

Investigaciones en las ciencias económico-administrativas

**Temas relacionados con la administración, contabilidad,
mercadotecnia, publicidad y relaciones públicas**

Susana Berenice Vidrio Barón
Refugio Humberto Tene
Beatriz Llamas Aréchiga
Evelia Rojas Alarcón



COMPETITIVE
PRESS

Es una línea editorial de
Competitive Press, S.A. de C.V.

Presidente del Consejo Editorial

C.P. Hugo Gasca Bretón

Directora General

Lic. Marcela Gasca Serrano

Coordinación de Edición: Felipe Ávila Reyes

Diseño de portada: Julio César Quiroz Cruz

DR © 2017 Susana Berenice Vidrio Barón, Refugio Humberto Tene,
Beatriz Llamas Aréchiga y Evelia Rojas Alarcón

Las características de la presente edición son propiedad de:

© 2017 **Competitive Press, S.A. de C.V.**

Resina núm. 252, P.B.,

Col. Granjas México,

Delegación Iztacalco,

C.P. 08400, México, CDMX

Tel.: (55) 5242-8900

Primera edición: 2017

ISBN: 978-607-9429-95-9

Miembro de la Cámara Nacional de la Industria Editorial. Registro No. 3745

Investigaciones en las ciencias económico-administrativas: temas relacionados con la administración, contabilidad, mercadotecnia, publicidad y relaciones públicas fue apoyado con recursos PFCE 2016.



Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida, ni en todo ni en parte, ni registrada en o transmitida por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electroóptico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo y por escrito de esta casa editorial.

Competitive Press, S.A. de C.V., ha diseñado y producido las características editoriales de esta obra. El autor es el responsable del contenido, desarrollo y fidelidad literal de la misma.

Esta obra fue revisada y cuidada en su edición por Casia Creaciones, S.A. de C.V., empresa registrada ante el RENIECYT con número 170436.

CONTENIDO

| | |
|-------------------|-----|
| SIGLAS | XV |
| INTRODUCCIÓN..... | XIX |

CAPÍTULO 1

| | |
|---|---|
| IMPLEMENTACIÓN Y DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL EN MÉXICO: UNA BREVE REVISIÓN DEL TEMA | 1 |
| Martha Luisa Puente Esparza Miguel Ángel Vega Campos Adriana Eugenia Ramos Ávila | |

CAPÍTULO 2

| | |
|---|----|
| PERCEPCIÓN DE LOS ESTUDIANTES DE ECONOMÍA HACIA LAS MATEMÁTICAS..... | 19 |
| Milka Elena Escalera Chávez Gustavo Gallegos Fonseca | |

CAPÍTULO 3

| | |
|---|----|
| SOCIEDAD Y ECONOMÍA: UN ANÁLISIS CUANTITATIVO PARA SAN LUIS POTOSÍ, MÉXICO | 31 |
| José Manuel Romo Orozco Héctor López Gama Eugenia Inés Martínez López | |

CAPÍTULO 4

USO DE LAS NIA PARA LA PRÁCTICA FORENSE
EN LA AUDITORÍA FISCAL 47
Sergio Iván Ramírez Cacho
Luis Octavio Ríos Silva
Miguel Ángel Oropeza Tagle

CAPÍTULO 5

ENCADENAMIENTO PRODUCTIVO
COMO FACTOR DE COMPETITIVIDAD EN LAS PYMES 65
Evelia Rojas Alarcón
César Armando Sánchez Gómez

CAPÍTULO 6

EL GAP DE LA LIQUIDEZ COMO ESTRATEGIA
DE SOBREVIVENCIA DE LAS PYMES
(ESTUDIO EMPÍRICO). 77
Jesús Salvador Vivanco Florido
Martha González Adame
Violeta Brand Galindo

CAPÍTULO 7

ESTUDIO DE MERCADO PARA UNA APROXIMACIÓN
DE COHOUSING EN COLIMA. 91
Marco Antonio Barajas Figueroa
Karla Alejandra González López
Alejandro Chávez González

CAPÍTULO 8

LAS CARACTERÍSTICAS DE LOS TRABAJADORES
DEL CONOCIMIENTO DE LAS ORGANIZACIONES
MANUFACTURERAS EN SAN LUIS POTOSÍ 105
Luis Alberto Almazán Rodríguez
Patricia Hernández García
Jorge Eduardo Borjas García

CAPÍTULO 9**EFFECTOS DEL FINANCIAMIENTO PÚBLICO****EN LAS PYMES MANUFACTURERAS****DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES 119**

José Manuel Barrera Castañeda

José Jorge Saavedra González

Jorge Antonio Rangel Magdaleno

CAPÍTULO 10**EL EMPRENDIMIENTO EN LAS COMUNIDADES EDUCATIVAS****DE LA REGIÓN ANDINA COLOMBO-ECUATORIANA DE LA****ZONA DE FRONTERA, PROYECTAN POSIBILIDADES****DE IMPACTO REGIONAL. CASO LAGUNA DE BACCA. 135**

Jorge Maya Pantoja

Nubia González Martínez

Sara Esperanza Lucero Revelo

Álvaro Gómez Rosero

Bolívar Arturo Delgado

Lydia Miranda Gámez

Jaqueline Ureña Prado

CAPÍTULO 11**RESULTADOS DE LA APLICACIÓN****DEL ÍNDICE DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA****A EMPRESAS AGRÍCOLAS DE AUTLÁN, JALISCO, MÉXICO 149**

