transición hacia la teoría de los sistemas

La corriente estructuralista se diferencia, básicamente, de las escuelas de la administración científica y de las relaciones humanas en cuanto que realiza sobre las relaciones de la unidad productiva o empresa con el sistema social que lo rodea. Incluye, además, como decíamos anteriormente, conceptos sintetizados de las teorías de Taylor, Fayol y Mayo.

**Escuela sistémica:** Según esta corriente los sistemas son de punto fundamental en el que se basa la administración. El sistema es un conjunto formado por partes, de tal modo asociadas, que forman un todo coherente, o unidad. En otras palabras, es la concepción de multitudinarias actividades con las cuales se maneja cualquier organización. Desarrollo un marco sistemático para la descripción del mundo empírico del que se ocupa la administración: la empresa es un sistema hecho por el hombre; sus partes internas trabajan juntas para alcanzar objetivos establecidos, y sus partes externas trabajan para lograr el interfuncionamiento con su ambiente.

La organización no se diseña con la tradicional división departamental por funciones de una empresa, si no con base en los requerimientos de los sistemas individuales.

El funcionamiento de la administración de sistemas esta ayudado por el uso de la computadora a través del procesamiento de datos se determinan las relaciones entre los diversos componentes.

Así mismo, se relaciona fuertemente con el enfoque matemático, para lograr las mejores decisiones. Implica el análisis de la organización como un todo y no de sus partes aisladas, así como de la interrelación entre todos los componentes del sistema.

Este tipo de administración aporta conocimientos importantes sobre todo para el manejo de grandes organizaciones, aun es demasiado especializada y descuida el factor humano. Algunos de sus autores más connotados de este enfoque son: Norbet Wiener, March y Simon Murdick, Joel Ross y West Churchman.

Ludwin von Bertalanffy. No buscaba solucionar problemas o intentar soluciones prácticas, si no producir teorías y formulaciones conceptuales para aplicaciones en la realidad empírica.

Existe una tendencia así la integración de las ciencias naturales y sociales: a) Esa integración parece orientarse rumbo a una teoría de los sistemas; b) La teoría de los sistemas constituye el modo más abarcado de estudiar los campos no físicos de los conocimientos científico, como las ciencias sociales; c) La teoría de los sistemas desarrolla principios unificadores que cruzan verticalmente a los universos particulares de las diversas ciencias involucradas, enfocando el objetivo de la unidad de la ciencia; d) La teoría de los sistemas conduce a una integración en la educación científica.

Bertalanffy critica la visión dividida que se tiene del mundo en diferentes áreas, como física, química, biología, psicología, sociología etc. Son divisiones arbitrarias y con fronteras sólidamente definidas. Y espacios básicos entre ellas.

La teoría de los sistemas se fundamente en tres primicias básicas que son:

Sistemas físicos o concretos: Compuestos de equipos, maquinaria y objetos y elementos reales. En resumen, están compuestos de hardware. Pueden describirse en términos cuantitativos de desempeño.

Sistemas abstractos: Compuestos de conceptos, planes, hipótesis e ideas. Los símbolos representan atributos y objetos que muchas veces sólo existen en el pensamiento de las personas. En resumen, cuando se componen de software.

En cuanto a su naturaleza, los sistemas pueden ser cerrados o abiertos:

Sistemas cerrados: No presentan intercambio con el ambiente que los rodea, pues son herméticos a cualquier influencia ambiental. Los sistemas cerrados no reciben ninguna influencia del ambiente ni influyen en éste. Los autores han denominado sistema cerrado a aquellos sistemas cuyo comportamiento es totalmente determinista y programado, y operan con muy pequeño intercambio de materia y energía con el ambiente.

Sistemas abiertos: Presentan relaciones de intercambio con el ambiente a través de entradas y salidas. Los sistemas abiertos intercambian materia y energía con el ambiente continuamente. Son eminentemente adaptativos, pues para sobrevivir deben readaptarse constantemente a las condiciones del medio.

**Escuela cuantitativa:** Se relaciona con la escuela de decisiones, el enfoque matemático postula que la administración es una zentidad lógica cuyas acciones pueden expresarse en términos de símbolos matemáticos, como relaciones y datos que se pueden medir. En los primeros años se utilizo básicamente la operación; tiene gran importancia en el campo de la administración, ya que fomenta el pensamiento ordenado, la metodología lógica y el reconocimiento de restricciones efectivas. Proporciona poderosas herramientas en la solución de problemas complejos. Es de gran utilidad cuando se aplica a problemas físicos de la administración tales como inventarios, control de producción, perfectibilidad y otros, más que a problemas de comportamiento humano. A Kauffman, Norbert Wiener, Irwin D.J. Bross han hecho grandes aportaciones en este campo.

Taylor contribuyó en gran parte sobre la investigación de operaciones, ya que él desarrolló las técnicas científicas en el área de planificación de la producción, creando elementos de organización cuyo objetivo no era la realización de operaciones sino su análisis. Resaltando

que no era la perfección que él creía alcanzar, sino en el grado al cual su trabajo llevó a mejores decisiones que las que eran posibles y a su vez necesarias, como también los equipos mixtos e interdisciplinarios, los cuales son vitales para la eficiente investigación de operaciones. Apareciendo Taylor como pionero de dicho enfoque.

El descubrimiento y utilización de modelos matemáticos se desarrolló en varias disciplinas y temas. Por ejemplo, en la investigación de operaciones, se incluyeron

Varios modelos como la regla de cálculo desarrollada por Carl Barth, convirtiéndose en un modelo matemático representativo. En 1971 A. K. Erlang, matemático danés, ayudó a los ingenieros de la empresa de teléfonos a resolver problemas de naturaleza física y matemática a través del método socrático, no da una solución directa al problema sino determinaba el tema desde cualquier punto de vista concebible. Sus ideas y su trabajo en teléfonos se anticiparon casi medio siglo en conceptos modernos de teoría de líneas de espera.

En el área de Control de inventarios se tienen varios contribuyentes, como lo es Ford Wm Harris, quien publica el primer modelo publicado del lote económico para un sistema simplificado. También se puede nombrar a H. S. Owen, Benjamín Cooper, R. H. Wilson, W. A. Mueller. Donde las técnicas matemáticas de control de inventarios de cuentan entre las más antiguas entre todas las que conforman la investigación de operaciones.

**Escuela de administración por objetivos (APO):** La APO surgió en la década de 1950 como consecuencia de las exigencias del entorno tanto externas como internas de las organizaciones empezaron a enfrentar .Cada autor tiende a desarrollar su modelo de la APO. Las características de la APO, a pesar de las diferencias de enfoque de varios autores , pueden definirse así : estableciendo conjunto de los objetivos para cada departamento , entre el gerente de área y el gerente general ; de relación por objetivos de cada departamento ; elaboración de planes tácticos y planes operacionales , con énfasis en la medición y en control ; sistema continuo de evaluación revisión y reanudación de los planes , participación activa de la dirección fuerte apoyo del staff en especial durante los primeros periodos. Como la APO se basa en objetivos, los criterios para fijarlos son fundamentales para el éxito del sistema.

En general la planeación estratégica equivale a la planeación global y largo plazo te orienta todo el sistema, por tanto debe desdoblarse y detallarse en planes tácticos los cuales se desdoblan a su vez, en planes operacionales.

La APO se desarrolla atreves de ciclos que varían, dependiendo de los diversos autores. Así mismo, los esquemas de desarrollo de gerentes dentro de la concepción de la APO varían dependiendo de los autores. La APO presenta ventajas y limitaciones. Para implementarla, es

necesario realizar una cuidadosa evaluación crítica, pues la APO no es un remedio para todos los males de la organización.

**Escuela situacional:** La teoría situacional es la última novedad dentro de la teoría administrativa, señala un paso adelante la teoría de sistemas. Sus orígenes se remontan a las recientes investigaciones de Chandler, Burns y Stalker, Woodward, y Lawrence y Lorsch sobre las organizaciones, sus ambientes y tecnologías. Todas estas investigaciones revelaron que la teoría administrativa formulada hasta entonces no era suficiente para explicar el mecanismo de ajuste de las organizaciones a sus ambientes y tecnologías de manera proactiva y dinámica. Se verificó que gran parte de lo que acontece en las organizaciones es consecuencia de lo que ocurre fuera de ellas en el ambiente externo. Se empezaron a estudiar los ambientes en la interdependencia entre la organización y el ambiente. Aunque las organizaciones escogen sus ambientes, después son condicionadas por ellos; esto las obliga para la comprensión de los mecanismos organizacionales. Sin embargo el análisis ambiental es bastante precario aun, y se requiere mucha investigación en el futuro. Además de las condiciones tecnológicas, económicas, sociales, culturales, legales, demográficas y ecológicas que existen en el ambiente general, en las organizaciones interactúan con el ambiente de tarea (compuesto de proveedores, clientes, competidores y entidades reguladoras que pretenden conservar su dominio. Dado que el ambiente de tarea puede ser homogéneo o heterogéneo, estable o inestable, exige condiciones organizacionales diferentes. Otra variable condiciona la estructura y comportamiento organizacional es la tecnología utilizada por la organización para sus operaciones. Algunos autores afirman que la organización es un medio para lograr la máxima eficiencia de la tecnología. La premisa según la cual la tecnología determina las características organizacionales es un medio para lograr la máxima eficiencia de tecnología. Las tipologías de tecnología presentadas son todavía principiantes, muy limitadas e incompletas. Se comprobó que las organizaciones son sistemas abiertos enfrentados al mismo tiempo a la racionalidad técnica. Las organizaciones constan de tres niveles: Nivel institucional, el nivel intermedio y el nivel operacional.

El diseño organizacional empezó a encuadrarse desde un enfoque situacional orientando a las demandas ambientales y tecnológicas sin descuidar otros factores como la tarea y las personas involucradas. La teoría situacional introdujo una nueva concepción sobre el ser humano el hombre complejo, formulado a partir de los conceptos sobre motivación y liderazgo planteados por esta teoría. Además aportó nuevos elementos acerca de los incentivos a través de la teoría de la expectativa. El proceso administrativo experimenta un redimensionamiento y

las funciones administrativas de planeación, organización, dirección y control se re conceptualiza en los tres niveles: operacional, intermedio e institucional. Se amplían, sobre todo los conceptos de eficiencia y eficacia. Una rápida evaluación critica verifica que la teoría situacional es eminentemente ecléctica e integradora, pero al mismo tiempo relativista y situacional. En el fondo todas las teorías administrativas son validas en determinadas situaciones y circunstancias. En algunos aspectos, parece que esta teoría es mucho más de una manera relativa de ver las organizaciones, que una teoría administrativa propiamente dicha.

**Escuela del desarrollo organizacional (DO):** El DO nació en los años 60 debido al intenso cambio ocurrido en el mundo, y a la incapacidad de las estructuras convencionales para adecuarse a las nuevas circunstancias. El DO se origina en la teoría del comportamiento y los investigadores que al declinar la teoría de las relaciones humanas, se dedicaron a los estudios de dinámica de grupos de modificación de comportamiento grupal. En poco tiempo el DO fue ampliando su área de actuación hasta que, al estudiar la organización como un todo, asumió el enfoque sistemático. En este punto gana espacio en la teoría administrativa. El DO presenta concepto dinámico de la organización, cultura organizacional y cambio organizacional, dentro de supuestos bastante avanzados para nuestra practica administraba. El proceso de DO consta de tres etapas: Recolección de datos, diagnostico organizacional e intervención. Existe una variedad de modelos de DO, algunos de los cuales se basan en alteraciones estructurales en la organización formal, y otros en alteraciones del comportamiento (en la cultura organizacional, las relaciones interpersonales e intergrupales, etc.) como en el desarrollo de equipos, las relaciones interpersonales de equipos, suministro de información adicional, análisis transaccional reuniones de confrontación pero también tiene conflicto intergrupar y laboratorio de sensibilidad.

Existen modelos más complejos, como el de Blake y Mouton (Managerial grid), el de Lawrence y Lorsch, el de Reddin (teoría 3d de la eficacia gerencial). Así parezca una moda pasajera dentro de la administración el DO es una alternativa democrática y participativa muy interesante por la renovación y revitalización de las organizaciones que no podemos despreciar.

**Escuela ambiental:** Esta corriente administrativa fue emitida por psicólogos experimentales, se basa en la idea de que el ser humano se desempeña mejor si las condiciones ambientales que lo rodean (luz, calor, humedad, etc.) está en armonía con su organismo si se intenta obtener una mayor productividad proporcionando al trabajador condiciones de trabajo más

agradables. Un sindicalista llamó sarcásticamente a esta teoría “Escuela De las Vacas contentas”. Se entiende por administración ambiental al conjunto de diligencias conducentes al manejo del sistema ambiental. Dicho de otro modo, e incluyendo el concepto de desarrollo sostenible, es la estrategia mediante la cual se organizan las actividades inotrópicas que afectan al ambiente, con el fin de lograr una adecuada calidad de vida, previniendo o mitigando los problemas ambientales. La gestión o administración ambiental responde al “como hay que hacer” para conseguir lo planteado por el desarrollo sostenible, es decir, para conseguir un equilibrio adecuado para el desarrollo económico, crecimiento de la población, uso racional de los recursos y protección y conservación del ambiente. Condicionar el ambiente de trabajo y del trabajador para aumentar la eficiencia en la producción. Su principal autor o representante es George Elton Mayo, quien fue el pionero de esta teoría, el fue quien utilizó las técnicas psicológicas y sociológicas para obtener mejores resultados al aplicarlo a los trabajadores.

**Escuela de calidad total:** Este concepto, junto con otros dos conceptos modernos de la administración, el justo a tiempo y el mantenimiento productivo total, introducidos por los japoneses en el mundo occidental, pero de padres occidentales: W. Edwards Deming y Joseph Juran, son estrategias decisivas en la gestión moderna gerencial para ser frente a la incertidumbre, al riesgo del entorno, y a la cada vez más madura competencia. Se mezclan conceptos que se complementan adecuadamente: Calidad (TQC), Logística (JIT) y Mantenimiento (TPM), todas ellas orientadas a la reducción de costos, objetivos altamente deseado por toda gerencia, pero con calidad en el producto que al mercado, característica decisiva especialmente en mercados competitivos. Calidad Total es el estado del arte en la gestión gerencial moderna. El efecto multiplicador de su aplicación es objetivamente presentado por Deming en lo que denomina la «Reacción en Cadena de la Calidad», la cual se ilustra y en la cual se puede apreciar lo ventajoso que significa implementar una estrategia de Calidad Total en la Empresa. Existen aspectos que en la actualidad no generan discusión tales como: La calidad se produce, no se inspecciona, ni controla; La calidad nace con el tiempo y se demuestra con la duración; Calidad en la fuente, en el origen; Calidad de la organización; Competir con calidad; Productividad basada en calidad; Calidad y costos; Calidad y producto.

**Escuela del proceso administrativo:** No es por ser la más moderna que se menciona al final de esta escuela, ya que reúne autores de todas las épocas, si no porque representa una conjunción de ideas de varias corrientes para la aplicación de la administración es decir,

aplica los diversos conocimientos de cada escuela, tratando de agruparlos en un pensamiento universal a través de la aplicación del proceso administrativo. Múltiples son los autores que lo integran entre ellos se puede mencionar por orden cronológico a Henry Fayol, Mary Parker Follet, Lyndall, Urwick, George Terry, Harold Koontz, Cyril O'Donnell, William P. Stoner y Licio Lazzaro, entre los más destacados. Se estudiarán las aportaciones de los más antiguos, ya que los últimos son por demás conocidos, y es su obligación del profesional en administración conocer sus textos: Henry Fayol, consideró al igual que Taylor como los iniciadores de la administración. Nació en Constantinopla y obtuvo el título de ingeniero de minas en Francia. Publicó sus observaciones acerca de los principios generales de administración en 1916. Identificó las principales actividades (o áreas funcionales) que según el deberían realizarse en cualquier organización de la siguiente forma: 1. Técnicas; 2. Comerciales; 3. Financieras; 4. Seguridad; 5. Contabilidad; 6. Herencia

Además determinó las funciones de planeación, organización y control como etapas o partes de la administración, postuló que la importancia de la habilidad del gerente se acentúa en las relaciones con la cadena de mando. Estableció 14 principios de administración que, aun actualmente fundamentan la aplicación del proceso administrativo: 1. División del trabajo. 2. Autoridad y responsabilidad. 3. Disciplina. 4. Unidad de mando. 5. Unidad de dirección. 6. Subordinación del interés general al interés individual. 7. Remuneración del personal. 8. Centralización. 9. Cadena escalar. 10. Orden. 11. Equidad. 12. Estabilidad de personal. 13. Iniciativa. 14. Solidaridad

Mary Parker Follet. Nacida en Boston, fue trabajadora social y como tal, su enfoque de la administración lo dirigió hacia la conducta humana. Así mismo señalaba que el método científico podía utilizarse para resolver problemas humanos su contribución más significativa son los estudios para alcanzar un medio más adecuado en la coordinación, y postuló 3 factores para que este fuera más eficaz: i) El contacto directo entre las personas interesadas; ii) El comenzar desde el primer momento, la planificación y la adaptación de directrices políticas; iii) La continuidad del proceso.

### **2.1.3. TEORÍA GENERAL DE LAS FINANZAS**

Según Van Horne (2013)<sup>16</sup>; las finanzas han logrado una gran importancia en el campo de manejo del dinero de las personas, empresas, grupos empresariales, países y bloques de países. El dinero es utilizado en muchos casos como sinónimo de fraudes; muchos

---

<sup>16</sup> Van Horne, James (2013) Administración Financiera. México. Compañía Editorial Continental SA de CV.

directivos, funcionarios y trabajadores se comprometen en estos hechos negativos que afectan las finanzas empresariales. También se refiere esencialmente a los flujos y reflujos financieros de ingresos y egresos de dinero y equivalentes del mismo. La administración lo ha cobijado con su administración financiera; igualmente la economía lo tiene como suya como economía financiera; la contabilidad también le tiene un sitio con la contabilidad financiera; incluso la ingeniería lo viene tratando con su ingeniería financiera y así casi todos los campos del quehacer humano le vienen dando un sitio relevante a las finanzas. Las finanzas, constituye la actividad empresarial que permite obtener recursos financieros a través del endeudamiento y aplicarlo en las inversiones o activos que necesitan las empresas para funcionar. El endeudamiento puede ser interno o propio y externo o de terceros, entiéndase bancos, financieras y otras entidades. Las inversiones o activos pueden ser capital de trabajo o activo corriente y bienes de capital o activo no corriente. Tanto las deudas como las inversiones tienen que diversificarse para reducir el riesgo como aumentar la rentabilidad.

Entre tantas teorías financieras, resalta las de diversificación de inversiones y riesgos. Las teorías sobre diversificación de riesgos fueron las primeras en aparecer en el cuerpo teórico de las finanzas, según se acepta hoy como válido. La teoría financiera moderna toma como referencia los trabajos de Markowitz sobre el modelo de equilibrio de activos financieros. Otros autores destacados, como Sharpe, Lintner, Mossin o Fama, continuaron con el trabajo iniciado por Markowitz y centraron su investigación en la formación óptima de carteras de activos financieros, culminado en el CAPM (Capital Asset Pricing Model). Ross, en 1976, propuso la Asset Pricing Theory, como modelo alternativo al CAPM. Las finanzas no sólo se han dedicado a la diversificación de inversiones financieras, sino también de la financiación de las empresas diversificadas. En cierto sentido, la inversión vital que representa la decisión de trabajar en un lugar o en otro, en un trabajo o en otro, no es susceptible de diversificación y esa es una gran diferencia que tiene el trabajador con respecto al inversor financiero. No obstante, Smith advierte que este razonamiento necesita tomar como unidad de análisis el individuo. Cuando se utiliza la familia como unidad de partida, es posible encontrar comportamientos tendentes a diversificar, tanto por países de destino como por ámbitos profesionales. Modernamente, se considera que diversificar el riesgo tiene un coste, en forma de pérdida de eficiencia en los mercados. En el caso de las familias diversificadas, este coste se puede identificar con la ineficiencia en los rendimientos que se obtendrían concentrando esfuerzos y asumiendo riesgos en empresas locales, como por ejemplo, el negocio familiar.

Desde este punto de vista, la emigración de los miembros activos reduce las expectativas de éxito del conjunto de la familia, identificable ésta con la gran empresa.

Según Van Horne (2013)<sup>17</sup>; la teoría financiera de la agencia parece ser la única que, en los últimos veinte años ha supuesto un adelanto en las finanzas empresariales. Los autores Jensen y Meckling; Jensen, comienzan a esbozar la teoría de la Agencia, que plantea los conflictos de intereses entre los diversos agentes interesados (grupos de interés o stakeholders) en la empresa, como propietarios y directivos, especialmente grandes sociedades por acciones. La teoría de la agencia se puede extrapolar más allá de las relaciones existentes entre grupos de interés o stakeholders, en las grandes corporaciones, a otros ámbitos, sin olvidar que en muchas empresas, los trabajadores pueden ser un stakeholder muy importantes, En representación política habría un ámbito idóneo para aplicar los mismos razonamientos, pero no parece ser un ámbito genuinamente aplicable a la problemática de la inmigración, excepto si consideramos a estos como empresarios. La inmensa mayoría de empresas fundadas por inmigrantes es de tipo familiar y en un porcentaje muy alto, se trata de negocios que ya se han probado en los países de origen. En compañías con tales características no suele presentarse el presupuesto de la Teoría de la agencia de separación entre los objetivos de propietarios y gerentes, pues suelen ser las mismas personas. Para los propietarios, el control del agente (el directivo) supone un coste, en cuyo cálculo se han invertido enormes recursos académicos.

Interpretando a Weston (2013)<sup>18</sup>, la teoría del orden de preferencias o la teoría de señales tienen en cuenta la existencia de información asimétrica, pero se basan en la “supervisión continuada” por parte de los mercados de capitales es decir, por parte de los propietarios nominales. En la empresa familiar el mercado de crédito es el único accesible y el sector bancario no suele estar involucrado en la gestión de las empresas prestatarias no se produce en sentido estricto, la separación entre propiedad y control. No obstante, existe una tendencia reciente a aplicar la teoría de la agencia a las relaciones entre las empresas (agente) y el prestamista (principal), puesto que éste asume parte del riesgo empresarial, debido a la alta tasa de morosidad. Por este motivo, se considera que son aplicables a las empresas en

---

<sup>17</sup> Van Horne, James (2013) Administración Financiera. México. Compañía Editorial Continental SA de CV.

<sup>18</sup> Weston J. (2013) Finanzas. México. Compañía Editorial Continental SA de CV.

general. La denominada Teoría financiera de la agencia o T. agencia aplicada a los préstamos, no es únicamente válida para las empresas, sino en general, para cualquier prestatario, incluyendo las ONG de acogida de inmigrantes. Especialmente aplicable es para los negocios de nueva creación, que cada vez en mayor medida, son creados por inmigrantes o para prestar servicios relacionados con la inmigración.

Interpretando a Weston (2013)<sup>19</sup>, la teoría de recursos, capacidades y complementariedades; a la competencia entre oferentes de capacidad laboral rara vez se han aplicado teorías que vayan más allá de la clásica asunción de mercado perfecto. Únicamente en lo relativo a creación de empresas, la inmigración puede ser parcialmente estudiada con el acervo teórico que se usa más frecuente y recientemente en Economía. En cierto modo, tal vez sea esta función de oferta la más competitiva de todas, pero también, en ámbitos de estudio limitados, se pueden apreciar comportamientos estratégicos que podrían explicarse en función de la Teoría de recursos y capacidades. Aunque no es una teoría especialmente vinculada con las finanzas, hay trabajos que tratan de aplicarla a la política financiera de la empresa. No voy a entrar a discutir en qué medida es aplicable a las Finanzas, pero es evidente que una inversión personal, como la de buscar trabajo, especialmente si ello implica desplazamiento, privaciones y renunciaciones, es algo que tiene mucho que ver con la correcta gestión y conocimiento de los propios recursos y capacidades. Además, la reciente incorporación del tema de las complementariedades y especificidades hace que, en determinadas explotaciones empresariales, se pueda considerar un activo intangible el hecho de tener contratado a un inmigrante, por su conocimiento del idioma u otras características de clientes, proveedores, productos, etc. El derecho de propiedad sobre la empresa lleva consigo el ejercicio de potestades cuya contratación en el mercado ocasionaría altos costes de transacción. El ejercicio de esa autoridad, en este contexto, tendría la finalidad, según el mencionado artículo de Salas, de proteger inversiones que tienen un escaso valor fuera de la relación de poder, pero generan gran valor en la empresa. La concepción inicial de tamaño empresarial nos viene, en esta Teoría, de la idea expresada al final dicho trabajo, pues “el poder surge de la propiedad sobre los activos físicos, lo cual significa que los límites de la empresa están marcados sobre el conjunto de activos físicos”. Debido a eso, Salas defiende la necesidad de completar la Teoría de los derechos de propiedad con una extensión debida a Rajan y Zingales (1998). Según este enfoque, existen activos intangibles que no se pueden

---

<sup>19</sup> Weston J. (2013) Finanzas. México. Compañía Editorial Continental SA de CV.

comprar ni vender, puesto que consisten en relaciones (normalmente laborales) con personas. No existen derechos de propiedad sobre los servicios que prestan los recursos humanos, pero tales recursos existen y se da, en virtud de una parte tácita del contrato, un “acceso” a tales recursos, en tanto que la empresa es beneficiaria de la creación de valor debida a tales relaciones. Eso se debe a la especialización que se alcanza entre cada recurso productivo (concretamente, los de naturaleza humana) y el resto de recursos. El trabajo de cada empleado es más valioso en la empresa que en el mercado (en otra empresa) y eso liga la prestación de su labor más valiosa a una relación contractual determinada. También el empleado experto, según Salas, ejerce poder sobre los demás recursos, puesto que la empresa no se desprenderá de un activo que le resulta más valioso que los que pueda adquirir en el mercado con el mismo coste.

Interpretando a Weston (2013)<sup>20</sup>, la Teoría de las complementariedades, desarrollada sobre todo por Milgrom y Roberts (2005). Cuando se trata de resolver problemas de incentivos y de coordinación, se está intentando, en definitiva, poner en valor aquellos activos derivados de contratos implícitos y potestades de dirección. Los problemas de incentivos y de coordinación surgen, según estos autores, por la falta de complementariedad entre las decisiones de inversión en bienes reales y la contratación o dirección de recursos humanos. Así pues, los recursos humanos supondrán un aumento en el valor de la empresa, siempre y cuando existan complementariedades entre éstos y las inversiones reales.

Interpretando a Hernández (2013)<sup>21</sup>, la nueva teoría institucional, cobra especial vigor con el “revival” de la Teoría de costes de transacción, en 1991, cuando a Ronald Coase se le otorga el premio Nobel. Este planteamiento implica la asunción de la relación íntima entre la Economía y el Derecho. Hoy la teoría neo-institucional admite una interacción de la Economía con todas las demás ramas de la Ciencia social, para no perder de vista que determinadas actividades de la ‘nueva economía’ no serían tan rentables sin la circunstancia específica del inmigrante: Transportes, telecomunicaciones, operaciones bancarias, empleo temporal y colocación, etc. “Los patrones migratorios y de la distribución territorial de la población están inscritos en la lógica del propio esquema económico y es sensible al propio

---

<sup>20</sup> Weston J. (2013) Finanzas. México. Compañía Editorial Continental SA de CV.

<sup>21</sup> Hernández Celis, Domingo (2013). Finanzas corporativas-Un nuevo enfoque. Lima. UPCI.

ciclo económico”. En relación con la migración, la toma de decisiones se hace en el contexto de unas determinadas estructuras. El neo-institucionalismo se ha postulado como un paradigma emergente en la Economía, en general. El enfoque institucionalista es relativamente nuevo en el ámbito de las Finanzas corporativas. En este ámbito, ninguna de las novedosas teorías vigentes es incompatible con dicha Teoría, ni con la economía industrial, ni con las corrientes neo-institucionalistas. La especialidad del enfoque que aquí se presenta es que no se estudian los recursos como intrínsecos de la empresas, sino más bien como una consecuencia de la financiación que se ha podido obtener, numerosos conceptos, ya explicados, como el de costes hundidos, barreras de entrada o costes de transacción, son perfectamente aplicables para explicar el comportamiento de los trabajadores cuando deciden emigrar. El institucionalismo es un enfoque reivindicado como idóneo para este tipo de imperfecciones y, específicamente, para los tamaños inferiores de empresas.

#### **2.1.4. TEORÍA GENERAL DEL CONTROL**

Según el IAI-España (2013)<sup>22</sup>, el control, es un proceso integral efectuado por el directorio, la gerencia y el resto de colaboradores de las empresas, diseñado para enfrentar a los riesgos y para dar seguridad razonable de que, en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales: Promover la eficiencia, eficacia, transparencia y economía en las operaciones de la entidad, así como la calidad de los servicios públicos que presta; Cuidar y resguardar los recursos y bienes contra cualquier forma de pérdida, deterioro, uso indebido y actos ilegales, así como, en general, contra todo hecho irregular o situación perjudicial que pudiera afectarlos; Cumplir la normatividad aplicable a la entidad y a sus operaciones; Garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información; Fomentar e impulsar la práctica de valores empresariales; y, Promover el cumplimiento de los funcionarios o servidores públicos de rendir cuentas por los fondos y bienes públicos a su cargo o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

El control eficaz es el conjunto de acciones, actividades, planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo las actitudes de las autoridades y el personal, organizadas e instituidas en cada entidad del Estado, para la consecución de los objetivos empresariales que procura. Los componentes están constituidos por: i) El ambiente

---

<sup>22</sup> Instituto de Auditores Internos de España-Coopers & Lybrand SA. (2013) Los nuevos conceptos del control interno – Informe COSO. Madrid. Ediciones Días de Santos SA.

de control, entendido como el entorno organizacional favorable al ejercicio de prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas para el funcionamiento del control interno y una gestión escrupulosa; ii) La evaluación de riesgos, que deben identificar, analizar y administrar los factores o eventos que puedan afectar adversamente el cumplimiento de los fines, metas, objetivos, actividades y operaciones empresariales; iii) Las actividades de control gerencial, que son las políticas y procedimientos de control que imparte el titular o funcionario que se designe, gerencia y los niveles ejecutivos competentes, en relación con las funciones asignadas al personal, con el fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos de la entidad; iv) Las actividades de prevención y monitoreo, referidas a las acciones que deben ser adoptadas en el desempeño de las funciones asignadas, con el fin de cuidar y asegurar respectivamente, su idoneidad y calidad para la consecución de los objetivos del control interno; v) Los sistemas de información y comunicación, a través de los cuales el registro, procesamiento, integración y divulgación de la información, con bases de datos y soluciones informáticas accesibles y modernas, sirva efectivamente para dotar de confiabilidad, transparencia y eficiencia a los procesos de gestión y control interno empresarial; vi) El seguimiento de resultados, consistente en la revisión y verificación actualizadas sobre la atención y logros de las medidas de control interno implantadas, incluyendo la implementación de las recomendaciones formuladas; vii) Los compromisos de mejoramiento, por cuyo mérito los órganos y personal de la administración empresarial efectúan autoevaluaciones para el mejor desarrollo del control interno e informan sobre cualquier desviación deficiencia susceptible de corrección, obligándose a dar cumplimiento a las disposiciones o recomendaciones que se formulen para la mejora u optimización de sus labores.