Mónica Araceli Reyes Rodríguez

Sandra Eloina Campos López

Martha Sheila Gómez González

CAPÍTULO 12**APROXIMACIÓN DE LOS FACTORES****DE LA PRODUCTIVIDAD Y COMPETITIVIDAD****DEL MEZCAL MICHOACANO 161**

Virginia Hernández Silva

Yenisey Castro García

CAPÍTULO 13

AVANCES DE UN MODELO DE TRANSPARENCIA
PARA IMPULSAR LA COMPETITIVIDAD

EN EL ESTADO DE SONORA 171

Leticia María González Velásquez

Juan Flores Preciado

Juan José García Ochoa

CAPÍTULO 14

LA NECESIDAD DE LA IMPLEMENTACIÓN
DEL DESARROLLO SUSTENTABLE EN LA SOCIEDAD
COOPERATIVA DE PRODUCCIÓN PESQUERA

“EL PATOLE”, S.C. DE R.L. DE C.V. 187

Julieta Elizabeth Salazar Echeagaray

José G. Vargas-Hernández

Teresa Irina Salazar Echeagaray

CAPÍTULO 15

LA INFLUENCIA DE LA RELIGIÓN CATÓLICA
Y CRISTIANA EN LA DECISIÓN DEL VOTO

197

Alma Ruth Rebolledo Mendoza

Rosa Viridiana María Díaz

CAPÍTULO 4

USO DE LAS NIA PARA LA PRÁCTICA FORENSE EN LA AUDITORÍA FISCAL

Sergio Iván Ramírez Cacho¹
Luis Octavio Ríos Silva²
Miguel Ángel Oropeza Tagle³

Resumen

El pago de impuestos, a lo largo de los años, ha sido siempre un tema en discusión. En México, la obligación de pagar los impuestos proviene del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que en ella se plasma el que todos los mexicanos deben contribuir con el gasto público. Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación (CFF) complementa dicha obligación en su artículo 1, al señalar las disposiciones a las que están sujetas las personas físicas y morales en cuanto al pago de impuestos.

Es por ello que la auditoría forense surge como una herramienta necesaria ante el incumplimiento del pago de impuestos por parte de los contribuyentes, ya que se utiliza para comprobar con elementos suficientes los fraudes, omisión de impuesto, elusión, contabilidades maquilladas, entre otros fenómenos.

Palabras clave: fiscalización, auditoría forense.

¹ Doctor en contabilidad y auditoría por la Universidad de Cantabria, España. Maestro en fiscal. PTC adscrito a la FCAM de la UCOL. Miembro del S.N.I 1. Líder del UCOLCA088, sus líneas de investigación y docencia se proyectan sobre los procesos de convergencia con IFRS, ISA, XBRL y TIC. Sergio_cacho@ucol.mx

² Maestro en finanzas. PTC adscrito a la FCAM UCOL. Miembro del UCOLCA088, sus líneas de investigación y docencia son, entre otras, el sector financiero, emprendedurismo, costos, NIF. lrios@ucol.mx

³ Doctor en contabilidad y auditoría por la Universidad de Cantabria, España. Maestro en impuestos y coordinador de la maestría en fiscal de la UAA. Docente e investigador en temas tributarios, financieros y del sector público. maoropez@correo.uaa.mx

Abstract

Paying taxes over the years has always been a topic of discussion. In Mexico, the obligation to pay taxes comes from Article 31, section IV of the Constitution Politics of the United Mexican States, therein which all Mexicans must contribute to public spending. On the other hand, the Tax Code of the Federation (CFF) complements the obligation in Article 1, stating the provisions that are subject to physical and moral as to tax people.

That is why the forensic audit emerges as a necessary tool against non-payment of taxes by taxpayers, since it is used to check sufficient evidence of fraud, omission of tax avoidance, earnings management, among other matters.

Keywords: *auditing, audit forence*

Introducción

Ante la importancia de la auditoría forense el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) desarrolla normas y guías de auditoría y aseguramiento para uso de todos los contadores profesionales, bajo un proceso compartido de emisión de normas que involucra al Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), el cual supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo Asesor del IAASB, que genera aportes de interés público para el desarrollo de normas y guías. Las estructuras y los procesos que soportan las operaciones del IAASB son facilitados por la International Federation of Accountants (IFAC).⁴ Una de las normas emitidas por la IAASB es la ISA-240 en la que se establece que, para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. Debido a lo anterior la NIA-240 determina los siguientes conceptos:

- *Fraude.* Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.
- *Factores de riesgo de fraude.* Hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

⁴ La International Federation of Accountants (IFAC) es la organización mundial de la profesión contable dedicada a servir al interés público mediante el fortalecimiento de la profesión y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes. <http://www.ifac.org/about-ifac>

Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debido al fraude, la NIA-240 establece que el auditor, basándose en la presunción de que hay riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos.

La información financiera fraudulenta puede lograrse mediante:

- La manipulación, la falsificación o la alteración de los registros contables o de la documentación de soporte a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
- El falseamiento o la omisión intencionada de hechos, transacciones u otra información significativa en los estados financieros.
- La aplicación intencionadamente errónea de principios contables relativos a cantidades, a la clasificación, a la forma de presentación o la revelación de la información.

Ante el fraude, hay organismos y dependencias involucradas para la realización de la auditoría forense en México, los cuales son: la ASF (2012),⁵ la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF)⁶ y el Servicio de Administración Tributaria (SAT). Una de las atribuciones del SAT, como se menciona en el artículo 24, fracción XII, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT) (H. Congreso de la Unión, 2016) es: “Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales”, así como proporcionarle a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público “la información necesaria sobre la recaudación fiscal”.

Por lo tanto, con el párrafo anterior cabe mencionar que el SAT,⁷ según el artículo 22, fracción II, de la citada ley tiene la obligación de presentar “informes trimestrales sobre la evolución de la recaudación, dentro de los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública. Dichos informes deberán presentarse a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de las Cámaras de Diputados y de Senadores a más tardar 35 días después de terminado el trimestre de que se trate”.

⁵ De acuerdo con el artículo 4, fracción I, de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF, S/F), la ASF es el órgano técnico de fiscalización de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

⁶ La AGAFF es la encargada de supervisar y evaluar la Contaduría Pública que se dictamina para efectos fiscales, contribuyendo al incremento de la recaudación a través del efecto multiplicador de la presencia fiscal efectiva (http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/auditoria_fiscal_federal.aspx).

⁷ Según la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su ARTÍCULO 1; El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

Es de interés exponer, de igual manera, que la atribución conferida en nuestro país a la Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC) y a la AGAFF del SAT, es que hacen uso de la auditoría fiscal, puesto que “es el área más importante de la administración tributaria y es la que más necesita atención de las autoridades”.

Por consiguiente, cabe señalar que en los artículos 22 y 28 del Reglamento Interior de la Secretaría de Administración Tributaria (RISAT, 2016) se establece lo que compete tanto a la AGAFF como a la AGGC, respectivamente, y por tanto, a continuación se presenta lo señalado por los artículos 22, fracción XXIII, y 28, fracción XVII, del referido reglamento referente a las atribuciones conferidas a la AGAFF y la AGGC hace alusión a lo siguiente:

Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones, verificaciones de origen y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de tales disposiciones por los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, incluyendo las que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal, cuotas compensatorias, regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive normas oficiales mexicanas, y para comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de los contribuyentes, importadores, exportadores, productores, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, inclusive en materia de origen; comunicar a los contribuyentes la sustitución de la autoridad que continúe con el procedimiento instaurado para la comprobación de las obligaciones fiscales y reponer dicho procedimiento de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

Es importante recalcar que en México no se cuenta con un marco normativo que señale las normas a seguir para la realización de auditorías forenses, sino que se utilizan las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) para la práctica forense en la auditoría fiscal. Por ello, es necesario indagar de qué manera la auditoría forense toma relevancia en el tema de fiscalización y los beneficios que aporta la aplicación de las NIA en la recaudación fiscal.

En México, a partir del 2013, con la aprobación de la Reforma Fiscal, se sustituyó al Régimen de los Pequeños Contribuyentes (Repecos) y al Régimen Intermedio por un nuevo esquema de tributación fiscal llamado

Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)⁸ que entró en vigor a partir del 1 de enero del 2014, lo que provocó un incremento en el número de contribuyentes.

Debido a lo anterior, se utilizarán los informes tributarios y de gestión durante el de los años 2014, 2015 y 2016 para analizar el comportamiento de la relación contribuyente-recaudación.

Planteamiento del problema

Como se ha comentado en líneas superiores, el tema de fiscalización ha tomado mucha relevancia debido a que con la ayuda de la auditoría forense se puede indagar los actos ilícitos desde su origen, ya que funciona como una herramienta para la prevención y detección de estos hechos. Por ello, en la Auditoría Fiscal se utilizan las NIA, las cuales son las normas que, de acuerdo con el marco normativo, deben seguir los fiscalizadores en la realización de un trabajo de auditoría; sin embargo, es necesario precisar en qué medida la recaudación de contribuciones se ha beneficiado de las técnicas de auditoría forense desarrolladas por el sector privado.

Objetivo

Partiendo de la importancia de la auditoría forense, nuestra aportación consiste en un análisis de los informes tributarios y de gestión emitidos por el SAT de México por los años 2014 y 2015, a partir de los cuales pretendemos demostrar si la implementación de las NIA en la práctica forense para la fiscalización es de utilidad al estado, incrementando la recaudación.

Antecedentes o revisión teórica

Para comprender mejor el tema, es necesario primero dilucidar: ¿qué son las auditorías de estados financieros y la auditoría fiscal?, ¿qué es la auditoría forense y en qué se relaciona con la auditoría fiscal? Además de explicar qué son las NIA y cuáles son las principales normas que se aplican en la práctica forense de la auditoría fiscal.

La auditoría puede definirse como un conjunto de actividades de revisión y verificación de la información financiera de una entidad, citando algunos documentos puede expresarse según la Ley de Auditoría de Cuentas de España (LAC) y su reglamento, como: “La actividad consistente en la revisión

⁸ El RIF es un nuevo esquema de tributación opcional introducido en la Reforma Fiscal aprobada en 2013 para las personas físicas que realizan actividades empresariales con ingresos menores de dos millones de pesos (<http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2015/mayo/cefp0102015.pdf>).

y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que puede tener efectos frente a terceros” (Méndez, s.f).

Otra definición de auditoría, según el “Report of the Committee on Basis Concepts”, de la American Association Accounting, expresa que “la auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados” (Facultad de Ciencias Contables y Administrativas, s.f).

Teniendo una mejor comprensión de lo que es una auditoría podemos empezar a explicar las siguientes interrogantes: ¿qué es la auditoría de estados financieros y la auditoría fiscal?

Por su parte, la función de auditoría de estados financieros o auditoría financiera es aquella en la que se revisan los estados financieros de una empresa o cualquier otra persona jurídica (incluyendo gobiernos) en base a una serie de normas previamente establecidas, dando como resultado la publicación de una opinión independiente sobre si la información de los estados financieros es relevante, precisa, completa y presentada de acuerdo al marco normativo aplicable.