Según Aldave y Meniz (2012)<sup>23</sup>, la moderna teoría del control interno tiene que analizarse desde la óptica de la interacción de sus componentes, que se presentan a continuación.

**Ambiente de control:** Según el Informe COSO, el componente ambiente de control define el establecimiento de un entorno organizacional favorable al ejercicio de buenas prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas, para sensibilizar a los miembros de la entidad y generar una cultura de control interno. Estas prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas contribuyen al establecimiento y fortalecimiento de políticas y procedimientos de control

---

<sup>23</sup> Aldave Uriarte, Juan y Meniz Roque, Julio (2012) Casuística de Auditoría y control. Lima. EDIGRABER.

interno que conducen al logro de los objetivos empresariales y la cultura empresarial de control. El titular, funcionarios y demás miembros de la entidad deben considerar como fundamental la actitud asumida respecto al control interno. La naturaleza de esa actitud fija el clima organizacional y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto. Este componente comprende: Filosofía de la Dirección, Integridad y los valores éticos, Administración estratégica, Estructura organizacional, Administración de recursos humanos, Competencia profesional, Asignación de autoridad y responsabilidades, Órgano de Control Empresarial. La calidad del ambiente de control es el resultado de la combinación de los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo de éstos fortalecerá o debilitará el ambiente y la cultura de control, influyendo también en la calidad del desempeño de la entidad.

**Evaluación de riesgos:** Según el Informe COSO, el componente evaluación de riesgos abarca el proceso de identificación y análisis de los riesgos a los que está expuesta la entidad para el logro de sus objetivos y la elaboración de una respuesta apropiada a los mismos. La evaluación de riesgos es parte del proceso de administración de riesgos, e incluye: planeamiento, identificación, valoración o análisis, manejo o respuesta y el monitoreo de los riesgos de la entidad. La administración de riesgos es un proceso que debe ser ejecutado en todas las entidades. El titular o funcionario designado debe asignar la responsabilidad de su ejecución a un área o unidad orgánica de la entidad. Asimismo, el titular o funcionario designado y el área o unidad orgánica designada deben definir la metodología, estrategias, tácticas y procedimientos para el proceso de administración de riesgos. Adicionalmente, ello no exime a que las demás áreas o unidades orgánicas, de acuerdo con la metodología, estrategias, tácticas y procedimientos definidos, deban identificar los eventos potenciales que pudieran afectar la adecuada ejecución de sus procesos, así como el logro de sus objetivos y los de la entidad, con el propósito de mantenerlos dentro de margen de tolerancia que permita proporcionar seguridad razonable sobre su cumplimiento. A través de la identificación y la valoración de los riesgos se puede evaluar la vulnerabilidad del sistema, identificando el grado en que el control vigente maneja los riesgos. Para lograr esto, se debe adquirir un conocimiento de la entidad, de manera que se logre identificar los procesos y puntos críticos, así como los eventos que pueden afectar las actividades de la entidad. Dado que las condiciones gubernamentales, económicas, tecnológicas, regulatorias y operacionales están en constante cambio, la administración de los riesgos debe ser un proceso continuo. Establecer los objetivos empresariales es una condición previa para la evaluación de riesgos. Los

objetivos deben estar definidos antes que el titular o funcionario designado comience a identificar los riesgos que pueden afectar el logro de las metas y antes de ejecutar las acciones para administrarlos. Estos se fijan en el nivel estratégico, táctico y operativo de la entidad, que se asocian a decisiones de largo, mediano y corto plazo respectivamente. Se debe poner en marcha un proceso de evaluación de riesgos donde previamente se encuentren definidos de forma adecuada las metas de la entidad, así como los métodos, técnicas y herramientas que se usarán para el proceso de administración de riesgos y el tipo de informes, documentos y comunicaciones que se deben generar e intercambiar. También deben establecerse los roles, responsabilidades y el ambiente laboral para una efectiva administración de riesgos. Esto significa que se debe contar con personal competente para identificar y valorar los riesgos potenciales. El control interno solo puede dar una seguridad razonable de que los objetivos de una entidad sean cumplidos. La evaluación del riesgo es un componente del control interno y juega un rol esencial en la selección de las actividades apropiadas de control que se deben llevar a cabo. La administración de riesgos debe formar parte de la cultura de una entidad. Debe estar incorporada en la filosofía, prácticas y procesos de negocio de la entidad, más que ser vista o practicada como una actividad separada. Cuando esto se logra, todos en la entidad pasan a estar involucrados en la administración de riesgos. Este componente comprende: Planeamiento de la gestión de riesgos, Identificación de los riesgos, Valoración de los riesgos Respuesta al riesgo.

**Actividades de control gerencial:** Según el Informe COSO, el componente actividades de control gerencial comprende políticas y procedimientos establecidos para asegurar que se están llevando a cabo las acciones necesarias en la administración de los riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad, contribuyendo a asegurar el cumplimiento de estos. El titular o funcionario designado debe establecer una política de control que se traduzca en un conjunto de procedimientos documentados que permitan ejercer las actividades de control. Los procedimientos son el conjunto de especificaciones, relaciones y ordenamiento sistémico de las tareas requeridas para cumplir con las actividades y procesos de la entidad. Los procedimientos establecen los métodos para realizar las tareas y la asignación de responsabilidad y autoridad en la ejecución de las actividades. Las actividades de control gerencial tienen como propósito posibilitar una adecuada respuesta a los riesgos de acuerdo con los planes establecidos para evitar, reducir, compartir y aceptar los riesgos identificados que puedan afectar el logro de los objetivos de la entidad. Con este propósito, las actividades de control deben enfocarse hacia la administración de aquellos riesgos que puedan causar

perjuicios a la entidad. Las actividades de control gerencial se dan en todos los procesos, operaciones, niveles y funciones de la entidad. Incluyen un rango de actividades de control de detección y prevención tan diversas como: procedimientos de aprobación y autorización, verificaciones, controles sobre el acceso a recursos y archivos, conciliaciones, revisión del desempeño de operaciones, segregación de responsabilidades, revisión de procesos y supervisión. Para ser eficaces, las actividades de control gerencial deben ser adecuadas, funcionar consistentemente de acuerdo con un plan y contar con un análisis de costo-beneficio. Asimismo, deben ser razonables, entendibles y estar relacionadas directamente con los objetivos de la entidad. Este componente comprende: Procedimientos de autorización y aprobación; Segregación de funciones; Evaluación costo-beneficio; Controles sobre el acceso a los recursos o archivos; Verificaciones y conciliaciones; Evaluación de desempeño; Rendición de cuentas; Revisión de procesos, actividades y tareas; Controles para las Tecnologías de la Información y Comunicaciones (TIC).

**Información y comunicación:** Según el Informe COSO, se entiende por el componente de información y comunicación, los métodos, procesos, canales, medios y acciones que, con enfoque sistémico y regular, aseguren el flujo de información en todas las direcciones con calidad y oportunidad. Esto permite cumplir con las responsabilidades individuales y grupales. La información no solo se relaciona con los datos generados internamente, sino también con sucesos, actividades y condiciones externas que deben traducirse a la forma de datos o información para la toma de decisiones. Asimismo, debe existir una comunicación efectiva en sentido amplio a través de los procesos y niveles jerárquicos de la entidad. La comunicación es inherente a los sistemas de información, siendo indispensable su adecuada transmisión al personal para que pueda cumplir con sus responsabilidades. Este componente comprende: Funciones y características de la información; Información y responsabilidad; Calidad y suficiencia de la información; Sistemas de información; Flexibilidad al cambio; Archivo empresarial; Comunicación interna; Comunicación externa; Canales de comunicación.

**Supervisión:** Según el Informe COSO, el sistema de control interno debe ser objeto de supervisión para valorar la eficacia y calidad de su funcionamiento en el tiempo y permitir su retroalimentación. Para ello la supervisión, identificada también como seguimiento, comprende un conjunto de actividades de autocontrol incorporadas a los procesos y operaciones de la entidad, con fines de mejora y evaluación. Dichas actividades se llevan a cabo mediante la prevención y monitoreo, el seguimiento de resultados y los compromisos de

mejoramiento. Siendo el control interno un sistema que promueve una actitud proactiva y de autocontrol de los niveles organizacionales con el fin de asegurar la apropiada ejecución de los procesos, procedimientos y operaciones; el componente supervisión o seguimiento permite establecer y evaluar si el sistema funciona de manera adecuada o es necesaria la introducción de cambios. En tal sentido, el proceso de supervisión implica la vigilancia y evaluación, por los niveles adecuados, del diseño, funcionamiento y modo cómo se adoptan las medidas de control interno para su correspondiente actualización y perfeccionamiento. Las actividades de supervisión se realizan con respecto de todos los procesos y operaciones empresariales, posibilitando en su curso la identificación de oportunidades de mejora y la adopción de acciones preventivas o correctivas. Para ello se requiere de una cultura organizacional que propicie el autocontrol y la transparencia de la gestión, orientada a la cautela y la consecución de los objetivos del control interno. La supervisión se ejecuta continuamente y debe modificarse una vez que cambien las condiciones, formando parte del engranaje de las operaciones de la entidad. Este componente comprende: Prevención y monitoreo; Monitoreo oportuno del control interno; Reporte de deficiencias; Seguimiento e implantación de medidas correctivas; Autoevaluación; Evaluaciones independientes.

Según Aldave y Meniz (2012)<sup>24</sup>, el control interno comprende las acciones de cautela previa, simultánea y de verificación posterior que realiza la entidad sujeta a control, con la finalidad que la gestión de sus recursos, bienes y operaciones se efectúe correcta y eficientemente. Su ejercicio es previo, simultáneo y posterior. El control interno previo y simultáneo compete exclusivamente a los directivos funcionarios y trabajadores de las entidades como responsabilidad propia de las funciones que le son inherentes, sobre la base de las normas que rigen las actividades de la organización y los procedimientos establecidos en sus planes, reglamentos, manuales y disposiciones empresariales, los que contienen las políticas y métodos de autorización, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección. El control posterior es ejercido por los responsables superiores del colaborador o funcionario ejecutor, en función del cumplimiento de las disposiciones establecidas, así como por el órgano de control empresarial según sus planes y programas anuales, evaluando y verificando los aspectos administrativos del uso de los recursos y bienes del Estado, así como la gestión y ejecución llevadas a cabo, en relación con las metas trazadas y resultados obtenidos. Es responsabilidad del Titular de la entidad fomentar y supervisar el funcionamiento y

---

<sup>24</sup> Aldave Uriarte, Juan y Meniz Roque, Julio (2012) Casuística de Auditoria y control. Lima. EDIGRABER.

confiabilidad del control interno para la evaluación de la gestión y el efectivo ejercicio de la rendición de cuentas, propendiendo a que éste contribuya con el logro de la misión y objetivos de la entidad a su cargo. El Presidente del directorio o el gerente de la entidad está obligado a definir las políticas empresariales en los planes y/o programas anuales que se formulen, los que serán objeto de las verificaciones.

Se entiende por control externo razonable el conjunto de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos, que compete aplicar a los auditores externos con el objeto de supervisar, vigilar y verificar la gestión, la captación y el uso de los recursos y bienes. Se realiza fundamentalmente mediante acciones de control con carácter selectivo y posterior. En concordancia con sus roles de supervisión y vigilancia, el control externo podrá ser preventivo o simultáneo, cuando se determine taxativamente, sin que en ningún caso conlleve injerencia en los procesos de dirección y gerencia a cargo de la administración de la entidad, o interferencia en el control posterior que corresponda. Para su ejercicio, se aplicarán sistemas de control de legalidad, de gestión, financiero, de resultados, de evaluación de control interno u otros que sean útiles en función a las características de la entidad y la materia de control, pudiendo realizarse en forma individual o combinada. Asimismo, podrá llevarse a cabo inspecciones y verificaciones, así como las diligencias, estudios e investigaciones necesarias para fines de control.

Según Aldave y Meniz (2012)<sup>25</sup>, la evaluación efectiva del sistema de control interno de las empresas es la ponderación del auditor de gestión, hecha sobre los datos que ya conoce a través del estudio, y con base en sus conocimientos profesionales, del grado de efectividad que ese control interno suministre. De este estudio y evaluación, se podrá desprender la naturaleza de las pruebas diferentes sobre una misma partida. De ello dependerá la extensión que deba dar a los procedimientos de auditoría de empleados y la oportunidad en que los va a utilizar para obtener los resultados más favorables posibles. La evaluación del sistema de control interno define las fortalezas y debilidades de la organización empresarial mediante una cuantificación de todos sus recursos. Mediante el examen y objetivos del control interno, registros y evaluación de los estados financieros se crea la confianza que la entidad debe presentar frente a la sociedad. La evaluación del sistema de control interno basado en principios, reglas, normas, procedimientos y sistemas de reconocido valor técnico es el fundamento de la realización de una buena auditoría financiera. El auditor financiero

---

<sup>25</sup> Aldave Uriarte, Juan y Meniz Roque, Julio (2012) Casuística de Auditoría y control. Lima. EDIGRABER.

debe asegurarse que se cumplan todas las medidas adecuadas y necesarias en la implementación del sistema de evaluación de control interno. En el proceso de evaluación del control interno un auditor debe revisar altos volúmenes de documentos, es por esto que el auditor se ve obligado a programar pruebas de carácter selectivo para hacer inferencias sobre la confiabilidad de sus operaciones. Para dar certeza sobre la objetividad de una prueba selectiva y sobre su representatividad, el auditor tiene el recurso del muestreo estadístico, para lo cual se deben tener en cuenta los siguientes aspectos primordiales: La muestra debe ser representativa; El tamaño de la muestra varía de manera inversa respecto a la calidad del control interno; El examen de los documentos incluidos debe ser exhaustivo para poder hacer una inferencia adecuada; Siempre habrá un riesgo de que la muestra no sea representativa y por lo tanto que la conclusión no sea adecuada. El Método de cuestionario, consiste en la evaluación con base en preguntas, las cuales deben ser contestadas por parte de los responsables de las distintas áreas bajo examen. Por medio de las respuestas dadas, el auditor obtendrá evidencia que deberá constatar con procedimientos alternativos los cuales ayudarán a determinar si los controles operan tal como fueron diseñados. La aplicación de cuestionarios ayudará a determinar las áreas críticas de una manera uniforme y confiable. El Método narrativo, consiste en la descripción detallada de los procedimientos más importantes y las características del sistema de control interno para las distintas áreas, mencionando los registros y formularios que intervienen en el sistema. El Método gráfico, también llamado de flujogramas, consiste en revelar o describir la estructura orgánica las áreas en examen y de los procedimientos utilizando símbolos convencionales y explicaciones que dan una idea completa de los procedimientos de la entidad; tiene como ventajas que: Identifica la ausencia de controles financieros y operativos; Permite una visión panorámica de las operaciones o de la entidad; Identifica desviaciones de procedimientos; Identifica procedimientos que sobran o que faltan; Facilita el entendimiento de las recomendaciones del auditor a la gerencia sobre asuntos contables o financieros; La evaluación debe asegurar la integridad y exactitud de las operaciones realizadas por el ente económico. Entre las técnicas de evaluación; tenemos: 1. Técnicas de verificación ocular, entre estas se encuentran: Comparación, Observación, Revisión selectiva, Rastreo. 2. Técnicas de verificación verbal: Indagación. 3. Técnicas de verificación escrita: Análisis; Conciliación; Confirmación. 4. Técnicas de verificación documental: Comprobación, Computación. 5. Técnicas de verificación física: Inspección. Todas estas técnicas de evaluación las puede encontrar aplicadas en los diferentes tipos de artículos que tienen que ver con este tema en el canal financiero. La ficha de evaluación grafica y cuantifica el nivel

de desempeño de la empresa, esta fundamentada en: Los criterios o áreas a ser evaluados; La ordenación de compromisos; Las sub-áreas o unidades a evaluar dentro de la respectiva área; Calificación del control; Marcas de desviaciones; Cumplimiento de recomendaciones; Estudio y evaluación del sistema de control interno

Interpretando a Argandoña (2012)<sup>26</sup>, la evaluación efectiva del sistema de control interno de las empresas; comprende el examen de la estructura, las políticas, los procedimientos y las cualidades del personal, con el objetivo de saber en que grado se protegen los activos, asegura la validez de la información, promueve la eficiencia en las operaciones, y estimula y asegura el cumplimiento de las políticas y directrices emanadas de la dirección. Los controles en el marco del control interno, pueden ser caracterizados bien como contables o como administrativos: 1. Los controles contables, comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables; 2. Los controles administrativos se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y el acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables. Es obvio que el auditor independiente debe centrar su trabajo en los controles contables por las repercusiones que éstos tienen en la preparación de la información financiera y, por consiguiente, a los efectos de las normas técnicas, el control interno se entiende circunscrito a los controles contables. Sin embargo, si el auditor cree que ciertos controles administrativos pueden tener importancia respecto a las cuentas anuales, debe efectuar su revisión y evaluación. La implantación y mantenimiento de un sistema de control interno es responsabilidad de la dirección de la entidad, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según está prescrito. Todo sistema de control interno tiene unas limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, etc. Las transacciones son el componente básico de la actividad empresarial y, por tanto el objetivo primero del control interno; La transacción origina un flujo de actividad desde su inicio hasta su conclusión. Tendremos flujos de ventas, compras, costes, existencias, etc. Las cuatro fases son: autorización, ejecución, anotación, y contabilización. Por definición,

---

<sup>26</sup> Argandoña Dueñas, Marco Antonio (2012) Nuevo enfoque de la auditoría financiera, presupuestal y de gestión. Lima. Marketing Consultores S.A.

todo sistema de control interno va estrechamente relacionado con el organigrama de la empresa. Este debe reflejar la auténtica distribución de responsabilidades y líneas de autoridad. Las obligaciones de un conjunto de empleados deben estar atribuidas de tal forma que uno o varios de estos empleados, actuando individualmente, comprueben el trabajo de los otros. Es fundamental que toda empresa tenga una clara y bien planteada organización y cada uno de sus miembros tenga un conocimiento apropiado de su función.

Según Brink (2011)<sup>27</sup>, la evaluación efectiva del sistema de control interno incluye dos fases:

1. La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. 2. La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron. El grado de fiabilidad de un sistema de control interno, se puede tener por: cuestionario, diagrama de flujo. Un cuestionario, utilizando preguntas cerradas, permitirá formarse una idea orientativa del trabajo de auditoría. Debe realizarse por áreas, y las empresas auditoras, disponen de modelos confeccionados aplicables a sus clientes. La representación gráfica del sistema nos permitirá realizar un adecuado análisis de los puntos de control que tiene el sistema en sí, así como de los puntos débiles del mismo que nos indican posibles mejoras en el sistema. Se trata de la representación gráfica del flujo de documentos, de las operaciones que se realicen con ellos y de las personas que intervienen. Este sistema resulta muy útil en operaciones repetitivas, como suele ser el sistema de ventas en una empresa comercial. En el caso de operaciones individualizadas, como la adquisición de bienes de inversión, la representación gráfica, no suele ser muy eficaz. La información que debe formar parte de un diagrama de flujo, es: los procedimientos para iniciar la acción, como la autorización del suministro, imputación a centros de coste, etc.; la naturaleza de las verificaciones rutinarias, como las secuencias numéricas, los precios en las solicitudes de compra, etc.; la división de funciones entre los departamentos, la secuencia de las operaciones, el destino de cada uno de los documentos (y sus copias); la identificación de las funciones de custodia. Una prueba de cumplimiento es el examen de la evidencia disponible de que una o más técnicas de control interno están operando durante el periodo de auditoría. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría mediante pruebas de cumplimiento de: Existencia: el control existe; Efectividad: el control está funcionando con eficiencia; Continuidad: el control ha estado funcionando durante todo

---

<sup>27</sup> Brink, M. (2011) Auditoria Interna Moderna. Buenos Aires. Editorial megabyte

el periodo. El objetivo de las pruebas de cumplimiento es quedar satisfecho de que una técnica de control estuvo operando efectivamente durante todo el periodo de auditoría; Periodo en el que se desarrollan las pruebas y su extensión. Los auditores independientes podrán realizar las pruebas de cumplimiento durante el periodo preliminar. Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el periodo restante puede no ser necesaria, dependiendo fundamentalmente del resultado de estas pruebas en el periodo preliminar así como de la evidencia del cumplimiento, dentro del periodo restante, que puede obtenerse de las pruebas sustantivas realizadas por el auditor independiente. La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección. Realizados los cuestionarios y representado gráficamente el sistema de acuerdo con los procedimientos, hemos de conjugar ambos a fin de realizar un análisis e identificar los puntos fuertes y débiles del sistema. En esa labor de identificación, influye primordialmente la habilidad para entender el sistema y comprender los puntos fuertes y débiles de su control interno. La conjugación de ambas nos dará el nivel de confianza de los controles que operan en la empresa, y será preciso determinar si los errores tienen una repercusión directa en los estados financieros, o si los puntos fuertes del control eliminarían el error.

### **2.1.5. TEORÍA GENERAL DE LA CONTABILIDAD**

Interpretando a Anthony (2013)<sup>28</sup>, la contabilidad comprende el reconocimiento, la valuación, registro y presentación de las transacciones de las empresas en base a las Normas internacionales de información Financiera. La contabilidad financiera razonable, es una clase especial de contabilidad, cuyo objetivo es producir información dirigida a un grupo específico de interesados, aquéllos que no se encuentran involucrados con la administración de las entidades (restricción de diversos interesados) y que debe ser útil para la economía, eficiencia y efectividad empresarial; asimismo para toma de decisiones en relación a las entidades (préstamos, inversiones y rendición de cuentas; restricción de propósito). La contabilidad

---

<sup>28</sup> Anthony, Robert N. (2013) La contabilidad en la administración de empresas. México. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana.

surge como una disciplina cuyos objetivos son determinar quiénes son los usuarios de la información financiera; para qué utilizan la información financiera; el tipo de información financiera razonable que les resulte necesaria; los requisitos de calidad de esa información financiera; los principios básicos que deben seguir las reglas particulares de contabilidad; emitir las reglas particulares de contabilidad (o normas).

El proceso de la contabilidad razonable requiere precisar qué operaciones de las entidades serán su objeto, cómo deben clasificarse, en qué momento se deben incorporar formalmente en los registros contables, cómo se deben cuantificar, cómo se deben presentar en los estados financieros y, por último, qué revelaciones deben hacerse sobre las operaciones informadas. Las normas de contabilidad financiera deben responder a esas cuestiones subordinando los procedimientos contables a un deber hacer, para lograr información financiera razonable que sea útil para los usuarios. Por lo que se refiere a las operaciones que son objeto de la contabilidad financiera, ésta toma el concepto de transacciones y ciertos eventos identificables y cuantificables que la afectan (restricción de operaciones).

De esta manera, la contabilidad define, con toda claridad, que de todas las operaciones que realiza una entidad son objeto de la contabilidad únicamente sus transacciones y los ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan. El principio de realización define puntualmente a las transacciones.

Interpretando a Argibay (2013)<sup>29</sup>, la contabilidad es el proceso constructivo de la información empresarial, que permite obtener los estados financieros, que constituyen la base para la clasificación de las transacciones y provee los supuestos básicos (los nueve principios básicos y el criterio prudencial) como condiciones que deben observar las reglas particulares, para que los procedimientos contables arriben a la información financiera razonable conforme a sus propios objetivos, bajo las condiciones de calidad establecidas. El procedimiento de clasificación, reconocimiento, valuación, presentación y revelación de las transacciones y de ciertos eventos identificables y cuantificables que afectan a la entidad, naturales al procedimiento contable en general —a través de las normas de contabilidad financiera— se encamina a su finalidad última: información financiera razonable útil para la toma de decisiones de ciertos usuarios. De esta forma, la contabilidad general es llevada a los fines claros y específicos determinados por la contabilidad financiera. Por tanto, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) son el conjunto de criterios que se utilizan en

---

<sup>29</sup> Argibay González, María del Mar (2013) Contabilidad financiera. Madrid. Ideas propias Editorial

un cierto lugar y en un momento dado, para elaborar y presentar información financiera razonable relevante y confiable de las entidades. Ese conjunto de criterios abarca todo el conocimiento contable teórico, normativo y práctico que resulta necesario aplicar para afirmar que la información financiera razonable presenta de manera razonable la situación financiera de la entidad y los cambios sufridos en la misma. Dichos criterios son innumerables; sin embargo, provienen de fuentes distintas, que al conocerlas, es factible deducir de las mismas, con cierta precisión, cuales son los criterios apropiados para el caso particular en sus circunstancias. Tales fuentes son: Las teorías y desarrollos tecnológicos que conforman el pensamiento contable actual; Las normas jurídicas; Las normas de autoridad experta; Las prácticas acostumbradas. Las teorías y desarrollos tecnológicos que conforman el pensamiento actual se encuentran en libros y revistas técnicas. Incluyen, entre muchas cosas, la teoría de la partida doble y la teneduría de libros; la teoría de los inventarios y las metodologías para la determinación de costos unitarios; teoría de la depreciación y los principios de lo devengado; la contabilidad con base en el costo histórico, el costo de reposición, el valor presente, el valor razonable, el valor de realización, el costo histórico reexpresado, etc. Las prácticas acostumbradas en determinados giros o para la solución de problemas contables no normados. Se entienden como tales, la manera general en cómo se resuelven los problemas por un conjunto significativo de entidades; por ejemplo, en el sector financiero, aseguradoras, industrias extractivas, fraccionadoras, venta de tiempos compartidos, reportos, préstamos de valores, factoraje, plantas productoras de energía, etc.

Según Horngren (2013)<sup>30</sup>, la contabilidad es la actividad profesional, mediante la cual se recolectan, se clasifican, se registran, se suman y se informa de las operaciones cuantificables en dinero, realizadas por una entidad económica. Es el arte de usar ciertos principios al registrar, clasificar y sumarizar en términos monetarios datos financieros y económicos, para informar en forma oportuna y fehaciente de las operaciones de la vida de una empresa. La función principal de la contabilidad es llevar en forma histórica la vida económica de una empresa, los registros de cifras pasadas sirven para tomar decisiones que benefician al presente u al futuro. También proporciona estados financieros que son sujetos al análisis e interpretación, informando a los administradores, a terceras personas de las operaciones de la empresa. Los criterios que deben seguir en los registros de la contabilidad son: Aplicación correcta de conceptos contables clasificando lo que debe quedar incluido

---

<sup>30</sup> Horngren Charles (2013) Introducción a la contabilidad financiera: México. Editorial: Pearson

dentro del activo y lo que incluirá el pasivo; Presentar la diferencia entre un gasto y un desembolso; Decidir lo que debe constituir un producto o un ingreso, dentro de las cuentas de resultados; Esta contabilidad se concreta en la custodia de los activos confiados a la empresa; Fundamentalmente se ocupa de la preparación de informes y datos para personas distintas de los directivos de la empresa; Incluye la preparación, presentación de información para acciones, acreedores, instituciones bancarias y del Gobierno. Las técnicas, reglas y convencionalismos según las cuales se recolectan y reproducen las cifras de la contabilidad reflejan en gran parte los requisitos de esos interesados. Todos los sistemas contables se expresan en términos monetarios y la administración es responsable, del contenido de los informes proporcionados por la contabilidad financiera. Son características de la Contabilidad Financiera: Rendición de informes a terceras personas sobre el movimiento financiero de la empresa; Cubre la totalidad de las operaciones del negocio en forma sistemática, histórica y cronológica; Debe implantarse necesariamente en la compañía para informar oportunamente de los hechos desarrollados; Se utiliza de lenguaje en los negocios; Se basa en reglas, principios y procedimientos contables para el registro de las operaciones financieras de un negocio; Describe las operaciones en el engranaje analítico de la teneduría de libros por partida doble

Según Ferrer (2013)<sup>31</sup>, la contabilidad se basa en los Principios Generales de Contabilidad Generalmente Aceptados, para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones en relación con dicha entidad económica. La contabilidad es el conjunto de principios, normas, procesos, procedimientos, técnicas y prácticas para el tratamiento de las transacciones de los agentes económicos. Los principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas internacionales de contabilidad, las normas de información financiera, las políticas que formulan cada empresa y otras normas sirven para el tratamiento de las transacciones de los agentes económicos. El proceso de inicia con la identificación de los documentos fuente de las transacciones, continua con el registro contable de las transacciones en libros auxiliares y principales y finalmente termina con la formulación, análisis e interpretación de los estados

---

<sup>31</sup> Ferrer Quea, Alejandro (2013) Formulación, Análisis e interpretación de Estados Financieros en sus ocho fases mas importantes. Lima. Pacífico Editores.

financieros. Los procedimientos, técnicas y prácticas contables están referidos a aquellos que se aplican al abrir libros, registrar todas las transacciones y al cerrar un determinado periodo.

Según Meigs (2013)<sup>32</sup>, la contabilidad es aquella actividad profesional que consiste en reconocer, valorar, registrar y presentar las transacciones de compras, ventas, ingresos, egresos, provisiones, apertura y cierre y otras transacciones propias del giro de una empresa. La valuación consiste en determinar un valor para la transacción a nivel de su adquisición, venta o utilización y finalmente saldos según estados financieros. El registro se hace con el plan de cuentas de cada empresa; dicho plan contiene las cuentas a nivel de cinco dígitos o más. El plan de cuentas está dividido en elementos, desde el elemento cero al elemento nueve. La contabilidad se refiere trabaja con el elemento cero al elemento ocho. El elemento nueve está reservado para la contabilidad analítica de explotación.

La contabilidad es una suerte de matriz de los otros tipos de contabilidad. La contabilidad es la única que está normada. Es la contabilidad oficial. Es la contabilidad que tiene principios, normas y procedimientos oficiales. Esta contabilidad está supervisada y controlada. Los libros contables que existen pertenecen a la contabilidad financiera. Los estados financieros oficiales pertenecen a la contabilidad financiera. Las normas internacionales de contabilidad y normas internacionales de información financiera razonable están referidas a la contabilidad financiera. El Sistema Nacional de Contabilidad incluye dentro de sus elementos a la contabilidad financiera. La contabilidad financiera, sin temor a equivocaciones, se aplica en todo el mundo.

Según Flores (2013)<sup>33</sup>, los organismos internacionales de contabilidad han desarrollado un conjunto de normas básicas y principios de contabilidad generalmente aceptados, partiendo del reconocimiento de que el objetivo fundamental de los estados financieros es producir información financiera razonable útil para la toma de decisiones económicas por parte de los distintos usuarios, en especial cuando existen intereses entre dichos usuarios que, en ocasiones, resultan contrarios, por lo cual es menester darle un tratamiento equitativo a tales intereses. A continuación se presentan las opiniones de los diferentes organismos internacionales sobre la materia:

---

<sup>32</sup> Meigs Cornelia (2013) contabilidad la base para decisiones Gerenciales. México. Editorial: Mcgraw-Hill

<sup>33</sup> Flores Soria Jaime (2013) Contabilidad financiera. Lima. Centro de Especialización en Contabilidad y Finanzas-CECOF Asesores. Primera Edición.