Cabe mencionar que este tipo de auditoría suele llevarse a cabo por las empresas, debido al especial conocimiento de información financiera que necesitan. El propósito de una auditoría de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los usuarios, al realizar un análisis interno que pueda ofrecer información y datos fiables y también proponer mejoras en las cuentas de la empresa. Podemos decir que la auditoría de estados financieros y la auditoría fiscal se encuentran relacionadas ya que en la auditoría financiera se verifica todo aquello que la auditoría fiscal evalúa, por lo que aquellas empresas que llevan a cabo auditorías financieras están preparadas para ser auditadas fiscalmente.

La auditoría fiscal o tributaria es un procedimiento basado en la normativa legal y administrativa vigente, destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes.

Dentro de los objetivos de la auditoría fiscal se identifican los siguientes:

1. Verificar que las declaraciones de impuestos sean expresión fidedigna de las operaciones registradas en sus libros de contabilidad, de la documentación soportante y que refleje todas las transacciones efectuadas.
2. Establecer si las bases imponibles, créditos, exenciones, franquicias, tasas e impuestos, están debidamente determinados y de existir diferencias,

proceder a efectuar el cobro de los tributos con los consecuentes recargos legales.

3. Detectar oportunamente a quienes no cumplen con sus obligaciones tributarias.

De acuerdo con Orué (2016), la auditoría fiscal puede llevarse a cabo mediante el método clásico, el cual consiste en la revisión de libros, documentos, registros principales y los registros auxiliares con el fin de determinar si la materia imponible declarada es de acuerdo con las normas tributarias y leyes vigentes.

Comparación de la auditoría de estados financieros con la auditoría fiscal

Como hemos visto, la auditoría de estados financieros y la auditoría fiscal son totalmente diferentes; en la de estados financieros, el objetivo principal es que la información financiera esté conforme al marco aplicable (IFRS, MXNIF o USGAAP), mientras que el objetivo de la auditoría fiscal es la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales: declarar, pagar, informar, entre otras.

Algunas de las diferencias entre ambas auditorías que podemos identificar son las siguientes:

- La auditoría fiscal examina la situación tributaria de la empresa y la auditoría financiera la situación de los libros contables.
- La auditoría fiscal la lleva a cabo un funcionario del Estado (o un profesional subordinado a su cargo), mientras que en el caso de la auditoría financiera el auditor proviene del ámbito privado.
- La auditoría fiscal se realiza en cualquier momento del ejercicio contable y la auditoría financiera se lleva a cabo, por regla general, el último día del año.
- La auditoría fiscal obtiene, como resultado, una opinión (reflejada en un informe) acerca de la situación de la empresa, mientras que en la auditoría financiera no siempre es obligatorio.
- La auditoría fiscal puede obtener información de diferentes fuentes (de otros contribuyentes, de bases de datos estatales, etcétera) mientras que la auditoría financiera se limita más a los propios datos de la organización.

Mientras que la directora general de auditoría forense Muna Dora Buchahin Abulhosn (ASF, 2012), define que la auditoría forense tiene como finalidad la revisión de los procesos, hechos y evidencias para la detección o investigación de actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita, con el propósito de documentar con pruebas

válidas y suficientes, las conclusiones derivadas de los hallazgos, mediante la aplicación de técnicas de investigación especializadas, y cuando sea necesario, apoyándose en la tecnología y herramientas forenses, para reunir los elementos y pruebas contundentes y competentes para acudir a las autoridades ministeriales a denunciar probables hechos delictivos.

En un artículo de la revista *Veritas* se concluye que “La auditoría forense es la herramienta que se utiliza para prevenir y detectar delitos financieros que ocurren en una entidad, pública o privada, sin importar la dimensión de este. Además sirve para esclarecer los hechos ocurridos, ya que sirve como apoyo para que los jueces cuenten con más elementos con el fin de impartir justicia” (Arteaga, 2014).

Relación de la auditoría fiscal con la auditoría forense

Una vez establecidas las diferencias entre los distintos tipos de auditoría, consideramos que la relación entre la auditoría fiscal con la auditoría forense es la que supone una herramienta de prevención y detección que contribuye a la fiscalización y reconocimiento de áreas en las que se incrementa la posibilidad de que hayan delitos patrimoniales o actividades con recursos de procedencia ilícita, identificar el origen, así como también el impacto causado por el acto delictivo.

Así como la auditoría fiscal y la de estados financieros se encuentran relacionadas, también hay relación entre la auditoría forense y la financiera (EEFF), ya que las herramientas forenses pueden hacer que la rutina de la auditoría de EEFF sea más efectiva para detectar el fraude reducir el riesgo de fraude.

Por ejemplo, simplemente cruzando y analizando la base de datos de los empleados con la de los proveedores, podemos encontrar direcciones similares, o algún otro dato que nos pueda llamar la atención para iniciar una investigación. Sin embargo, estas herramientas no son tan utilizadas, entre otras, por la falta de conocimiento y por el costo elevado que representa su aplicación.

Así, la ASF define que la auditoría forense consiste en la revisión rigurosa, pormenorizada, objetiva y crítica de los procesos, hechos y evidencias derivados de la fiscalización, para la investigación y documentación de un presunto ilícito (ASF, 2016).

Preguntas de investigación

¿Qué relación hay entre la auditoría forense con la auditoría fiscal?, y, ¿qué beneficios obtiene el Estado al aplicar esas técnicas de auditoría forense en el ejercicio de recaudación de contribuciones y prevención de lavado de dinero?

Hipótesis

H_1 : Si los contribuyentes activos son igual al número de actos de fiscalización.

H_0 : Si los actos de fiscalización son iguales al impuesto sobre la renta (ISR) más el impuesto al valor agregado (IVA).

Análisis y discusión

Para realizar este análisis estudiamos los informes tributarios de gestión publicados por el SAT del periodo del 2016 (véase tabla 1), que revelan un incremento de 38.61% en la recaudación histórica anual de los ingresos tributarios, en general, desde el 2011 al 2015, y de forma particular el ISR en 31.69% y el IVA en 0.36%. Para observar mejor el comportamiento del incremento se elaboró un análisis vertical que muestra el incremento de los ingresos tributarios, ISR e IVA, tomando como base el ingreso obtenido en el 2011 (véase tabla 2).

TABLA 1. RECAUDACIÓN OBSERVADA HISTÓRICO ANUAL

| RECAUDACIÓN OBSERVADA HISTÓRICO ANUAL EN MILLONES DE PESOS | | | | | |
|--|----------------------|--------------|--------------|---------------|--------------|
| Periodo | Ingresos tributarios | ISR | IVA | IEPS | Otros |
| 2011 | \$1'294,054.10 | \$720,445.30 | \$537,142.50 | -\$76,433.50 | \$112,899.80 |
| 2012 | \$1'314,439.60 | \$758,912.50 | \$579,987.50 | -\$130,131.40 | \$105,671.10 |
| 2013 | \$1'561,751.60 | \$905,523.50 | \$556,793.90 | -\$7,423.80 | \$106,858.00 |
| 2014 | \$1'807,813.80 | \$985,866.10 | \$667,085.10 | \$111,646.80 | \$43,215.90 |
| 2015 | \$1'793,631.50 | \$948,751.70 | \$539,083.90 | \$257,036.40 | \$48,759.50 |

Fuente: Informe Tributario y de Gestión, 2016. SAT.

TABLA 2. ANÁLISIS HORIZONTAL DEL COMPORTAMIENTO DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS, ISR E IVA DE 2011 A 2015

| Concepto | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|----------------------|---------|-------|--------|--------|--------|
| Ingresos tributarios | 100.00% | 1.58% | 20.69% | 39.70% | 38.61% |
| ISR | 100.00% | 5.34% | 25.69% | 36.84% | 31.69% |
| IVA | 100.00% | 7.98% | 3.66% | 24.19% | 0.36% |

Fuente: Elaboración propia en base a la tabla 1.

Por otro lado, al analizar el Informe Tributario y de Gestión de 2015 y 2016, encontramos que la recaudación de los impuestos tributarios disminuyó en 2015 por la entrada en vigor del RIF en el 2014 (véase tablas 3 y 4).

TABLA 3. REDUCCIÓN DEL ISR E IVA A PAGAR

| Año 1 | Año 2 | Año 3 | Año 4 | Año 5 | Año 6 | Año 7 | Año 8 | Año 9 | Año 10 |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| 100% | 90% | 80% | 70% | 60% | 50% | 40% | 30% | 20% | 10% |

Fuente: Elaboración propia que muestra la progresión en el pago del ISR a los que están sujetos los contribuyentes del RIF.

TABLA 4. RECAUDACIÓN RIF DE 2015 Y 2016

| RECAUDACIÓN DEL RIF (MILLONES DE PESOS) | | | |
|---|-------------------|---------------------------------------|-------------------|
| Enero-diciembre (2015). Concepto/monto | | Enero-marzo (2016). Concepto/monto | |
| Total | \$3,746.80 | Total | \$1,387.80 |
| ISR | \$16.60 | ISR | \$102.50 |
| IVA | \$3,692.80 | IVA | \$1,271.50 |
| IEPS | \$37.40 | IEPS | \$13.70 |

Fuente: Informe Tributario y de Gestión, 2015 y 2016, SAT.

Por su parte, la gráfica 1 muestra los ingresos tributarios durante el periodo de 2011 a 2015, con especial énfasis en el RIF (véase gráfica 1, página 57).

Analizando a fondo el comportamiento de la recaudación podemos percatarnos que hay un aumento significativo del ingreso recaudado con respecto al ISR y al IVA en 2014, siendo éstos los dos rubros a analizar en el tema de la fiscalización. A continuación se presentan las tablas referentes al número de actos y al monto recaudado en el proceso fiscal durante el periodo comprendido del 2011 al 2015 (véase tablas 5 y 6, en las páginas 57 y 58, respectivamente).

En la tabla 5 se muestra el total de la recaudación obtenida por los grandes contribuyentes y otros contribuyentes antes de la entrada del RIF, para explicar el aumento en el ISR e IVA en 2014 (véase gráfica 1), cabe señalar que el SAT, a partir de 2013, aceleró los actos de fiscalización ante los grandes contribuyentes buscando compensar de esta manera la caída de los ingresos petroleros al verificar que cumplieran con sus obligaciones fiscales.