Comisión de Normas Internacionales de Contabilidades (IASC): "El término estados financieros cubre balances generales, estados de resultados o cuentas de pérdidas y ganancias, notas, otros estados y material explicativo, que se identifiquen como parte integral de los estados financieros. Las Normas Internacionales de Contabilidad se aplican a los estados financieros de cualquier empresa comercial, industrial o de negocios. La gerencia de la empresa puede formular estados financieros para su propio uso de varias diferentes maneras que se adapten mejor para fines de administración interna. Cuando los estados financieros se emitan para otras personas tales como accionistas, acreedores, empleados, y al público en general, deberán estar de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad."

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMPC): "La contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica."

Asociación (Norte) Americana de Contabilidad (American Accounting Association AAA): "La contabilidad es un proceso de identificación, medición y comunicación de información económica que permite formular juicios basados en la información y la toma de decisiones por aquellos que se sirven de dicha información".

Instituto (Norte) Americano de Contadores Públicos (AICPA) "El propósito básico de la contabilidad y de los estados financieros es proveer información financiera razonable acerca de las empresas individuales, útil para la toma de decisiones económicas

Interpretando a Bellido (2013)<sup>34</sup>, señala que los estados financieros constituyen el producto final de la contabilidad y forman parte del proceso de presentar información financiera razonable y constituyen el medio principal para comunicarla a las partes que se encuentran fuera de la entidad. Estos estados normalmente incluyen un balance general, un estado de resultados o de ganancias y pérdidas, un estado de movimiento de las cuentas de patrimonio, un estado de flujo de efectivo y las notas a los estados financieros, así como otros estados y material explicativo que son parte integral de dichos estados. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera de una entidad económica a una fecha determinada y los resultados de sus operaciones y los movimientos de su efectivo por los períodos en esa fecha entonces terminados. La situación financiera de una

---

<sup>34</sup> Bellido S. Pedro (2013) Administración Financiera. Lima. Editorial Técnico Científica SA.

identidad esta en función de los recursos y obligaciones económicas que mantiene, su estructura financiera, liquidez y solvencia. La información acerca de los recursos financieros controlados por la entidad es útil para evaluar su capacidad en el pasado para modificar dichos recursos y para predecir su habilidad y seguridad e generarlos en el futuro. La información relativa a la estructura financiera es útil para predecir futuras necesidades de financiamiento y la capacidad de la entidad para afrontarlos; igualmente es útil para evaluar la posibilidad que tiene de distribuir recursos entre aquellos que tienen un interés en dicha entidad. La información relativa a liquidez y solvencia es útil para determinar la posibilidad de la entidad para cumplir sus compromisos financieros a la fecha de vencimiento de éstos.

Los resultados de las operaciones realizadas por la entidad es una información requerida para conocer la rentabilidad de la misma y predecir la capacidad que tiene para generar flujos de efectivo a partir de los recursos operativos que utiliza y otros adicionales que potencialmente pudiera obtener. Los movimientos del efectivo utilizado por la entidad son una información útil para conocer su habilidad para generar efectivo y sus equivalentes y las distintas aplicaciones hechas de tal flujo de efectivo mediante sus actividades operativas, de financiamiento e inversión durante un período determinado. Es importante señalar que existen necesidades de información las cuales no pueden ser satisfechas mediante los estados financieros. Estos estados financieros son dirigidos a cubrir necesidades comunes de información a todos los usuarios, algunos de los cuales pueden requerir, si tienen la capacidad y autoridad para obtener información adicional. Sin embargo la mayoría de usuarios externos tienen que confiar en los estados financieros como su fuente principal de información económica sobre una entidad determinada. La responsabilidad de preparar y presentar los estados financieros es de la gerencia de la entidad informante. La gerencia tiene igualmente interés en la información contenida en los estados financieros y adicionalmente tiene acceso a información de naturaleza gerencial y financiera que la ayuda a tomar decisiones en sus actividades de planeación y control de las operaciones de la entidad.



## **2.2. BASES TEÓRICAS ESPECIALIZADAS SOBRE EL TEMA**

### **2.2.1. AUDITORÍA FORENSE**

Según Estupiñán y Cano (2013)<sup>35</sup>, la auditoría forense es una alternativa para reducir la defraudación tributaria, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal, de esta manera se contribuye, a mejorar las economías de nuestros países y por tanto el bienestar de todos nuestros pueblos hermanos. Para arribar este tema debemos empezar por lo forense; cuya definición ya explicamos anteriormente, sin embargo es lógico extender el significado de esta palabra al ámbito jurídico diciendo que los jueces necesitan para el ejercicio de su función la asistencia de profesionales que colaboren en la obtención de las pruebas y las aporten en el foro, o lo que es lo mismo, las hagan públicas, y así se garanticen justas en las causas judiciales, ya que sería más que pretencioso, imposible que el fallador se especializara en todas las ramas de la ciencia.

Dicho lo anterior, tenemos que la auditoria forense es la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contar de los perpetradores de un crimen económico, como en este caso, el lavado de activos (contaduría forense). En sus inicios la auditoria forense se aplicó en la investigación de fraudes en el sector público, considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoria gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, malversación de fondos, etc., sin embargo, la auditoria forense no se a limitado a los fraudes propios de la corrupción administrativa, sino que también ha diversificado su portafolio de servicios para participar en investigaciones relacionadas con crímenes fiscales, el crimen corporativo, el lavado de dinero y terrorismo, entre otros. En ese sentido, el auditor forense puede desempeñarse tanto en el sector público como privado, prestando apoyo procesal que va desde la recaudación de pruebas y el peritaje.

De la misma forma, su labor no solamente se destaca en las investigaciones en curso, sino en etapas previas al fraude, es decir, el contador público actúa realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se

---

<sup>35</sup> Estupiñán G. Rodrigo y Cano C. Miguel A. (2013) Control interno y fraude. Bogotá. ECOE Ediciones.

justifica el inicio de un proceso; situación ésta, que aplica también para las investigaciones de crimen corporativo que se relacionan con fraude contable ante la presentación de información financiera inexacta por manipulación I intencional, falsificación, lavado de activos, etc. Con todo, si no fuera por esta especialidad de la ciencia, no podríamos hablar de casos tan conocidos como Enron, Tyco, WorldCom y Parmalat, siendo éste el más reciente.

Por eso, la labor del auditor tradicional difiere de uno forense, quien debe desarrollar dos capacidades, en principio opuestas para llevar a cabo su trabajo con éxito. Una de ellas es la habilidad de escudriñar pequeños detalles sin perder de vista el gran entorno, o en otras palabras dicho y de manera metafórica, el auditor forense "debe percatarse de las hojas al tiempo que contempla el bosque". Y por otro desde las cuales ven circunstancias relativamente fáciles de detectar, como un simple robo, hasta situaciones de suma complejidad, como la manipulación de estados financieros y los delitos de "cuello blanco". La principal diferencia entre una auditoria forense y una tradicional, es que la primera descansa en la experiencia de expertos que trabajan con evidencia delicada, con abogados, con agencias estatales y el sistema legal. Su trabajo está dirigido para ambientes legales o cuasi jurídicos.

La auditoria tradicional se realiza sin este enfoque, sólo se dedica a llevar los programas para obtener una seguridad razonable basada en sus evidencias. Por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros. Dicho lo anterior, ya estamos preparados para establecer el manejo de la prueba en términos de auditoría forense. Las pruebas o medios probatorios como también han sido denominados tienen un objeto, un tema y un fin. El primero, se refiere a los hechos y afirmaciones; el segundo, hace relación a los hechos que deben ser investigados en cada proceso, y el tercero, tiene que ver con el cometido de las pruebas, ya que estas persiguen la búsqueda de la verdad, pero aquí lo importante es que la verdad real coincida con la verdad procesal que se desprende de la investigación y del expediente.

La Auditoria Forense es muy usada en otros países, tanto así, que en los Estados Unidos de América ya se ha conformado la Asociación de Contadores Forenses (en inglés Asociación of Forensic Accountants - NAFA) que es una asociación profesional de firmas de contabilidad dedicada a la investigación. Los miembros de esta asociación brindan respaldo

profesional para las reclamaciones a la industria de seguros y a los clientes en los distintos procesos de litigios. Existe en ese país, Europa y Australia, un sinnúmero de firmas especializadas en lo que ellos mismos se han autodenominado detectives financieros. Más aún. En algunas firmas de las llamadas firmas grandes de contabilidad en los Estados Unidos de América, se puede encontrar con un departamento especializado llamado precisamente, el Departamento de Auditoria Forense (Forensic audit.)

Leyendo a Cano (2013)<sup>36</sup>, la auditoria forense es el uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para manifestar información y opiniones, como pruebas en los tribunales. El análisis resultante además de poder usarse en los tribunales, puede servir para resolver las disputas de diversas índoles, sin llegar a sede jurisdiccional. Es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. La Auditoría Forense en la actualidad es reconocida internacionalmente como un conjunto de técnicas efectivas para la prevención e identificación de actos irregulares de fraude y corrupción.

Analizando a Mantilla (2013)<sup>37</sup>, la auditoría forense es aquella labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección del fraude tributario, financiero y de otros tipos; por ello, generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos (corrupción financiera, pública o privada). Es importante destacar que, con no escasa frecuencia se confunden las nociones de “auditoria forense” con la del “auditor forense”, causando con ello no pocas dudas.

La Auditoria Forense es la actividad de un equipo multidisciplinario, es un proceso estructurado, donde intervienen contadores, auditores, abogados, investigadores, grafotécnicos, informáticos, entre otros, pues, en atención al tipo de empresa, sus dimensiones y diversidad de operaciones, se puede requerir la participación de otros especialistas como ingenieros de sistemas, agrónomos, forestales, metalúrgicos, químicos, etc. que de la mano y bajo la conducción del Auditor Forense realizan la investigación.

---

<sup>36</sup> Cano Castaño, Miguel Antonio (2013) Modalidades de lavado de dinero y activos. Bogotá. Ecoediciones.

<sup>37</sup> Mantilla, Samuel (2013) Evidencia de Auditoria Forense. Bogotá. CEJA.

Analizando a Castro (2013)<sup>38</sup>, para enfocar el tema de Auditoría Forense es necesario identificar primero su campo de acción, ya sea pública o privada, pero en todo caso una actividad que tiene por fin el aprovechamiento ilegal de los recursos económicos. La defraudación tributaria por lo tanto, la podemos definir como un acto ilícito e ilegítimo, por medio del cual se obtienen beneficios, prebendas o canonjías en provecho personal, para lo cual se utiliza un cargo o una posición de privilegio en las actividades de la administración pública o privada. Es una acción de proceso y de resultados, que se alimenta en un sentido de doble vía, integrada por quien corrompe y por quien se deja corromper. Estas prácticas trascienden el entorno público y convierten su actividad en un problema económico, que genera desviaciones de política que pueden desestabilizar al propio Estado. De ahí la importancia de la Auditoría Forense.

La Auditoría Forense la podemos definir como: La exploración o examen crítico de las actividades, operaciones y hechos económicos, incluidos sus procesos integrantes, mediante la utilización de procedimientos técnicos de auditoría, a través de los cuales se busca determinar la ocurrencia de hechos ilícitos relacionados con el aprovechamiento ilegal de los bienes y recursos de un ente público o privado. Tales procedimientos tienen por fin obtener evidencia válida y suficiente para ser usada ante las autoridades jurisdiccionales. En este sentido la Auditoría Forense busca la aplicación de técnicas investigativas aplicadas al uso de la información y al conocimiento de las actividades, para entregar un dictamen que se sustente en evidencia representada en pruebas materiales de hechos.

Dicha evidencia debe tener el carácter de incontrovertible a fin de que la misma pueda ser utilizada por jueces o cortes encargadas de juzgar los hechos punibles. Es de recordar que lo Forense está estrechamente asociado en su tipología no semántica, con lo corrupto o dañino, es así como en la medicina se relaciona con la patología y la necropsia. Para nuestro caso se identifica con los hechos corruptos de carácter público y con el enriquecimiento ilícito, por lo que la labor del auditor forense se debe a la aportación de pruebas que puedan ser discutidas en el ámbito judicial. Su objeto principal busca combatir la corrupción pública o privada, es decir, aquellas acciones que se suceden en contra de los recursos, especialmente del Estado. Dentro de esta misma área confluye el fenómeno de la impunidad, la cual constituye aquel factor u obstáculo permanente que se introduce como elemento de bloqueo

---

<sup>38</sup> Castro, R. (2013) Auditoría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría No. 13.

entre la realidad que se presenta y la que realmente sucedió. Su ocurrencia se debe básicamente a la ausencia de investigaciones oportunas y a la falta de idoneidad de las pruebas aportadas en los procesos judiciales.

Según Lugo (2013)<sup>39</sup>, la estructura de la Auditoría Forense se soporta en el equipo o cuerpo investigativo conformado por profesionales contables especializados en la detección de fraudes, irregularidades y hechos delictivos. Así mismo se soporta en la metodología y en los procedimientos aplicables de acuerdo con el tipo de irregularidad que se persigue. Su objeto de examen es el sistema o conjunto de mismas, obteniendo para sí un beneficio ilícito. Las reglas que se utilizan son las relacionadas con la auditoría, aplicadas desde el espectro de la regulación legal existente en cada ámbito. El punto de partida de la Auditoría Forense y su respaldo como base de la protección de los dineros públicos se sustenta en "la accountability", esto es, en la obligación legal y ética que tienen los gobernantes de informar sobre la forma como utilizan, utilizaron y han de utilizar los recursos entregados a su responsabilidad para emplearlos en el beneficio general y no en el provecho personal. La gobernabilidad o buen gobierno, se sustenta en la "Accountability", es decir, en la rendición y toma de cuentas a los funcionarios públicos por sus responsabilidades. Mediante ella se permite conocer el manejo de los recursos estatales, su uso y destinación, así como su beneficio social. De ahí la importancia de la auditoría forense, pues no puede haber confianza en la rendición de cuentas y en el manejo de los recursos por parte de los funcionarios públicos, sin la existencia de un sistema de control adecuado a través de la Auditoría. Es así como hoy, entidades de la talla del Banco Mundial, el BID y la Agencia para el Desarrollo A.I.D, apuntan hacia ese objetivo.

Como resultado de los sucesos financieros corporativos desencadenados con el caso Enron y WorldCom, y después de la declaración en los Estados Unidos de Norteamérica (USA) de la Ley Sarbanes-Oxley (julio de 2002), El Auditing Standards Board (ASB) emitió el Boletín SAS 99, Consideración del fraude en la información financiera, cuya aplicación es obligatoria para las auditorías que se lleven a cabo en cumplimiento con las normas de auditoría de EE. UU, sobre los estados financieros que inicien en o después del 15 de diciembre de 2002. Siguiendo con la homologación de criterios contables y de auditoría que se llevan a cabo en el mundo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., por medio de su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría emitió el Boletín 3070, Consideraciones sobre fraude

---

<sup>39</sup> Lugo C., Danilo (2013) Auditoria forense. Bogotá. ECOE. Ediciones.

que deben hacerse en una auditoria de estados financieros, el cual entró en vigor a partir de las auditorías de estados financieros de periodos que se inicien en o después del 1° de marzo de 2004.

Por otro lado, en el continente europeo la International Auditing and Assurance Standards Board (IFAC), emitió el Boletín ISA-240, La responsabilidad del auditor para considerar el fraude en una auditoria de estados financieros, el cual entró en vigor a partir de las auditorías de estados financieros de periodos que se inicien después del 15 de diciembre de 2004. Estos nuevos boletines difundidos alrededor del mundo definen las características del fraude y establecen normas, lineamientos y procedimientos que en una auditoría de estados financieros debe considerar el auditor en la detección de la existencia de algún fraude. La responsabilidad del auditor no cambió, es la misma ya que sigue planeando, ejecutando y finalizando su examen con el objeto de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores materiales, intencionales o no, estando consciente de que en ningún examen de estados financieros se obtiene una seguridad absoluta, por lo que cabe la posibilidad de que no se lleguen a detectar errores importantes derivados de fraudes. El auditor no debe iniciar su trabajo con el pensamiento o la sospecha de que habrá algo mal en el desarrollo de su auditoría ni debe estar predispuesto a pensar que encontrará algún fraude. El auditor "es un perro guardián, pero no un sabueso" (Kingston Cotton Mill- 1896). Los auditores deben diseñar sus programas de auditoría considerando la existencia del fraude, evaluando en el contexto de los resultados los errores encontrados durante el desarrollo de su trabajo. Las autoridades deben mantener una discusión final en esta etapa con la administración y los responsables de la preparación de la información Financiera y, en su caso, informarles cualquier indicio de fraude que se haya detectado durante la auditoría.

La ISA 240 define específicamente en un apartado las responsabilidades de la administración y de la figura de gobierno corporativo en el tema de fraude. El Boletín 3070 no es muy claro en este tema y solamente refiere algunos conceptos en los párrafos relativos a los factores de riesgo de fraude. La ISA 240 define que el prevenir y detectar el fraude es responsabilidad primordial de la administración y dirección de las entidades. La administración de la entidad es la responsable de implementar y mantener sistemas de contabilidad adecuados. La administración es la responsable de diseñar programas para detectar, prevenir y minimizar la oportunidad de cometer fraude por parte de los funcionarios y/o empleados y que motive a los mismos a no cometerlos. También es responsabilidad de la administración mantener un control interno relativo a la preparación de la información financiera que sea eficiente y adecuado y que permita a la entidad el cumplimiento con requerimientos de leyes, agencias

regulatorias u otros, el cual le permita a la entidad prevenir errores que se materialicen en fraude. La administración es responsable de mantener un ambiente de control adecuado y una política de ética, honestidad y conducta que motive a los empleados al cumplimiento de los objetivos de la entidad y que los aparte de cometer fraude.

Mientras que la ISA 240 define el "fraude" y el "error", el Boletín 3070 define únicamente al término fraude. La ISA 240 define el fraude y el error. El fraude es un acto intencional llevado a cabo por una o más personas, de la administración, del gobierno corporativo, de los empleados y/o de terceras personas, Para obtener un ventaja ilegal. En cambio el error se refiere a una equivocación no intencional debido a la omisión o falta de revelación de alguna cifra en los estados financieros. El Boletín 3070 define el fraude como sigue: "El concepto legal de fraude es muy extenso y no es responsabilidad ni competencia del auditor el realizar determinaciones legales de cuándo un fraude ha ocurrido, por lo que **el interés que el auditor debe tener sobre fraude se circunscribe específicamente al impacto que este acto tiene o puede tener en los estados financieros**; por lo tanto, para propósitos de este boletín, fraude se define como distorsiones provocadas en el registro de las operaciones y en la información financiera o actos intencionales para sustraer activos (robo), u ocultar obligaciones que tienen o pueden tener un impacto significativo en los estados financieros sujetos a examen". El mismo boletín define que cualquier error intencional detectado durante su examen debe considerarse como un fraude.

El Boletín 3070 y la ISA 240 dividen los fraudes en dos clases: i) **Fraudes relacionados con la información financiera**: Estos son producidos por distorsiones, alteraciones o manipulaciones intencionales de las cifras presentadas o por omisiones en las cantidades o revelaciones de los estados financieros. Por lo general, este tipo de fraudes pasan desapercibidos, sin ser detectados fácilmente, y son resultado de los siguientes hechos: Manipulación/falsificación/alteración de registros contables; Alteración, distorsión u omisión intencional en las declaraciones de la administración; Omisión o mala aplicación intencional de principios de contabilidad; ii) **Fraudes provenientes del robo de activos o malversaciones de fondos**: Este tipo de fraudes normalmente está acompañado de falsificación de documentos y/o de registros contables y se analiza como sigue: Desfalcos; Robo de bienes físicos, incluida la propiedad intelectual; Hacer que la empresa pague por bienes o servicios que no ha recibido; Utilización de fondos de la empresa con fines personales. Tanto el Boletín 3070 como la ISA 240 mencionan una serie de factores de riesgo, los cuales ocurren normalmente cuando hay algún fraude; los más comunes son los siguientes: Cuentas de orden no conciliadas; Transacciones sin soporte; Información/ajustes que se le

proveen al auditor en forma tardía durante el proceso de la auditoría; Ajustes de "último minuto" que afectan significativamente los resultados; Cambios frecuentes en las estimaciones contables que aparentemente no resultan de cambios en las circunstancias; Partidas o cuentas que no están en línea con las expectativas y objetivos del negocio del cliente; Complejidad innecesaria en los registros de ciertas transacciones; Falta de autorización por parte de la gerencia de transacciones especiales o inusuales; Falta adecuada de segregación de funciones; Aplicación agresiva de políticas contables o políticas contables extrañas; Reconocimiento de los ingresos; Transacciones incompletas o tardías; Evidencia de acceso de empleados a sistemas y registros inconsistentes con aquéllos necesarios para desarrollar sus tareas autorizadas; Relación problemática e inusual entre el auditor y la gerencia; Cambios inusuales o inexplicables en el comportamiento o estilo de vida de la gerencia o empleados; Tolerancia a violaciones del código de conducta corporativo; Retribución a la administración y a otros funcionarios importantes de la entidad mediante incentivos por cumplimiento de metas. La administración tiene una posición privilegiada para poder perpetrar fraudes, ya que por su jerarquía dentro de la entidad está en posición de manipular directa o indirectamente los registros contables y presentar información financiera fraudulenta. La administración y los empleados que cometen algún fraude, normalmente, harán lo necesario para ocultarlo al consejo, a los accionistas y a cualquier otra persona externa o interna a la entidad y a los auditores.

El fraude se puede ocultar, escondiendo documentación comprometedor, haciendo declaraciones falsas a los auditores y terceras partes o falsificando documentación. En un fraude de ventas inexistentes, los empleados del área de ventas, embarques y miembros de la administración, e incluso terceras partes ajenas a la entidad, podrían estar en coalición para preparar reportes de mercancías embarcadas, facturaciones, etc., que hagan suponer que se han realizado ventas ya sea para alcanzar objetivos e incentivos o por robos reales de inventarios. En un examen de estados financieros realizado de acuerdo con las normas de auditoría, difícilmente, los auditores podrían descubrir alguna irregularidad que los haga suponer la existencia de un fraude, ya que ellos no están entrenados o no se espera que sean expertos en autenticar firmas o documentos. Además, un auditor no descubrirá la existencia o modificación de un documento que se dé, por medio de un arreglo entre la administración y terceras personas involucradas.

El auditor al enfrentar la posibilidad de fraude en las auditorías de estados financieros que lleve a cabo debe tomar, entre otras, las siguientes consideraciones y aplicar estos procedimientos: Como parte de la planeación de la auditoría deberá discutir con todos los

miembros del equipo los siguientes objetivos clave: Intercambio de ideas; Pensamiento lógico en el proceso de revisión y análisis; Considerar cómo, dónde y cuándo hay indicios de que puede haber fraude; Evaluar el "triángulo de fraude"; es decir, tener siempre en la mente, al cuestionar una transacción, lo siguiente: oportunidad-actitud – incentivo; Identificar y documentar riesgos conocidos de fraude; Discutir las condiciones que incentivan o propician la comisión de fraude; Discusión en equipo del enfoque de auditoría y, en su caso, del reenfoque; Identificar y evaluar riesgos de fraude; Discusión con el equipo de trabajo; Estados contables y nivel de afirmación; Comprensión y evaluación de las respuestas de los clientes a los riesgos de fraude; Observar, probar o revisar los riesgos específicos de control, identificar los más importantes y vigilar, constantemente, su adecuada administración; Simular operaciones; Revisar, constantemente, las conciliaciones de saldos con bancos, clientes, compañías afiliadas, proveedores, etcétera; Llevar a cabo pruebas de cumplimiento de la eficacia de los controles; Examinar pólizas de diario y de ajustes contables para obtener evidencia de posibles distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude; Revisar las estimaciones contables para buscar posibles sesgos que puedan resultar en distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude; Revisar las razones de negocio en busca de transacciones inusuales significativas; Revisión del ciclo de ingresos considerando, el control interno existente, los precios de venta especiales, los descuentos y devoluciones frecuentes, las cancelaciones de ventas frecuentes, la rotación del personal y el otorgamiento de incentivos en función al cumplimiento de objetivos.

En caso de cualquier fraude o indicio de fraude que haya sido detectado durante el desarrollo de su examen, el auditor deberá comunicarlo, de inmediato, a la administración o, en los casos en que la administración esté involucrada, deberá hacerlo al consejo de administración o a los accionistas. En México, en las auditorías de los estados financieros del ejercicio 2005, fue obligatoria la aplicación del Boletín 3070, teniendo las siguientes reacciones por parte de la administración y, en algunos casos, del consejo de administración de las entidades: Sorpresa en la mayoría de los casos; Actuación a la defensiva de los principales funcionarios, lo que hace suponer la existencia de irregularidades; Oportunidades de mejora en sus controles; Motivación para la preparación de programas y políticas para prevenir fraudes; Ayuda del auditor para detectar fraudes; Mayor inversión de tiempo de los altos funcionarios para atender a los auditores; Creación de comités de vigilancia.

### **2.2.2. REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Analizando a Ugalde (2013)<sup>40</sup>, la defraudación o evasión fiscal o evasión tributaria o evasión de impuestos es una figura jurídica consistente en el impago voluntario de tributos establecidos por la ley. Es una actividad ilícita y habitualmente está contemplado como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos. El dinero negro es todo aquel que ha evadido el pago de gravámenes fiscales. Son ganancias en actividades legales o ilegales, pero que se evita declararlas a Hacienda para evadir los impuestos. Se intenta mantenerlo en efectivo, y no ingresarlo en entidades financieras, para que no figure registrado en los movimientos bancarios y el Estado no tenga conocimiento de su existencia.

Interpretando a Camargo (2013)<sup>41</sup>, la defraudación tributaria constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país vulnerando la legitimidad de los gobiernos. La evasión invalida las propiedades de neutralidad económica de las mejores estructuras tributarias, provocando una asignación ineficiente de recursos. En el Perú, la evasión fiscal resulta uno de los síntomas más evidente de la crisis global que aqueja a la Nación, máxime que la misma pone de manifiesto la actitud que asumen los individuos frente a las obligaciones con la comunidad de la que forman parte. En tal sentido el solo accionar del organismo recaudador, en forma aislada de los restantes sectores del gobierno y de la sociedad, no resultan suficiente para atacar las causas de la evasión y sus efectos nocivos. En este contexto entra en juego las Finanzas Públicas. Si tuviéramos que contestar a la interrogante de cual es el objeto de las Finanzas Públicas, diríamos que actualmente y en su concepción genérica, estas tienen por objeto examinar como el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos. También podríamos enunciar que es el estudio sistematizado de los recursos y los gastos públicos y los efectos económicos que éstos y aquellos producen, tanto en la economía de la sociedad toda, como así también en la de los individuos que la integran. Las Finanzas Públicas constituyen pues, la actividad económica del sector público, con su particular y característica estructura que convive con la economía de mercado, de la cual obtiene los recursos y a la cual le presta un marco de acción. Entonces concluimos que el Estado para poder realizar sus funciones y afrontar sus gastos, debe contar con recursos, y los mismos se

---

<sup>40</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo (2013) Elusión, planificación y evasión Tributaria. Santiago de Chile. Editorial Libro Mar Ltda.

<sup>41</sup> Camargo Hernández, David F. (2013) Evasión fiscal: un problema a resolver. Bogotá. Editorial Normal

obtienen a través de los diferentes procedimientos legalmente estatuidos y preceptuados en principios legales constitucionales. A los efectos pondremos el acento en el análisis de los recursos tributarios como fuente de ingresos del Estado, y mencionamos que son aquellos que el estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio, es decir, mediante leyes que crean obligaciones a cargo de los administrados, en la forma y cuantía que las mismas establecen. La característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley en la cual tiene su origen, pero dicha obligatoriedad se encuentra enmarcada dentro de las limitaciones que emergen de la Constitución. En el Estado moderno constitucional y, especialmente, en la economía liberal, la que está fundada en los principios de la propiedad privada y de la iniciativa individual, prevalecen los recursos tributarios, los que son frutos del poder de imperio del Estado. El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público. Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina "evasión fiscal". Si nos ajustamos al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. Evasión Fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales. Ampliando las interpretaciones del término evasión, tomamos la definición acuñada por el Dr. Tacchi, que enuncia que , "Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél". Por otra parte si avanzamos en el estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de los efectos y causas requiere un enfoque interdisciplinario, por su ya comentado grado de complejidad y por la intervención de un sinnúmero de factores que

dilatan, incentivan o promueven el acto. La doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos objetivos y particulares que la provocan: a) La evasión es una repuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria, b) La evasión es mas bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley evitando la comisión flagrante de delitos; c) La evasión fiscal solo es una consecuencia y no el motivo fundamental. Analizando lo expuesto en el ítem a), vemos que este razonamiento nos demuestra el perfil con que el contribuyente, agente económico en un mercado, arriesga como parte integrante del "riesgo empresarial" a ganar o perder. Pero más allá de ello se evidencian en los restantes planteos, posturas que quizás no sean las generales aplicadas, pero que deberían ser analizadas con mucha cautela. Si bien existe principio generalizado de asimilar este fenómeno de la evasión fiscal a los mercados subdesarrollados, de circunscribir como arraigados en la pequeña o mediana empresa, tal situación no es así, y bastaría observar a las empresas de gran envergadura, operantes en mercados altamente complejos, donde el fenómeno de la evasión tributaria adquiere los ribetes de elusión tributaria. Vr. gr. Paraísos fiscales, Precios de transferencias, etc.

Según Chávez (2013)<sup>42</sup>, las causas de la evasión fiscal no son únicas. El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una series de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo .Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo. En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen , en ese sentido mencionaremos las que a nuestro criterio son las mas comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. En este sentido citamos a: 1) Carencia de una conciencia tributaria; 2) Sistema tributario poco transparente, 3) Administración tributaria poco flexible; 4) Bajo riesgo de ser detectado. Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado.

---

<sup>42</sup> Chávez González, Ángel Marco (2013) El delito contable tributario. Ediciones. Buenos Aires. DEPALMA.

No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos. Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia. Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece. El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad. En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar. Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal. Esta ineficiencia que podría exteriorizar la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales. Profundizando el análisis de la falta de conciencia tributaria, podemos citar que ella tiene su origen en: a) Falta de educación; b) Falta de solidaridad; c) Razones de historia económica; d) Idiosincrasia del pueblo; e) Falta de claridad del destino del gasto público y, f) Conjunción de todos los factores citados. Por otro lado, la manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común. En este respecto decimos que la

apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro. Además no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal. Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante. Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal y exclusiva, si nos ajustáramos a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos. Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

Según el Hernández (2014)<sup>43</sup>, la defraudación tributaria es una figura penal consistente en no pagar determinados impuestos que aparentemente debería abonar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley. Esta situación puede producir como consecuencia de deficiencias en la redacción de la ley o bien porque sus autores no han previsto efectos no deseados al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto. Se diferencia de la evasión tributaria porque no se viola la letra de la ley de modo que no se produce infracción alguna. El uso de argucias y tecnicismos legales para no pagar impuestos no es jurídicamente reprochable, aun cuando moralmente -según algunos tratadistas- pudieren ser reprochables en vista de que los actos que tienden a evadir impuestos no se emplean buscando fin económico alguno mas que la disminución o desaparición de la obligación tributaria. No siempre es clara la distinción entre una y otra calificación dada la frondosidad y complejidad de las normas tributarias. La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido,

---

<sup>43</sup> Hernández Celis, Domingo (2013) Auditoria Tributaria. Lima. USMP.

lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado. Es lo que en lenguaje vulgar se describe con el dicho "hecha la ley, hecha la trampa". Algunas posibles técnicas de elusión tributaria son las siguientes: Darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna. Ampararse en una exención tributaria que por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión. Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, para eximirlos de impuestos.