GRÁFICA 1. COMPORTAMIENTO TRIBUTARIO DE 2011 A 2015

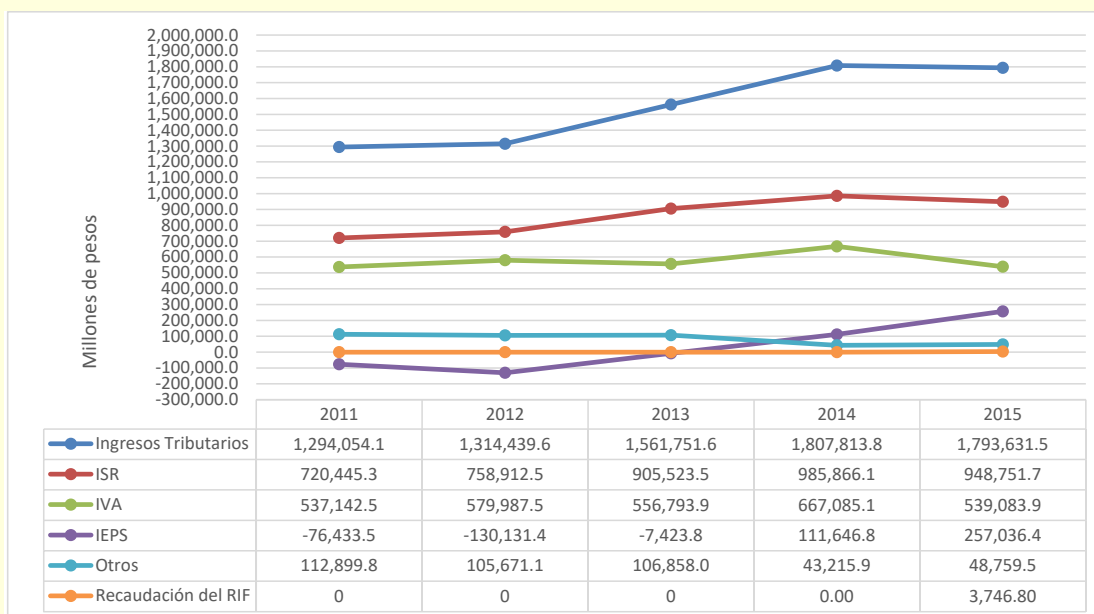


TABLA 5. RECAUDACIÓN POR ACTOS DE FISCALIZACIÓN POR TIPO DE CONTRIBUYENTE

| RECAUDACIÓN POR ACTOS DE FISCALIZACIÓN: HISTÓRICO ANUAL EN MILLONES DE PESOS | | | |
|--|--------------|------------------------|----------------------|
| Año | Total | Grandes contribuyentes | Otros contribuyentes |
| 2008 | \$62,980.00 | \$37,636.10 | \$25,344.00 |
| 2009 | \$74,413.10 | \$44,834.80 | \$29,578.00 |
| 2010 | \$97,966.40 | \$59,618.30 | \$38,348.00 |
| 2011 | \$102,622.10 | \$60,387.80 | \$42,234.00 |
| 2012 | \$99,326.40 | \$60,028.80 | \$39,298.00 |
| 2013 | \$118,800.30 | \$56,383.90 | \$62,416.00 |
| 2014 | \$156,398.50 | \$79,555.60 | \$76,843.00 |

Fuente: Informe Tributario y de Gestión, 2014, SAT.

TABLA 6. FISCALIZACIÓN HISTÓRICA ANUAL DE 2005 A 2015

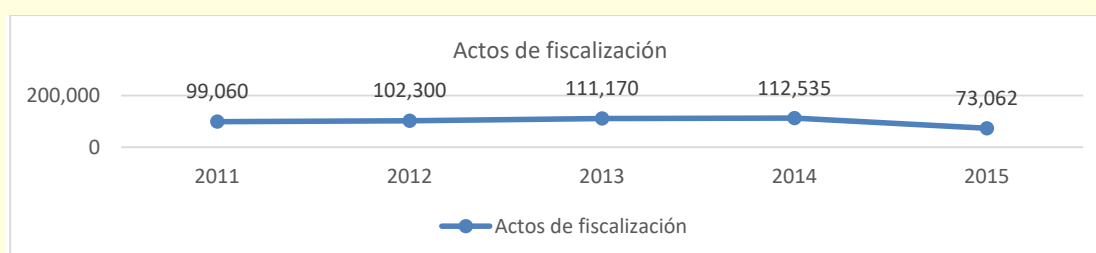
| FISCALIZACIÓN HISTÓRICA ANUAL (MILLONES DE PESOS) | | | | |
|---|-----------------------------------|--|-------------------|----------------------------------|
| Periodo | Actos de fiscalización terminados | Presupuesto ejercido en la función fiscalizadora | Cifras cobradas | Rentabilidad de la fiscalización |
| | Número de actos | Millones de pesos | Millones de pesos | Costo por peso invertido |
| 2005 | \$78,243.00 | \$1,817.70 | \$42,180.50 | \$23.20 |
| 2006 | \$78,595.00 | \$1,954.60 | \$64,794.20 | \$33.20 |
| 2007 | \$96,189.00 | \$1,982.90 | \$52,289.30 | \$26.40 |
| 2008 | \$92,625.00 | \$2,331.00 | \$62,980.00 | \$27.00 |
| 2009 | \$88,239.00 | \$2,502.40 | \$74,413.10 | \$29.70 |
| 2010 | \$90,167.00 | \$2,544.30 | \$97,966.40 | \$38.50 |
| 2011 | \$99,060.00 | \$2,584.40 | \$102,622.10 | \$39.70 |
| 2012 | \$102,300.00 | \$2,599.90 | \$99,326.40 | \$38.20 |
| 2013 | \$111,170.00 | \$2,741.30 | \$118,800.30 | \$43.30 |
| 2014 | \$112,535.00 | \$2,833.60 | \$156,398.50 | \$55.20 |
| 2015 | \$73,062.00 | \$2,959.20 | \$140,488.70 | \$47.50 |

Fuente: Informe Tributario y de Gestión, 2015, SAT.

En la gráfica 2 se muestra el incremento del número de actos de fiscalización terminados a partir del 2011 hasta el 2015 basándose en la tabla 6 anterior.

Para dar respuesta a nuestra primera hipótesis, se analizó el número de contribuyentes activos a partir de 2011 hasta 2015, anexando de igual manera a los contribuyentes del RIF en 2015. En el Informe Tributario y de Gestión de 2015 se presenta la tabla de los contribuyentes activos a partir de 2011, como se muestra a continuación:

GRÁFICA 2. ACTOS DE FISCALIZACIÓN



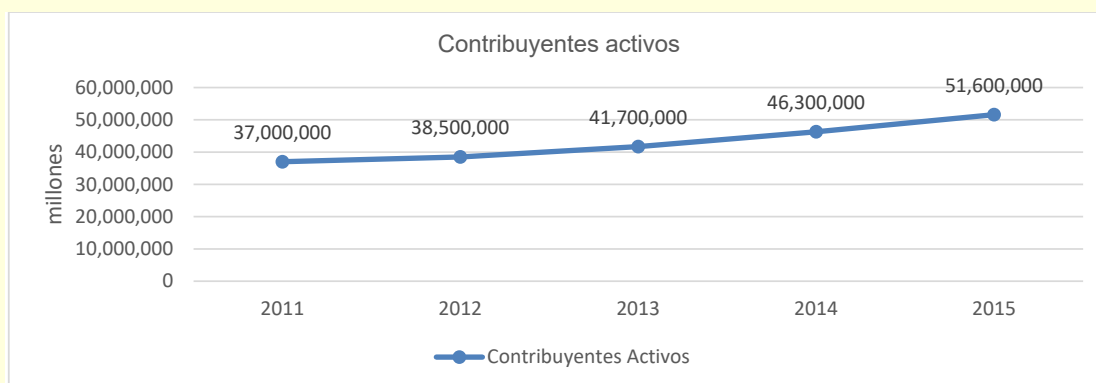
Fuente: Elaboración propia, basada en el Informe Tributario y de Gestión 2015. Actos de Fiscalización. SAT.

TABLA 7. HISTÓRICO DE CONTRIBUYENTES ACTIVOS

| HISTÓRICO DE CONTRIBUYENTES ACTIVOS EN MILLONES DE PESOS | | | | | |
|--|---------|------------------|-------------|------------------|---------|
| Periodo | | Personas físicas | Asalariados | Personas morales | Total |
| 2011 | Ene-dic | \$12.10 | \$23.50 | \$1.40 | \$37.00 |
| 2012 | Ene-dic | \$12.40 | \$24.50 | \$1.50 | \$38.50 |
| 2013 | Ene-dic | \$14.30 | \$25.80 | \$1.60 | \$41.70 |
| 2014 | Ene-dic | \$15.60 | \$28.90 | \$1.70 | \$46.30 |
| 2015 | Ene-dic | \$19.90 | \$29.90 | \$1.80 | \$51.60 |

Fuente: Informe Tributario y de Gestión, 2015, SAT.

Por otro lado, el número de contribuyentes que se inscribieron en el RIF en 2014 fue de 4'306,298. Así, tomando en cuenta los datos anteriores a partir del número de actos de fiscalización (véase gráfica 2) y los contribuyentes activos en el periodo comprendido de este estudio 2011 y 2015 (véase tabla 7), elaboramos una gráfica en donde se analizará el crecimiento del número de contribuyentes activos (véase gráfica 3).

GRÁFICA 3. CRECIMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES ACTIVOS

Resultados

El propósito de esta investigación fue dar respuesta a las hipótesis siguientes:

H_1 : Si los contribuyentes activos son proporcionalmente igual a los actos de fiscalización.

H_0 : Si los actos de fiscalización son iguales al ISR más IVA.

Podemos comprobar que nuestra primera hipótesis fue errónea, puesto que el número de contribuyentes activos es mayor a los actos de fiscalización; sin embargo (IDC online, s.f.), en su portal web destacó que la baja de los actos de fiscalización durante el periodo de 2015 fue debido a la adopción de nuevas estrategias de fiscalización en las que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) se focalizó en combatir las conductas de simulación de operaciones buscando con la incorporación del RIF que los contribuyentes cumplieran con el pago de sus obligaciones al obtener beneficios y créditos durante su primer año de operaciones.

En nuestra segunda hipótesis nos percatamos que los actos de fiscalización tuvieron mucha relevancia en el incremento del ISR y del IVA en cuanto al periodo de 2012 a 2014, debido a que se realizó un mayor número de actos de fiscalización en la que los grandes contribuyentes fueron auditados generando una recaudación en 2014 de 70% de la recaudación total en ese año. Por otro lado, es preciso señalar que hay una baja en 2015 en dichos impuestos debido a que los contribuyentes inscritos al RIF obtuvieron un estímulo, el cual consistió en una reducción en su primer año de tributación de 100%, disminuyendo paulatinamente hasta 10% durante 10 años.

Conclusiones y recomendaciones

El uso de las NIA en la práctica forense para la fiscalización ha sido un factor primordial para la recaudación puesto que, al utilizar las herramientas que

ésta proporciona facilita la identificación del pago de impuesto a los contribuyentes, además de mejorar el rendimiento de los actos de fiscalización.

Se identifica una clara diferencia entre los objetivos buscados por la auditoría fiscal, la forense y la de estados financieros, y se reconoce que las NIA son implementadas por los órganos fiscalizadores mexicanos AGAFF del SAT y la ASF.

Consideramos que nuestra aportación contribuye a destacar la importancia que tiene la auditoría forense como herramienta para incrementar la recaudación fiscal, pues no se precisa la existencia de algún delito para poder aplicarse, sino que proporciona las herramientas necesarias para un mejor desarrollo de los actos de fiscalización.