Según Barra (2013)<sup>44</sup>, a diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter infraccional y delictiva puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil, ya que en el fondo se trata de situaciones enmarcadas dentro de la misma ley. Las maneras de perseguir estas situaciones son básicamente dos: Interpretación por vía administrativa. En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, los servicios encargados de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley; Modificaciones legales. Es el propio legislador el que toma a su cargo evitar que se produzcan estas situaciones, estableciendo nuevas leyes que tiendan a corregir estas situaciones. Esto genera una suerte de guerrilla entre el legislador por ampliar las situaciones en que se cobre impuesto, y los abogados y contadores por disminuir las mismas, que le confieren a la legislación tributaria en definitiva la enorme complejidad y carácter técnico y detallista que le son característicos

Analizando a Villegas (2013)<sup>45</sup>, la evasión fiscal es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales. Entre los factores que pueden originar la evasión tenemos: i) El egoísmo natural de la persona para desprenderse de una parte de sus ingresos en beneficio del bien común, lo que demuestra una escasa formación cívico-tributaria; ii) La

---

<sup>44</sup> Barra, P. (2013) Medición del gasto Tributario. Santiago de Chile. Editorial Norma.

<sup>45</sup> Villegas Héctor (2013) Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones. Buenos Aires. DEPALMA.

existencia de un desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica de los contribuyentes; iii) El aumento de las tasas de los impuestos; los estudios sobre la materia revelan que a mayores tasas, mayores son los niveles de evasión; iv) El establecimiento de exoneraciones para algunos sectores económicos o zonas geográficas que son utilizadas de manera incorrecta, además algunas experiencias demuestran que estas herramientas no han tenido los resultados esperados; v) La desconfianza sobre el acierto con que el Estado administra los recursos; vi) La emisión de normas tributarias complicadas y complejas, lo que atenta contra la simplicidad y la neutralidad en la aplicación de los tributos; vii) La inestabilidad tributaria originada por la modificación constante de las normas; viii) La falta de conciencia tributaria. La evasión afecta al estado y a la colectividad de diferentes formas, como: i) No permite que el Estado cuente con los recursos necesarios para brindar los servicios básicos a la población, especialmente a la de menores recursos; ii) Influye en la generación de un déficit fiscal, que origina nuevos tributos, mayores tasas o créditos externos; iii) La creación de mas tributos o el aumento de las tasas de los tributos ya existentes afectan a los que cumplen con sus obligaciones, cuando lo lógico sería ampliar la base contributiva con respecto a los que poco o nada tributan; iv) De otro lado, por los préstamos externos hay que pagar intereses, lo que significa mayores gastos para el Estado, es decir, toda la sociedad debe hacer un esfuerzo para pagar los gastos ocasionados por quienes no cumplen con sus obligaciones tributarias; v) Perjudica al desarrollo económico del país, no permitiendo que el Estado pueda redistribuir el ingreso a partir de la tributación. En suma la evasión tributaria nos perjudica a todos.

### **2.2.3. SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria(SUNAT), es de acuerdo a su Ley de creación, Ley N° 24829 y a su Ley General aprobada por Decreto Legislativo N° 501, una Institución Pública descentralizada del Sector Economía y Finanzas, dotada de personería jurídica de Derecho Público, patrimonio propio y autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera que, en virtud a lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 061-2002-PCM, expedido al amparo de lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley N° 27658, ha absorbido a la Superintendencia Nacional de Aduanas, asumiendo las funciones, facultades y atribuciones que por ley, correspondían a esta entidad. De acuerdo a la Ley General de la SUNAT, ésta tiene domicilio legal y sede principal en la ciudad de Lima y puede establecer dependencias en cualquier lugar del territorio nacional.

La SUNAT tiene como Misión: Promover el cumplimiento tributario y aduanero mediante su facilitación, el fortalecimiento de la conciencia tributaria y la generación de riesgo; a través de la gestión de procesos integrados, el uso intensivo de tecnología y con un equipo humano comprometido, unificado y competente que brinde servicios de excelencia, y tiene como Visión: Ser aliado de los contribuyentes y usuarios del comercio exterior para contribuir al desarrollo económico y la inclusión social.

La SUNAT, desarrolla sus actividades en base a los siguientes valores: i) Integridad - Expresada como el desempeño institucional e individual en concordancia con la verdad, la rectitud, la confianza. Se evidencia mediante la coherencia total entre el pensamiento, el discurso y la acción. En la perspectiva organizacional, grupal y personal supone no sólo lo que se dice que se hará, sino que también involucra decir todo aquello que no se está dispuesto a hacer; ii) Compromiso - Expresada como el grado en que un colaborador se identifica con la institución, sus metas y desea mantener su relación con ella. Implica cumplir con las obligaciones laborales haciendo más de lo esperado para lograr los objetivos. Supone encaminar nuestros actos para fortalecernos como personas en el plano profesional y moral.; iii) Vocación de Servicio - Expresada como la actitud permanente de dar un servicio de calidad orientado a comprender y satisfacer las necesidades de los contribuyentes, usuarios y operadores del comercio exterior, ciudadanía, así como de los clientes internos de la institución; utilizando eficientemente los recursos y optimizando la calidad de nuestros servicios y iv) Mejora Continua - Expresada como una filosofía que intenta optimizar y aumentar la calidad de un producto, proceso o servicio que permita el logro de resultados en cada actividad que se realiza: fijando metas desafiantes por encima de los estándares (promedio), mejorando y manteniendo altos niveles de rendimiento en el marco de las estrategias de la institución.

De acuerdo al Artículo 15° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado mediante D.S. 115-2002-PCM publicado el 28-10-02, son funciones y atribuciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria las siguientes:

- a) Administrar, recaudar y fiscalizar los tributos internos del Gobierno Nacional, con excepción de los municipales, así como las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP), y otros cuya recaudación se le encargue de acuerdo a ley.

- b) Proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras.
- c) Expedir, dentro del ámbito de su competencia, disposiciones en materia tributaria y aduanera, estableciendo obligaciones de los contribuyentes, responsables y/o usuarios del servicio aduanero, disponer medidas que conduzcan a la simplificación de los regímenes y trámites aduaneros, así como normar los procedimientos que se deriven de éstos.
- d) Sistematizar y ordenar la legislación e información estadística de comercio exterior, así como la vinculada con los tributos internos y aduaneros que administra.
- e) Proponer al Poder Ejecutivo los lineamientos tributarios para la celebración de acuerdos y convenios internacionales, así como emitir opinión cuando ésta le sea requerida.
- f) Celebrar acuerdos y convenios de cooperación técnica y administrativa en materia de su competencia.
- g) Promover, coordinar y ejecutar actividades de cooperación técnica, de investigación, de capacitación y perfeccionamiento en materia tributaria y aduanera, en el país o en el extranjero.
- h) Otorgar el aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria o aduanera, de acuerdo con la Ley.
- i) Solicitar, y de ser el caso ejecutar, medidas destinadas a cautelar la percepción de los tributos que administra y disponer la suspensión de las mismas cuando corresponda.
- j) Controlar y fiscalizar el tráfico de mercancías, cualquiera sea su origen y naturaleza a nivel nacional.
- k) Inspeccionar, fiscalizar y controlar las agencias de aduanas, despachadores oficiales, depósitos autorizados, almacenes fiscales, terminales de almacenamiento, consignatarios y medios de transporte utilizados en el tráfico internacional de personas, mercancías u otros.
- l) Prevenir, perseguir y denunciar al contrabando, la defraudación de rentas de aduanas, la defraudación tributaria, el tráfico ilícito de mercancías, así como aplicar medidas en resguardo del interés fiscal.
- m) Desarrollar y aplicar sistemas de verificación y control de calidad, cantidad, especie, clase y valor de las mercancías, excepto las que estén en tránsito y transbordo, a efectos de determinar su clasificación en la nomenclatura arancelaria y los derechos que le son aplicables.

- n) Desarrollar y administrar los sistemas de análisis y fiscalización de los valores declarados por los usuarios del servicio aduanero.
- o) Resolver asuntos contenciosos y no contenciosos y, en este sentido, resolver en vía administrativa los recursos interpuestos por los contribuyentes o responsables; conceder los recursos de apelación y dar cumplimiento a las Resoluciones del Tribunal Fiscal, y en su caso a las del Poder Judicial.
- p) Sancionar a quienes contravengan las disposiciones legales y administrativas de carácter tributario y aduanero, con arreglo a Ley.
- q) Ejercer los actos y medidas de coerción necesarios para el cobro de deudas por los conceptos indicados en el inciso precedente.
- r) Mantener en custodia los bienes incautados, embargados o comisados, efectuando el remate de los mismos cuando ello proceda en el ejercicio de sus funciones.
- s) Adjudicar directamente, como modalidad excepcional de disposición de mercancías, aquellas que se encuentren en abandono legal y en comiso administrativo. La adjudicación se hará a las entidades estatales y a aquellas a las que oficialmente se les reconozca fines asistenciales o educacionales, sin fines de lucro.
- t) Desarrollar programas de información, divulgación y capacitación en materia tributaria y aduanera.
- u) Editar, reproducir y publicar el Arancel Nacional de Aduanas actualizado, los tratados y convenios de carácter aduanero, así como las normas y procedimientos aduaneros.
- v) Determinar la correcta aplicación y recaudación de los tributos aduaneros y de otros cuya recaudación se le encargue de acuerdo a ley, así como de los derechos que cobre por los servicios que presta.
- w) Participar en la celebración de Convenios y Tratados Internacionales que afecten a la actividad aduanera nacional y colaborar con los Organismos Internacionales de carácter aduanero.
- x) Ejercer las demás funciones que sean compatibles con la finalidad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

La SUNAT cuenta con la siguiente estructura orgánica:

## **01 ÓRGANOS DE ALTA DIRECCIÓN:**

01.1 Consejo Directivo

01.2 Superintendencia Nacional

01.3 Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos

01.4 Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas

01.5 Superintendencia Nacional Adjunta de Administración Interna

**02 ÓRGANO DE CONTROL:**

02.1 Oficina de Control Interno

**03 ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN INTERNA – ASESORAMIENTO:**

03.1 Intendencia Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento

03.2 Intendencia Nacional Jurídica

**04 ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN INTERNA – APOYO**

04.1 Secretaría Institucional

04.2 Oficina de Cultura Aduanera y Tributaria

04.3 Instituto de Administración Tributaria y Aduanera

04.4 Intendencia Nacional de Administración

04.5 Intendencia Nacional de Recursos Humanos

04.6 Intendencia Nacional de Sistemas de Información

**05 ÓRGANOS DE LÍNEA**

05.1 Intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario

05.2 Intendencia Nacional de Servicios al Contribuyente

05.3 Intendencia Nacional de Técnica Aduanera

05.4 Intendencia de Prevención del Contrabando y Control Fronterizo

05.5 Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera

**06 ÓRGANOS DESCONCENTRADOS**

06.1 Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales

06.2 **INTENDENCIA LIMA**

06.3 Intendencias Regionales

06.4 Intendencia de Aduana Marítima del Callao

06.5 Intendencia de Aduana Aérea del Callao

06.6 Intendencia de Aduana Postal del Callao

06.7 Intendencias de Aduanas

## **07 ÓRGANO DE DEFENSA JURÍDICA**

### **07.1 Procuraduría Pública**

(Artículo 16° del DS 115-2002-PCM, modificado por el artículo 2° del D.S. N° 029-2012-EF, publicado el 05-02-2012).

La Intendencia Lima es un órgano desconcentrado dependiente de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos. Le corresponde a la Intendencia Lima cumplir todas las funciones y atribuciones de la SUNAT, pero a nivel del Departamento de Lima y sólo en relación con los tributos internos.

Para cumplir cabalmente sus funciones y atribuciones la Intendencia Lima dispone del Plan Estratégico de SUNAT, Reglamento de Organización y Funciones, Texto Único de Procedimientos Administrativos; y, especialmente con el Código Tributario, las Leyes y Reglamentos Tributarios, la Jurisprudencia y demás fuentes del derecho tributario.

Son funciones de la Intendencia Lima:

- a) Formular planes operativos para lograr eficientemente las metas señaladas.
- b) Administrar el proceso de control y recuperación de la deuda tributaria de los contribuyentes que componen su directorio.
- c) Programar y ejecutar las acciones de fiscalización dirigidas a los contribuyentes identificados, propuestos y remitidos por la Gerencia de Programación y Gestión de Fiscalización ya los contribuyentes identificados en el marco del Plan Operativo de la Intendencia.
- d) Aprobar los valores, notificaciones y comunicaciones de su competencia.
- e) Aplicar los criterios establecidos para la ejecución de las acciones coercitivas y la aplicación de medidas cautelares de acuerdo a los lineamientos aprobados.
- f) Emitir y firmar las resoluciones de cierre temporal de locales y comisos, así como dar cumplimiento a las resoluciones del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial.
- g) Investigar aquellos casos en los que se presuma de delito tributario.
- h) Resolver los recursos de reclamación admitidos.
- i) Elevar al Tribunal Fiscal los recursos de apelación admitidos a trámite, así como los Recursos de Queja de su jurisdicción.

- j) Interponer, contestar o realizar cualquier otra acción o trámite relacionado con el proceso de demanda contencioso administrativa que corresponda a los contribuyentes de su jurisdicción, en representación de la SUNAT.
- k) Defender los intereses de la Administración Tributaria frente a los contribuyentes de su jurisdicción, en los procesos contenciosos administrativos.
- l) Elevar al Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos los recursos impugnatorios referidos a solicitudes no contenciosas no vinculadas a la determinación de la deuda tributaria.
- m) Efectuar las acciones de atención y orientación.
- n) Informar a la Intendencia Nacional de Servicios al Contribuyente sobre el desempeño de los sistemas, programas y procedimientos de los servicios al contribuyente en la Intendencia.
- o) Informar a la Intendencia Nacional de Cumplimiento
- p) Suscribir en nombre de la SUNAT, los contratos de las Oficinas Zonales bajo su dependencia.

## **2.3. MARCO CONCEPTUAL DE LA INVESTIGACION**

### **2.3.1. CONCEPTOS RELACIONADOS CON LA AUDITORÍA FORENSE**

#### **OBJETIVO DE LA AUDITORIA FORENSE:**

Los principales objetivos de la Auditoría Forense son los siguientes: Luchar contra la corrupción y el fraude, para el cumplimiento de este objetivo busca identificar a los supuestos responsables de cada acción a efectos de informar a las entidades competentes las violaciones detectadas; Evitar la impunidad, para ello proporciona los medios técnicos válidos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en estos tiempos en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar diversos delitos; Disuadir, en los individuos, las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios; Credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, al exigir a los funcionarios corruptos la rendición de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo.

#### **NORMAS APLICABLES PARA LA AUDITORÍA FORENSE:**

En la actualidad no existe un cuerpo definido de principios y normas de auditoría forense, sin embargo, dado que este tipo de auditoría en términos contables es mucho más amplio que la auditoría financiera, por extensión debe apoyarse en principios y normas de auditoría generalmente aceptadas y de manera especial en normas referidas al control, prevención, detección y divulgación de fraudes, tales como las normas de auditoría SAS N° 82 y N° 99 y la Ley Sarbanes-Oxley.

#### **CAMPOS DE APLICACIÓN DE LA AUDITORIA FORENSE:**

La auditoría forense se puede aplicar tanto en el sector público como privado, la corrupción consiste en el mal uso de un cargo o función con fines no oficiales y se manifiesta de las siguientes formas: el soborno, la extorsión, el tráfico de influencia, el nepotismo, el fraude, el pago de dinero a los funcionarios del gobierno para acelerar trámite o investigaciones, el desfalco entre otros. Sin embargo, la auditoría forense no sólo está limitada a los hechos de corrupción administrativa, también el profesional forense es llamado a participar en distintas actividades: a) .Apoyo procesal: Va desde la asesoría, la consultoría, la recaudación de pruebas o como testigo experto. Generalmente el título de contador acredita a su tenedor como un experto en asuntos relacionados con la contabilidad. Sin embargo, en el mayor parte

de los casos ventilados en un tribunal, el testimonio del contador se restringirá a aquella parte del trabajo de contabilidad que hubiere sido realizado por él, o bajo su directa supervisión y en su presencia. En ningún otro sector de la experiencia profesional; llega a ser tan significativa la independencia del contador como cuando es llamado como testigo experto. Cualquier indicio de parcialidad que deje adivinar su testimonio, desacreditará sus declaraciones y puede descalificarlo como testigo competente; b) .Contaduría investigativa; No sólo en proceso en curso, sino en la etapa previa, el contador público actúa realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso.

### **TIPOS DE INVESTIGACIÓN QUE PUEDE REALIZAR UN AUDITOR FORENSE:**

Investigaciones de crimen corporativo: Estas investigaciones se relacionan con fraude contable y corporativo ante la presentación de información financiera inexacta por manipulación intencional, falsificación, lavado de activos, etc.

Investigaciones por disputas comerciales: En este campo, el auditor forense se puede desempeñar como investigador, para recaudar evidencia destinada a probar o aclarar algunos hechos tales como: Rompimientos de contratos, disputas por compra y venta de compañías, reclamos por determinación de utilidades, reclamos por rompimientos de garantías, disputas por contratos de construcción, disputas por propiedad intelectual y disputas por costos de proyectos; Reclamaciones de seguros por devoluciones de productos defectuosos, por destrucción de propiedades, por organizaciones y procesos complejos y verificación de supuestos reclamos; Acusaciones por negligencia profesional, que incluye la cuantificación de pérdidas ocasionadas y la asesoría a demandantes y acusados proporcionando evidencia desde expertos en normas de auditoría y de contabilidad; Trabajos de valoración de marcas, propiedad intelectual, acciones; y, negocios en general.

Como perito: en procesos ante la justicia ordinaria y ante las autoridades tributarias proporcionando conocimiento y experiencia en términos contables.

### **AUDITOR FORENSE:**

Los investigadores privados en el mundo de los negocios son los auditores forenses, los que utilizan herramientas investigativas para conducir la búsqueda a través de los ingresos y cuentas corrientes de las compañías o individuos. Su habilidad va estar basada en responder inmediatamente y comunicar de manera clara y concisa la información financiera ante la Corte. Ellos están preparados para mirar a través de los números y determinar la situación real

de los negocios. El Auditor Forense analiza, interpreta, recopila y presenta complejas finanzas y los flujos de manera que sean entendibles, como correctamente sustentados con el fin ulterior de asistir a la justicia en los aspectos contables. El Contador, pues, en su capacidad de auditor forense con su experiencia cumple esta función de localizar y aportar estas pruebas documentales a los distintos procesos judiciales ya sean éstos de carácter civil, penal, de familia, comercial, fiscal, laboral, etc., es decir, todas las ramas del derecho.

### **RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR FORENSE:**

Dada la naturaleza de la Auditoría Forense que desarrolla su trabajo en estrecho vínculo con la justicia es importante distinguir el tipo de compromiso que el auditor debe asumir. Por ejemplo: Una disputa es un conflicto entre partes que puede establecerse en la corte, fuera de ella o puede llevarse a una acción judicial. Una disputa judicial es un conflicto potencial entre las partes que incluye la sospecha del ilícito o actividad ilegal que si se materializa puede establecerse fuera de la corte o puede llevarse a los procedimientos judiciales. Una acción legal es un procedimiento judicial instituido para reajustar un mal (acción civil) o para buscar el castigo por una ofensa delictiva (acción penal). Por otro lado, varios son los involucrados en el trabajo del auditor forense, así tenemos: Individuos o las organizaciones involucradas directamente en las disputas reales o la acción legal; La parte que hace las alegaciones o que tiene las sospechas, quien debe demostrar que se cometió un hecho doloso o de haber sufrido una pérdida; La parte contra quien se hace las alegaciones o se tienen las sospechas, quien debe defenderse contra las alegaciones o sospechas; Abogados y el mediador o la corte responsable de establecer la disputa o juzgar la acción legal. Como hemos visto por el grado de compromiso envuelto entre las partes involucradas, la conclusión y el consejo que el auditor forense suministre producirá un impacto determinante en el resultado de una disputa o acción legal, por lo tanto el auditor forense debe ser consciente de esta responsabilidad al aceptar un compromiso de este tipo. El auditor forense normalmente desarrolla su trabajo en un ambiente emocionalmente cargado y conflictivo por lo tanto debe tener en cuenta este ambiente particular y debe tratar siempre a las partes involucradas con el respeto y dignidad correspondientes.

### **RIESGOS DEL AUDITOR FORENSE:**

Antes de aceptar un compromiso de Auditoría Forense, el auditor debe asegurarse de estar libre de cualquier conflicto de intereses que podrían dañar su juicio y objetividad. Asimismo, debe determinar si posee el conocimiento necesario para el campo de especialización

relacionado al compromiso y si posee la experiencia suficiente para desarrollar este tipo de trabajo. Por otro lado, debe asegurarse de tener un claro entendimiento del objetivo del compromiso y si las condiciones del mismo son aceptables, caso contrario si existen reservas sobre la buena fe del cliente o la racionalidad de las demandas debe considerarse la posibilidad de declinar el compromiso. El acuerdo de compromiso entre el auditor forense y el cliente debe fijarse por escrito, debe ser redactado cuidadosamente, pues pudiera utilizarse en la corte y podría ser usado en su contra exponiéndolo de esta manera a una posición de riesgo que podría minar su credibilidad. Al realizar su trabajo el auditor forense nunca debe pensar que las técnicas forenses reemplazarán a las normas, reglas o prácticas relacionadas a su especialización, por lo tanto nunca debe dejar de aplicar los conocimientos relacionados a su especialidad tales como contabilidad, finanzas, aseguramiento y control, y apoyar su análisis en la legislación pertinente..

#### **PERFIL DEL AUDITOR FORENSE:**

En adición a los conocimientos de contabilidad y auditoría habituales, para la formación del auditor forense se debe incluir aspectos de investigación legal y formación jurídica, con énfasis en la recolección de pruebas y evidencias. El auditor forense debe tener amplios conocimientos en el campo a auditar. Los principios y las disposiciones legales vigentes, las normas internacionales de auditoría, técnicas y procedimientos de auditoría a emplearse y experiencia en la realización de estas labores. El auditor debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis y revisar el proceso de control designado por la administración. Asimismo, entre las principales competencias para asumir el compromiso de una auditoría forense, tenemos: Ser perspicaz, Conocimiento de Psicología, Una mentalidad investigadora, Mucha auto motivación, trabajo bajo presión, Mente creativa, Habilidades de comunicación y persuasión, Habilidad de comunicar en las condiciones de ley, Habilidades de mediación y negociación, Habilidades analíticas, Creatividad para poder adaptarse a las nuevas situaciones, Experiencia en el campo de la auditoría. Actualmente, para la formación de los auditores forenses no existen programas de tipo universitario, dado de que la formación básica es la de Contador Público. Sin embargo, en los Estados Unidos de Norteamérica existen programas de entrenamiento y conferencias organizadas por el Institute of Internal Auditors, la Nacional Asociación of Certified Fraud Examiners, y la National Associations of Accountants, con un marcado sello de tipo profesional. La formación de un auditor forense debe cubrir por lo menos, además de la carrera de Contador Público las siguientes áreas; legal, auditoría, organizacional, investigativa y de administración de riesgos,

como mínimo. La mayoría de temas que tratan estas áreas son las relacionadas al fraude, controles, sistemas de prevención, irregularidades, características psicosociales de los ladrones y desfalcadores, tipos de robo, desfalco, etc.

### **LA PRUEBA EN LA AUDITORÍA FORENSE:**

La prueba es la forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer derechos. El hombre ha tratado siempre de aplicar justicia, basado en las experiencias personales y en las tendencias ideológicas de la norma jurídica llamada a solucionar el problema suscitado. Por tal motivo, la prueba penal y su apreciación es importante al interior del proceso, porque es a través de esos elementos de juicio con los cuales se acredita un hecho objeto de investigación. Sin probanza, en el caso del derecho penal, no se puede hablar de los elementos constitutivos de la conducta punible y, menos, aplicar cualquier esquema del delito; el funcionario judicial debe formar su convicción sobre los hechos demostrados, la cual tiene que ser allegada por el instructor, operador judicial y sujetos procesales, según el caso. Cuando hablamos de "la prueba" lo que deseamos es recopilar los principios de derecho probatorio y analizarlos a la luz de lo dispuesto en la Constitución y en la Ley, especialmente según lo dispuesto en los códigos vigentes. La incorporación y la evaluación de la prueba al proceso debe sujetarse en los siguientes principios: principio de la Necesidad de la Prueba; principio de la Eficacia Jurídica y de la Legalidad de la Prueba; principio de la Unidad de la Prueba; principio de Interés Público de la Función de la Prueba; principio de la Preclusión de la Prueba; principio de la Inmediación y de la Dirección del funcionario judicial en la Producción de la Prueba; principio de la Originalidad de la Prueba; principio de Concentración de la Prueba; principio de la Libertad de la Prueba; principio de Pertinencia, Idoneidad y Utilidad de la Prueba; principio de la Inmaculación de la Prueba; principio de la Evaluación o apreciación de la Prueba; principio de la Comunidad de la Prueba; principio de Interés Público de la Función de la Prueba; principio de la Lealtad y de Probidad o de Veracidad de la Prueba; principio de la Obtención Coactiva de los Medios Naturales de la Prueba.

### **OPERACIÓN INUSUAL:**

Se denominan operaciones inusuales aquellas cuya cuantía o características no guardan relación con la actividad económica del cliente o que por su número, por las cantidades transadas o por sus características particulares o especiales, se salen de los parámetros de normalidad establecidos dentro del segmento de mercado en el cual se halle ubicado. Para la

detección de operaciones inusuales es importante que los funcionarios tengan presente, además del monto y de la frecuencia de las transacciones, las señales de alerta identificadas para cada negocio, al igual que conozcan los parámetros del segmento de mercado en el cual se mantiene el cliente. Cuando se detecten operaciones inusuales, éstas se deben informar, debidamente soportadas (anexas copia de los documentos inherentes a la misma), al área de control.

### **OPERACIÓN SOSPECHOSA:**

Es aquella apreciación fundada en conjeturas, en apariencias o avisos de verdad, que determinará hacer un juicio negativo de la operación por quien recibe y analiza la información, haciendo que desconfíe, dude o recele de una persona por la actividad profesional o económica que desempeña, su perfil financiero, sus costumbres o personalidad, así la ley no determine criterio en función de los cuales se puede apreciar el carácter dudoso de una operación. Es un criterio subjetivo basado en las normas de máxima experiencia de hecho.

### **DELITO AUTÓNOMO:**

Hecho que quebranta la ley y que para ser sancionado se trata de manera independiente.

Delito conexo: conjunto de delitos relacionados que para su sanción requieren depender uno del otro.

### **EXTINCIÓN DE DOMINIO:**

Expropiación del derecho de dominio por parte del Estado, a tenedores de bienes y dinero procedentes de fuentes que la ley considera ilícitas.

### **CONVERSIÓN DE LA EVIDENCIA EN PRUEBA:**

Las evidencias se convierten en pruebas legales para acusación si cumplen con los siguientes requerimientos de ley: Ordenadas por un juez competente para investigar y recopilar evidencias; Obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación; No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia; No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien; No debe obtenerse evidencia por un solo investigado; Documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos; Fecha, hora y lugar; Nombre de los investigadores; Relación de las evidencias y declaraciones juradas. Cualquier falla en el proceso de recopilación y obtención de evidencias puede anular

la investigación y las evidencias pueden ser descartadas por la fiscalía, el juez o la defensa que puede interponer una contra demanda o pedir la anulación del juicio.

#### **FASES DE AUDITORIA FORENSE:**

Los auditores deben hacer pruebas de confirmación para detectar fraude utilizando los conceptos sobre escepticismo profesional. Estas pruebas deberán estar dirigidas hacia áreas de alto riesgo, tales como las cuentas materiales en la información financiera que aparecen regularmente a lo largo del año, y las más importantes, entradas no rutinarias. La técnica a aplicar consiste en hacer visitas inesperadas, solicitar confirmaciones escritas de los empleados y los clientes, y probar las cuentas que los auditores normalmente no prueban anualmente o que han considerado inmateriales o de bajo riesgo. Esta auditoria especializada está siendo utilizada por organismos internacionales para combatir hechos fraudulentos, los crímenes de cuello blanco y en sí todo delito económico.

#### **PLANIFICACIÓN DE UNA AUDITORIA FORENSE:**

Se debe realizar una evaluación preliminar para planificar los recursos necesarios que se deben aplicar, de acuerdo a la solicitud realizada de alcance de la tarea a realizar y cronograma para el desarrollo de la misma. Una referencia para el comienzo del desarrollo de una auditoria forense puede ser una denuncia formal e informal, oral o escrita y que obliga la ejecución de tareas forenses para la futura actuación judicial como consecuencia de una probable futura demanda, o puede ser derivada por alguno de los ejecutivos de la organización en un comienzo debido al conocimiento o el resultado de una evaluación primaria del sistema de control interno de la organización.

#### **METODOLOGÍA DE LA AUDITORIA FORENSE:**

Iniciar un servicio de auditoria forense con fines de detectar y determinar los hallazgos de irregularidades, fraude y corrupción en la administración de organizaciones, es establecer una metodología que conste de elementos definidos, consistentes e integrales. Como aporte para el desarrollo de nuevas y más eficientes metodologías de investigación de fraudes o realización de auditorias forenses consideramos adecuado el siguiente esquema. Esta metodología está constituida por las actividades siguientes: 1. Definición y reconocimiento del problema; 2. Recopilación de evidencias de fraude; 3. Evaluación de la evidencia recolectada; 4. Elaboración del informe final con los hallazgos; 5. Evaluación del riesgo forense; 6. Detección de fraude.

### **EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO:**

El objetivo es el de señalar al auditor una serie de procedimientos que le brindarán la posibilidad de contar con herramientas técnicas a fin de cumplir con éxito su cometido, por ello no se profundiza en ellas. La estructura de trabajo sigue los lineamientos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) y las Declaraciones sobre normas de auditoría (SAS), en cuanto a las etapas del proceso de auditoría (Planeación, Ejecución e Informe), sin olvidar, por supuesto, que al detectarse un fraude o una irregularidad, el proceso puede verse afectado en cuanto al enfoque, objetivos, alcance de las pruebas, composición del equipo de auditoría y cronograma de trabajo. Para un mejor entendimiento de la metodología, se parte del hecho de realizar una auditoría integral y no de la aplicación de un sistema de control en particular, aunque se hace énfasis en la evaluación del sistema de control interno, en el control financiero y en el control fiscal a la contratación estatal. En lo concerniente al establecimiento de áreas de riesgo, se utiliza la evaluación del sistema de control interno, según el COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Sin embargo, se toman algunas consideraciones que la Entidad Federal de Fiscalización (EFK) utiliza para la planeación de las fiscalizaciones. De igual manera, el término de "banderas rojas", utilizado por la Oficina del Auditor General de Canadá, hace referencia a los síntomas o indicadores de fraudes que se asocian con otros casos. En lo concerniente al Control Financiero, se utiliza la práctica por ciclos transaccionales y el Control de Legalidad. El término "hallazgo" es entendido como las deficiencias o debilidades presentadas a través del informe de auditoría y que hacen parte de los comentarios que el auditor redacta sobre los aspectos saltantes encontrados durante el proceso.

### **RECOPIACIÓN DE EVIDENCIAS DE FRAUDE:**

Una vez que hay indicios y se realiza la búsqueda de evidencias suficientes para garantizar el éxito de la investigación se deben recopilar evidencias para determinar si el fraude ha tenido lugar. Las evidencias son recogidas para determinar Quién, Qué, Cuándo, Dónde, Por qué, Cuánto y Cómo se ha cometido el fraude. Para la determinación de las evidencias de fraude debemos considerar las siguientes causas:

### **EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA RECOLECTADA:**

La evidencia debe ser evaluada para determinar si es completa y precisa, si es necesario seguir recolectando más evidencias. Cuando se sospecha la existencia de irregularidades, la evidencia debe recabarse a manera de facilitar la tarea de quien debe investigarlo, ya sea en

sede administrativa o judicial. La información recogida en forma inteligente se vuelve crucial, los auditores deben estar seguros que sus opiniones no están sesgadas por prejuicio acerca de las personas o hechos o por información «interna» proveída por partes interesadas. El auditor debe permanecer independiente y objetivo y considerar todas las posibles interpretaciones de los eventos. En este contexto, el enfoque de la auditoría podría verse afectado en su: Enfoque y objetivos; Alcance y alcance de las pruebas; Estimado de tiempo; Composición y número de auditores.

### **PREPARACIÓN DEL INFORME:**

Normalmente el auditor tendrá diferentes tipos de evidencia proveniente de varias fuentes. El desarrollo de tal evidencia es responsabilidad de las autoridades que correspondan. Sin embargo, los equipos auditores responsables de los procesos iniciales deberán estar conscientes de cómo manejan la evidencia apropiadamente. Deberán inmediatamente considerar y preparar documentación de modo de facilitar la posterior acción por quien corresponda.

### **TIPOS PRINCIPALES DE EVIDENCIA:**

- 1) **Testimonial y documental:** El equipo auditor debe ser el primero en acceder a documentos importantes. Deben hacerse fotocopias de la documentación anotando el funcionario responsable por los originales;
- 2) **Evidencia por computadora:** Recolectar evidencia por computadora requiere una cuidadosa planeación y ejecución. Si los funcionarios a cargo de las computadoras están inmiscuidos en las irregularidades, es posible que oculten o destruyan la evidencia tan pronto como estén advertidos que se efectuará una investigación. Al toque de un botón toda la evidencia puede desaparecer es por eso que requiere la mayor rapidez en su ejecución.

Para el caso específico de la evidencia que sustenta el hallazgo de fraudes e irregularidades, el auditor deberá tener especial cuidado, pues ésta debe cumplir las especificaciones de suficiencia, competencia y pertinencia. La evidencia debe respaldar los hallazgos de la auditoría, por ello se requiere que los papeles de trabajo sean claros y comprensibles. La suficiencia hace referencia al volumen o cantidad de la misma. Cuando la evidencia permite que cualquier persona pueda llegar a las mismas conclusiones expuestas por el auditor, se determina que es competente y cumple con los requisitos de veracidad que se da al ser ésta adecuada y convincente.

La pertinencia de la evidencia está relacionada con su validez, relevancia y relatividad con el hallazgo. Por esta razón, los papeles de trabajo acumulados tienen una relación directa con el mismo y las recomendaciones presentadas.

La diferencia entre la evidencia de auditoría y la evidencia legal estriba en que la primera puede conllevar a procesos judiciales y, por lo tanto, se encontrará sujeta a las disposiciones legales. La evidencia recogida por el abogado está destinada a determinar si se recomienda transferir el caso a las entidades reguladoras y con ello se iniciará el procesamiento que implique la falta.

### **OTROS TIPOS DE EVIDENCIA FORENSE:**

La evidencia en el proceso de auditoría puede ser de carácter administrativo, operacional y financiera y de todo tipo. Puede clasificarse en: Evidencia física, testimonial, documental y analítica.

- 1) **La evidencia física:** Se obtiene cuando el auditor realiza una inspección u observación directa de las actividades ejecutadas, de los registros o de hechos.
- 2) **La evidencia testimonial.** Es la información obtenida mediante cartas, entrevistas o declaraciones recibidas en respuestas a indagaciones. Estos resultados deben figurar en los papeles de trabajo. Cuando se trata de indagaciones es importante que los resultados de las entrevistas sean firmados por los entrevistados.
- 3) **La evidencia documental:** Es la forma más común y consiste en contar con documentos que sustentan los hallazgos y que pueden clasificarse según su procedencia, en externos (se originan fuera de la entidad) e internos (se originan en la entidad misma).
- 4) **La evidencia analítica:** Se obtiene al verificar o analizar la información que es suministrada por la entidad a través de informes, o listados computarizados, leyes y reglamentaciones. Lo importante de la evidencia es que se encuentre debidamente sustentada y comprobada; por ello, el auditor deberá registrarlos en los respectivos papeles de trabajo que deben ser elaborados conservando los criterios de orden y legibilidad.

### **DIFERENCIA ENTRE LA EVIDENCIA Y LA PRUEBA:**

La evidencia, por lo tanto, se diferencia de la prueba dado que esta última es el resultado o el efecto de aquélla. Se le clasifica como directa y circunstancial. a. Evidencia directa: Es aquella que prueba la existencia del principal o del hecho sin ninguna inferencia o presunción.

Se da en el caso de quien tiene conocimiento de los hechos por medio de los sentidos y jura para verificar los hechos en disputa. Puede tomar la forma de admisiones o confesiones hechas en o fuera de la Corte (tribunal). b. Evidencia circunstancial: Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. Las cortes (tribunales) la reconocen como un medio legítimo de prueba. Incluye probar algunos hechos materiales los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros tienden a establecer la existencia del principal o hecho último. En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico. Tanto la evidencia directa y circunstancial tienen que ser relevantes, materiales, competentes y de admisibilidad limitada. También merecen especial atención la evidencia documental y la evidencia secundaria. c. Evidencia documentaria: Es aquella que está contenida por escrito y en documentos diferenciándola claramente de la evidencia oral. La mejor regla de evidencia, que aplica solamente a la evidencia documental, es que la mejor prueba del contenido de un documento es el documento mismo. Tiene algunas dificultades cuando los documentos se almacenan y procesan por medios electrónicos, pero estos últimos han recibido el mismo tratamiento que los presentados en papel, para efectos de la prueba. El principal obstáculo para este tipo de evidencia es la falsificación, que se convierte de hecho en otra modalidad de crimen. d. Evidencia secundaria: Es toda aquella que no satisface la mejor regla de evidencia y se le entiende como sustituto de la evidencia documental. Es el caso de las copias de los documentos, si bien puede ser de naturaleza muy variada (fotografías, fotocopias, microfilmaciones, escaneado, transcripciones, gráficas, cronogramas, resúmenes, notas, diarios, papeles de trabajo, memorandos, registros oficiales, etc.). De hecho tiene que tener vinculación directa con el hecho que se pretende probar.

### **ELABORACIÓN DEL INFORME FINAL CON LOS HALLAZGOS:**

El informe de fraude normalmente es la evidencia primaria disponible y en algunos casos la única sustentatoria de la investigación realizada, es de tal importancia puesto demandas judiciales se ganan o se pierden mayormente en base a la calidad del informe presentado. Para la elaboración de un buen informe de fraude debemos tener en cuenta que el mismo debe ser: Preciso; Oportuno; Exhaustivo; Imparcial; Claro; Relevante; Completo.

### **COMUNICACIÓN DE LOS HALLAZGOS A INSTANCIAS PERTINENTES:**

Es obligación del auditor no sólo detectar los hallazgos, sino presentarlos con la debida oportunidad y soporte. Lo anterior implica que luego de realizar los exámenes pertinentes y validar los hallazgos, también deberá tramitarlos. El actual divorcio que existe entre la labor

de auditoría y la del investigador hace que se generen mecanismos anexos tendientes a cerrar esta brecha, por eso es necesario que el auditor, consciente de la importancia de su labor, prepare el material probatorio, de manera que el traslado del hallazgo sea más específico y de valoración por parte del investigador, al encontrar suficiencia en la documentación referida.

El informe que prepara el auditor debe asimismo contar con las normas mínimas de redacción, de manera que sea claro y entendiéndole para la comunidad en general. La aceptación de las conclusiones y recomendaciones que presenta el auditor, por parte de la entidad, hacen parte de la constante comunicación que éste debe tener con la administración o gerencia del ente auditado. El auditor debe tener en cuenta los pasos a considerar en el desarrollo de los hallazgos, la identificación de los asuntos legales y la importancia de comunicar con la debida oportunidad y claridad los resultados del proceso de auditoría.

### **EVALUACIÓN DEL RIESGO FORENSE:**

El auditor debe evaluar el riesgo de distorsión material que el fraude o error pueden producir en los estados financieros y debe indagar: Existen fraudes o errores significativos que hayan sido descubiertos; Visualización de debilidades del diseño de sistemas de administración; Presiones inusuales internas o externas sobre la entidad; Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de la administración; Transacciones inusuales; Problemas para obtener evidencia de auditoría suficiente y competente. Una vez que han sido identificadas las áreas, éstas deben ser priorizadas a fin de considerar su vulnerabilidad, para lo cual se puede utilizar en cierta medida el análisis sistemático de riesgo (método helvético) y que permite puntualizar las auditorías en áreas establecidas como de mayor riesgo, las cuales se compensan al ser comparadas frente al sistema de Control Interno, que permite determinar hasta que medida el sistema compensa o contrarresta las amenazas de fraude. Para realizar este diagnóstico, el auditor consultará documentación referente, como son los informes de auditorías anteriores del revisor fiscal, de auditorías externas, de otros entes de control, denuncias y quejas, así como los procesos que se adelanten contra la institución.

El análisis sistemático de riesgos es un enfoque estructurado que ayuda al auditor y, por consiguiente, a la administración a tomar decisiones fundamentadas. Lo básico es contar con una matriz donde se puedan resumir los resultados de la evaluación inicial.

El primer criterio es tener en cuenta los sectores de examen que hacen alusión a las tareas específicas que son llevadas a cabo en la Entidad o en una unidad orgánica. En la matriz éstas ocupan las filas. Luego, se establecen los criterios de evaluación, los que pueden ser numerosos, entre ellos se presentan: Sistema de Control Interno, Complejidad de las tareas.

Ponderación financiera, Modificaciones y Observaciones. Los criterios principales se subdividen en Criterios Parciales. A los cuales se pueden asignar valores de ponderación: 3 = Ponderación alta, 2 = Ponderación media, 1 = Ponderación baja o niveles de Evaluación:

Bajo=buen grado de cumplimiento; Medio= Grado de cumplimiento suficiente; Alto- Grado de cumplimiento deficiente.

### **DETECCIÓN DE FRAUDE:**

El auditor busca la evidencia de auditoría suficiente y competente que le asegure que no se ha producido un fraude o error que tenga efecto material en los estados financieros o que de haberse producido, el efecto del fraude se refleja adecuadamente en los estados financieros o que el error ha sido corregido. La probabilidad de detectar errores es. Por lo general, mayor que la detectar fraudes, puesto que el fraude va comúnmente acompañado de actos específicamente concebidos para ocultar su existencia (Teoría de la Ocultación). Uno de los factores clave para que la actividad del auditor sea exitosa es el desarrollar la habilidad de distinguir situaciones anómalas, extrañas, inusuales, fuera de lugar, que despierten la sospecha del auditor. En ese momento el auditor habrá detectado una "bandera roja". Los auditores deben tener conciencia de ellas, conocerlas y saber cómo detectarlas.

### **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE:**

Los procedimientos de Auditoría Forense, constituyen el conjunto de técnicas que en forma simultánea se aplican para poder obtener las evidencias suficientes, competentes, relevantes y útiles que permitan sustentar las pruebas y testimonios que aporta el auditor forense, ante los tribunales o el Directorio que lo contrata. Los tipos de evidencia que aporta el auditor forense son de carácter analítico, documental, físico y testimonial y dependerán del tipo de compromiso asumido. El plan estratégico que se utilice en la selección y enfoque de los procedimientos de auditoría, permitirán que la ejecución y el desarrollo de la Auditoría Forense no se aparten de los objetivos fijados. Al desarrollar un plan de auditoría, el auditor deberá considerar los factores que influyen en el riesgo de la auditoría, relacionado con varios o todos los saldos de las cuentas y adquirir un entendimiento de la estructura del control interno.

### **2.3.2. CONCEPTOS RELACIONADOS CON LA REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

#### **EDUCACIÓN TRIBUTARIA:**

La educación tributaria es el medio más eficaz para desarrollar el conocimiento y comprensión del aspecto tributario; todo lo cual influye en la formación de valores, en el desarrollo de actitudes, en la transmisión de conocimientos y en la promoción de comportamientos deseables para el mejoramiento del comportamiento tributario de la población. La educación tributaria en nuestro país dirigida hacia los jóvenes es casi nula, teniendo en cuenta que en pocos años ellos formarán parte de la población económicamente activa tanto como empleados, pequeños empresarios o profesionales. Sobre una coyuntura generacional que está sembrada de pocos valores, el desdén por las normas y mas aún a la poca identificación con el desarrollo nuestro país, todo ello predispone un clima de actitudes negativas que desembocan en un bajo nivel de conciencia tributaria. Bajo este contexto es necesario tender un canal que permita tener un flujo de conocimientos dirigido no sólo a los jóvenes de hoy sino a las nuevas generaciones y que nos permita contar en el futuro con una sociedad que ejerza sus responsabilidades ciudadanas plenamente. En ese marco tendríamos mayores posibilidades de desarrollo y progreso en un mundo signado por la elevada competencia y participación de sus ciudadanos y empresas.

#### **CONCIENCIA TRIBUTARIA:**

La conciencia tributaria es la interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para el Estado y la sociedad. Esta definición incluye varios elementos: El primero, es la interiorización de los deberes tributarios. Este elemento alude necesariamente a que los contribuyentes poco a poco y de manera progresiva, busquen conocer de antemano qué conductas deben realizar y cuáles no, que estén prohibidas respecto del sistema tributario. Aquí es donde normalmente se percibe el factor de riesgo, los contribuyentes observan que es mejor cumplir que faltar a la normatividad tributaria. El segundo, consiste en cumplir de manera voluntaria, que se refiere a que los contribuyentes deben, sin necesidad de coacción, verificar cada una de las obligaciones tributarias que les impone la Ley. Lo importante es que el contribuyente, en ejercicio de sus facultades, desea hacerlas. La coacción no debe intervenir aquí. Esto es aún

extraño en nuestra sociedad. Tercero, es que el cumplir acarreará un beneficio común para la sociedad. Siendo el contribuyente un ser humano, debe pertenecer a una comunidad y disfrutar de los beneficios que ésta tiene. Por ello, cuando se paguen los tributos en el monto y tiempo respectivo, todo contribuyente necesariamente percibirá que se podrán solventar los servicios públicos, se mejorará asimismo su funcionamiento.

### **PLANEAMIENTO FISCAL:**

El planeamiento fiscal o planeamiento tributario consiste en el conjunto de alternativas legales que puede utilizar un contribuyente o responsable durante uno o varios periodos fiscales con el objeto de liquidar el impuesto que estrictamente debe pagarse a favor del Estado, siempre sujeto a la correcta aplicación de las normas vigentes. La planeación fiscal exige que el contribuyente o responsable esté aplicando las normas contables y fiscales correctamente, sin este prerequisite, cualquier herramienta de planeación que se aplique seguramente no producirá los resultados esperados.

El planeamiento tributario va de la mano de la planeación estratégica de la sociedad, es decir, que la herramienta a utilizarse debe corresponder a los planes a largo, mediano y corto plazo de la sociedad. Así, por ejemplo, no podría pensarse en aplicar una norma que disminuya el valor patrimonial de un inmueble con el objeto de que la renta presuntiva sea inferior para el siguiente período, si ese bien se venderá en la siguiente vigencia fiscal.

Si el bien se declaró por un valor patrimonial mínimo pudiéndose declarar por otro valor muy superior; cuando se venda el bien la sociedad va a obtener una utilidad gravada con el impuesto, que desvirtúa la forma como se declaró dicho bien en el periodo anterior. En el anterior ejemplo, se observa que la decisión del valor fiscal del bien no consultó las medidas diseñadas por la empresa a corto plazo generándole un mayor impuesto que podría haberse evitado si la planeación fiscal se integra a la planeación estratégica de la sociedad.

El planeamiento tributario se crea en cada sociedad conforme a sus realidades económicas; no obstante, existen algunas herramientas que podrían ayudar en esa toma de decisiones. Destacamos algunas de ellas para que sean analizadas en cada caso, si ya son conocidas en sus empresas, permítanos intercambiar ideas y ratificar o mejorar su aplicación.

### **PRESUPUESTO DE TRIBUTOS:**

El presupuesto de los tributos comprende a los impuestos, contribuciones y tasas. Los que deben ser adecuadamente ponderados y considerados como cargas fiscales de las empresas

del sector gráfico. Al respecto se tiene que los impuestos son tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado. Las contribuciones son tributos, cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales. Las tasas son tributos, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. Las Tasas, entre otras, pueden ser: 1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público. 2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos. 3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización. Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y la Oficina de Normalización Previsional – ONP, también deben presupuestarse porque son cargas que deben asumir las empresas.

#### **PRESUPUESTO DE CONTINGENCIAS TRIBUTARIAS:**

Dentro de este rubro se pueden considerar las multas e interés moratorio como cargas tributarias contingentes, es decir no normales, si no que pueden presentarse por incurrir en infracciones tributarias. Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos. La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores. La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango

similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

#### **PRESUPUESTO DE OTRAS CARGAS RELACIONADAS:**

Las cargas fiscales no sólo incluyen el valor de los tributos, multas e intereses moratorios; si no otros conceptos como los tiempos que se utilizan en la determinación, declaración y pago; los movimientos que se realizan para cumplir con los mismos, tal es el caso de los movimientos que se realizan para conseguir los formularios, llenarlos, presentarlos; también el costo de los insumos que originan, tal es el caso de tintas de impresora, papel, lapiceros y otros. La consideración de todas estas erogaciones permitirá sincerar las cargas fiscales. En este contexto la innovación en la valoración de los tributos no sólo se da determinando la prestación tributaria, es decir la cuantía del tributo, si no determinando los costos reales que originan todo esto mediante la ponderación de todos los elementos concurrentes. La tendencia de los negocios actualmente es determinar el costo por cada actividad. La tributación de los agentes económicos es una actividad, por tanto la tendencia es a ponderar todo lo que origina dicha actividad, el impuesto, la contribución y las tasas correspondientes, pero también los elementos concurrentes, como tiempos, movimientos y otros elementos.

#### **ORGANIZACIÓN FISCAL:**

La organización fiscal u organización tributaria está compuesta por personas, tareas y administración, que forman una estructura sistemática de relaciones de interacción, tendientes a facilitar la optimización de las empresas de servicios médicos dentro de un entorno y así poder satisfacer su propósito distintivo que es su misión. La organización del aspecto tributario, comprende un sistema de actividades conscientemente coordinadas formado por dos o más personas; la cooperación entre ellas es esencial para la existencia de la organización. Una organización solo existe cuando hay personas capaces de comunicarse y que están dispuestas a actuar conjuntamente para obtener un objetivo común como la optimización de las empresas de servicios médicos en este caso. La organización del aspecto tributario, involucra un conjunto de cargos con reglas y normas de comportamiento que han de respetar todos sus miembros, y así generar el medio que permite la optimización empresarial. Además la organización del aspecto tributario juega un papel muy importante gestionar el proceso de las obligaciones tributarias y hacer que faciliten la optimización de las empresas; en buena cuenta es el acto de disponer y coordinar los recursos, actividades, procesos y procedimientos tributarios al logro de las metas, objetivos y misión de las

empresas. Es hacer que dichas empresas no enfrenten problemas tributarios y más bien dicha organización encamine a la empresa a tener eficiencia y efectividad empresarial.

La organización fiscal es la acción y el efecto de articular, disponer y hacer operativos un conjunto de medios, factores o elementos tributarios para la consecución de un fin concreto. La organización del aspecto tributario es a un mismo tiempo, acción y objeto. Como acción, se entiende en el sentido de actividad destinado a coordinar el trabajo de varias personas del área tributaria, mediante el establecimiento de tareas, roles o labores definidas para cada una de ellas, así como la estructura o maneras en que se relacionarán en la consecución de un objetivo o meta. Como objeto, la organización supone la realidad resultante de la acción anterior; esto es, el espacio, ámbito relativamente permanente en el tiempo, bajo el cual las personas alcanzan un objetivo preestablecido de la optimización empresarial.

### **PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA:**

La fiscalización de las obligaciones es la revisión del cumplimiento correcto de las obligaciones formales y sustanciales de un contribuyente. Es la manera más adecuada de llevar a cabo dicho procedimiento mediante la aplicación de principios, técnicas y lineamientos de calidad que permitan eficiencia, efectividad, calidad y competitividad en la manera de cómo examinar el actuar tributario de los contribuyentes. La fiscalización se concreta en un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los tributos, para esto, la Intendencia Lima de la SUNAT, está autorizada por las normas para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción que tiene, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, para liquidar un tributo y girar los tributos a que hubiere lugar, para el efecto se vale de la auditoría tributaria que constituye una actividad permanente de fiscalización y consiste en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes.

Las acciones de fiscalización de las obligaciones se pueden llevar a cabo mediante los procesos masivos y procesos selectivos de fiscalización. En cuanto a los procesos masivos de fiscalización, éstos corresponden a los planes que enfrentan a un número significativo de contribuyentes, a través de procesos más estructurados de atención y fiscalización, que cuentan para su ejecución con un apoyo informático uniforme a lo largo del país, con objeto de lograr eficiencia y efectividad en la fiscalización. Los principales programas de fiscalización de este tipo son el procedimiento IGV y el procedimiento Renta. En el

procedimiento IGV se procesan varios millones de declaraciones mensualmente y se realizan cruces que detectan masivamente inconsistencias para su posterior aclaración. En el procedimiento Renta, por su parte, se verifican declaraciones de renta anuales. En mayo de cada año se realiza un cruce de información entre estas declaraciones y varios millones de registros de información referente a ingresos obtenidos de las personas e inversiones realizadas. Con los resultados se selecciona aproximadamente al 10% de los contribuyentes a los que se cita para que concurran, a partir del mes de Junio, a las oficinas de la entidad para analizar las principales discrepancias. Por otro lado, los procesos selectivos de fiscalización corresponden a los planes orientados a actividades económicas o grupos de contribuyentes específicos, que muestran un incumplimiento mayor, con un enfoque menos estructurado, dependiendo del objetivo que se desea alcanzar con cada programa, lo que supone una revisión más extensiva e integral del contribuyente. Bajo este contexto se encuentran los Cambios de Sujeto de IGV, la revisión de devolución de IGV Exportadores, las Auditorías Tributarias, etc.

#### **ACCIONES DE FISCALIZACIÓN:**

Los principales énfasis de las acciones de fiscalización de las obligaciones son:

a) Control del cumplimiento tributario:

Corresponde a las acciones que realiza la Intendencia Regional Lima de la SUNAT para evaluar el comportamiento de los contribuyentes en todas las interacciones dadas por obligaciones periódicas que contempla la legislación tributaria y que establece la Intendencia. La fiscalización preventiva es muy útil para dicho control. Se alimenta de información histórica del comportamiento de los contribuyentes y se procesa para identificar potenciales incumplidores, con los cuales es necesario adoptar medidas más restrictivas en cuanto al nivel de facilidades que se le otorga.

b) Fiscalización del incumplimiento tributario:

La fiscalización del incumplimiento tributario tiene relación con la tarea permanente de la Intendencia de detectar a los contribuyentes que evaden los tributos y procurar el integro de dichos tributos en arcas fiscales. Para tal efecto, en el marco de la optimización, se debe enfatizar la determinación de indicadores de incumplimiento que permitan focalizar los sectores o grupos de contribuyentes a fiscalizar. Un ejemplo de esto son los planes de fiscalización.

c) Persecución del fraude fiscal:

Se materializa a través de una labor de análisis tendiente a detectar aquellas áreas y sectores de actividad más proclives a la evasión tributaria, y que por su naturaleza imponen graves perjuicios económicos y sociales al país. El objetivo apunta a debilitar la capacidad económica y financiera de individuos y grupos organizados que desarrollan actividades ilícitas a objeto de cortar el flujo de ingresos que permite la continuidad de sus operaciones.

d) Presencia Fiscalizadora:

Por último, las facultades con que cuenta la Intendencia también se utilizan para poder inspeccionar en terreno las actividades y registros de los contribuyentes y para acceder a la documentación sustentatoria que en definitiva servirá para desvirtuar o confirmar la apreciación respecto del correcto nivel de tributos que le corresponde pagar a cada contribuyente.

La fiscalización efectiva es el conjunto de acciones mediante las cuales la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

En este procedimiento no se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías. El procedimiento de fiscalización se inicia porque es una facultad discrecional de la SUNAT utilizada para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios (Flores, J. 2012).

### **PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN:**

El procedimiento de fiscalización se sustenta en las siguientes normas: Artículos 61°, 62° y 62°-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado el 22 de junio de 2013 y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF y modificado a través del Decreto Supremo N° 207-2012-EF. El procedimiento de fiscalización se inicia cuando surte efecto la notificación de la Carta que presenta a los funcionarios de

SUNAT y primer Requerimiento. En el procedimiento de fiscalización normalmente se suelen requerir la exhibición y/o presentación de los libros y/o registros contables, libro de actas, comprobantes de pago de compras y/o ventas, informes, análisis y demás documentación y/o información relacionada a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, la sustentación legal y/o documentaria de observaciones e infracciones imputadas. Los documentos que se utilizan en el procedimiento de fiscalización son la carta, el requerimiento, el resultado del requerimiento y las actas.

Los plazos vinculados con el procedimiento de fiscalización son: i) inicio: A partir de la fecha en que el deudor tributario es notificado de la Carta de Presentación y el Primer Requerimiento; de notificarse dichos documentos en fechas distintas, el inicio se producirá en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento; ii) Plazo: Un (1) año, desde que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración, en el primer requerimiento notificado. De no entregarse toda la información, no se inicia el cómputo. Fiscalización parcial: 6 meses. Al respecto la excepción, el plazo de un (1) año no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las disposiciones de precios de transferencia.

La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, es decir parte de un periodo tributario determinado, una parte de los principales proveedores o principales clientes, etc., así se definirá en los requerimientos de la SUNAT por lo cual tienen un carácter parcial no definitivo. El plazo de fiscalización es de 6 meses y/o 1 año ya sea fiscalización parcial y/o definitiva, respectivamente y se computa a partir de la fecha en que el sujeto fiscalizado presenta la totalidad de la información solicitada en el primer requerimiento. Un contribuyente que no esté de acuerdo con el reparo señalado por el agente fiscalizador, debe presentar un escrito indicando su disconformidad con la debida sustentación legal y/o documentaria. Los requerimientos y los resultados del requerimiento deberían ser firmados aun cuando no esté de acuerdo con los reparos realizados por SUNAT, ya que la firma de los documentos no constituye una aceptación de lo requerido o de los resultados que se indican, sino solamente una constancia de haber recibido dichos documentos y de haber tomado conocimiento de lo requerido y de los reparos realizados por SUNAT.

## **2.4. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **2.4.1. HIPÓTESIS PRINCIPAL O ALTERNATIVA**

La auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria, mediante la previsión y descubrimiento de fraudes relacionados con los tributos.

### **2.4.2. HIPÓTESIS SECUNDARIAS**

- 1) Los procedimientos de auditoría forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; facilitan las acciones contra la defraudación tributaria.
- 2) La evidencia de auditoría forense, siendo suficiente, competente y relevante; facilita la transparencia de la gestión.
- 3) El informe de auditoría forense, debe contener los fundamentos de hecho y derecho y además las recomendaciones del caso; para facilitar la confianza ciudadana.

## **2.5. MARCO FILOSÓFICO, ÉTICO Y SOCIOLOGICO DE LA INVESTIGACIÓN.**

### **2.5.1. MARCO FILOSÓFICO DE LA INVESTIGACIÓN**

Interpretando a Bunge (2014)<sup>46</sup>, la filosofía se distingue de otras maneras de abordar los problemas, por su método crítico y generalmente sistemático, así como por su énfasis en los argumentos racionales. Una primera aproximación al método filosófico nos hace ver que en realidad comparte con otras investigaciones una misma actitud racional, lo que se denomina la actitud científica.

Para efectos del trabajo debe entenderse que el marco filosófico está relacionado con la razón de ser de la investigación. Frente al problema de la defraudación tributaria se presenta a la auditoría forense como la herramienta que permitirá reducir dicha defraudación, lo que originará una mayor recaudación tributaria y mayor desarrollo del país.

La filosofía de la ciencia investiga la naturaleza del conocimiento científico y la práctica científica. Se ocupa de saber, entre otras cosas, cómo se desarrollan, evalúan y cambian las teorías científicas, y de saber si la ciencia es capaz de revelar la verdad de las "entidades ocultas" (o sea, no observables) y los procesos de la naturaleza.

En pocas palabras, lo que intenta la filosofía de la ciencia es explicar problemas tales como: la naturaleza y la obtención de las ideas científicas (conceptos, hipótesis, modelos, teorías, etc.); la relación de cada una de ellas con la realidad; cómo la ciencia describe, explica, predice y contribuye al control de la naturaleza (esto último en conjunto con la filosofía de la tecnología); la formulación y uso del método científico; los tipos de razonamiento utilizados para llegar a conclusiones; las implicaciones de los diferentes métodos y modelos de ciencia.

En el marco filosófico el trabajo tiene una estructura que comprende el aspecto metodológico y teórico y dentro de ambos están de una u otra forma elementos como la problemática, la solución a dicha problemática, los propósitos de la investigación, la recopilación de los puntos de vista de varios autores y los resultados del trabajo de campo. Con todo este arsenal se verifica la existencia de una investigación real, de naturaleza propia y que además de presentar conclusiones valederas, puede ser tomada para aplicarlo para solucionar los problemas institucionales.

El marco filosófico de la investigación está referido también al desarrollo metódico y riguroso, mediante la observación y la razón aplicadas. La observación en el sentido que la situación problemática ha sido ubicada, identificada, evidenciada, es real. En cuanto a la

---

<sup>46</sup>Bunge, Mario (2014) La investigación científica. Su estrategia y su filosofía, Barcelona, Ariel.

razón, sobre los hechos evidenciados, se presenta una solución razonable, que contiene todos los ingredientes del proceso científico. La razón también se expresa en la lógica seguida para formular el trabajo y llegar a conclusiones válidas para solucionar la problemática.

Los aportes de los estudios epistemológicos están produciendo transformaciones en diferentes escenarios del mundo intelectual y pueden despejar las incógnitas que se tejen a su alrededor. El término epistemología, proviene del verbo griego epistémē (conocimiento, teoría, doctrina) que significa imponerse en algo porque se está seguro, el sustantivo epistémē alude el conocimiento inquebrantable y científico.

La epistemología se relaciona con la manera cómo se aprenden el conocimiento, cómo se organiza el conocimiento, y cuáles son las bases para la organización del conocimiento. En las bases epistemológicas en investigaciones con enfoque hipotético deductivo, el conocimiento debe estar organizado alrededor de conceptos, temas o principios fundamentales y es a partir de la comprensión de estos conceptos, cuando el investigador desarrolla su capacidad de deducir hechos y de hacer aplicaciones particulares. Este enfoque, está basado en el supuesto que todo el conocimiento se puede obtener en forma deductiva a partir de un conjunto pequeño de ideas generales abstractas; considerándolas verdades básicas.

### **2.5.2. MARCO ÉTICO DE LA INVESTIGACIÓN**

Interpretando a Bunge (2014)<sup>47</sup>, en este marco, todo lo que se expresa en este trabajo es verdad, por lo demás se aplica la objetividad e imparcialidad en el tratamiento de las opiniones y resultados; asimismo, no se da cuenta de aspectos confidenciales que manejan la Administración Tributaria en el Perú. También se ha establecido una cadena de interrelaciones con personal de la entidad; todo con el propósito de obtener un producto que cumpla sus objetivos. En otro contexto, el contenido de la investigación ha sido planeado desde el punto de vista de la gente que se piensa utilizará los resultados. Sin embargo, es posible que el trabajo cause consecuencias también a otras personas además de las previstas. Considerar estos efectos secundarios fortuitos es el tema en una subdivisión especial de la metodología - la ética de la investigación; mediante la cual debe realizarse una suerte de puntería para que disminuya las inconveniencias si las hubiere. Los ajenos a que el trabajo de investigación pueda afectar pertenecen a cualquiera de uno de los dos mundos donde la investigación tiene relaciones: o a la comunidad científica de investigadores, o al mundo

---

<sup>47</sup>Bunge, Mario (2014) La investigación científica. Su estrategia y su filosofía, Barcelona, Ariel.

práctico de empiria y profanos. El trabajo de investigación se conecta con ambas esferas en sus bordes de la "entrada" y de la "salida", que hacen en conjunto cuatro clases de relaciones con la gente exterior, cada uno de los cuales puede potencialmente traer problemas éticos. Cada una de estas cuatro clases de relaciones entre el trabajo de investigación y su contexto son las siguientes: Ética de la recolección de datos; Ética de la publicación; Ética de la aplicación.

**Ética de la recolección de datos:** Debe ser innecesario precisar que en ciencia uno de los comportamientos incorrectos más dañinos es la falsificación de datos o resultados. El daño más grave que se causa no es que el infractor alcance indebidamente un grado académico; lo peor es que la información inventada tal vez vaya a ser usada de buena fe por otros, lo que puede conducir a muchos trabajos infructuosos. Eso no ocurrirá en este caso.

**Ética de la publicación:** El progreso en la ciencia significa acumulación del conocimiento: las generaciones sucesivas de investigadores construyen su trabajo sobre la base de los resultados alcanzados por científicos anteriores. El conocimiento resultante es de este modo de uso colectivo, lo que exige unas ciertas normas internas de las comunidades científicas. Un tratado clásico sobre estas normas es *The Normative Structure of Science* (1949, 1973), de Robert Merton. En él se enumeran las cuatro características imprescindibles que se supone responden los científicos en sus relaciones mutuas: universalismo, comunismo, desinterés, escepticismo organizado. En este contexto, el "comunismo" significa que los resultados de científicos anteriores se pueden utilizar libremente por investigadores más tarde. El procedimiento correcto entonces es que el inventor original es reconocido en el informe final. Fallando esto, el escritor da la impresión de ser en sí mismo el autor de las ideas. Esta clase de infracción se llama plagio. Los procedimientos para indicar a los escritores originales se explican bajo títulos que presentan los resultados del estudio y de la lista bibliográfica de fuentes. "Las citas sirven para muchos propósitos en un trabajo científico. Reconocen el trabajo de otros científicos, dirigen al lector hacia fuentes adicionales de información, reconocen conflictos con otros resultados, y proporcionan apoyo para las opiniones expresadas en el documento. Más ampliamente, las citas sitúan a un trabajo dentro de su contexto científico, relacionándolo con el estado presente del conocimiento científico. Omitir la cita de la obra de otros puede suscitar algo más que sentimientos desagradables. Las citas son parte del sistema de gratificación de la ciencia. Están conectadas con decisiones sobre financiación y con las carreras futuras de los investigadores. De manera más general, la

incorrecta atribución del crédito intelectual socava el sistema de incentivos para la publicación".

**Ética de la aplicación.** Hace algunas décadas, algunos investigadores querían desechar todo escrúpulo (respeto) ético basándose en que la búsqueda de la verdad es un fin excelso al que deben ceder el paso todas las demás actividades. Sobre un fondo como el de este pensamiento fue tal vez como la tradición de la Edad Media subordinó toda la investigación a la teología. Tal apoteosis de la ciencia ya no es factible. El ciudadano moderno no está dispuesto a aceptar imperativos éticos absolutos. Hoy, cuando se trata de valores en torno a la ciencia y la investigación, de lo que estamos hablando realmente es de preferencias, y cada cual acepta el hecho de que las preferencias varían de una persona a otra. Habitualmente la aplicación de los hallazgos de una investigación produce simultáneamente ventajas para algunas personas y desventajas para otras partes implicadas.

### **2.5.3. MARCO SOCIOLOGICO DE LA INVESTIGACIÓN**

Interpretando a Bunge (2014)<sup>48</sup>, en el contexto del marco sociológico se refiere a las interrelaciones que tendrá la investigadora con los agentes relacionados con la Administración Tributaria.

La aplicación del marco sociológico no es una cuestión inventada por el investigador. El marco sociológico, aparece naturalmente como parte del proceso de interactuar para llevar a cabo la investigación. Técnicamente el marco sociológico se concreta mediante la aplicación de métodos como el cualitativo y cuantitativo.

El marco sociológico está referido a la relación que lleva a cabo el investigador, con los autores de investigaciones similares, con los autores de teorías que se tienen en cuenta en la investigación, con las autoridades y personal de la institución motivo de la investigación, así como con las autoridades, docentes, personal administrativo de la entidad a la cual debe presentarse la investigación. Es decir se refiere al conjunto de interrelaciones a todo nivel y sobre diversos aspectos. Sin este marco, simplemente, no puede haber investigación, porque se habla de la gente que rodea al investigador, la gente que de una u otra forma colabora con el trabajo. Esta relación es valorado por el investigador, por eso de entre tantas instituciones selecciona una que le sirve de muestra, de entre tantos autores selecciona solo los que a le

---

<sup>48</sup>Bunge, Mario (2014) La investigación científica. Su estrategia y su filosofía, Barcelona, Ariel.

interesan presentar, de entre tantos que puede encuestar solo selecciona a los que el estima conveniente hacerlo; todo en el marco de una interrelación sociológica que permite este tipo de comportamiento.

Incluso se puede decir que el marco sociológico es la base para el marco ético y filosófico porque estos marcos no pueden darse, si no se tiene en cuenta la interrelación. En el marco ético la relación es evidente con otros investigadores, tener en cuenta las normas de instituciones que agrupan profesionales, tener en cuenta la razón del trabajo porque hay teorías de filósofos que así lo determinan. Es decir el marco sociológico marca la pauta en todo el trabajo de investigación.

## **CAPITULO III:**

### **MÉTODO DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **3.1.TIPO DE INVESTIGACIÓN**

Esta investigación es de tipo básica o pura.

#### **3.2. NIVEL DE LA INVESTIGACIÓN**

La investigación es del nivel descriptivo-explicativo, por cuanto se describe la auditoria forense y la defraudación tributaria y luego explica como la auditoria forense puede facilitar la reducción de la defraudación tributaria.

#### **3.3.MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN**

En esta investigación se ha utilizado los siguientes métodos:

**Descriptivo.-** Para describir la auditoria forense y la defraudación tributaria.

**Inductivo.-** Para inferir la auditoria forense en la reducción de la defraudación tributaria. También para inferir los resultados de la muestra en la población.

**Deductivo.** – Para sacar las conclusiones del trabajo realizado. Tal es el caso que la auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria.

#### **3.4.DISEÑO DE INVESTIGACIÓN**

El diseño fue el plan o estrategia que se desarrolló para obtener la información que se ha requerido en la investigación. El diseño que se aplicó ha sido el no experimental.

El diseño no experimental fue definido como la investigación que se realizó sin manipular deliberadamente la auditoria forense y la reducción de la defraudación tributaria.

En este diseño se ha observado la auditoria forense y la reducción de la defraudación tributaria, tal y como se dan en su contexto natural, para después analizarlos y obtener las conclusiones del caso.

### **3.5. ESTRATEGIA DE LA PRUEBA DE HIPÓTESIS**

La estrategia que se ha seguido es la siguiente:

- 1) En primer lugar se definió el número de personas a ser encuestadas: 370
- 2) En segundo lugar se estableció como parámetro el margen de error del trabajo: 5.00%
- 3) En tercer lugar se definió la hipótesis alternativa y la hipótesis nula de la investigación
- 4) A continuación se aplicó el cuestionario de encuesta, el mismo que contiene preguntas sobre las variables e indicadores del tema de investigación.
- 5) Luego se recibió los resultados de la encuesta. Dichos resultados fueron ingresados al software SPSS a nivel de variables. El sistema está diseñado para trabajar con la información ingresada, al respecto puede facilitar la información a nivel de tablas, en gráficos y otras formas.
- 6) De esta forma el sistema ha proporcionado la tabla de estadísticos, correlación, regresión.
- 7) En estas tablas hay varios elementos que se pueden analizar, sin embargo el más importante es el grado de significancia que se compara con el margen de error propuesto por la investigadora.  
Si el grado de significancia es menor que el margen de error, entonces se rechaza la hipótesis nula y se acepta la hipótesis alternativa o hipótesis principal del trabajo.
- 8) En este trabajo las tablas han permitido obtener un grado de significancia menor que el margen de error propuesto inicialmente; con lo cual se rechaza la hipótesis nula y se acepta la hipótesis principal del trabajo, de acuerdo a procedimientos estadísticos generalmente aceptados.

### 3.6. OPERACIONALIZACIÓN DE LAS VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN

**TABLA DE OPERACIONALIZACIÓN DE LAS VARIABLES, DIMENSIONES E INDICADORES DE LA INVESTIGACIÓN:**

<b>VARIABLES</b>	<b>DIMENSIONES</b>	<b>INDICADORES</b>	<b>RELACIÓN</b>
<b>VARIABLE INDEPENDIENTE</b>  X. Auditoría forense	X.1. Procedimientos de Auditoría Forense  X.2. Evidencia de Auditoría Forense  X.3. Informe de Auditoría Forense	Grado de oportunidad y alcance de los procedimientos  Grado de suficiencia y competencia de la información  Grado de trascendencia del Informe	  X- Y-Z  X.1- Y.1-Z  X.2.-Y.2-Z  X.3-Y.3-Z
<b>VARIABLE DEPENDIENTE</b>  Y. Defraudación tributaria	Y.1. Acciones contra la defraudación tributaria  Y.2. Transparencia de la gestión  Y.3. Confianza ciudadana	Grado de las acciones contra la defraudación tributaria  Grado de transparencia de la gestión  Grado de confianza ciudadana	

Fuente: Diseño propio.

### 3.7. POBLACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La población de la investigación estuvo conformada por personal 10,000 personas relacionadas con el ámbito tributario de todo el Perú.

### 3.8. MUESTRA DE LA INVESTIGACIÓN

La muestra estuvo conformada por 370 personas relacionadas con el ámbito tributario de Lima Metropolitana. Para definir el tamaño de la muestra se ha utilizado el método probabilístico y aplicado la fórmula generalmente aceptada para poblaciones menores de 100,000.

$$n = \frac{(p.q)Z^2.N}{(EE)^2 (N-1) + (p.q)Z^2}$$

**Donde:**

<b>n</b>	Es el tamaño de la muestra que se va a tomar en cuenta para el trabajo de campo. Es la variable que se desea determinar.
<b>P y q</b>	Representan la probabilidad de la población de estar o no incluidas en la muestra. De acuerdo a la doctrina, cuando no se conoce esta probabilidad por estudios estadísticos, se asume que p y q tienen el valor de 0.5 cada uno.
<b>Z</b>	Representa las unidades de desviación estándar que en la curva normal definen una probabilidad de error= 0.05, lo que equivale a un intervalo de confianza del 95 % en la estimación de la muestra, por tanto el valor $Z = 1.96$
<b>N</b>	El total de la población. Este caso 10,000 personas, considerando solamente aquellas que pueden facilitar información valiosa para la investigación.
<b>EE</b>	Representa el error estándar de la estimación, de acuerdo a la doctrina, debe ser menor de 10%. En este caso se ha tomado 5.00%.

**Sustituyendo:**

$$n = (0.5 \times 0.5 \times (1.96)^2 \times 10,000) / (((0.05)^2 \times 9,999) + (0.5 \times 0.5 \times (1.96)^2))$$

$$n = 370$$

### 3.9. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Las técnicas de recolección de datos que se utilizaron en la investigación fueron las siguientes:

- 1) **Encuestas.-** Se aplicó al personal de la muestra para obtener sus respuestas en relación a la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.
- 2) **Toma de información.-** Se aplicó para tomar información de libros, textos, normas y demás fuentes de información sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.
- 3) **Análisis documental.-** Se utilizó para evaluar la relevancia de la información que se considerará para el trabajo de investigación. Dicha información será mas relevante en tanto se refiera la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.

Los instrumentos que se utilizaron en la investigación fueron los cuestionarios, fichas de encuesta y Guías de análisis.

- 1) **Cuestionarios.-** Estos documentos han contenido las preguntas sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú, de carácter cerrado por el poco tiempo que disponen los encuestados para responder sobre la investigación. También contiene un cuadro de respuesta con las alternativas correspondientes.
- 2) **Fichas bibliográficas.-** Se utilizaron para tomar anotaciones de los libros, textos, revistas, normas y de todas las fuentes de información correspondientes sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.
- 3) **Guías de análisis documental.-** Se utilizaron como hoja de ruta para disponer de la información que realmente se va a considerar en la investigación sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.

### 3.10. TÉCNICAS DE PROCESAMIENTO DE DATOS

Se aplicaron las siguientes técnicas de procesamiento de datos:

- 1) **Ordenamiento y clasificación.-** Se aplicó para tratar la información cualitativa y cuantitativa sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.se presente en forma ordenada, de modo de interpretarla y sacarle el máximo provecho.
- 2) **Registro manual.-** Se aplicó para digitar la información de las diferentes fuentes sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.

- 3) **Proceso computarizado con Excel.**- Se aplicó para determinar diversos cálculos matemáticos y estadísticos de utilidad para la investigación relacionados con la auditoria forense y la corrupción en el sector gubernamental
- 4) **Proceso computarizado con SPSS.**- Se aplicó para digitar, procesar y analizar datos y determinar indicadores promedios, de asociación y otros sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.

### 3.11. TÉCNICAS DE ANÁLISIS DE INFORMACIÓN

Se aplicaron las siguientes técnicas:

- 1) **Análisis documental.**- Esta técnica permitió conocer, comprender, analizar e interpretar cada una de las normas, revistas, textos, libros, artículos de Internet y otras fuentes documentales sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.
- 2) **Indagación.**- Esta técnica facilitó disponer de datos cualitativos y cuantitativos de cierto nivel de razonabilidad sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú.
- 3) **Conciliación de datos.**- Los datos de algunos autores sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú, fueron conciliados con otras fuentes, para que sean tomados en cuenta.
- 4) **Tabulación de cuadros con cantidades y porcentajes.**- La información cuantitativa sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú, fue ordenada en cuadros que indican conceptos, cantidades, porcentajes y otros detalles de utilidad para la investigación.
- 5) **Comprensión de gráficos.**- Se utilizaron para presentar información sobre la auditoria forense y la defraudación tributaria en el Perú., así como para comprender la evolución de la información entre periodos, entre elementos y otros aspectos.

## **CAPITULO IV:**

### **PRESENTACIÓN DE RESULTADOS**

#### **4.1.CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS**

Para iniciar la contrastación de la hipótesis, un primer aspecto es tener en cuenta dos tipos de hipótesis, la hipótesis alternativa y la hipótesis nula.

##### **Hipótesis Alternativa:**

**H1:** La auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria, mediante la previsión y descubrimiento de fraudes relacionados con los tributos.

En cambio la hipótesis nula es la siguiente:

**H0:** La auditoria forense **NO** facilita la reducción de la defraudación tributaria, mediante la previsión y descubrimiento de fraudes relacionados con los tributos.

##### **CONTRASTACIÓN ESTADÍSTICA:**

La hipótesis estadística es una afirmación respecto a las características de la población. Contrastar una hipótesis es comparar las predicciones realizadas por el investigador con la realidad observada. Si dentro del margen de error que se ha admitido 5.00%, hay coincidencia, se acepta la hipótesis y en caso contrario se rechaza. Este es el criterio fundamental para la contrastación. Este es un criterio generalmente aceptado en todos los medios académicos y científicos.

Existen muchos métodos para contrastar las hipótesis. Algunos con sofisticadas fórmulas y otros que utilizan modernos programas informáticos. Todos de una u otra forma explican la forma como es posible confirmar una hipótesis.

En este trabajo se ha utilizado el software SPSS por su versatilidad y comprensión de los resultados obtenidos.

Para efectos de contrastar la hipótesis es necesario disponer de los datos de las variables: Independiente y dependiente.

La variable independiente es **AUDITORÍA FORENSE** y la variable dependiente es **REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**.

Los resultados del Sistema SPSS, son los siguientes:

### 1) ESTADÍSTICOS OBTENIDOS

**TABLA DE ESTADÍSTICOS:**

<b>ESTADÍSTICOS</b>		<b>AUDITORÍA FORENSE</b>	<b>REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA</b>
Muestra	Válidos	370	370
	Perdidos	000	000
Media		93.20%	94.65%
Desviación típica.		4.46%	3.92%

Fuente: Encuesta realizada

### ANÁLISIS DE LA TABLA DE ESTADÍSTICOS:

En esta tabla se presentan los estadísticos más importantes.

La media o valor promedio de la variable independiente **AUDITORÍA FORENSE** es 93.20% en cambio la media o promedio de la variable dependiente **REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA** es 94.65%. Lo que indica un buen promedio para ambas variables, siendo mejor para la variable dependiente, que es la que se busca solucionar, lo cual apoya el modelo de investigación llevado a cabo.

La desviación típica mide el grado de desviación de los valores en relación con el valor promedio, en este caso es 4.46% para la variable independiente **AUDITORÍA FORENSE** y 3.92% para la variable dependiente **REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**, lo que quiere decir que hay alta concentración en los resultados obtenidos; siendo mejor dicha concentración en la variable dependiente, lo que favorece al modelo de investigación propuesto.

## 2) CORRELACIÓN DE LAS VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN

**TABLA DE CORRELACIÓN ENTRE LAS VARIABLES:**

<b>VARIABLES DE LA INVESTIGACION</b>	<b>INDICADORES ESTADÍSTICOS</b>	<b>AUDITORÍA FORENSE</b>	<b>REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA</b>
<b>AUDITORÍA FORENSE</b>	Correlación de Pearson	100%	<b>80.56%</b>
	Sig. (bilateral)		<b>4.30%</b>
	Muestra	370	370
<b>REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA</b>	Correlación de Pearson	<b>80.56%</b>	100%
	Sig. (bilateral)	<b>4.30%</b>	
	Muestra	370	370

Fuente: Encuesta realizada

### **ANÁLISIS DE LA TABLA DE CORRELACIÓN ENTRE VARIABLES:**

Esta tabla mide el grado de relación entre las variables independiente y dependiente. Dentro de ello el coeficiente de correlación y el grado de significancia.

La correlación se mide mediante la determinación del Coeficiente de correlación.  $R$  = Coeficiente de correlación. Este método mide el grado de relación existente entre dos variables, el valor de  $R$  varía de -1 a 1.

El valor del coeficiente de relación se interpreta de modo que a medida que  $R$  se aproxima a 1, es más grande la relación entre los datos, por lo tanto  $R$  (coeficiente de correlación) mide la aproximación entre las variables.

En la presente investigación el valor de la correlación es igual a 80.56%, lo cual indica correlación directa (positiva), regular, por tanto aceptable.

La prueba de significancia estadística busca probar que existe una diferencia real, entre dos variables estudiadas, y además que esta diferencia no es al azar. Siempre que se estudie dos diferencias existe la probabilidad que dichas diferencias sean producto del azar y por lo

tanto deseamos conocerlo y para ello usamos la probabilidad que no es más que el grado de significación estadística, y suele representarse con la letra p.

El valor de p es conocido como el valor de significancia. Cuanto menor sea la p, es decir, cuanto menor sea la probabilidad de que el azar pueda haber producido los resultados observados, mayor será la tendencia a concluir que la diferencia existe en realidad. El valor de p menor de 0.05 nos indica que el investigador acepta que sus resultados tienen un 95% de probabilidad de no ser producto del azar, en otras palabras aceptamos con un valor de  $p = 0.05$ , que podemos estar equivocados en un 5%.

En base al cuadro del SPSS tenemos un valor de significancia (p), igual a 4.30%, el mismo que es menor al margen de error propuesto del 5.00%, lo que, de acuerdo con la teoría estadística generalmente aceptada, permite rechazar la hipótesis nula y aceptar la hipótesis alternativa, desde el punto de vista de la correlación de las variables. Luego, esto significa que la correlación obtenida para la muestra es significativa y que dicho valor no se debe a la casualidad, si no a la lógica y sentido del modelo de investigación formulado; todo lo cual queda consolidado con la tabla de regresión.

### 3) REGRESIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

#### TABLAS DE REGRESIÓN DEL MODELO:

##### VARIABLES INTRODUCIDAS/ELIMINADAS:

Modelo	Variables introducidas	Variables eliminadas	Método
1	<b>AUDITORÍA FORENSE</b>  <b>REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA</b>	0	estadístico

Fuente: Encuesta realizada.

### RESUMEN DEL MODELO DE LA INVESTIGACION:

Modelo	R	R cuadrado	R cuadrado corregida	Error típ. de la estimación
1	79.40%	81.10%	75.70%	2.95%

Fuente: Encuesta realizada.

### ANÁLISIS DE LA TABLA DE REGRESIÓN:

La Regresión como la correlación son dos técnicas estadísticas que se pueden utilizar para solucionar problemas comunes en los negocios financieros. Muchos estudios se basan en la creencia de que es posible identificar y cuantificar alguna Relación Funcional entre dos o más variables, donde una variable depende de la otra variable.

Se puede decir que Y depende de X, en donde Y y X son dos variables cualquiera en un modelo de Regresión Simple. "Y es una función de X", entonces:  $Y = f(X)$

Como Y depende de X. Y es la variable dependiente y X es la variable independiente.

En el Modelo de Regresión es muy importante identificar cuál es la variable dependiente y cuál es la variable independiente.

En el Modelo de Regresión Simple se establece que Y es una función de sólo una variable independiente, razón por la cual se le denomina también Regresión Divariada porque sólo hay dos variables, una dependiente y otra independiente y se representa así:  $Y = f(X)$ . En esta fórmula "Y está regresando por X". La variable dependiente es la variable que se desea explicar, predecir. También se le llama REGRESANDO ó VARIABLE DE RESPUESTA. La variable Independiente X se le denomina VARIABLE EXPLICATIVA ó REGRESOR y se le utiliza para EXPLICAR Y.

En el estudio de la relación funcional entre dos variables poblacionales, una variable X, llamada independiente, explicativa o de predicción y una variable Y, llamada dependiente o variable respuesta, presenta la siguiente notación:  $Y = a + bX + e$ . Donde:

a= es el valor de la ordenada donde la línea de regresión se intersepta con el eje Y.

b=es el coeficiente de regresión poblacional (pendiente de la línea recta)

e=es el error

La regresión es una técnica estadística generalmente aceptada que relaciona la variable dependiente **REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA** con la información suministrada por otra variable independiente **AUDITORÍA FORENSE**.

El cuadro del Modelo presenta el Coeficiente de correlación lineal corregido 75.70%, el cual, pese al ajuste que le da el sistema, significa una correlación aceptable.

El Modelo o Tabla de Regresión también nos proporciona el Coeficiente de Determinación Lineal ( $R^2$  = 81.10%. De acuerdo al coeficiente de determinación obtenido el modelo de regresión explica que el 81.10% de la variación total se debe a la variable independiente: **AUDITORÍA FORENSE** y el resto se atribuye a otros factores; lo cual tiene lógica, por cuanto además de este instrumento hay otros elementos que pueden incidir en la variable dependiente **REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**.

El Modelo también presenta el valor del Coeficiente de Correlación ( $R$ ), igual al 79.40%, que significa una correlación buena en el marco de las reglas estadísticas generalmente aceptada.

Finalmente la Tabla de Regresión presenta el Error típico de Estimación, el mismo que es igual al 2.95%. Dicho valor es la expresión de la desviación típica de los valores observados respecto de la línea de regresión, es decir, una estimación de la variación probable al hacer predicciones a partir de la ecuación de regresión. Es un resultado que favorece al modelo de investigación desarrollado, debido a que está por debajo del margen de error considerado del 5.00%.

## 4.2. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

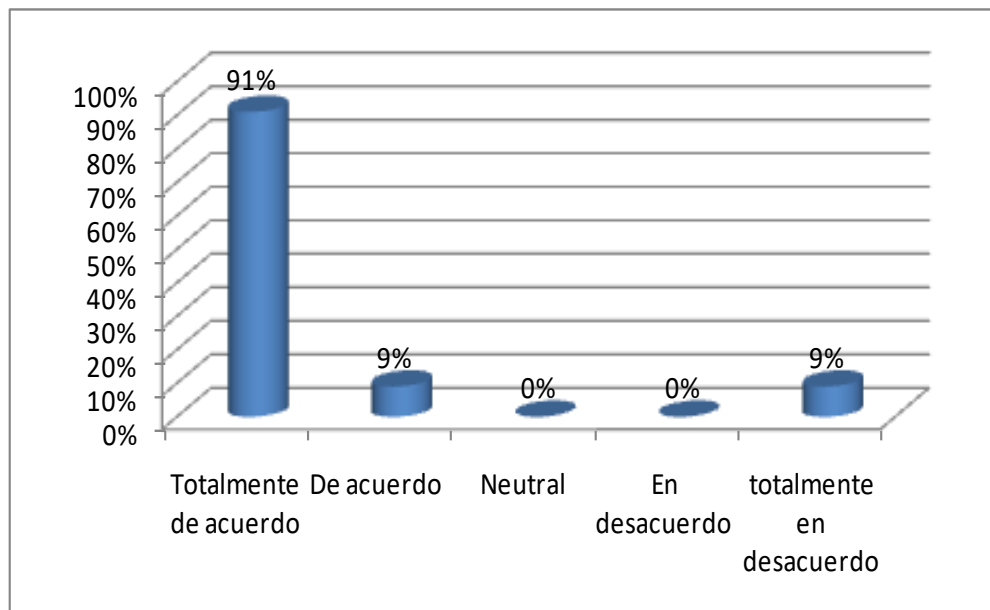
**TABLA No. 1:**

Entre los varios tipos de auditoría, la auditoria forense es la que en forma más precisa examina e interpreta los hechos relacionados con la defraudación tributaria.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	337	91.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	33	9.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada

**GRAFICO No 1:**



Fuente: Encuesta realizada

### INTERPRETACIÓN:

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 91% de los encuestados acepta que entre los varios tipos de auditoria, la auditoria forense es la que en forma más precisa examina e interpreta los hechos relacionados con la defraudación tributaria.

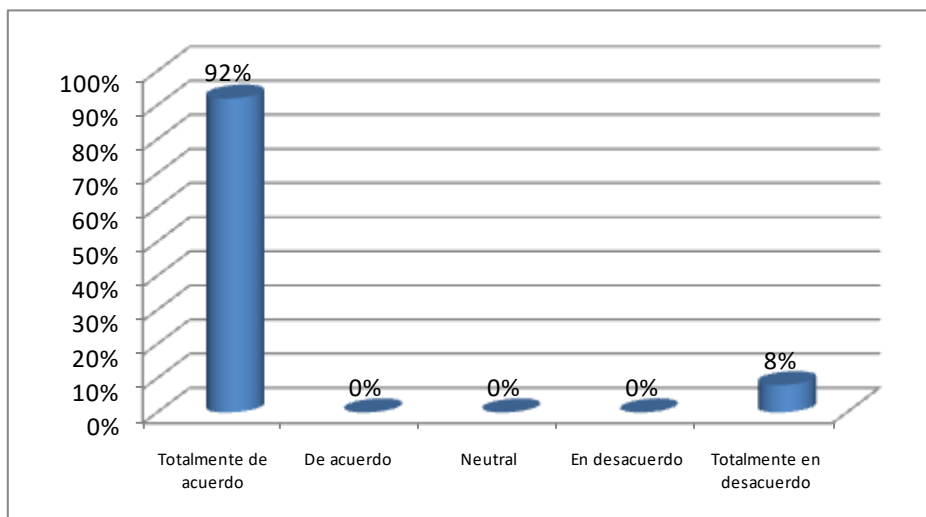
**TABLA No. 2:**

La auditoría forense está estrechamente vinculada con la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas relacionadas con la defraudación tributaria.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	340	92.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	30	8.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada

**GRAFICO NR 2:**



Fuente: Encuesta realizada

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 92% de los encuestados acepta que la auditoría forense está estrechamente vinculada con la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas relacionadas con la defraudación tributaria.

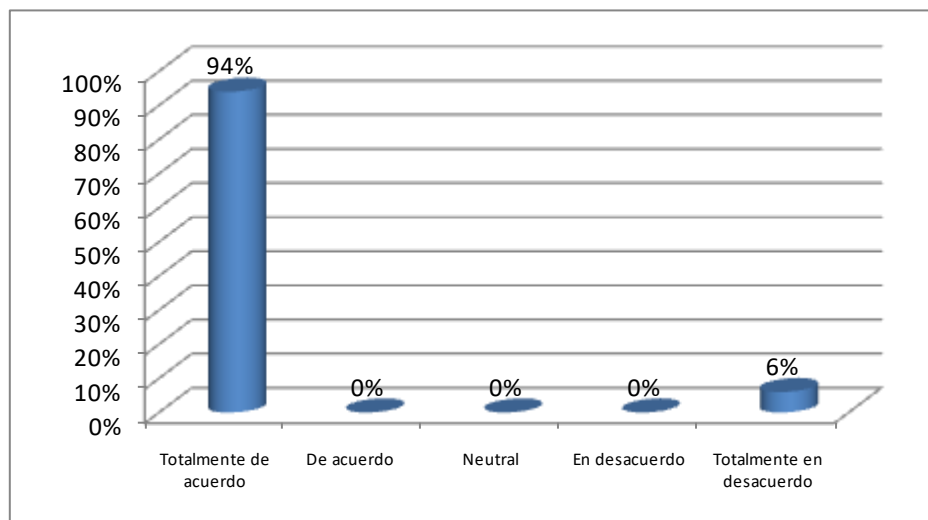
**TABLA No. 3:**

La auditoría forense es el proceso que permite utilizar procedimientos y técnicas de investigación para obtener evidencia e informar en las cortes de justicia en cuanto a la defraudación tributaria.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	348	94.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	22	6.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 3:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 94% de los encuestados acepta que La auditoría forense es el proceso que permite utilizar procedimientos y técnicas de investigación para obtener evidencia e informar en las cortes de justicia en cuanto a la defraudación tributaria.

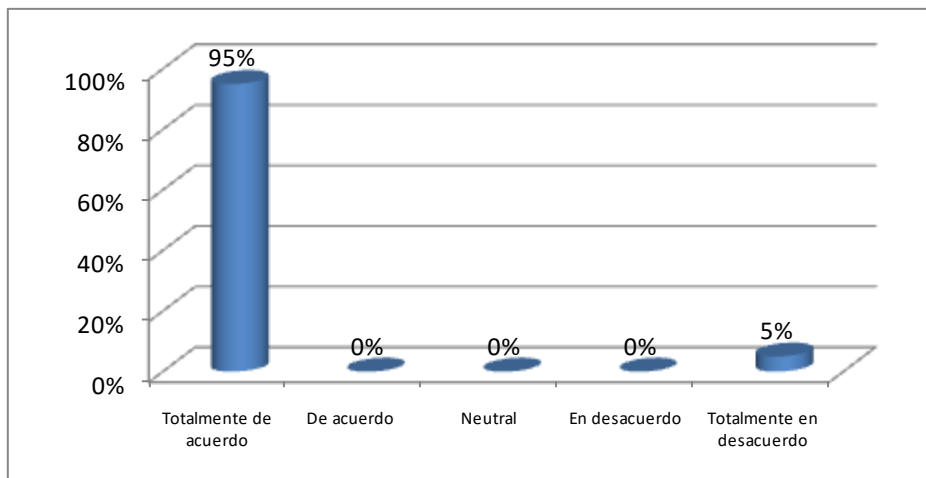
**TABLA No. 4:**

Es objetivo de la auditoria forense identificar al presunto responsable del hecho calificado como defraudación tributaria, determinar la forma que utilizó para cometer el hecho, cuantificar el daño patrimonial y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	352	95.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	18	5.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada

**GRAFICO No. 4:**



Fuente: Encuesta realizada

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 95% de los encuestados acepta que es objetivo de la auditoria forense identificar al presunto responsable del hecho calificado como defraudación tributaria, determinar la forma que utilizó para cometer el hecho, cuantificar el daño patrimonial y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes.

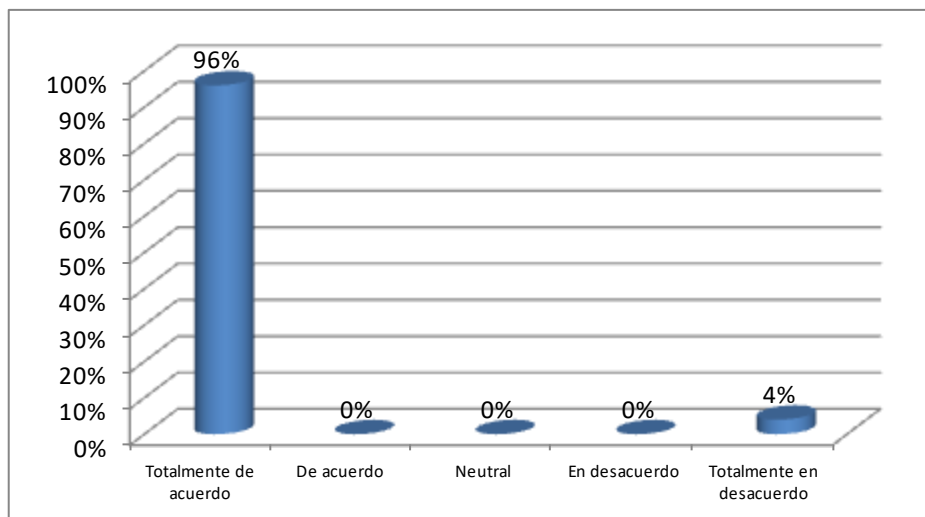
**TABLA No. 5:**

La auditoría forense aplica criterios legales, financieros, contables y de otro tipo; analiza los sistemas de control; aplica normas jurídicas que definen la responsabilidad administrativa y legal sobre la defraudación tributaria.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	355	96.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	15	4.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 5:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 96% de los encuestados acepta que la auditoria forense aplica criterios legales, financieros, contables y de otro tipo; analiza los sistemas de control; aplica normas jurídicas que definen la responsabilidad administrativa y legal sobre la defraudación tributaria.

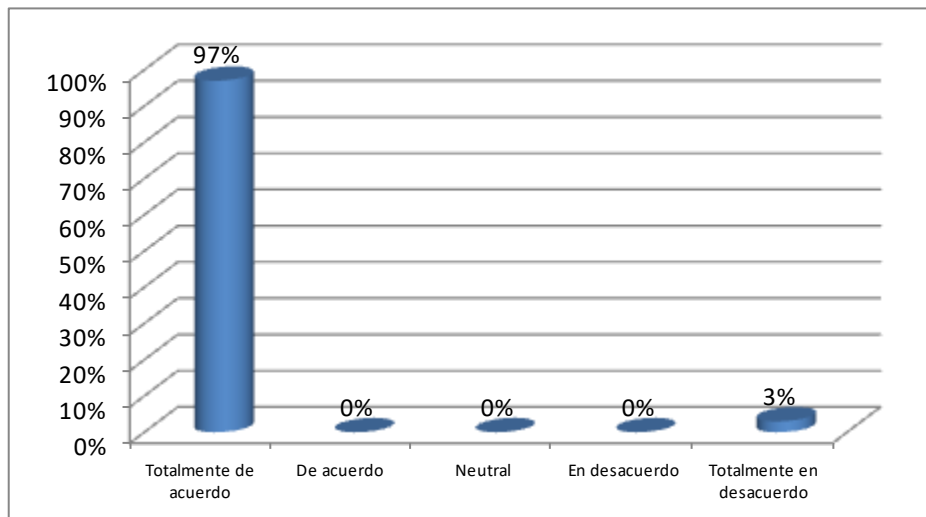
**TABLA No. 6:**

La auditoría forense puede determinar los móviles, los culpables y aportar las pruebas para el juzgamiento en el caso de defraudación tributaria.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	359	97.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	11	3.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 6:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 97% de los encuestados acepta que la auditoria forense puede determinar los móviles, los culpables y aportar las pruebas para el juzgamiento en el caso de defraudación tributaria.

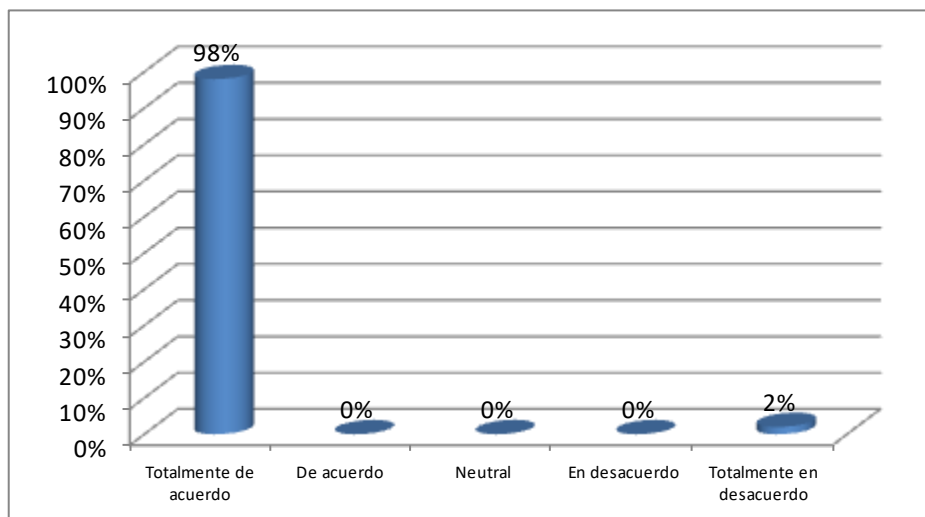
**TABLA No. 7:**

La auditoría forense establece su objetivo, alcance, proceso, procedimientos, técnicas y otros elementos a través del memorando de planeamiento.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	363	98.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	07	2.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 7:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 98% de los encuestados acepta que la auditoria forense establece su objetivo, alcance, proceso, procedimientos, técnicas y otros elementos a través del memorando de planeamiento.

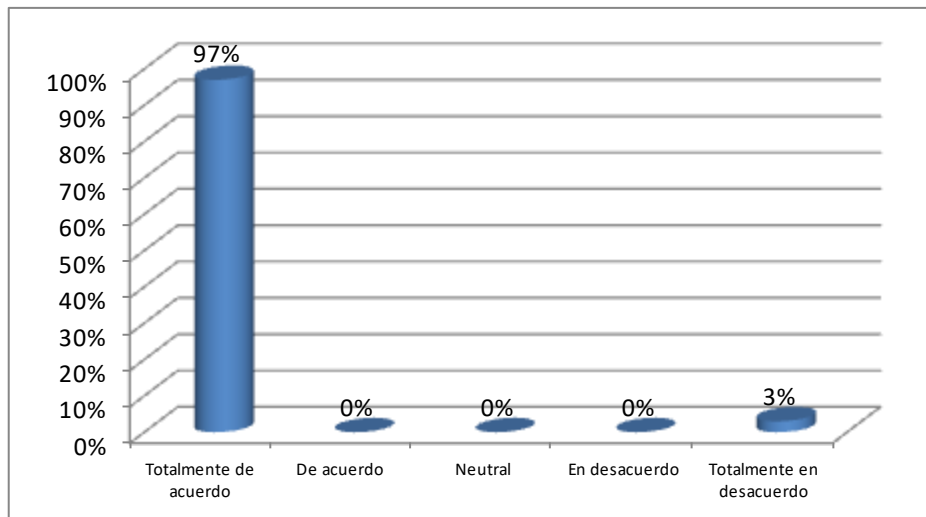
**TABLA No. 8:**

Los procedimientos de auditoria forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; establecidos en los programas de auditoria; facilitan las acciones contra la defraudación tributaria.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	359	97.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	11	3.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 8:**



Fuente: Encuesta realizada.

**INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 97% de los encuestados acepta que los procedimientos de auditoria forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; establecidos en los programas de auditoria; facilitan las acciones contra la defraudación tributaria.

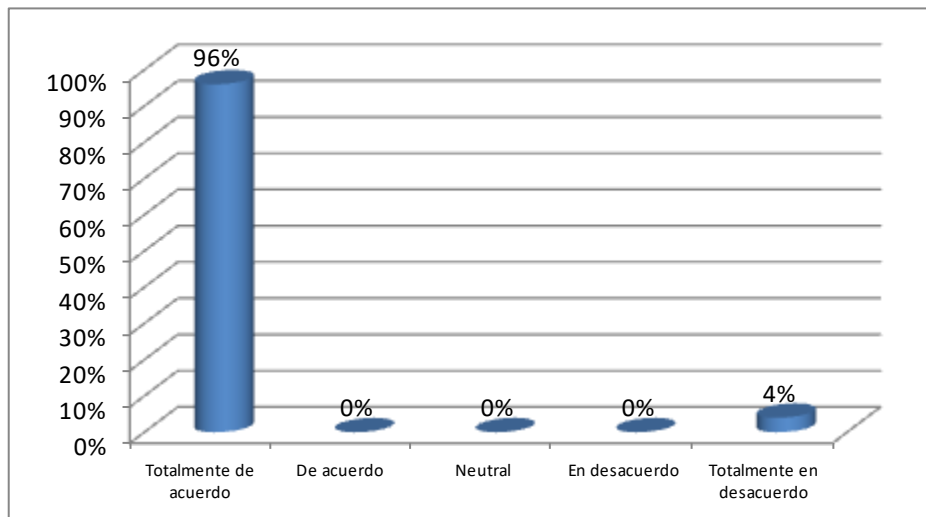
**TABLA No. 9:**

Los procedimientos de auditoria forense permiten obtener evidencia suficiente, competente y relevante de la defraudación tributaria.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	355	96.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	15	4.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 9:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 96% de los encuestados acepta que los procedimientos de auditoría forense permiten obtener evidencia suficiente, competente y relevante de la defraudación tributaria.

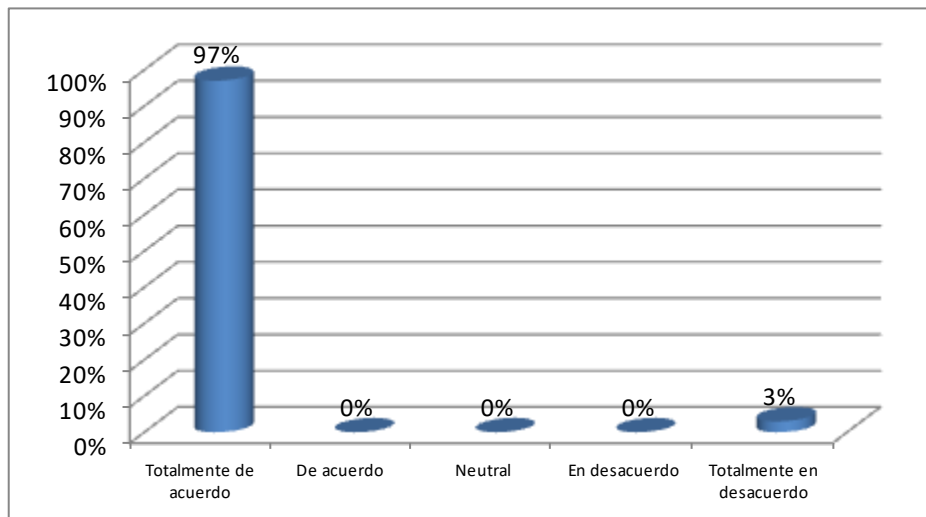
**TABLA No. 10:**

La auditoría forense para reducir la defraudación tributaria; porque previene, detecta e informa los delitos relacionados con los tributos.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	359	97.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	11	3.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 10:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 97% de los encuestados acepta que la auditoría forense para reducir la defraudación tributaria; porque previene, detecta e informa los delitos relacionados con los tributos.

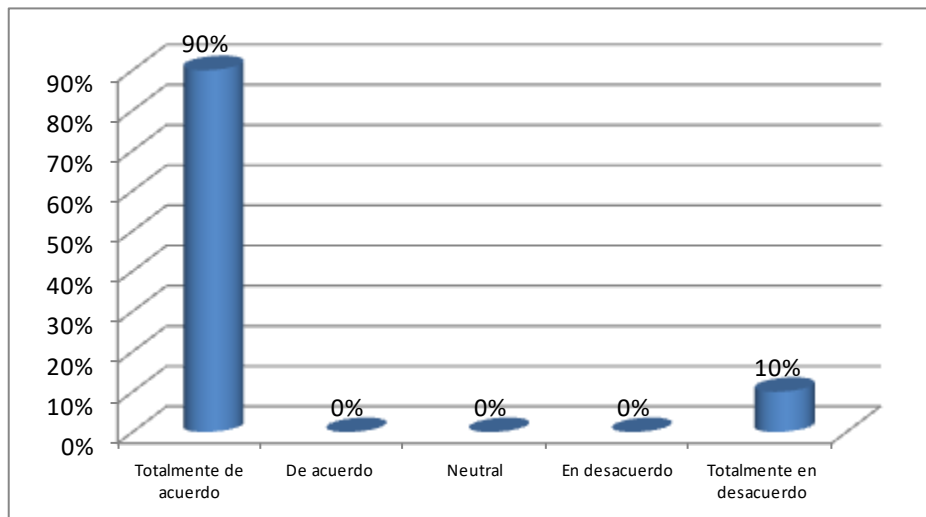
**TABLA No. 11:**

Se debe aceptar que es defraudación tributaria ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	333	90.00
2	De acuerdo	00	00.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	37	10.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 11:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 90% de los encuestados acepta que se debe aceptar que es defraudación tributaria ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

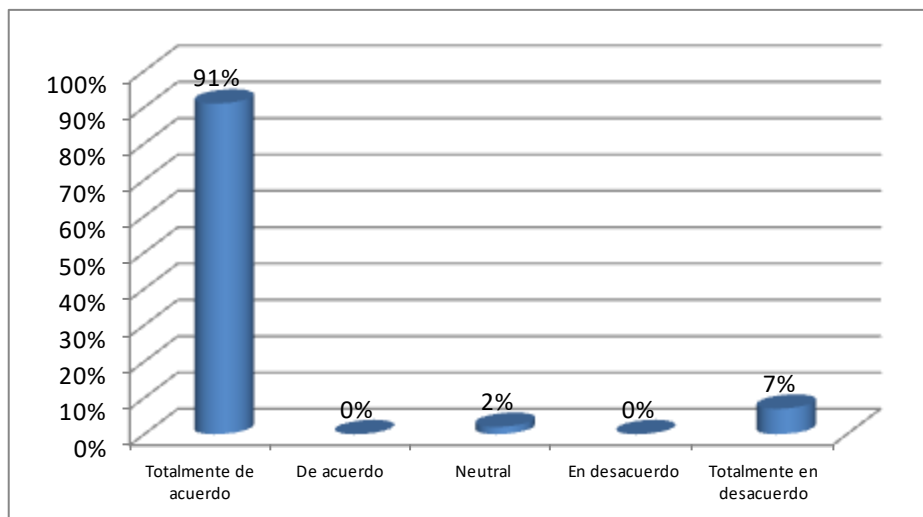
**TABLA No. 12:**

Constituye defraudación tributaria no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	337	91.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	07	2.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	26	7.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 12:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 91% de los encuestados acepta que constituye defraudación tributaria no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

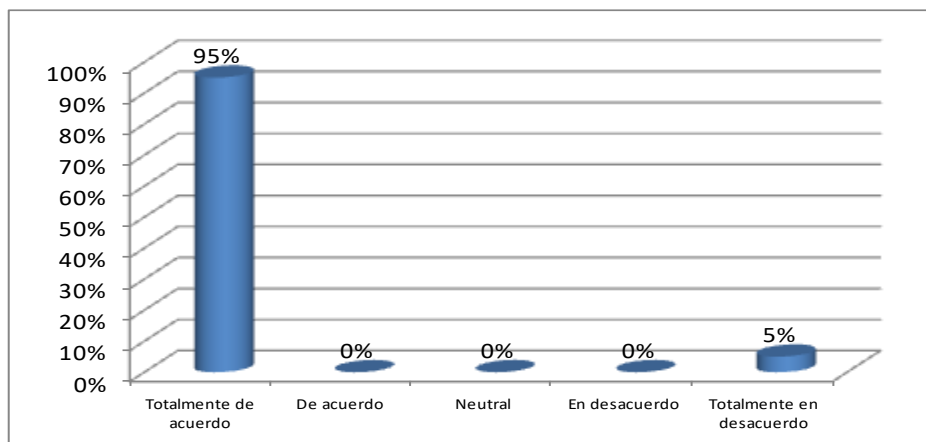
**TABLA No. 13:**

El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, comete delito de defraudación tributaria y por tanto, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	352	95.00
2	De acuerdo	00	00.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	18	5.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 13:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 95% de los encuestados acepta que el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, comete delito de defraudación tributaria y por tanto, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

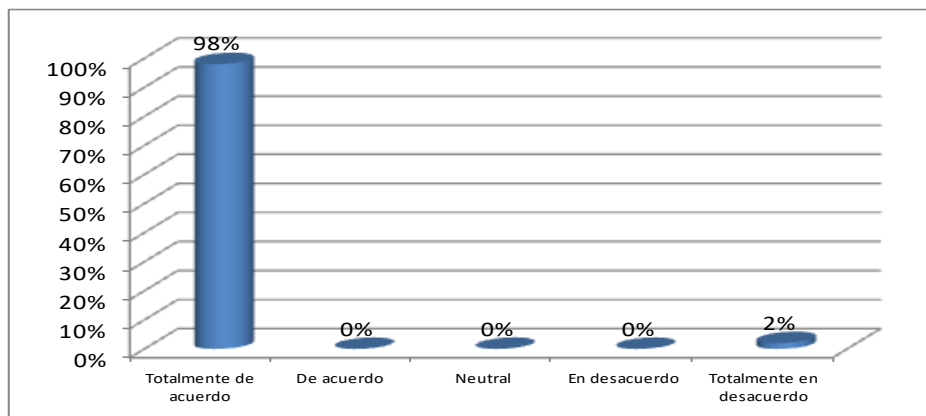
**TABLA No. 14:**

La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1,460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	363	98.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	07	2.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 14:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 98% de los encuestados acepta que la defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1,460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.

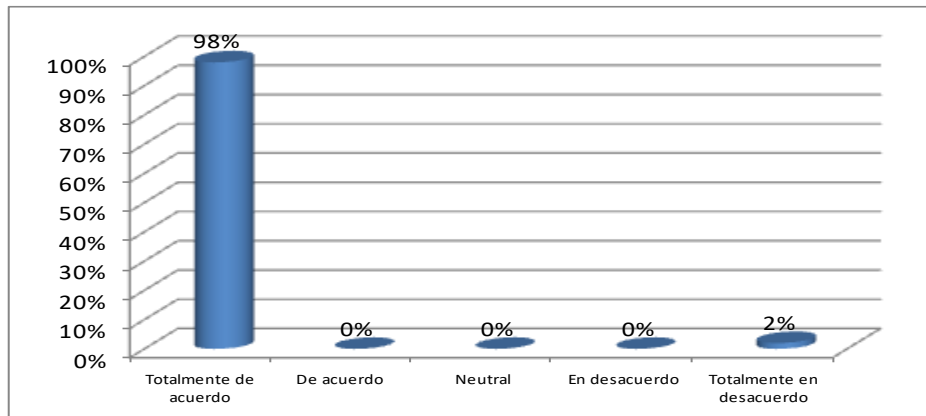
**TABLA No. 15:**

La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1,460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	363	98.00
2	De acuerdo	00	00.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	07	2.00
TOTAL		370	100.00

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 15:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 98% de los encuestados acepta que la defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1,460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización.

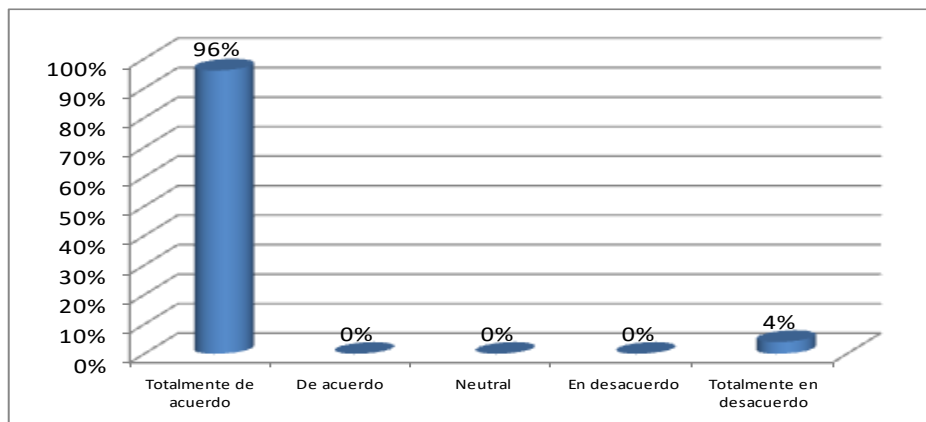
**TABLA No. 16:**

Es correcto que será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: Incumpla totalmente dicha obligación; y, No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables y relacionados con la tributación.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	355	96.00
2	De acuerdo	00	0.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	15	4.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 16:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 96% de los encuestados acepta que es correcto que será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: Incumpla totalmente dicha obligación; y, No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables y relacionados con la tributación.

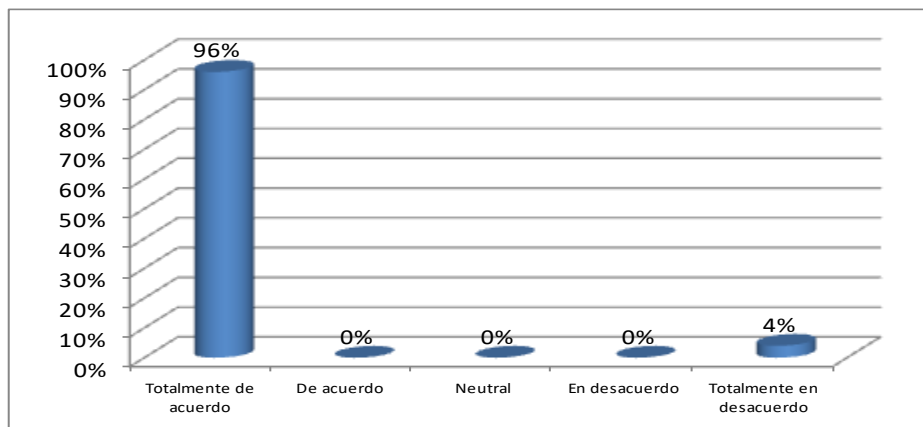
**TABLA No. 17:**

Es correcto que será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables; y, Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	348	94.00
2	De acuerdo	00	00.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	22	6.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 17:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 94% de los encuestados acepta que es correcto que será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables; y, Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

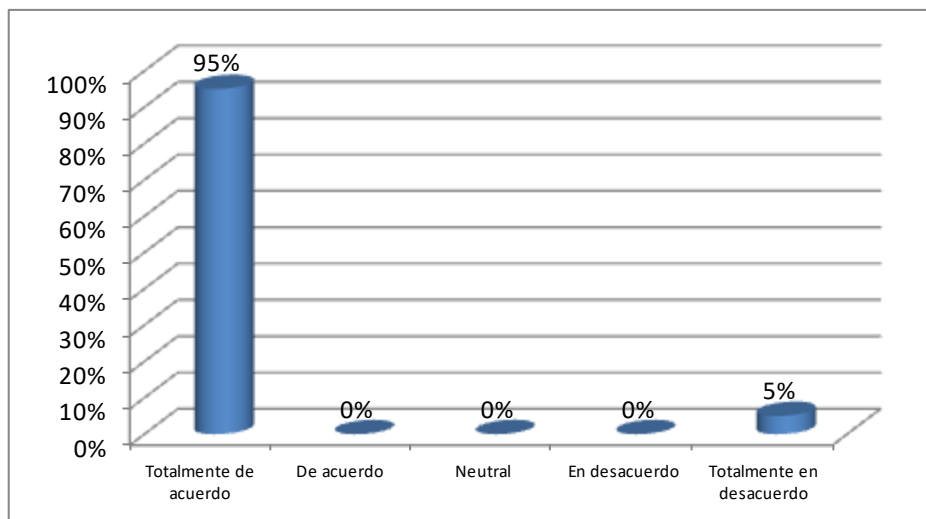
**TABLA No. 18:**

Se puede aceptar que la evasión fiscal afecta los niveles de recaudación de la Intendencia Regional Lima y el Fisco en general lo que no permite cumplir las metas y objetivos del Estado.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	352	95.00
2	De acuerdo	00	00.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	18	5.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 18:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 95% de los encuestados acepta que se puede aceptar que la evasión fiscal afecta los niveles de recaudación de la Intendencia Regional Lima y el Fisco en general lo que no permite cumplir las metas y objetivos del Estado.

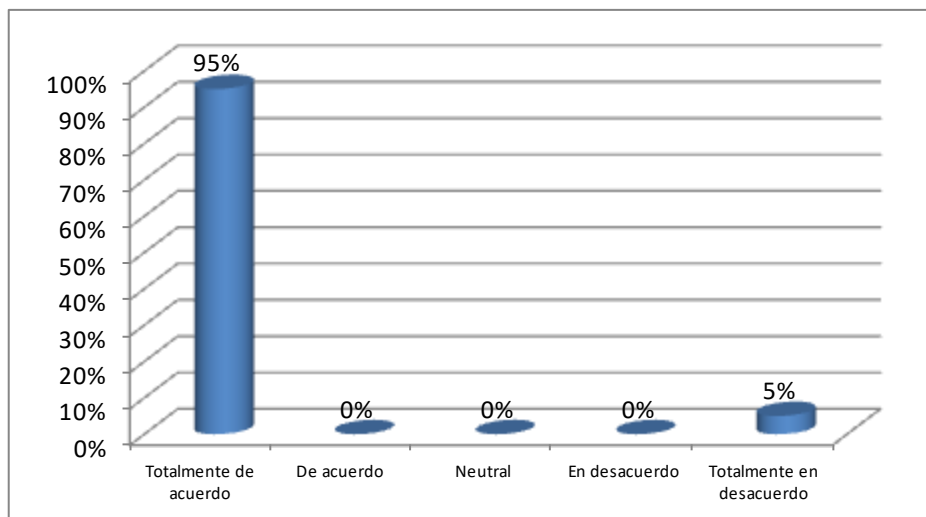
**TABLA No. 19:**

Es cierto que la evasión fiscal afecta el grado de credibilidad y confianza de los contribuyentes y que por tanto debe ser reducida y/o eliminada por no resultar conveniente en la relación con sus clientes y con el Estado.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	352	95.00
2	De acuerdo	00	00.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	18	5.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 19:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 95% de los encuestados acepta que es cierto que la evasión fiscal afecta el grado de credibilidad y confianza de los contribuyentes y que por tanto debe ser reducida y/o eliminada por no resultar conveniente en la relación con sus clientes y con el Estado.

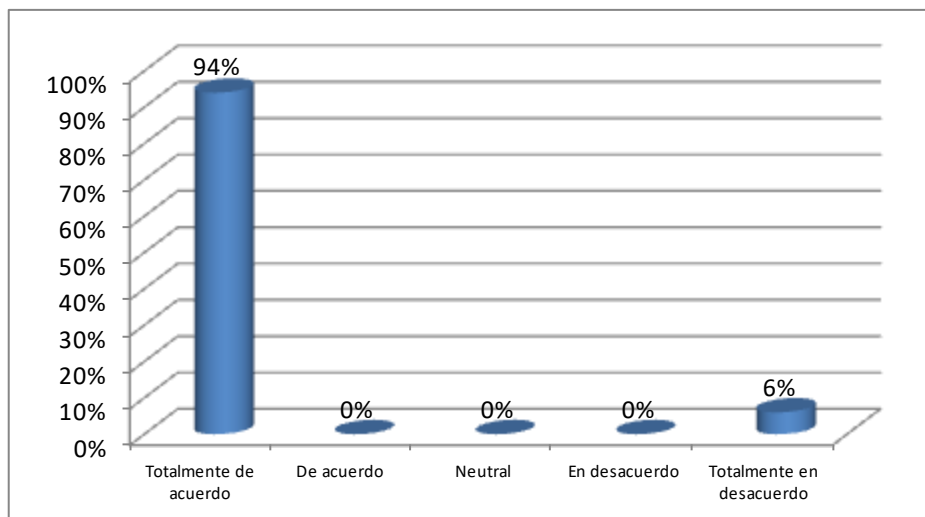
**TABLA No. 20:**

Es cierto que la evasión fiscal afecta el desarrollo económico y social del país; y que por tanto debe ser reducida y/o eliminada con una lucha frontal contra este flagelo de parte del Estado y la sociedad en general.

NR	ALTERNATIVAS	CANT	%
1	Totalmente de acuerdo	348	94.00
2	De acuerdo	00	00.00
3	Neutral	00	00.00
4	En desacuerdo	00	00.00
5	Totalmente en desacuerdo	22	6.00
	<b>TOTAL</b>	<b>370</b>	<b>100.00</b>

Fuente: Encuesta realizada.

**GRAFICO No. 20:**



Fuente: Encuesta realizada.

### **INTERPRETACIÓN:**

Este resultado favorece el modelo de investigación desarrollado; por cuanto el 94% de los encuestados acepta que es cierto que la evasión fiscal afecta el desarrollo económico y social del país; y que por tanto debe ser reducida y/o eliminada con una lucha frontal contra este flagelo de parte del Estado y la sociedad en general.

## **CAPITULO V:**

### **DISCUSIÓN**

#### **5.1.DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS**

A continuación se presentan la discusión de los principales resultados obtenidos:

- 1) Según la Tabla No. 1, se puede apreciar que el 91% de los encuestados acepta que entre los varios tipos de auditoria, la auditoria forense es la que en forma más precisa examina e interpreta los hechos relacionados con la defraudación tributaria. Este resultado es similar al 92% presentado, aunque en otra dimensión espacial y temporal, por Vergara Segura Ernesto (2013) Tesis: “La auditoria forense en la empresa moderna”. Los resultados antes indicados favorecen razonablemente la investigación realizada.
- 2) Según la Tabla No. 2, el 92% de los encuestados acepta que la auditoría forense está estrechamente vinculada con la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas relacionadas con la defraudación tributaria. Este resultado es similar al 92% presentado, aunque en otra dimensión espacial y temporal, por Vergara Segura Ernesto (2013) Tesis: “La auditoria forense en la empresa moderna”. Los resultados antes indicados favorecen razonablemente la investigación realizada.
- 3) Según la Tabla No. 3, el 94% de los encuestados acepta que la auditoría forense es el proceso que permite utilizar procedimientos y técnicas de investigación para obtener evidencia e informar en las cortes de justicia en cuanto a la defraudación tributaria. Este resultado es similar al 89% presentado, aunque en otra dimensión espacial y temporal, por Vergara Segura Ernesto (2013) Tesis: “La auditoria forense en la empresa moderna”. Los resultados antes indicados favorecen razonablemente la investigación realizada.
- 4) Según la Tabla No. 4, el 95% de encuestados acepta que es objetivo de la auditoria forense identificar al presunto responsable del hecho calificado como defraudación tributaria, determinar la forma que utilizó para cometer el hecho, cuantificar el daño patrimonial y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes. Este resultado es similar al 90% presentado, aunque en otra dimensión espacial y temporal, por Vergara Segura Ernesto (2013) Tesis: “La auditoria forense en la

empresa moderna”. Los resultados antes indicados favorecen razonablemente la investigación realizada.

- 5) Según la Tabla No. 5, el 96% de los encuestados acepta que la auditoría forense aplica criterios legales, financieros, contables y de otro tipo; analiza los sistemas de control; aplica normas jurídicas que definen la responsabilidad administrativa y legal sobre la defraudación tributaria. Este resultado es similar al 98% presentado, aunque en otra dimensión espacial y temporal, por Vergara Segura Ernesto (2013) Tesis: “La auditoria forense en la empresa moderna”. Los resultados antes indicados favorecen razonablemente la investigación realizada.

## **5.2.CONCLUSIONES**

Las conclusiones son las siguientes:

La auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria, mediante la previsión y descubrimiento de fraudes relacionados con los tributos; mediante la aplicación de procedimientos especiales, la obtención de evidencia y la formulación del informe con las recomendaciones para los administradores de la justicia.

Los procedimientos de auditoría forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; facilitan las acciones contra la defraudación tributaria; mediante procedimientos sustantivos, técnicas y prácticas para determinar la evidencia correspondiente.

La evidencia de auditoría forense, siendo suficiente, competente y relevante; facilita la transparencia de la gestión; mediante las pruebas suficientes, competentes y relevantes; de tipo físico, documental, testimonial y de otro tipo que sustentan cabalmente el trabajo de los auditores forenses.

El informe de auditoría forense, debe contener los fundamentos de hecho y derecho y además las recomendaciones del caso; para facilitar la confianza ciudadana; mediante la evidencia y los procedimientos aplicados para determinar la defraudación tributaria de los contribuyentes y no contribuyentes.

### **5.3.RECOMENDACIONES**

Las recomendaciones son las siguientes:

Los responsables de la Administración Tributaria y los administradores de la justicia deben considerar que la auditoría forense facilita la reducción de la defraudación tributaria, mediante la previsión y descubrimiento de fraudes relacionados con los tributos; mediante la aplicación de procedimientos especiales, la obtención de evidencia y la formulación del informe con las recomendaciones para los administradores de la justicia. Por tanto ante el incremento de la defraudación tributaria se hace necesaria la aplicación masiva de la auditoría forense.

Los responsables de la Administración Tributaria y especialmente los auditores deben considerar que los procedimientos de auditoría forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; facilitan las acciones contra la defraudación tributaria; mediante procedimientos sustantivos, técnicas y prácticas para determinar la evidencia correspondiente. Por tanto es necesario refinar cada vez más los procedimientos de auditoría, considerando el uso de tecnología para la comisión de actos de defraudación tributaria.

Los responsables de la Administración Tributaria y especialmente los auditores deben considerar que la evidencia de auditoría forense, siendo suficiente, competente y relevante; facilita la transparencia de la gestión; mediante las pruebas suficientes, competentes y relevantes; de tipo físico, documental, testimonial y de otro tipo que sustentan cabalmente el trabajo de los auditores forenses. Por tanto la evidencia que se obtenga de los hechos de defraudación tributaria debe ser totalmente convincente para que sea aceptada en los tribunales de justicia.

Los responsables de la Administración Tributaria y especialmente los auditores deben considerar que el informe de auditoría forense, debe contener los fundamentos de hecho y derecho y además las recomendaciones del caso; para facilitar la confianza ciudadana; mediante la evidencia y los procedimientos aplicados para determinar la defraudación tributaria de los contribuyentes y no contribuyentes. Por tanto el informe debe ser la

herramienta fundamental para los jueces al momento de sustentar las pruebas de defraudación tributaria.

#### **5.4.REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- 1) Abreu, Santiago (2013), Investigación titulada: “Los tributos y su evolución en la República Dominicana”, presentada para optar el Grado Académico de Magister en Derecho Tributario en la Universidad Católica Madre y Maestra de Santo Domingo
- 2) Aguilar Bolaños, Luis Fernando (2013). Teoría económica. México. Compañía Editorial Continental.
- 3) Aldave Uriarte, Juan y Meniz Roque, Julio (2012) Casuística de Auditoria y control. Lima. EDIGRABER.
- 4) Anthony, Robert N. (2013) La contabilidad en la administración de empresas. México. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana.
- 5) Argandoña Dueñas, Marco Antonio (2012) Nuevo enfoque de la auditoria Financiera, Presupuestal y de Gestión. Lima. Marketing Consultores S.A.
- 6) Argibay González, María del Mar (2013) Contabilidad financiera. Madrid. Ideas propias Editorial
- 7) Barra, P. (2013) Medición del gasto Tributario. Santiago de Chile. Editorial Norma.
- 8) Bellido S. Pedro (2013) Administración Financiera. Lima. Editorial Técnico Científica SA.
- 9) Brink, M. (2011) Auditoria Interna Moderna. Buenos Aires. Editorial megabyte
- 10) Bunge, Mario (2014) La investigación científica. Su estrategia y su filosofía, Barcelona, Ariel.
- 11) Camargo Hernández, David F. (2013) Evasión fiscal: un problema a resolver. Bogotá. Editorial Normal
- 12) Cano Castaño, Miguel Antonio (2013) Modalidades de lavado de dinero y activos. Bogotá. Ecoediciones.
- 13) Castro, R. (2013) Auditoria Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría No. 13.
- 14) Chávez González, Ángel Marco (2013) El delito contable tributario. Ediciones. Buenos Aires. DEPALMA.
- 15) Eslava Cano Erick (2013) Tesis: “El Proceso de la Auditoría forense en la gestión municipal”, elaborado para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos
- 16) Estupiñán G. Rodrigo Y Cano C. Miguel A. (2013) Control interno y fraude. Bogotá. ECOE Ediciones.

- 17) Ferrer Quea, Alejandro (2013) Formulación, Análisis e interpretación de Estados Financieros en sus ocho fases mas importantes. Lima. Pacífico Editores.
- 18) Flores Soria Jaime (2013) Contabilidad financiera. Lima. Centro de Especialización en Contabilidad y Finanzas-CECOF Asesores. Primera Edición.
- 19) Fuentes González Julián (2013) Tesis: “La contabilidad y la auditoría forense, herramientas para la efectividad de la gestión de las empresas”. Este trabajo ha sido presentado en la Universidad Nacional del Callao para optar el grado de Contador Público.
- 20) García Haro Luis Flavio (2013) Tesis: Auditoria integral: una respuesta efectiva de lucha contra el fraude y la corrupción en los gobiernos regionales. Presentada para optar el Grado de Maestro en auditoria Integral en la Universidad Nacional Federico Villarreal
- 21) Guarderas Aldana, Roberto (2013) Tesis: “El reparo tributario en el impuesto a la renta de establecimientos de hospedaje”, presentada para optar el grado de Maestro en Tributación en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- 22) Hernández Celis, Domingo (2013) Auditoria Tributaria. Lima. USMP.
- 23) Hernández Celis, Domingo (2013). Finanzas corporativas-Un nuevo enfoque. Lima. UPCI.
- 24) Hernández Celis, domingo (2014) Auditoria Tributaria Fiscal. Lima. USMP.
- 25) Herrera Juan R. (2013) Conferencia Internacional: Problemas de Fraude y Corrupción en el Gobierno. México.
- 26) Horngren Charles (2013) Introducción a la contabilidad financiera: México. Editorial: Pearson
- 27) Instituto de Auditores Internos de España-Coopers & Lybrand SA. (2013) Los nuevos conceptos del control interno – Informe COSO. Madrid. Ediciones Días de Santos SA.
- 28) Lugo C., Danilo (2013) Auditoria forense. Bogotá. ECOE. Ediciones.
- 29) Mantilla, Samuel (2013) Evidencia de Auditoria Forense. Bogotá. CEJA.
- 30) Medianero Panta Luis (2013) Tesis: “Control de calidad en el desarrollo de la auditoria forense”, elaborado para optar el Grado de Maestro en Contabilidad en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos
- 31) Meigs Cornelia (2013) contabilidad la base para decisiones Gerenciales. México. Editorial: Mcgraw-Hill

- 32) Puertas García Sara (2013) Tesis: “El desagio tributario y recaudación y distribución del ingreso para el desarrollo del país”. Presentada para optar el Grado de Maestro en Finanzas en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- 33) Ramírez Enríquez Alberto (2013) Conferencia denominada: “Medidas para evitar la corrupción en la empresa”, dictada en el Tercer Encuentro Interamericano de Auditores Externos de Octubre 2012
- 34) Ramírez, Pascual (2013) Investigación titulada: “Reformas Gerenciales en el Área Tributaria Dominicana” para optar el Grado de Magister en Gestión Pública en la Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra de Santo Domingo
- 35) Robbins Stephen (2013) Fundamentos de Administración. México. Prentice Hall Hispanoamericana, SA.
- 36) Ruiz Vera, José Rosario (2013) Informe Final Investigación Docente: “Sistema tributario: La elusión una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales. Análisis crítico” - presentado en la Universidad Nacional Santiago Antúnez de Mayolo- Huaraz – Perú
- 37) Santiago Saturnino, Patricio Aparicio (2013) Tesis: “Elusión Tributaria: Caso De Aprovechamiento de los vacíos de las normas fiscales en el Sistema Tributario Nacional”, Presentada para optar el Grado de Doctor en Contabilidad en la Universidad Nacional Federico Villareal
- 38) Ugalde Prieto, Rodrigo (2013) Elusión, planificación y evasión Tributaria. Santiago de Chile. Editorial Libro Mar Ltda.
- 39) Van Horne, James (2013). Administración Financiera. México. Compañía Editorial Continental SA de CV.
- 40) Vargas Calderón Víctor y Marysol León Huayanca (2013) Auditoria Tributaria. Lima Editorial Pacifico.
- 41) Vásquez Chávez, Nelly (2013), Investigación titulada: “Ineficacia de la Administración Tributaria en la fiscalización de rentas de tercera categoría de personas naturales de Tingo María- año 2013”; presentada para optar el Título de Contador Público en la Universidad Nacional de la Amazonía Peruana
- 42) Vergara Segura Ernesto (2013) Tesis: “La auditoria forense en la empresa moderna”, elaborado para optar el grado de Maestro en Administración en la Universidad San Martín de Porres.
- 43) Villegas Héctor (2013) Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones. Buenos Aires. DEPALMA.

- 44) Weston J. (2013) Finanzas. México. Compañía Editorial Continental SA de CV.

**ANEXO No.1: MATRIZ DE CONSISTENCIA**  
**“LA AUDITORIA FORENSE COMO INSTRUMENTO PARA LA REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ,**  
**PROPUESTA ACTUAL”**

PROBLEMAS	OBJETIVOS	JUSTIFICACIÓN	HIPÓTESIS	VARIABLES Y SUBVARIABLES	MÉTODO
<p><b>PROBLEMA PRINCIPAL</b></p> <p>¿De qué manera la auditoria forense facilitará la reducción de la defraudación tributaria en el Perú?</p> <p><b>PROBLEMAS SECUNDARIOS</b></p> <p>1. ¿En que medida los procedimientos de la auditoria forense pueden facilitar las acciones contra la defraudación tributaria?</p> <p>2. ¿De que manera la evidencia de auditoria forense facilitará la transparencia de la gestión?</p> <p>3. ¿De que forma el informe de auditoria forense facilitará la confianza ciudadana?</p>	<p><b>OBJETIVO GENERAL</b></p> <p>Establecer la manera como la auditoria forense facilitará la reducción de la defraudación tributaria en el Perú.</p> <p><b>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</b></p> <p>1. Determinar los procedimientos de la auditoria forense que facilitarán las acciones contra la defraudación tributaria.</p> <p>2. Establecer la manera en que la evidencia de auditoria forense facilitará la transparencia de la gestión.</p> <p>3. Estipular la forma en que el informe de auditoria forense facilitará la confianza ciudadana.</p>	<p><b>METODOLÓGICA:</b></p> <p>En este trabajo en primer lugar se ha identificado la problemática consistente en numerosos hechos de defraudación tributaria; sobre dicha problemática se han formulado las posibles soluciones a través de la hipótesis; luego se ha establecido los propósitos que persigue el trabajo por intermedio de los objetivos. Todos estos elementos se han formado en base a las variables y sub-variables de la investigación. Todo lo anterior tiene el sustento en una metodología de investigación que identifica el tipo, nivel y diseño de investigación, la población y muestra; así como también las técnicas e instrumentos para recopilar, analizar e interpretar la información.</p> <p><b>TEÓRICA:</b></p> <p>La auditoria forense facilitará la reducción de la defraudación tributaria en el Perú. La auditoria forense procede dentro del contexto de un conflicto real o de una acción legal con una pérdida financiera significativa, donde el auditor forense ofrece sus servicios basados en la aplicación del conocimiento relacionado con los dominios de lo contable (como información financiera, contabilidad, finanzas, auditoria y control) y del conocimiento relacionado con Investigación financiera, cuantificación de pérdidas y ciertos aspectos de ley</p> <p><b>PRACTICA:</b></p> <p>Este trabajo podrá ser aplicado en cualquier entidad del sector gubernamental que requiera hacer de la auditoria forense el instrumento para la lucha frontal contra la corrupción.</p>	<p><b>HIPÓTESIS PRINCIPAL</b></p> <p>La auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria, mediante la previsión y descubrimiento de fraudes relacionados con los tributos.</p> <p><b>HIPÓTESIS ESPECÍFICAS</b></p> <p>1. Los procedimientos de auditoria forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; facilitan las acciones contra la defraudación tributaria.</p> <p>2. La evidencia de auditoria forense, siendo suficiente, competente y relevante; facilita la transparencia de la gestión.</p> <p>3. El informe de auditoria forense, debe contener los fundamentos de hecho y derecho y además las recomendaciones del caso; para facilitar la confianza ciudadana</p>	<p><b>X. Variable Independiente:</b></p> <p><b>Auditoria forense.</b></p> <p><b>Dimensiones:</b></p> <p>X. Procedimientos de auditoria forense</p> <p>X.2. Evidencia de auditoria forense</p> <p>X.3. Informe de auditoria forense</p> <p><b>Y. Variable dependiente</b></p> <p><b>Defraudación tributaria</b></p> <p><b>Dimensiones:</b></p> <p>Y.1. Acciones contra la defraudación</p> <p>Y.2. Transparencia de la gestión</p> <p>Y.3. Confianza ciudadana</p>	<p><b>TIPO:</b></p> <p>Es una investigación del tipo básica o pura.</p> <p><b>NIVEL:</b></p> <p>descriptivo-explicativo, por cuanto se describirá la auditoria forense y la defraudación tributaria y luego explicará la forma como la auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria.</p> <p><b>MÉTODOS:</b></p> <p><b>Descriptivo.-</b> Para describir la auditoria forense y la defraudación tributaria</p> <p><b>Inductivo.-</b> Para inferir que la auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria. También para inferir los resultados de la muestra en la población.</p> <p><b>Deductivo.-</b> Para sacar las conclusiones del trabajo realizado. Tal es el caso que la auditoria forense facilita la reducción de la defraudación tributaria.</p> <p><b>DISEÑO:</b></p> <p>El diseño que se aplicará será el no experimental.</p>

## **ANEXO NO. 2:**

### **ENCUESTA**

#### **FICHA TÉCNICA DEL INSTRUMENTO A UTILIZAR**

**“LA AUDITORIA FORENSE COMO INSTRUMENTO PARA LA REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ, PROPUESTA ACTUAL”**

- Autora : Ms. Graciela Peña Velásquez
- Entidad académica : Universidad Nacional Federico Villarreal.
- Nivel académico : Doctorado
- Especialidad : Contabilidad
- Margen de error asumido : 5%
- No. de encuestados : 370
- Lugar de aplicación : Lima Metropolitana
- Temas a evaluar : Auditoria forense y defraudación tributaria.
- Tipo de preguntas : Modelo Likert

**“LA AUDITORIA FORENSE COMO INSTRUMENTO PARA LA  
REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ,  
PROPUESTA ACTUAL”**

**CUESTIONARIO A UTILIZAR:**

NR	PREGUNTA	1	2	3	4	5
<b>SOBRE AUDITORIA FORENSE</b>						
1	¿Entre los varios tipos de auditoría, la auditoria forense es la que en forma más precisa examina e interpreta los hechos relacionados con la defraudación tributaria?					
2	¿La auditoria forense está estrechamente vinculada con la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas relacionadas con la defraudación tributaria?					
3	¿La auditoria forense es el proceso que permite utilizar procedimientos y técnicas de investigación para obtener evidencia e informar en las cortes de justicia en cuanto a la defraudación tributaria?					
4	¿Es objetivo de la auditoria forense identificar al presunto responsable del hecho calificado como defraudación tributaria, determinar la forma que utilizó para cometer el hecho, cuantificar el daño patrimonial y exponer el asunto a las autoridades administrativas y judiciales competentes?					
5	¿La auditoria forense aplica criterios legales, financieros, contables y de otro tipo; analiza los sistemas de control; aplica normas jurídicas que definen la responsabilidad administrativa y legal sobre la defraudación tributaria?					
6	¿La auditoria forense puede determinar los móviles, los culpables y aportar las pruebas para el juzgamiento en el caso de defraudación tributaria?					

7	¿La auditoria forense establece su objetivo, alcance, proceso, procedimientos, técnicas y otros elementos a través del memorando de planeamiento?					
8	¿Los procedimientos de auditoría forense, de acuerdo con su naturaleza, oportunidad y alcance; establecidos en los programas de auditoría; facilitan las acciones contra la defraudación tributaria?					
9	¿Los procedimientos de auditoría forense permiten obtener evidencia suficiente, competente y relevante de la defraudación tributaria?					
10	¿La auditoria forense para reducir la defraudación tributaria; porque previene, detecta e informa los delitos relacionados con los tributos?					
<b>SOBRE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA</b>						
11	¿Se debe aceptar que es defraudación tributaria ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar?					
12	¿Constituye defraudación tributaria no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes?					
13	¿El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, comete delito de defraudación tributaria y por tanto, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa?					
14	¿La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1,460 (mil cuatrocientos sesenta) días-					

	multa cuando se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos?					
15	¿La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1,460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización?					
16	¿Es correcto que será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: Incumpla totalmente dicha obligación; y, No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables y relacionados con la tributación?					
17	¿Es correcto que será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables; y, Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación?					
18	¿Se puede aceptar que la evasión fiscal afecta los niveles de recaudación de la Intendencia Regional Lima y el Fisco en general lo que no permite cumplir las metas y objetivos del Estado?					
19	¿Es cierto que la evasión fiscal afecta el grado de credibilidad y confianza de los contribuyentes y que por tanto debe ser reducida y/o eliminada por no resultar conveniente en la relación con sus					

	clientes y con el Estado?						
20	¿Es cierto que la evasión fiscal afecta el desarrollo económico y social del país; y que por tanto debe ser reducida y/o eliminada con una lucha frontal contra este flagelo de parte del Estado y la sociedad en general?						

**ANEXO No. 3:**  
**VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO**

Después de revisado el instrumento de la Tesis: “La auditoria forense como instrumento para la reducción de la defraudación tributaria en el Perú, propuesta actual”, mi calificación es la siguiente:

No.	PREGUNTA	50	60	70	80	90	100
1	¿En qué porcentaje se logrará contrastar la hipótesis con este instrumento?						X
2	¿En qué porcentaje considera que las preguntas están referidas a las variables, subvariables e indicadores de la investigación?						X
3	¿Qué porcentaje de las interrogantes planteadas son suficientes para lograr el objetivo general de la investigación?						X
4	¿En qué porcentaje, las preguntas son de fácil comprensión?						X
5	¿Qué porcentaje de preguntas siguen una secuencia lógica?					X	
6	¿En qué porcentaje se obtendrán datos similares con esta prueba aplicándolo en otras muestras?					X	

Validado por el Asesor.

#### **ANEXO No. 4:**

##### **CONFIABILIDAD DEL INSTRUMENTO ESTABLECIDA POR EXPERTO.**

Luego de revisar el instrumento que se utilizó en este trabajo denominado: “La auditoria forense como instrumento para la reducción de la defraudación tributaria en el Perú, propuesta actual”, considero que es factible de reproducción por otros investigadores e incluso puede ser aplicado a otras entidades similares.

Es decir los resultados obtenidos con el instrumento en una determinada ocasión, bajo ciertas condiciones, serán similares si se volviera a medir las mismas variables en condiciones idénticas. Este aspecto de la razonable exactitud con que el instrumento mide lo que se ha pretendido medir es lo que se denomina la confiabilidad del instrumento, la misma que se cumple con el instrumento de encuesta de este trabajo.

##### **DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE DE CONFIABILIDAD**

<b>VARIABLES</b>	<b>COEFICIENTE ALFA DE CRONBACH</b>	<b>NÚMERO DE ÍTEMS</b>
AUDITORIA FORENSE	0.8420	10
REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTACIÓN	0.8540	10
<b>TOTAL</b>	<b>0.8305</b>	<b>20</b>

Estas son las conclusiones sobre el coeficiente confiabilidad:

- 1) Para la Variable independiente AUDITORIA FORENSE el valor del coeficiente es de 0.8420, lo que indica alta confiabilidad.
- 2) Para la variable dependiente REDUCCIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, el valor del coeficiente es de 0.8540, lo que indica una alta confiabilidad.

- 3) El coeficiente Alfa de Cronbach para la ESCALA TOTAL es de 0.8305, lo cual indica una alta confiabilidad del instrumento.
- 4) Finalmente, la confiabilidad, tanto de la escala total, como de las dos variables en particular, presentan valores que hacen que el instrumento pueda ser útil para alcanzar los objetivos de la investigación.

Confirmada la confiabilidad por el Docente Asesor.

**ANEXO NR 5:**  
**DEFINICIÓN DE TÉRMINOS**

**ADUANA:**

Oficina destinada a llevar el control de las mercancías que entran y salen del país y a recaudar los impuestos que por este tráfico, causen estas mercancías.

**AD VALOREM:**

Expresión inglesa que significa “Al Valor”, impuestos que se aplican sobre el valor o precio.

**ARANCEL:**

Es el derecho de aduana, que se cobra sobre el valor de una mercancía, cuando se importa o exporta.

**ARBITRIO:**

Es un impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.

**AUDITORIA FISCAL:**

Se realiza con el objeto de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria de los contribuyentes.

**BASE IMPONIBLE:**

Valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota o tasa del tributo.

**CANASTA BÁSICA:**

Conjunto de bienes y servicios esenciales para satisfacer las necesidades básicas para el bienestar de todos los miembros de la familia: alimentación, vestuario, vivienda, mobiliario, salud, transporte, recreación y cultura, educación y bienes y servicios diversos.

**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:**

Aptitud que tienen una persona natural o jurídica para pagar impuestos y que está de acuerdo a la disponibilidad de recursos con que cuenta.

**CARGA IMPOSITIVA:**

Cantidad que un contribuyente debe desembolsar para determinar y liquidar un impuesto.

**CÓDIGO TRIBUTARIO:**

Es el conjunto de normas que establecen el ordenamiento jurídico-tributario.

**COMPENSACIÓN:**

Forma de extinción de la obligación tributaria, liquidando contra ésta créditos líquidos y legalmente exigibles del contribuyente por concepto de tributos y sus intereses, siempre que sean recaudados por el mismo órgano administrativo y se haga antes de la prescripción.

**CONTRIBUCIONES ESPECIALES:**

Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

**CONTRIBUYENTES:**

Son las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

**DEFRAUDACIÓN FISCAL:**

Omisión parcial o total del pago de las contribuciones u obtenga beneficio indebido con perjuicio del fisco.

**DECLARACIÓN JURADA:**

Manifestación bajo juramento comunicada a la Administración Tributaria, de hechos que pueden constituir base para la determinación de una obligación. Se presenta en la forma y lugares establecidos por leyes o reglamentos; generalmente mediante formularios recientemente por medios electrónicos.

**ELUSIÓN TRIBUTARIA:**

Consiste en la utilización de medios que utiliza el deudor tributario para obtener una reducción de la carga tributaria, sin transgredir la ley.

**EXENCIÓN DE IMPUESTOS:**

Liberación legal en el cumplimiento de realizar la prestación tributaria producida por un hecho imponible.

**HECHO GENERADOR:**

También se le llama hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

**IMPUESTO:**

Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:**

Impuesto que grava el valor agregado creado en cada fase de la comercialización de un bien o servicio.

**IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO:**

Aquel que grava ciertas manifestaciones de servicios o consumo; así como el consumo de bienes considerados suntuarios.

**IMPUESTO SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR:**

Son impuestos o derechos arancelarios que gravan las importaciones y exportaciones que realiza un país.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA:**

Aquel que grava la renta o los ingresos percibidos por las personas y las sociedades o empresas.

**IMPUESTO DIRECTO:**

Cuyo efecto e incidencia se verifican en el propio contribuyente, no existiendo la posibilidad de ser trasladado.

**IMPUESTOS ESPECÍFICOS:**

Son aquellos que se aplican tomando en cuenta la cantidad del bien sujeto al pago del impuesto.

**IMPUESTOS INDIRECTOS:**

Son aquellos que tributos que recaen sobre la producción, transferencias y consumo de bienes o servicios y se caracteriza por ser trasladable.

**IMPUESTOS PROGRESIVOS:**

Cuando el porcentaje de ingresos que se destina al pago de los impuestos aumenta en la medida en que aumenta el nivel de ingresos.

**IMPUESTOS PROPORCIONALES:**

Cuando el nivel de ingresos destinado al pago del impuesto es constante o independientemente del nivel de ingresos.

**IMPUESTOS REGRESIVOS:**

Es cuando el porcentaje de ingresos destinados al pago del impuesto disminuye en la medida en que aumenta el nivel de ingresos de los contribuyentes.

**INFRACCIÓN TRIBUTARIA:**

Es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria.

**INGRESOS CORRIENTES DEL GOBIERNO CENTRAL:**

Son los ingresos en concepto de impuestos, ingresos no tributarios y transferencias corrientes de empresas públicas.

**INGRESOS FISCALES:**

Son todos los recursos monetarios que percibe el Estado a través de la aplicación de las leyes que sustentan el cobro de los impuestos, tasas, recargos, etc. Así como los ingresos que derivan de la venta de bienes y servicios, donaciones y préstamos.

**LEYES FISCALES:**

Son aquellas que señalan y determinan a los sujetos, objetos, bases, tasas o tarifas impositivas en cumplimiento con las disposiciones constitucionales de contribución para el gasto público.

**MORA:**

Es el pago de la obligación tributaria que realiza el contribuyente después del plazo fijado por la ley.

**OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:**

Constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

**PRESIÓN TRIBUTARIA:**

Es la relación que existe entre la cantidad de tributos que soportan los particulares, un sector económico o toda la nación y su cantidad de riqueza o renta.

**PRODUCTO INTERNO BRUTO –PIB-:**

Representa el valor total de la producción corriente de bienes y servicios finales dentro de las fronteras geográficas del país durante un cierto período de tiempo que puede ser trimestral o anual.

**RENTA BRUTA:**

Incluye todos los ingresos brutos de cualquier fuente que se originen, ajustados teniendo en cuenta el costo fiscal de los bienes o servicios.

**RENTA NETA IMPONIBLE:**

Es la renta bruta reducida por las deducciones, sobre la cual se aplicará el impuesto.

**SECTOR INFORMAL:**

Es el conjunto de unidades económicas dedicadas a la producción mercantil de bienes o servicios, que no cumplen con las reglamentaciones legales (fiscales, laborales, administrativas, comerciales, etc.) que trabajan en pequeña escala con una organización administrativa y de trabajo rudimentario y que no existe una separación precisa entre el capital y el trabajo.

**ECONOMÍA INFORMAL:**

Es producto nacional producto que, por falta de declaración y/o subdeclaración, no está medido en las estadísticas oficiales.

**SISTEMA TRIBUTARIO:**

Es la denominación aplicada al sistema impositivo o de recaudación de un país. Consiste en la fijación, cobro y administración de los impuestos y derechos internos y los derivados del comercio exterior que se recaudan en el país, además administra los servicios aduanales y de inspección fiscal.

**SUBSIDIOS:**

Es la forma que tiene el Estado de apoyar económicamente a determinado sector, con el fin de hacer menos costoso un bien.

**SUJETO ACTIVO:**

Es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

**SUJETO PASIVO:**

Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, puede ser en calidad de contribuyentes o de responsable.

**TASA:**

Cantidad o porcentaje que debe aplicarse a la base imponible para determinar el impuesto.

**TRIBUTO:**

Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Son tributos los impuestos, los arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.