En cuanto a las hipótesis planteadas, los datos obtenidos de los informes tributarios y de gestión de 2014, 2015 y 2016, permiten demostrar que los actos de fiscalización no tienen relación con el número de contribuyentes activos, pues a pesar de que cada vez existen más contribuyentes listados en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), los actos de fiscalización disminuyen pero la recaudación se ha incrementado, a pesar de que el RIF considere una desgravación en el ISR durante los primeros años de su existencia.

Bibliografía

- Arteaga R., D. (2014), “Auditoría forense. Detección y prevención”, *Veritas*, 15, 16.
- Auditoría Superior de la Federación (2012), “Auditoría forense”, obtenido de: http://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/Revista_Tecnica_3.pdf
- (2016), “Tipos de auditoría”, obtenido de: http://www.asf.gob.mx/Section/53_Tipos_de_auditorias_desarrolladas
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (mayo de 2015), “Régimen de Incorporación Fiscal”, recuperado el 25 de julio de 2016, de Cámara de Diputados: <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2015/mayo/cefp0102015.pdf>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2014), *Normas de Auditoría para Atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*, México: McGrawHill.
- ECACONTADORES.MX (9 de enero de 2015), “Tratamiento del IVA para los contribuyentes del RIF a partir del 2015”, recuperado el 8 de agosto de 2016, de ECOCONTADORES.MX: <http://www.eacacontadores.mx/content/IVA.para.RIF-2015>
- Enciclopedia Financiera (s.f.), *Enciclopedia Financiera*, recuperado el 29 de julio de 2016, de: <http://www.encyclopediainanciera.com/auditoria-financiera.htm>

- Facultad de Ciencias Contables y Administrativas (s.f.), “Construcción de un concepto universal de auditoría”, obtenido de FCCA: <http://fceca.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfsel.html>
- Fundación Carlos Abascal (s.f.), “Código Fiscal, ¿qué tan importante es?”, recuperado el 25 de julio de 2016, de Fundación Carlos Abascal: <http://fundacioncarlosabascal.org.mx/home/367-codigo-fiscal-ique-tan-importante-es>
- Gómez (8 de marzo de 2015), “El SAT va por \$1.4 billones de grandes contribuyentes”, *El Economista*, recuperado el 8 de agosto de 2016, de: <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publica/2015/03/08/sat-va-14-billones-grandes-contribuyentes>
- H. Congreso de la Unión (s.f.), Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, recuperado el 25 de julio de 2016, de Cámara de Diputados: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>
- (2016), Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, recuperado el 25 de julio de 2016, de Cámara de Diputados: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFRCF.pdf>
- (s.f.), Ley del Servicio de Administración Tributaria, recuperado el 25 de julio de 2016, de Cámara de Diputados: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93_171215.pdf
- (s.f.), Código Fiscal Federal, recuperado el 25 de julio de 2016, de Cámara de Diputados: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_170616.pdf
- IDC online (s.f.), “Bajan actos de fiscalización del sat”, recuperado el 8 de agosto de 2016, de: <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2016/08/03/bajan-actos-de-fiscalizacion-del-sat>
- International Federation of Accountants (s.f.), *International Federation of Accountants*, recuperado el 1 de agosto de 2016, de: http://www.iaasb.org/?utm_source=IFAC+Main+List&utm_campaign=8b4c7f5248-&utm_medium=email&utm_term=0_cc08d67019-8b4c7f5248-80389965
- Cortés Cortés, Manuel y Miriam Iglesias León (2004), *Generalidades sobre Metodología de Investigación*. Ciudad del Carmen, Campeche, México: Colección de material Didáctico. Universidad del Carmen.
- Méndez, H. (s.f.), *Administración y Finanzas. Plan LOGSE*. España: Mc Graw Hill. Recuperado el 25 de Julio de 2016, de <http://assets.mheducation.es/bcv/guide/capitulo/8448178971.pdf>
- Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (s.f.), *Principios Fundamentales de la auditoría Financiera*. Recuperado el 28 de julio de 2016, de <http://es.issai.org/media/79468/issai-200-s-new.pdf>

- Orué, G. A. (2016), *Auditoría Fiscal*. Recuperado el 8 de Agosto de 2016, de Universidad Autónoma de Asunción: http://www.uaa.edu.py/eventos/download/Auditoria_Fiscal.pdf
- Peralta Maniviesa, X. (s.f.), *Auditoría Fiscal vs Auditoría Financiera*. Recuperado el 7 de Agosto de 2016, de Pymmerang: <http://www.pymmerang.com/administracio-de-empresas/contabilidad/tipos-de-contabilidad/549-auditoria-fiscal-vs-auditoria-financiera>
- Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (s.f.), recuperado el 1 de Agosto de 2016, de <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20240%20p%20def.pdf>
- Secretaría de Finanzas (s.f.), *Régimen de Incorporación Fiscal*. Recuperado el 8 de Agosto de 2016, de SEFIN: <http://www.finanzas.df.gob.mx/regIncorpFiscal.html>
- Servicio de Administración Tributaria (SAT, s.f.), *Administración General de Auditoría Fiscal Federal*. Recuperado el 25 de Julio de 2016, de SAT: http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/auditoria_fiscal_federal.aspx
- (26 de julio de 2016), *Informe tributario y de gestion*. Obtenido de SAT: http://www.sat.gob.mx/transparencia_focalizada/paginas/informe_tributario_gestion_aspx
- (2016), *Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria*. Recuperado el 25 de Julio de 2016, de SAT: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/RISAT_24082015.doc
- Servicio de Impuestos Internos(2015), *Servicio de Impuestos Internos*. Recuperado el 29 de julio de 2016, de http://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm