

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**Facultad de Ciencias Económicas**  
Escuela de Contaduría Pública



**“La Responsabilidad Técnica y Legal del  
Contador Público en el Ejercicio de la  
Auditoría Fiscal en El Salvador”**

**Trabajo de Graduación Presentado Por:**

**Elsa Cristina Chávez Castillo  
Ana Flor Guardado Rivera  
Sandra Jeannette Moreira Miranda**

**Para Optar al Grado de :**

**LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

Septiembre de 2002

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

# UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

## AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora	:	Dra. María Isabel Rodríguez.
Secretaria	:	Licda. Lidia Margarita Muñoz Vela
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Msc. Roberto Enrique Mena.
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Lic. José Wilfredo Zelaya Franco.
Asesor	:	Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez.
Tribunal Examinador	:	Lic. Carlos Henríquez Ruano. Msc. Julio German López Méndez Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez.

Septiembre 2002

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

## **AGRADECIMIENTOS**

**A DIOS TODO PODEROSO:** Por que toda la sabiduría proviene de El, mis triunfos son gracias a su amor y misericordia.

**A MIS PADRES:** por su apoyo incondicional a lo largo de mis estudios.

**A MI ABUELA:** Aminta Castillo por sus sabios consejos y colaboración para culminar con mi carrera.

**A MI ESPOSO:** por el amor y apoyo incondicional para alcanzar mi meta, sin su comprensión no hubiera sido posible culminar satisfactoriamente.

**A MIS HIJOS:** por su amor y comprensión durante el tiempo que estuve ausente, ahora este triunfo se los dedico a ellos.

**A MIS HERMANOS, TIOS Y DEMAS PARIENTES,** Que en cada momento hubo motivación a continuar con mis estudios.

**A MI EQUIPO DE TRABAJO DE GRADUACIÓN:** Ana Flor y Sandra Jeannette, por la amistad, cariño y comprensión, proporcionando críticas constructivas para desarrollar un buen trabajo.

**A LA FAMILIA GUARDADO RIVERA.** Por aceptarnos como parte de su familia, por su tiempo incondicional proporcionado, durante el desarrollo de todo el trabajo de graduación.

**A MI ASESOR.** Agradecimientos especiales al Lic. Héctor Rivas por su tiempo y dedicación en nuestro trabajo de graduación.

**Elsa Cristina Chávez Castillo**

#### **AGRADECIMIENTOS**

**A DIOS TODO PODEROSO :** por darme la oportunidad de culminar el sueño de mis padres y el mío propio , a la virgen Maria y a cada uno de los santos a los cuales soy devota.

**A MIS PADRES:** Benjamín Guardado y Maria Isabel Rivera , por ser la guía que alumbran mi camino y la inspiración para que cada día sea un mejor ser humano.

**A MIS HERMANOS :** Karina, Ernesto y Ricardo por su apoyo incondicional y demostrarme su cariño en todo momento.

**A MI NOVIO:** Rigoberto Alvarado Por brindarme su amor y comprensión cuando más lo necesitaba y sus palabras de animo.

**A MIS AMIGOS:** Marleny, Angélica, Romeo, Lety, Karla, Gloria y a cada uno de mis amigos por estar con migo en los momentos más difíciles y ahora por compartir conmigo este triunfo que me llena de orgullo y satisfacción.

**A MIS COMPAÑERAS:** Cristina y Sandra con las cuales inicie esta aventura y que al finalizarla no solo obtuve un titulo sino también dos nuevas amigas con las cuales espero seguir celebrando muchos éxitos más.

**A MI ASESOR:** Lic. Héctor Alfredo Rivas Núñez, por apoyarnos y darnos siempre animo y nunca hacernos sentir que nuestro esfuerzo no era suficiente si no todo lo contrario por encontrar siempre algo bueno de nuestras ideas y darles forma convirtiéndose hoy en día en nuestro trabajo de graduación y

por ser de gran inspiración para nosotras como profesional y como ser humano.

**A Beto y compañeros:** Por la amabilidad que tuvieron durante todo este tiempo brindándonos la información necesaria para realizar nuestro trabajo de graduación.

Ana Flor Guardado Rivera

#### AGRADECIMIENTOS

**A DIOS TODO PODEROSO:** Por haberme iluminado durante todo el proceso de desarrollo del presente trabajo, enseñarme que apoyándome en él nada es imposible, por las bendiciones recibidas para tener paciencia y fortaleza en cada momento y regalarme hoy este triunfo.

**A MIS PADRES:** Martín Meleleo Moreira y María de la Cruz Miranda; aunque ya fallecidos, no he dudado que han estado de mi lado siempre para apoyarme y gracias a la vida que me dieron ahora he logrado este triunfo el cual es mitad cada uno.

**A MIS ABUELAS:** Isidra Moreira y María Luisa por el apoyo que me han brindado en el proceso de estudio, que ahora es coronado con este triunfo al terminar con éxitos.

**A MI ESPOSO:** Jilson Alexander Rodríguez Garay, por su paciencia y amor con el que siempre me apoyo en todo momento y su sacrificio con que estuvo a mi lado durante el proceso.

**A MIS HERMANOS:** Crissia Carmina, Elmer Roberto, Claudia María y Cecilia Carolina, que siempre estuvieron pendientes para apoyarme dando ánimos que siguiera adelante y ahora disfrutan junto a mí la alegría de haberlo logrado.

**A MI SUEGRA Y DEMAS FAMILIA:** Por estar pendientes y darme fuerzas para seguir adelante en el desarrollo del trabajo.

**A LA FAMILIA GUARDADO:** Por la paciencia que tuvieron al hacerme sentir como en mi casa y el cariño incondicional que nos brindaron al permitirnos compartir en cada momento dentro de su hogar el desarrollo del trabajo y todas las atenciones brindadas.

**COMPAÑEROS DE TRABAJO Y DEMAS AMIGOS:** Por el apoyo y compartimiento de los conocimientos que nos ayudaron para el presente trabajo, así como el cariño brindado el cual me sirvió de fortaleza para seguir adelante.

**A FLOR Y CRISTINA:** Gracias por las sugerencias que me hicieron siempre para efectos de mejorar el trabajo y por la comprensión que nos tuvimos así como el cariño que nos hemos llegado a tener hasta el final del trabajo.

Y un agradecimiento especial a nuestro asesor de tesis;  
Licenciado Héctor Rivas, por guiarnos adecuadamente en todo  
el desarrollo de este trabajo.

**Sandra Jeannette Moreira Miranda**



## RESUMEN

El presente estudio se encuentra fundamentado en los antecedentes sobre las leyes tributarias, las cuales son reformadas constantemente, con el propósito de mejorarlas; dentro de estas se mencionan la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el Código Tributario y su Reglamento; de igual forma se hace referencia a la Ética Profesional y Normas Internacionales de Auditoría.

El propósito general es dar a conocer a los diferentes profesionales y a la población estudiantil, en Contaduría Pública la aplicación práctica de la Normativa Técnica y Legal para la definición de su responsabilidad ante los usuarios del Dictamen e Informe de Auditoría Fiscal y Financiera, mediante un documento que contenga los elementos necesarios sobre la aplicación técnica, sin obviar los aspectos legales.

La investigación de campo, se llevó a cabo con la participación de los Profesionales en Contaduría Públicas,

del área Metropolitana de San Salvador, constituidos como personas jurídicas, para obtener sus opiniones y puntos de vista, relacionado con su responsabilidad, y de esta manera, poder realizar un diagnóstico, sobre el grado de conocimiento técnico y legal en el desarrollo de su trabajo, como Auditores Fiscales.

La metodología o estrategia utilizada para obtener la información de campo, consistió en la elaboración de un cuestionario, dirigido a los profesionales mencionados en el párrafo anterior, tomando como universo el listado proporcionado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, seleccionando una muestra representativa, procediendo a tabular los datos obtenidos.

Los resultados de la Investigación, permitieron conocer que aún no tienen definida con exactitud, la forma de demostrar que han cumplido con su responsabilidad técnica y legal ante los usuarios del dictamen e informe fiscal; por lo que se presenta una clasificación de las responsabilidades que se tienen en las diferentes situaciones durante el proceso de la auditoría fiscal, y como resultado final de la

investigación se dan a conocer las conclusiones y recomendaciones, las cuales permitirán un mejor cumplimiento técnico y legal de la responsabilidad en el desarrollo de la auditoria fiscal.

## INTRODUCCIÓN

La responsabilidad es el compromiso que tiene todo individuo de realizar con calidad, toda labor encomendada, tomando en cuenta los lineamientos y normas establecidas para desarrollar cierta actividad. En la actualidad, es una atribución que ha adquirido mayor relevancia para los Profesionales en Contaduría Pública, porque cada día su opinión adquiere mayor importancia ante terceros; y de esta forma el Estado, ha confiado y reconocido su labor, delegándole una de las actividades propias de la Profesión, que se mantenían aisladas del ejercicio normal, y que con el surgimiento del Código Tributario, pone de manifiesto el marco regulador y jurídico para la Legislación Tributaria, que exige a todos los contribuyentes, que cumplan con los requisitos que establece dicho código, de nombrar Auditor para que dictamine fiscalmente.

Los Profesionales tienen responsabilidades éticas, técnicas y legales, que deben practicarlas con el debido cuidado y diligencia al dictaminar fiscalmente. Por esa razón, se ha dividido en cuatro capítulos, y en el primero de ellos, se considera necesario abordar un marco teórico relacionado con los antecedentes históricos sobre aspectos tributarios, generados en América latina y el caribe para fortalecer el

criterio del desarrollo del trabajo y de igual forma expresar la evolución y reformas de las leyes tributarias tales como: La Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; así como los aspectos legales relacionados con la investigación, contemplados en los Códigos Penal y Procesal Penal de El Salvador.

El tema se enmarca en los aspectos legales tributarios que regulan el cumplimiento de las responsabilidades del profesional, en su actuación al elaborar el Dictamen Fiscal, en el ejercicio de la auditoría fiscal, y al mismo tiempo establece las sanciones, a las cuales se hace acreedor, por los incumplimientos legales, que pueden ser de carácter económico y hasta penal.

El propósito general es dar a conocer y contribuir con los gremios de profesionales y con la población estudiantil de la carrera en Contaduría Pública, sobre cuáles son sus responsabilidades ante los usuarios del Dictamen e Informe Fiscal durante el ejercicio de su profesión, apegados a leyes y a las Normas Técnicas, que afectan su campo de acción, es decir, que el incumplimiento de sus responsabilidades técnicas y legales lo pueden conducir a una responsabilidad civil, y ésta a la penal.

Los objetivos específicos son los siguientes:

Describir las responsabilidades que asume el profesional ante el desarrollo de su trabajo sujeto a Normas Internacionales de Auditoría y a las Leyes Tributarias.

Proporcionar los lineamientos y procedimientos al profesional en contaduría pública, para el cumplimiento de la Normativa Técnica, Ética y Legal en la Ejecución de la Auditoría Fiscal.

Proporcionar al profesional en contaduría pública que se desempeña como auditor fiscal, los recursos necesarios de cómo deberá demostrar que su trabajo está cumpliendo con los aspectos técnicos ante la Administración Tributaria.

El presente trabajo consta de cuatro capítulos debidamente estructurados, los cuales se detallan a continuación:

El primer capítulo contiene los aspectos generales de las principales leyes tributarias en El Salvador, así como también el marco normativo técnico profesional y legal del contador público en que se debe basar para desempeñarse con responsabilidad ante la ejecución de la auditoría fiscal en El Salvador.

Todo trabajo de investigación, requiere de metodología y técnicas apropiadas para cumplir con los objetivos propuestos, por tal razón en el capítulo II, se describe el tipo de investigación, la técnica utilizada para la Recopilación de Datos a través de la investigación de campo. El tema se sustentó en base a encuestas desarrolladas por medio de la selección de una muestra representativa dirigida a los profesionales que se desempeñan como auditores independientes, en el área Metropolitana de San Salvador, debidamente inscritos como despachos de auditoría externa, con personería jurídica, autorizados para ejercer dicha labor; de acuerdo a la nómina de personas jurídicas, proporcionada por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría en El Salvador, que hasta el mes de agosto de 2001, ascendían a ciento cincuenta y seis (156) firmas de Auditorías, lo cual conformó el Universo de la Investigación .

La información obtenida de las encuestas fue tabulada, para analizar las opiniones sustentadas en la misma, y de esta manera establecer el diagnóstico.

Con el propósito de brindar un aporte, para los beneficiarios de la investigación, en el Capítulo Tercero contiene la descripción de las diferentes responsabilidades

que el Profesional en Contaduría Pública está obligado a cumplir tanto técnica, ética y legalmente en el desarrollo de la auditoría fiscal al emitir su dictamen e informe, estableciendo diversas situaciones a las cuales se encuentra expuesto al momento de llevar acabo su trabajo.

En el cuarto y último capítulo se plasman las conclusiones y recomendaciones derivadas de los aspectos relativos a las responsabilidades del Profesional en Contaduría Pública ante los usuarios del dictamen e informe de la Auditoría Fiscal en El Salvador.

Adicionalmente a los capítulos mencionados, presentamos la bibliografía y anexo que se relaciona con algunas de las técnicas que el profesional utiliza para obtener información y comprobación en la ejecución de la auditoría.



## I N D I C E

Resumen . . . . .	i
Introducción . . . . .	iv

### CAPITULO I

Marco Teórico, Conceptual Sobre Aspectos Generales de las  
Principales Leyes Tributarias y su Evolución en El  
Salvador.

1. Antecedentes Históricos Sobre Aspectos Tributarias y Legales . . . . .	1
1.1 Antecedentes en América Latina y el Caribe . . . . .	1
1.1.1 Agenda Fiscal para los años noventa. . . . .	4
1.1.2 El Aumento de la Carga Tributaria. . . . .	5
1.1.3 Fortalecimiento de la Administración Tributaria . . . . .	6
1.2 Evolución y reformas de Códigos y Leyes que se relacionan con la Profesión de la Contaduría Pública en El Salvador . . . . .	8

1.2.1	Ley de Impuesto Sobre la Renta . . . . .	8
1.2.2	Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios . . . . .	23
1.2.3	Código Tributario. . . . .	25
1.2.4	Otros . . . . .	28
1.2.4.1	Código Civil. . . . .	28
1.2.4.2	Código Penal . . . . .	29
1.2.4.3	Código Procesal Penal. . . . .	30
1.2.4.4	Código de Comercio . . . . .	30
1.3	Responsabilidad del Profesional en Contaduría Pública. . . . .	31
1.3.1	Antecedentes de la Etica Profesional . .	33
1.3.2	Aspectos Generales sobre la Responsabilidad Técnica . . . . .	41
1.3.3	Aspectos Generales sobre la Responsabilidad Legal . . . . .	44
1.4	Aspectos Generales Sobre La Auditoria Fiscal . . .	45

## CAPITULO II

2.	Metodología de la Investigación y Diagnóstico . . .	47
2.1	Metodología utilizada en la Investigación . . . . .	47
2.1.1	Tipo de Investigación . . . . .	48
2.1.2	Recopilación de Datos . . . . .	49
2.1.3	Determinación del Universo. . . . .	51
2.1.4	Selección de la Muestra . . . . .	52
2.1.5	Métodos e Instrumentos de Recolección de Datos. . . . .	55
2.1.6	Planificación para la Recolección de Datos . . . . .	55
2.1.7	Tabulación y Análisis . . . . .	56
2.1.7.1	Tabulación . . . . .	56
2.1.7.2	Análisis e Interpretación de los datos . . . . .	56
2.1.8	Tabulación y Análisis de encuestas a los Profesionales en contaduría Pública . . .	58
2.1.9	Diagnóstico de la Investigación de Campo.	74

### CAPITULO III

3.	La Responsabilidad del Profesional en Contaduría Pública en El Salvador . . . . .	79
3.1	Responsabilidad Técnica y Legal . . . . .	80
	Responsabilidad del Profesional cuando es nombrado Auditor Fiscal. . . . .	.81
3.1.2	Responsabilidad del Profesional en el desarrollo de la Auditoría Fiscal . . . .	.87
3.1.2.1	Esquema del Plan global de auditoría . . . . .	.90
3.1.3	Responsabilidad ante el Conocimiento de los Sistemas de Control. . . . .	95
3.1.4	Responsabilidad en la obtención de evidencia . . . . .	102
3.1.5	Responsabilidad en la elaboración de los Papeles de Trabajo. . . . .	.113
3.1.6	Responsabilidad en la elaboración del Dictamen e Informe. . . . .	.126

3.1.7	Responsabilidad del profesional ante la renuncia como auditor fiscal de una entidad . . . . .	.148
-------	---	------

**CAPITULO IV**

4.	Conclusiones y recomendaciones . . . . .	.151
4.1	Conclusiones . . . . .	.151
4.2	Recomendaciones . . . . .	153
	Bibliografía . . . . .	155
	Anexos	

**CAPITULO I**  
**MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL SOBRE ASPECTOS GENERALES DE LAS**  
**PRINCIPALES LEYES TRIBUTARIAS Y SU EVOLUCIÓN EN EL**  
**SALVADOR.**

**1. Antecedentes Históricos Sobre Aspectos Tributarias y Legales.**

**1.1 Antecedentes en América Latina y el Caribe**

La grave crisis que atravesó América Latina durante los años ochenta, caracterizada por desequilibrios fiscales, los cuales consisten en que el gasto público es mayor que los ingresos en materia de impuestos; dificultades en la balanza de pagos, por la relación existente entre las exportaciones que tienden a ser menores a las importaciones; aceleración del ritmo inflacionario es decir que esto no les permitía a los países, adquirir suficientes ingreso, para cubrir su déficit; y un proceso recesivo, consistente en un estancamiento en la economía; por lo que

obligó a realizar un ajuste fiscal, generando respuestas que resolvieran los problemas más urgentes sin atacar la naturaleza estructural de la crisis. El ajuste inicial se basó en gran medida en el recorte de los gastos, sobre todo en materia de inversión<sup>1</sup>, en algunas oportunidades se realizaron revisiones a la tasación de impuestos económicamente ineficientes, y comenzaron a experimentar que la privatización era una fuente alternativa de recursos, pero los frutos de estos esfuerzos eran claramente transitorios y no podían corresponder a un ajuste duradero. Fue necesario que se diera una respuesta de largo plazo y de carácter permanente, a los desequilibrios estructurales; así en la segunda mitad de la década antes mencionada se comenzaron a gestar una serie de soluciones enmarcadas dentro de un proceso significativo de reforma económica.

Todo esto enseñó a los países que una política de ingresos va mas allá de la legislación tributaria, y que una eficiente administración de impuestos puede convertirse en el mejor aliado de una mayor recaudación de recursos.

América Latina inició un cambio estructural dentro de las administraciones tributarias, buscando mejorar la eficiencia y la eficacia en la recaudación y facilitar la

---

<sup>1</sup> Revista Resoluciones # 6, Nov.-Dic. 1999, Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos, Unidad de Defensoría del contribuyente, página 1

aplicación de las reformas de carácter fiscal. Se simplificaron los sistemas tributarios, eliminándose un gran número de impuestos ineficientes así como procedimientos y formularios de declaración y pago.

El esfuerzo inicial se concentró en el logro de un control efectivo sobre la recaudación, de tal forma que pudiera verificarse el cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente y que el cumplimiento se efectuará dentro de los plazos establecidos. Con este fin se introdujeron modernos equipos y sistemas informativos que permiten controlar a los contribuyentes en forma más eficiente y proveen información confiable y oportuna.

Por otra parte, el uso generalizado de la recaudación bancaria relevó a la administración de tareas rutinarias, liberando recursos humanos que pueden dedicarse a fiscalizar a los contribuyentes.



Hasta el momento, el esfuerzo en materia de fiscalización ha sido limitado, pero con el cambio de funciones en la administración, gracias a la recaudación bancaria y la mejor calidad de la información disponible, es natural que ésta comience a adquirir mayor importancia.<sup>2</sup>

Con la estrategia de grandes contribuyentes como prototipo o modelo de administración, se busca un acercamiento de los principales contribuyentes, para verificar el cumplimiento de sus responsabilidades formales.<sup>3</sup>

#### **1.1.1 Agenda Fiscal para los años noventa**

El Banco Interamericano de Desarrollo (B.I.D), viene apoyando los procesos de reformas tributarias y aduaneras, fortaleciendo las instituciones que participan en el proceso presupuestario. Otros organismos multilaterales y bilaterales han comenzado a apoyar estos esfuerzos y hoy más que nunca resulta indispensable fortalecer la coordinación entre éstos organismos y los países, para evitar la duplicación de esfuerzos y optimizar la utilización de recursos en la región.

---

<sup>2</sup> Op.cit llamado 1., página 4

<sup>3</sup> Op.cit llamado 1., página 5

A pesar de los significativos esfuerzos de los últimos años hasta 1999, no se podía decir que la región hubiera alcanzado un equilibrio fiscal sostenible, pues La carga tributaria era aún baja en la mayoría de los países. Pero quizá más importante es la necesidad de incrementar el gasto social y la inversión, lo que hace indispensable explorar nuevos mecanismos para incrementar los ingresos en forma permanente.<sup>4</sup>

#### **1.1.2 El Aumento de la Carga Tributaria**

Aumentar la carga tributaria es hacer un análisis sobre el incremento que tienen los impuestos con respecto al Producto Interno Bruto, medidas en términos porcentuales. Con el aumento de las tasas, las obligaciones tributarias se incrementarían para los que actualmente pagan, pero todos aquellos que están al margen del sistema seguirían exentos.

Se plantea el fortalecimiento del impuesto sobre la renta, procurando principalmente el de los contribuyentes de altos ingresos y de aquellos que, aunque obligados, simplemente no están registrados. En este sentido, la idea de introducir impuestos al patrimonio como aquellos que están

---

<sup>4</sup> Op.cit llamado 1., página 5

incluidos al impuesto sobre la renta, ha tenido gran acogida y garantiza el pago de un impuesto mínimo.<sup>5</sup>

### **1.1.3 Fortalecimiento de la Administración Tributaria**

Las administraciones deben, por una parte, adecuarse a los continuos cambios en la legislación y por otra, procurar el perfeccionamiento de los sistemas vigentes y la sustentabilidad de la recaudación tributaria. Para ello, el proceso de reforma debe entenderse como un proceso dinámico, que requiere ajustes y modificaciones acordes con las nuevas realidades, y debe continuarse el esfuerzo de fortalecimiento de las administraciones tributarias iniciado en la década pasada, pero será necesario también ahondar en algunos campos que hasta el momento no han recibido tanta atención, como la fiscalización y el control de la evasión y la integración regional. Desde hace ya varias décadas viene hablándose de ésta, pero ahora más que nunca parece hacerse realidad. Los procesos de apertura económica, casi simultáneos y de similares características, hacen natural que en la medida en que aumente el comercio intraregional se compatibilicen los sistemas tributarios<sup>6</sup>. Pero la integración no sólo se tendrá en términos de

---

<sup>5</sup> Op.cit llamado 1., página 6

impuestos y aranceles, sino que en el intercambio de información sobre origen y destino de mercancías, la información sobre proveedores y compradores, entre otros aspectos, podrán ser utilizados para fortalecer la fiscalización.

La simplificación y Calidad de la Administración, fue uno de los principales objetivos de las reformas de los años ochenta, transmitiendo la imagen de prestar un buen servicio a la comunidad y al contribuyente; constituyendo una preocupación por ser eficientes, poseer un personal capaz que resuelva todas las dudas y reclamos en un tiempo relativamente corto.<sup>7</sup>

## **1.2 Evolución y reformas de Códigos y Leyes que se relacionan con la Profesión de la Contaduría Pública en El Salvador.**

### **1.2.1 Ley de Impuesto Sobre la Renta.**

La historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador, se inicia en el año de 1915,<sup>8</sup> promulgándose el 19 de mayo de

---

<sup>6</sup> op.cit, llamado 1, página 7

<sup>7</sup> Op. Cit, llamado 1, página 8

<sup>8</sup> Diario Oficial N° 118, Tomo 78 del 19 de mayo de 1915.

<sup>9</sup> Tomado del trabajo de graduación "Las Responsabilidades del Contador Público ante la evasión fiscal en El Salvador" presentado por Jaime Roberto Calderón y otros, Universidad de El Salvador Facultad de Ciencias económicas, octubre 1996.

ese año la primera ley. En esa época, la situación en el país se caracterizó por una aguda crisis económica y fiscal originada en la disminución de los ingresos, por concepto de impuesto generados de las importaciones que en ese entonces constituían la parte medular de los ingresos fiscales;<sup>9</sup> así mismo se promulgó el reglamento de dicha ley, con la finalidad de hacer más fácil su aplicación.

La ley de 1915 tuvo sus aspectos negativos e inadecuados por no considerar la existencia de una base sólida, catastral y estadística, para el establecimiento del impuesto que gravaba no solo la renta líquida, sino también por cada explotación o negocio, las deudas, pérdidas y las otras cargas a las que pudiera estar obligado el contribuyente; además de la doble tributación que aplicaba a la persona natural como tal y como miembro de un ente jurídico. La problemática de la ley de 1915, se trató de resolver con una nueva ley promulgada el 19 de junio de 1916 y publicada en el diario oficial el 21 de junio de ese mismo año.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Diario Oficial N. 140 Tomo 80 del 21 de Junio de 1916.

Esta nueva ley pretendía eliminar omisiones y corregir defectos de la anterior, en un grado satisfactorio, hacía más extensa la tributación, proyectándola hacia zonas que habían quedado fuera de consideración en la anterior.

Sucesivas reformas a la misma, se dieron el 15 de junio de 1918 y en agosto de 1919.

En el año de 1920 se formuló un nuevo proyecto de ley, que reformó artículos a la ley de 1916 y cuya vigencia se estableció a partir del 1 de enero de 1921, permaneciendo inalterada hasta 1932. En dicha época el país vivía circunstancias especiales derivadas de la necesidad de cambios estructurales, en donde existía una generalizada crisis económica y fiscal, la cual produjo una ley moratoria y gravámenes mayores en las tributaciones fiscales.

Entre el año 1932 y 1939 se efectuaron reformas a la ley, con las cuales se pretendía recaudar los ingresos con mayor rapidez. Reformas radicales a la misma, se produjeron en el año de 1940, según un decreto legislativo N° 99 del 13 de diciembre, en el cual fueron reformados o sustituidos 20 artículos de dicha ley, lo que propició que el impuesto se volviera más riguroso, hasta alcanzar tasas desproporcionadas.

Posteriormente se introdujeron reformas el 31 de marzo y el 6 de junio de 1944, así como el 10 de mayo de 1945, con las cuales se pretendió evitar evasiones en el pago de la renta. En la historia, no se puede dejar de considerar el intento de reforma en la ley promulgada el 10 de diciembre de 1951,

mediante el decreto N° 520, que derogó la ley de 1916, en el que se fomentó aspectos favorables para los contribuyentes, en lo que se refiere a exenciones y deducciones adecuadas para emprender obras de beneficio social, influenciar la industrialización, la integración de sociedades y la extensión de los depósitos bancarios.<sup>11</sup>

Reformas introducidas a esta ley entre 1952 y 1959 se realizaron con el objeto de ajustarla a las realidades del ambiente y de hacer más operantes sus mecanismos de recaudación y control de los impuestos.

Reformas introducidas a esta ley entre 1952 y 1959 se realizaron con el objeto de ajustarla a las realidades del ambiente y de hacer más operantes sus mecanismos de recaudación y control de los impuestos.

El 18 de septiembre de 1961, el Directorio Cívico Militar promulgó el decreto N°300, que entró en vigencia 10 días después, el cual introdujo reformas fundamentales a la ley de 1951; por las urgencias reformistas internacionales, y luego por fuertes presiones del sector privado, motivaron que el 6 de diciembre de 1961, este mismo organismo

---

<sup>11</sup> Diario Oficial N° 520 del 10 de diciembre de 1951; Diario Oficial N° 232, tomo 153 del 17 de diciembre 1951.



emitiera un nuevo decreto N°442 destinado a atenuar el impacto del decreto mencionado inicialmente, pretendiendo modificar sus procedimientos, resolver omisiones y regular situaciones desajustadas.

Nuevos cambios siguieron a los anteriores, y el 23 de diciembre de 1961, se promulgó el decreto N° 502, afectándose en esta ocasión, artículos importantes del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>12</sup>

Finaliza acá un período de reformas institucionales, supresiones y adiciones a la ley de 1951, que prácticamente dejaron en entredicho la ley original, creando de este modo dificultades de orden práctico.

El mayor antecedente de la nueva ley promulgada el 19 de diciembre de 1963, los constituyen los estudios que expertos extranjeros llevaron a cabo en 1962, por la protesta de los contribuyentes afectados con el decreto N°300 que aumentó el impuesto a las sociedades, modificó la tabla de impuesto personal gravando más fuertemente las grandes rentas y gravó por primera vez las utilidades no distribuidas de las sociedades anónimas; tales como Cecil

---

<sup>12</sup> Impuesto Sobre la Renta, Rene Portin Magaña 1968, página 138.

Morgan quien elaboró un estudio en aspectos tributarios el 7 de mayo, y en el mes de junio de 1963 vino al país el profesor Luis Shere, quien el 5 de agosto de ese año presentó un extenso estudio que había elaborado relacionado con los problemas del Impuesto sobre la Renta en nuestro país y el profesor de la Universidad de Harvard, Oliver Oldman que fue contratado como asesor por el gobierno a petición expresa del industrial Francisco de Sola.<sup>13</sup>

El 19 de diciembre de 1963 se promulgó el decreto N° 472, que venía a constituirse en una nueva ley de este tipo, estuvo en vigencia hasta 1980, y a partir de esta década se agregan reformas a dicha ley, por un conjunto de modificaciones tributarias que incluyeron otros impuestos siendo conocida como paquetazo, las que fueron duramente criticadas por la opinión pública<sup>14</sup>.

Se había creído que la discusión de estos decretos, con los distintos sectores económicos del país, haría la nueva ley indiscutible; sin embargo en un corto tiempo de su

---

<sup>13</sup> Op.cit páginas 199-201; Diario Oficial N° 241 Tomo 201, 21 de diciembre de 1963.

<sup>14</sup> Tomado de trabajo de graduación “Guía Teórico Práctico de aplicación contable de las Leyes de Impuesto sobre la Renta y El Patrimonio en El Salvador” presentado por Molina Molina, María Gertrudis, Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas, 1992. página 39

promulgación, surgieron demostraciones de inconformidad y peticiones para rectificar determinados aspectos que consistían en la formulación de un proyecto completo por parte la iniciativas privada. Las peticiones más importantes a la asamblea legislativa se formularon el 4 de septiembre de 1964 y el 11 de mayo de 1965.

Es así como el decreto N° 609 promulgado el 20 de mayo de 1966 vino a regular las utilidades provenientes de las sociedades anónimas, creando un régimen especial en lo concerniente a éstas.<sup>15</sup>

Posteriormente en 1968 fue promulgado el decreto N° 215 del 25 de noviembre, siendo la segunda reforma a la ley de 1963, la cual regularía las ganancias de capital y las donaciones presuntas y las prescripciones a tres y cinco años, pero tuvo poca aplicación, pues el decreto N° 255 del 24 de enero de 1969 vino a derogar el decreto anterior y en forma retroactiva todo aquello que tuvo una existencia formal y transitoria.

Casi dos años después, se emitió el decreto N° 458 el 30 de noviembre de 1971, el cual introdujo nuevas reformas a la ley con el objeto de regular en forma obligatoria la

---

participación del contribuyente en las actividades de la dirección general a fin de llegar a la justa tasación de los impuestos referidos.

Lo nuevo que se introdujo fue la entrevista personal la cual tenía por finalidad lograr un acuerdo entre el contribuyente y la Dirección General, previa a la tasación de cualquier cuota complementaria de impuestos; permitiendo establecer el crédito fiscal, interrumpir la prescripción establecida a favor del contribuyente, creando limitaciones sujetas a fiscalización. Así mismo se reguló la cuantía de las multas sujetas al contribuyente pudiendo interponer cualquier recurso de apelación.

El 4 de diciembre de 1974, se promulgó el decreto N° 581, el cual puso de manifiesto la ineffectividad de la entrevista personal, suprimiéndola y facultando a la Dirección General para determinar el impuesto a un contribuyente.

El decreto N° 416 del 27 de noviembre de 1975, introdujo reformas que favorecían a las personas naturales. Luego el

---

<sup>15</sup> Impuesto Sobre la Renta, René Portin Magaña 1968, página 198

12 de septiembre de 1978 se promulgó el decreto N° 46 el cual introdujo reformas tendientes a estimular la inversión económico y social, y con este fin se redujo el porcentaje a pagar por las personas naturales o domiciliadas, las jurídicas y las sucesiones no domiciliadas.

Posteriormente el país, entró en un período de deterioro político, económico y social motivado por el golpe de estado del 15 de octubre de 1979 seguido de sustituciones de todos los funcionarios de los tres poderes del estado por una junta. Y ante esta situación de desconcierto social, se da el decreto de ley N° 73 de la Junta Revolucionaria de Gobierno, que trae como finalidad enmendar los deterioros fiscales que han incidido negativamente para la hacienda pública, pues la esperada inversión extranjera no logró los resultados deseados, aunque se dieron todas las facilidades necesarias a través de las reformas introducidas por medio de los respectivos decretos.

Nuevamente el 16 de febrero de 1987 fue promulgado el decreto N° 597 en donde se introdujeron reformas a la ley,

básicamente consistentes en modificar las disposiciones reformadas por el anterior decreto N° 554 las cuales fueron causadas por la forma apresurada en que se efectuaron los cambios sin haberse realizado un estudio previo y profundo sobre los efectos económicos, sociales y psicológicos que trae como consecuencia, incrementar las cuotas de impuestos, situación que por su propia naturaleza fue inaceptable, por lo cual siempre se encontrará con la resistencia de los contribuyentes a cumplir con lo que la ley manda, desatándose toda una campaña en contra de las nuevas medidas fiscales.<sup>16</sup>

Así mismo el establecimiento de cuotas elevadas de impuesto motivó al contribuyente a buscar formas legales o ilegales para evadir el pago del impuesto total o parcialmente, teniendo como justificación que éstas no le permiten gozar de los beneficios provenientes de su trabajo personal.

Desde el año 1986 se vinieron promulgando decretos que derogaban las leyes vigentes solo para un período, las cuales a medida que crecía la inflación y el deterioro económico de los contribuyentes, incrementaba

---

<sup>16</sup> Op.cit, llamado 15

más y más la cuota tributaria a los mismos, hasta la promulgación del decreto N° 134 del 18 de diciembre de 1991 que derogó la ley de 1963 la cual había experimentado reformas sustanciales en su estructura, por lo que no se adecuaba a las condiciones económicas y sociales del país y además sus distorsiones manifiestas no permiten el crecimiento sostenido en la base del impuesto en términos de cobertura de contribuyente, por lo que se hacía necesario un nuevo ordenamiento legal sobre este tipo de tributo con las corrientes modernas en aspectos de tributación directa.

Esta nueva ley redujo las exenciones y con los principios impositivos, ayudó a eliminar la doble tributación, conteniendo tablas con tasas moderadas en todos sus rangos, a fin de equilibrar las cargas a los contribuyentes, tanto naturales como jurídicos.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Tomado del trabajo de graduación “La Participación del Contador Público ante los cambios originados en la Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios” presentado por Hernández Díaz, Vicente de Jesús y otros, 1994, página 19

Posteriormente se promulgó el decreto N° 75 del 21 de diciembre de 1991, modificando las tablas de retención, las cuales a su vez fueron modificadas por el decreto N° 25 del 20 de febrero de 1992.<sup>18</sup>

Desde que entró en vigencia esta ley, ha sido modificada en muchas ocasiones, de las cuales se enuncian las más relevantes:

D.L. # 841 del 3 de Octubre de 1996, cuyo objetivo fue, restringir en cierta medida, todos aquellos ingresos, que originalmente no formaban parte de la Renta gravada, por lo cuál estimaron necesario equilibrar la carga tributaria impositiva a los contribuyentes, sean estos personas Naturales o Jurídicas. Ejemplo de ello, son aquellos ingresos generados por la venta de un inmuebles en un período no menor a tres años, y que no sea esta su actividad principal. Se establecen plazos mínimos de depreciación, y consideraciones importantes para el cálculo de la misma.

D.L. # 712 16 de septiembre de 1999, el propósito de este decreto, consistió en una búsqueda de hacer más eficiente la recaudación de los impuestos, disminuyendo los vacíos

---

<sup>18</sup> Op.cit, página 22



existentes en la ley, los cuales en muchas ocasiones se vuelven vulnerables para la evasión de los impuestos. Este decreto trajo consigo ciertos cambios en la carga impositiva para los contribuyentes, debido a que para poder reconocer un ingreso como Renta No Gravada, es necesario justificar que está directamente relacionados con la fuente generadora.

Como nueva modalidad en el control de los ingresos de los sujetos pasivos, se estipula la obligación de informar a la Dirección General sobre las donaciones recibidas, manteniéndose éstas como rentas no gravadas.

D. L # 780 24 de noviembre de 1999

Es importante mencionar que el Art. 4 que trata sobre Rentas no Gravadas, es el que más modificaciones han sufrido en un corto período, y esto forma parte de los cambios que el Estado lleva a cabo con la finalidad de aumentar sus ingresos por medio de los impuestos directos, ejemplo de ello son las Utilidades, Dividendos, Premios, Intereses, incluyendo Ganancias de Capital o

---

cualquier otro beneficio que obtengan las personas naturales, generado en inversiones o en la compraventa de acciones o demás títulos valores siempre que estén autorizadas por la Bolsa de Valores y la Superintendencia de Valores.

De las modificaciones más importantes que se dieron en el año 2001, fue con la aprobación del Código Tributario, que entró en vigencia el 1 de enero de 2001 donde muchos artículos fueron suprimidos y absorbidos por éste, con el objetivo de unificar situaciones que se encontraban aisladas en las diferentes leyes tributarias, y permitir al contribuyente la facilidad para el cumplimiento de sus obligaciones.

#### **1.2.2 Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.**

Según datos históricos, entre los primeros países que aplicaron el impuesto al valor agregado, se encuentran Francia, en el año de 1954, luego en el año de 1960, fue aplicado en la Comunidad Europea; seguidamente Finlandia y Portugal en 1966, Alemania en 1967, Suecia y Noruega en 1969 y 1970 respectivamente.<sup>19</sup>

Seguidamente en América, lo adoptan los países de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), entre otros, Brasil en el año de 1966, Uruguay en 1967, Ecuador en 1970, Colombia en 1965 y en 1974 se adicionó Chile.

En El Salvador, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios reemplazó a la Ley de Papel Sellado y Timbres, que fue emitida por decreto legislativo del 1 de Junio de 1915. Esta nueva Ley es aplicable, al impuesto indirecto, consistente en pagarlo cuando se efectúan ventas a contribuyentes o consumidores finales, y adquirirlos cuando se compran bienes o servicios mediante Comprobante de Crédito Fiscal, el cuál sirve para deducírsele del impuesto a pagar por las ventas efectuadas.

---

<sup>19</sup> Op. Cit, llamado 10, páginas 37-38

Con la promulgación de esta Ley mediante decreto legislativo N° 296 del 24 de julio de 1992, y que entró en vigencia el 1 de septiembre del mismo año, se establecen los hechos generadores del impuesto, los sujetos y los bienes exentos del mismo, haciendo uso de diferentes formularios para cada requerimiento, los cuales son: Comprobante de Crédito Fiscal, Factura, Nota de Débito, Nota de Crédito, Comprobante de Retención, Nota de Remisión y Comprobante de Percepción.<sup>20</sup>

Todo esto provocó una modificación en la documentación que se estaba utilizando anteriormente; siendo parte de la modernización tributaria, que vino a dar un giro sobre el tratamiento contable, ya que este impuesto grava la transferencia, importación, exportación y el consumo de bienes muebles corporales y el auto consumo de servicios.

### **1.2.3 Código Tributario**

El Código Tributario contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia del Ministerio de Hacienda y se aplicará a las

---

<sup>20</sup> Op. Cit, página 40

relaciones jurídicas tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción a lo regulado en la legislación aduanera y municipal.

La modernización del Estado, por medio del Ministerio de Hacienda, continúa en su afán de hacer más eficiente la recaudación de los impuestos, por lo cual era necesario crear un marco jurídico tributario unificado que regulara adecuadamente la relación entre el Fisco y los Contribuyentes que permitiera garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación

y el de la seguridad jurídica, creándose así el Código Tributario, por Decreto Legislativo número 230 del 14 de Diciembre del año 2000, publicado en Diario Oficial 241, Tomo # 349 del 22 de Diciembre del mismo año el cual entró en vigencia el 01 de enero de 2001.

En vista de la necesidad de unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas, así como la aplicación homogénea de la normativa tributaria por parte de la Administración, se hace necesario emitir un marco legal que facilite el cumplimiento de las obligaciones, desarrollando los derechos de los administradores, mejorando las posibilidades de control por parte de la Administración y garantizando un adecuado flujo de recursos financieros que permita atender las responsabilidades que competen al Estado.

La actual normativa, pretende corregir una serie de omisiones y deficiencias que poseen las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expediten la recaudación fiscal, viabilizando además la utilización de medios de cumplimiento de obligaciones tributarias acordes con los avances tecnológicos y con el proceso de modernización de la Administración.

Las herramientas de control, que el Ministerio de Hacienda ha establecido en el Código Tributario, facultan a los Licenciados en Contaduría Pública y Contadores Públicos Certificados, autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (llamados en el Código Tributario, Auditores), para que emitan dictamen e informe fiscal. Dichos documentos proporcionarán una seguridad razonable del grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos obligados a nombrar auditor.

#### **1.2.4 Otros**

##### **1.2.4.1 Código Civil**

Es el que legisla todo lo concerniente al aspecto jurídico de los individuos, bienes, sucesiones, obligaciones y contratos; además complementa los vacíos de otras leyes, en lo que respecta al derecho común.

Este código fue divulgado el 23 de agosto de 1859 y reformado en varias oportunidades, consta de 2273 artículos distribuidos en 42 títulos (año 1993).

Este Código distingue tres clases de culpa o descuido en el Capítulo V del Art. 42, Culpa Grave, Culpa Leve, Culpa Levísimo, pero de acuerdo a las definiciones, descritas en el mismo, solo en una de ellas involucra al Profesional, como es la "Culpa Grave o Culpa Lata" es la que consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes y de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materia civil equivale al Dolo, el cual consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.



Menciona además en el Capítulo III, Título XXX en su Art. 550, que los delitos de fraude, dilapidación (despilfarro), y malversación de los fondos de las corporaciones, se castigarán con arreglo al Código Penal.

#### **1.2.4.2 Código Penal**

Este código representa un adelanto dentro del desarrollo de la ciencia penal y la técnica legislativa; debido a que los Estados Democráticos de Derecho, se han visto en la necesidad de adecuar las normativas penales a la nueva orientación doctrinaria, que considera el Derecho Penal como último recurso para resolver los conflictos sociales y el instrumento más efectivo para lograr la paz y seguridad jurídica de los pueblos, lo cual El Salvador comparte plenamente y considero emitir un nuevo Código Penal; además con el objeto de orientar la normativa penal dentro de una concepción garantista, de alta efectividad para restringir la violencia social y con una amplia proyección de función punitiva no selectivista, que sin apartarse de nuestros patrones culturales, se constituya en un instrumento

moderno dinámico y eficaz para combatir la delincuencia.

#### **1.2.4.3 Código Procesal Penal**

Este Código, está basado en normas de tendencia acusatoria, que viabilicen la justicia penal; con el objeto de convertir el proceso penal en un juicio sencillo, con una resolución y respeto de las garantías constitucionales y de los principios.

#### **1.2.4.4 Código de Comercio**

El código de comercio de El Salvador, es el que legisla sobre todo lo que se refiere a los comerciantes, los actos de comercio y las cosas mercantiles, los deberes personales las sanciones en las que incurre, así como sus obligaciones y contratos de naturaleza mercantil.

En cuanto a lo relativo del accionar del contador público en El Salvador se establece en el artículo 289 que la vigilancia de la Sociedad Anónima estará confiada a un auditor designado por la Junta General, la cual señalará también su remuneración. El auditor ejercerá sus funciones por el plazo que determine el pacto social y, en su

defecto, por el que señale la Junta General en el acto del nombramiento.

### **1.3 Responsabilidad del Profesional en Contaduría Pública.**

Al llevar a cabo auditorias y otros servicios profesionales, el Contador Público tiene responsabilidades, tanto éticas, técnicas y legales. Las éticas están señaladas en el código de ética y en las normas afines reguladas por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública; las técnicas se enmarcan en el cumplimiento de las Normas, Procedimientos de Auditoría, y los reglamentos establecidos por las instituciones que rigen a la profesión, las cuales proporcionan el fortalecimiento de la calidad y experiencia a través del entrenamiento práctico que el profesional debe desarrollar en el ejercicio de la auditoría. El conocimiento técnico implica una preparación constante en lo referente a cambios sociales, políticos, tecnológicos y económicos que afectan a las empresas como a la profesión contable. Debe estudiar, entender y aplicar las nuevas reglamentaciones sobre principios de

contabilidad y procedimientos de auditoría; la legal está definida en el derecho tradicional y en todos aquellos estatutos, leyes, reglamentos convenios, tratados, que por la naturaleza de la profesión y por la amplitud de los servicios que el profesional ofrece a los usuarios, estas lo involucran en el cumplimiento de ellas. La obligación legal, que tenga en un caso en particular, solo se puede conocer después de que un jurado o juez llegue a una decisión y se agoten todas las apelaciones.

Así mismo tiene responsabilidad con sus clientes, las cuáles pueden ser por incumplimiento de un contrato de servicio, y por una acción de daños por negligencia, basado en el incumplimiento de un deber, pactado en la Escritura de Constitución, o de otras políticas, que por la habitualidad o giro de la empresa, deba cumplirse.

El contrato entre el auditor y el cliente, por lo general toma la forma de una carta compromiso, donde se detalla el tipo de trabajo que éste último espera, lo cual es de mucha

importancia, para prevenir malos entendidos sobre el alcance de los servicios, y de esta manera, el profesional queda sujeto a responder solo en lo que se ha establecido en el mismo.

### **1.3.1 Antecedentes de la Etica Profesional.**

En la primera conferencia interamericana de contabilidad, realizada en 1949, se aprueba por unanimidad la Resolución Octava, que dice: Se designara, bajo la presidencia del Uruguay, una comisión Coordinadora para la preparación y redacción del Código Interamericano de Ética Profesional del Contador.<sup>21</sup> Al efecto deberán ser escuchadas todas las sugerencias y puntos de vista de todos los países; luego este código fue discutido y aprobado durante la segunda Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en México en 1951, durante esta convención el profesor John L. Carey presentó su ponencia titulada "Ética Profesional del Contador"; en la cual precisó que todos los miembros de una

---

<sup>21</sup> Tomado del trabajo de graduación "Estudio y Evaluación del Contenido y aplicación del Código de Etica Profesional por el auditor externo de El Salvador" presentado por José Atilio Guevara Pereira, Universidad de El Salvador Facultad de Ciencias Económicas, 1994 página 6.

profesión estarán guiados por principios básicos, reglas o amonestaciones que sirvan para guiar su conducta dentro de las actividades que deben realizar; además propuso que cada país adoptará normas uniformes de conducta ética.

En 1954 se realiza la Tercera Conferencia Interamericana de Contabilidad y se aprueba el Código de Etica Profesional.

En la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad efectuada en 1957 en la ciudad de Santiago, Chile; en la cual se estableció que en aquellas circunstancias en que dos o más profesionales en contaduría trabajaran para una misma persona o negocio deberán de abstenerse de expresar cualquier opinión sobre aspectos técnicos del trabajo de otro colega.

En 1970 en la ciudad de Bogotá, Colombia se lleva a cabo la IX Conferencia Interamericana de Contabilidad donde se aprueba la tesis presentada por el señor Efrén Canoja (Argentina) denominada "Revelación de Secreto Profesional, Ordenes de Allanamiento y Violación de Domicilio".

Surgió de la preocupación de que cierta información de otros clientes se conociera y es por esta razón que se

hacía necesario que la profesión, mediante sus instituciones respectivas, tratara de obtener normas jurídicas dispositivas y procesales, las cuales limiten el uso de las "Ordenes de Allanamiento".

Se reúnen en 1972 en Punta de Este (Uruguay) La X Conferencia Interamericana de Contabilidad, en el cual se recomienda un Código de Conducta Profesional, con los requerimientos mínimos y formar en cada país un Comité de Ética constituido para los propósitos mencionados.

En 1980 la Federación Internacional de Contadores (IFAC) estableció la salvedad de que la Aplicación de los Principios Básicos son esencialmente flexibles y en ningún caso rígidos, ya que deben consultarse las condiciones legales y económicas que prevalecen en cada país.

"Los Principios Básicos son: Integridad, Objetividad, Independencia, Confidencialidad, Competencia Profesional y Conducta Ética".<sup>22</sup>

A principios del siglo XIX, comenzaron a surgir empresas requiriendo los servicios profesionales que tuvieran conocimientos avanzados en prácticas contables, y los

---

<sup>22</sup> Op. Cit, llamado 22, página 15

cuales no existían aun en el país, razón por la cual contrataron personal de países extranjeros que contaban con técnicas contables y administrativas más avanzadas. Con el pasar del tiempo estos profesionales fueron capacitando personal salvadoreño y fue así como en el año de 1910 se dieron los primeros intentos por fomentar la enseñanza de la contabilidad, con la primera graduación de contadores en 1930 la cual da inicio a la Corporación de Contadores.<sup>23</sup>

A través del decreto legislativo N° 57 publicado en El Diario Oficial N° 233 del 15 de octubre de 1940, el Estado autoriza, el título de Contador Público Certificado a través de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública. Otros avances significativos son la apertura de La Escuela Nacional de Comercio (ENCO) en 1955, la creación de la Facultad de Ciencias Económicas de La Universidad de El Salvador en 1946; con el pasar del tiempo la profesión contable se ha superado cada día más por lo que el 8 de septiembre de 1962 surge la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador. En 1968 se realiza la apertura de la Escuela de Contaduría Pública en dicha facultad y se

---

<sup>23</sup> op. Cit, página 27



crea el Consejo de la Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, el 11 de marzo de 1971.<sup>24</sup>

La Asociación de Contadores, en coordinación con la Corporación, han trabajado mutuamente en el área de la educación continuada de los profesionales contables; estableciendo postulados básicos del código de ética que servirá al contador como una guía de acción moral en el ejercicio profesional, demostrando implícitamente su intención de cumplir con la sociedad.

Las normas técnicas deben ser llevadas con sumo cuidado, incluyendo los aspectos legales, siempre y cuando no sean

---

<sup>24</sup> Op. Cit, página 28

violentadas o incompatibles con los principios básicos de ética.

Todo profesional deberá estar consiente del tipo de servicio que puede prestarle al cliente y no aceptar, si no se encuentra capacitado para realizarlo o no cuenta con la asesoría necesaria para llevarlo a cabo; de igual forma abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena imagen y reputación de la profesión contable y verse de esta forma desacreditado por la sociedad ya que la actitud profesional del contador se expresa en su competencia, independencia e integridad moral.

La ética profesional representa una parte importante del sistema de relación y disciplina, las cuáles constituyen las características humanas ideales para mantener las relaciones con los clientes, el público y colegas.

El profesional en Contaduría Pública, deberá cumplir con el Código de Ética regulado por el Consejo de Vigilancia de la

Contaduría Pública, el cual contiene principios que rigen las responsabilidades profesionales del auditor, y éstos son: Independencia, Integridad, Objetividad, Competencia Profesional y Debido Cuidado, Confidencialidad, Conducta profesional y Normas Técnicas.

Para desarrollar la auditoría se considera que es fundamental para el profesional, practicar los conceptos sobre **la evidencia**, en cuanto a asegurarse de las exactitudes de la información que proporciona el cliente; para efectos de revisión y de brindar a una persona responsable y competente la razonabilidad de las manifestaciones financieras, administrativas y tributarias que se incluyen como actividades del control interno; **el cuidado profesional del auditor** que se refiere a la amplitud necesaria en la revisión, para llevar a cabo dicha actividad, se requiere una revisión crítica en cualquier nivel de la supervisión sobre el trabajo que se esté realizando y los criterios requeridos por quienes colaboran, en la realización del examen o revisión; **la**

**presentación adecuada** incluye la presentación de su trabajo apegándose a los principios contables generalmente aceptados, para definir los métodos contables aplicables a la presentación de los estados financieros, desempeñando así la función relacionada con el desglose necesario de la información financiera y tributaria para darlo a conocer a las terceras personas, que utilizarán los resultados del trabajo, asegurándose de que exista a disposición de ellos la suficiente información para las decisiones de inversión.

**La independencia** significa que el profesional no debe estar influenciado por ninguna persona de la unidad o persona de la empresa auditada, es decir que el auditor debe tener un enfoque independiente y estar libre de influencias y prejuicios que afecten sus resultados para lo cual se adherirá a las normas relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesional, poseer su registro vigente y no tener impedimento para dictaminar, siendo consciente de sus responsabilidades ante la sociedad.

### **1.3.2 Aspectos Generales sobre la Responsabilidad Técnica.**

El Profesional en Contaduría Pública, en el desarrollo de su trabajo debe aplicar las Técnicas que le son inherentes a su profesión, las cuales se consideran necesarias para prestar un buen servicio.

Debido a que la información contable es de gran importancia para todos los usuarios, los profesionales deben mantener un alto nivel de profesionalismo al desarrollar su trabajo. En la actualidad, se está diseñando en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública, una norma denominada "Norma de Educación Profesional Continua" cuyo propósito es acreditar ante la sociedad, comunidad empresarial y Organizaciones Públicas o privadas, nacionales o internacionales la calidad profesional del Contador Público y los conocimientos y experiencias que éste posee y que son necesarias para desarrollar las actividades propias de su profesión. Esto implica que el Profesional, debe apearse a ésta nueva Normativa, para demostrar su alto nivel de calidad profesional.

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo. Contienen principios básicos y procedimientos esenciales que sirven de lineamientos prácticos en el desarrollo de la auditoría.

Dentro de los grupos de normas que rigen a la auditoría, se encuentran las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), las cuales hoy en día el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública, estimó necesario, que éstas sean aplicadas en el ejercicio de la Profesión, por la amplitud que ellas ofrecen en todas las ramas de la Auditoría.

Las NIAS están divididas en secciones, cuyo contenido explicativo se representa en párrafos enumerados cronológicamente. Esta normativa debe ser aplicada en la auditoría de Estados Financieros y de servicios relacionados; debido a que contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales. Las mismas facultan para que en circunstancias especiales, el auditor juzgue necesario apartarse de una NIA, para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría, para lo cual se

requiere que el profesional esté preparado para justificar dicha desviación.

Dentro de esa normativa existen elementos prácticos de investigación y prueba que el profesional utiliza para lograr la información y comprobación necesaria que le permita emitir su opinión, existiendo técnicas y procedimientos, aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Muchas de las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, que difícilmente se puede realizar un examen detallado de todas las partidas individualmente, entonces se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa, para derivar una opinión general sobre la partida global.

### **1.3.3 Aspectos Generales sobre la Responsabilidad Legal**

El Profesional en Contaduría Pública debe aplicar, además de la normativa técnica los aspectos legales que son parte de un estado de derecho, y que en cierto momento también regulan su actividad profesional, en este contexto existen responsabilidades que debe cumplir acorde con los marcos civil, mercantil, tributario y penal; y que en ningún momento debe menospreciarlos para no incurrir en infracciones que le causen desprestigio ante clientes y el público en general.

El Auditor Independiente, una vez contratado para ejercer la auditoría fiscal brindará orientación oportuna para el fiel cumplimiento de las disposiciones tributarias.

Tiene la obligación de guardar el secreto profesional y no debe revelar por ninguna causa; situaciones, datos y otros, que durante el desarrollo de la Auditoria ha tenido conocimiento, a excepción en cuanto a la información que por aspectos legales debe suministrar a la Administración Tributaria.



#### **1.4 Aspectos Generales Sobre La Auditoría Fiscal.**

La Auditoría Fiscal consiste en verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes, en cumplimiento a lo establecido en las leyes tributarias respectivas.

El objetivo de la auditoría fiscal es reflejar en el informe, los procedimientos necesarios para demostrar la realidad financiera del contribuyente y es un importante elemento que contribuye a alcanzar la armonía y tranquilidad de cualquier país, por la razón de que los impuestos son el medio para cubrir el gasto público y el costo de los servicios que proporciona y administra el estado.

Los profesionales en Contaduría Pública son los encargados de realizar la auditoría fiscal, y deben aprender y conocer la esencia de ésta y contribuir a su desarrollo y desenvolvimiento.

Desde que entró en vigencia el Código Tributario, al hablar de Auditoría Fiscal, surge una incertidumbre por parte de los contribuyentes sobre la responsabilidad de contratar los servicios de un profesional en Contaduría Pública, el cual ha sido designado por el Estado para desempeñar dicha labor, siendo para éste un elemento importante, porque le

permitirá equilibrar los costos de los servicios que proporciona y administra.

Entre las principales herramientas de control, que la Administración Tributaria regula en los Arts. 124 al 138 del Código Tributario, se mencionan el Dictamen e Informe Fiscal, lo cual faculta a los Licenciados En Contaduría Pública y Contadores Públicos Certificados autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría (llamados en el Código Tributario Auditores), para que emitan Dictamen e Informe Fiscal, los cuáles proporcionarán una seguridad razonable del grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos obligados a nombrar auditor, significando un ahorro de recursos humanos para la Administración Tributaria que sería destinado a aquellos sectores de contribuyentes que reflejen mayores indicadores de evasión fiscal.

## CAPITULO II

### 2. Metodología de la Investigación y Diagnóstico

#### 2.1 Metodología utilizada en la Investigación

La metodología que se utilizó en la investigación, fue planificada y ejecutada, con el propósito de recopilar información relacionada con la experiencia, criterio y conocimiento de los profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría. Para ello fue necesario, solicitar por escrito a dicho consejo, un listado de todos los inscritos con sus respectivos números telefónicos, para conocer el universo, y delimitarlo de tal forma que la investigación fuere factible de realizar.

Después de definir el universo, se consideró tomar en cuenta aquellos despachos de contabilidad y auditoría, que tienen personería jurídica y así delimitar dicho universo, debido a la clase de información que se pretende recopilar.

Conociendo el número de despachos, se procedió a extraer una muestra representativa, por medio de una fórmula estadística, para poblaciones finitas.

##### 2.1.1 Tipo de Investigación

El tipo de investigación utilizado fue el positivista, por que su fundamento es lógico y objetiva dentro de la realidad, teniendo como finalidad explicar y verificar las leyes que regulan los fenómenos de está.

Entre las técnicas de estudio que se realizó en el trabajo de investigación, fue la revisión bibliográfica o documental, la cual sirvió de apoyo para sustentar de una manera descriptiva y sistemática los aspectos relacionados con la normativa técnica y legal, para el desarrollo de la Auditoría Fiscal y Financiera definiendo con mayor claridad la responsabilidad de los profesionales en Contaduría Pública.

El método utilizado en la investigación es deductivo; porque permite dar a conocer los resultados derivados de la realidad encontrada en la investigación; a continuación se describen algunas características que se aplicaron en el desarrollo de la investigación:

- ◆ Sus fundamentos están basados, en las experiencias de los profesionales en Contaduría Pública, y en la lógica del conocimiento se logró encontrar los fundamentos de la investigación.

- ◆ La naturaleza de la investigación está apegada a una realidad objetiva, enmarcada en el contexto de la Responsabilidad Profesional.
- ◆ Las explicaciones se proporcionan en el proceso de interpretación y análisis de los datos.
- ◆ Las técnicas, instrumentos y estrategias fueron parte del proceso de investigación.

#### **2.1.2 Recopilación de Datos**

En el desarrollo de la investigación sobre la problemática planteada respecto a la interrogante: ¿Cuál es la Responsabilidad del profesional en Contaduría Pública ante los usuarios del dictamen e informe de Auditoría Fiscal y Financiera cuando estas difieren en su cumplimiento a la Normativa Técnica y Legal?

Los métodos utilizados en la recolección de datos fueron de tipo bibliográfico y de campo.

La investigación bibliográfica consistió, en la recolección y estudio de la documentación de lo escrito sobre las diferentes responsabilidades de los profesionales ante los usuarios del informe de auditoría, tanto financiero como fiscal, que sirvió de base para el análisis de la problemática, y proponer alternativas de solución.

La investigación de campo, se llevó a cabo, mediante la recolección de la información relacionada con la temática planteada, en el cumplimiento de Normas Técnicas y Aspectos Legales, como parte de la responsabilidad de los profesionales en contaduría pública.

La forma en que se llevó a cabo la recolección de datos, fue utilizando el método estadístico aleatorio simple, con lo que se procedió a elegir múltiplos de tres, partiendo del hecho que el grupo de trabajo está formado por igual número de integrantes, hasta completar el tamaño de la muestra, considerando también, aquellos casos en los cuales los seleccionados no fueren localizados, teniendo la alternativa de reemplazarlos por otro que se encuentre dentro de los listados correspondientes.

### **2.1.3 Determinación del Universo**

De acuerdo a la información obtenida por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, el universo de la investigación esta formado por 156 firmas inscritas como Compañías y Asociados de Auditoría, que ejercen sus actividades en el área Metropolitana de San Salvador, aclarando que se encuestó a un profesional por cada firma seleccionada en la muestra.

La muestra tomada, está basada en un método de muestreo probabilístico Simple el cual permite obtener resultados representativos del área Metropolitana de San Salvador, con respecto a dichos profesionales aplicando la fórmula que permita analizar los resultados de una forma porcentual y que estos sean considerados como datos reales de toda la población por estar sustentados técnicamente.

#### 2.1.4 Selección de la Muestra

La muestra es la parte del universo a examinar, la cual se determinó mediante la aplicación de una fórmula estadística que sirvió para seleccionar un número determinado de firmas de auditoría con personería jurídica y de esta forma conocer el comportamiento de las distintas variables de toda la población.

Para la selección de la muestra se consideró el método de muestreo aleatorio simple, este método se caracteriza porque cada unidad tiene la posibilidad equitativa de ser parte de la muestra, razón por la que se considera que es el método adecuado para obtener representatividad en la muestra y para ello utilizamos la siguiente fórmula:

#### FORMULA PARA CALCULO DE LA MUESTRA

$$n = \frac{Z^2 p q N}{\left[ (N - 1) E^2 \right] + Z^2 p q}$$

Donde:



- "Z"**= Es el nivel de confianza requerido para generalizar los resultados hacia toda la población.
- "p q"**= Se refieren a la variabilidad del fenómeno estudiado.( Al aumentar la variabilidad, aumenta la muestra.)
- "E" =** Indica la precisión con que se generalizaran los resultados.
- "N"**= Representa la población o universo.
- "n"**= Es la muestra seleccionada.

#### **CALCULO DE LA MUESTRA PARA LOS PROFESIONALES EN CONTADURÍA PÚBLICA.**

Considerando que:

- Z=** Nivel de Confianza será el 90% equivalente a 1.65 según la tabla de áreas bajo la curva normal tipificada.
- E=** Error Máximo admisible con respecto a "Z" será de un 10%, para que la Investigación sea más viable y económica.
- P=** Probabilidad de certeza es el 50%
- Q=** Probabilidad de fracaso es el 50%

$$n = \frac{Z^2 p q N}{\left[ (N - 1) E^2 \right] + Z^2 p q}$$

$$n = \frac{(1.65)^2 (0.50) (0.50)}{\left[ (156 - 1) 0.10^2 \right] + 1.65^2}$$

$$n = \frac{2.7225 (39)}{1.55 + 0.680625}$$

$$n = \frac{106.18}{2.230625}$$

$$n = 48 \quad \textit{Firmas de Auditoría}$$

### **2.1.5 Métodos e Instrumentos de Recolección de Datos**

Para la investigación de campo se distribuyeron cuestionarios, dirigidos a profesionales en Contaduría Pública conformados como Compañías y Asociados de Auditoría, debidamente registrados en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, que se encuentran laborando en el área Metropolitana de San Salvador. Dichos cuestionarios fueron distribuidos en los despachos de los profesionales en contaduría pública, mencionados. Cada miembro del grupo de investigación tomó a una tercera parte de la muestra seleccionada a fin de agilizar el proceso de recolección de datos.

### **2.1.6 Planificación para la Recolección de Datos**

La recolección de datos, comprendió dentro de la planificación un período de 6 semanas, concluyendo con la distribución de los cuestionarios, ordenamiento de los datos, tabulación, análisis y presentación de los datos.

## **2.1.7 Tabulación y Análisis**

### **2.1.7.1 Tabulación**

Los datos obtenidos por medio de las encuestas realizadas fueron procesados a través de una hoja electrónica, la cuál permite presentar dichos datos por medio de gráficos estadísticos.

El trabajo se distribuyó en forma proporcional entre las tres integrantes del grupo.

La investigación permitió detectar los problemas o factores que influyen directamente con la responsabilidad tanto técnica como legal, en el desarrollo de su trabajo.

### **2.1.7.2 Análisis e interpretación de los datos**

El análisis e interpretación de las respuestas obtenidas, se hizo de acuerdo a dos variables identificables, la primera fue, que los profesionales manifiestan su preocupación por el alto grado de responsabilidad a la que están sometidos, para cumplir con la normativa técnica sin

obviar los aspectos legales, la cual no está definida claramente, y deben recurrir a su criterio profesional basados en experiencias de los colegas.

La segunda variable fue que los profesionales, desconocen la forma de aplicar adecuadamente las normas técnicas, en el área de Auditoría Fiscal, como parte de su responsabilidad.

La información obtenida de los cuestionarios, fue sintetizada de forma porcentual describiendo el resultado de cada interrogante y expresando el diagnóstico resultante, para tener un juicio, que permita dar una solución a la problemática planteada, y establecer las conclusiones y recomendaciones que se han necesarias.

El resultado de este análisis sirvió para confirmar la hipótesis del trabajo, la cual era: "El conocimiento y aplicación práctica de la Normativa Técnica y Legal definiría la responsabilidad del profesional en Contaduría Pública ante los usuarios del Dictamen e Informe de Auditoría Fiscal y Financiera".

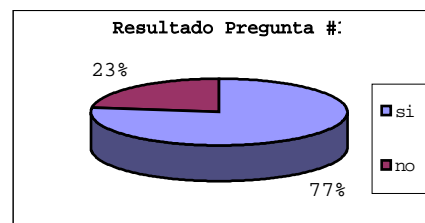
### 2.1.8 Tabulación y Análisis de encuestas a los Profesionales en Contaduría Pública.

Con la información recopilada, se procedió a establecer las relaciones que sirvieron para sustentar la hipótesis mencionada.

#### Pregunta N° 1

1 ¿Conoce claramente las responsabilidades que usted tiene en el desarrollo de la Auditoría Fiscal considerando la Normativa Técnica y las leyes tributarias?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	37	77%
No	11	23%
Total	48	100%



#### Análisis:

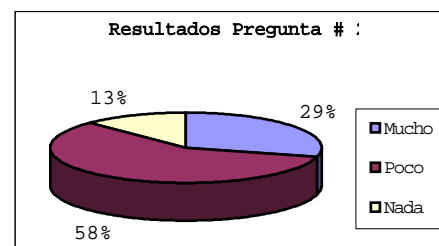
De los profesionales en Contaduría Pública encuestados, el 77% manifestó conocer la responsabilidad definida en el

Código Tributario y sus sanciones de índole económica y hasta penal; mientras que el 23% considera que existe incertidumbre en la aplicación del Código Tributario al no existir actualmente su reglamento, por lo que crea una diversidad de criterios en su aplicación.

### Pregunta N° 2

2. ¿Conoce sobre la aplicabilidad de la Normativa Técnica como parte de su responsabilidad en el desarrollo de la Auditoría Fiscal?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Mucho	14	29%
Poco	28	58%
Nada	6	13%
Totales	48	100%



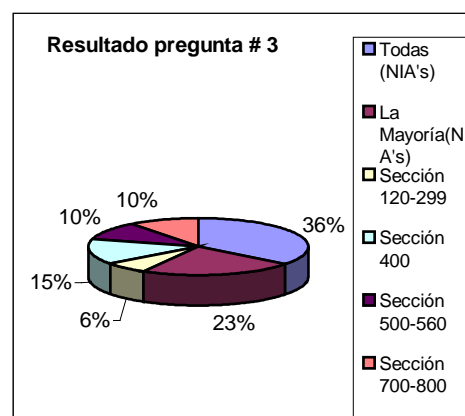
### Análisis:

El 29% opinó conocer mucho sobre la aplicabilidad de la Normativa Técnica como parte de su responsabilidad; el 58% considera conocer poco y un 13% desconoce por completo.

### Pregunta N° 3

3. ¿Mencione cuales de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) considera necesarias para el desarrollo de la Auditoria Fiscal como parte de su responsabilidad?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Todas (NIA's)	17	36%
La Mayoría(NIA's)	11	23%
Sección 120-299	3	6%
Sección 400	7	15%
Sección 500-560	5	10%
Sección 700-800	5	10%
	48	100%



### Análisis:

De lo anterior se puede observar que el 36% considera que todas las NIA's son aplicables en un momento determinado, el 23% opina que son aplicables la mayoría de estas normas pero que existen algunas que no son aplicables, el 6% puntualiza que las NIA's aplicables son: sección 120 Marcos de referencia de NIA's y las secciones 200-299 sobre la

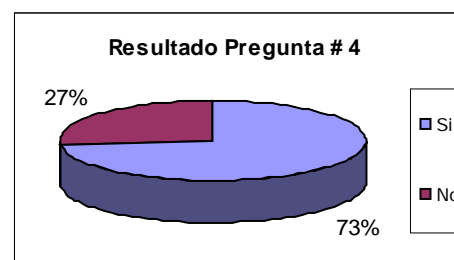


Responsabilidad, el 15% considera de aplicación la sección 400 sobre el control interno, el 10% mencionó las sección 500-560 sobre la Evidencia de Auditoria y un 10% las secciones 700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría y la sección 800 El Dictamen del auditor sobre compromisos de auditoria con propósito especial.

#### Pregunta N° 4

4. ¿Considera usted que existe alguna diferencia en cuanto al grado de responsabilidad que debe tener el profesional de acuerdo a la Normativa Técnica, entre la elaboración de un Dictamen Fiscal y un Dictamen Financiero?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	35	73%
No	13	27%
Total	48	100%



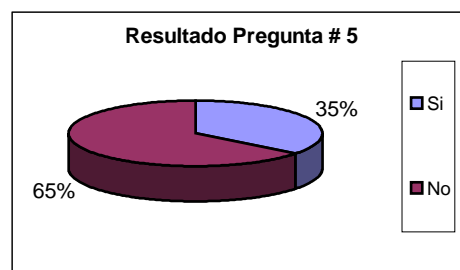
**Análisis:**

último a demostrar la razonabilidad de los Estados Financieros; el 27% no considera que exista diferencia en cuanto al grado de responsabilidad que debe tener, ya que el Dictamen Fiscal lo exige el estado y el Financiero una entidad específica.

**Pregunta N° 5**

5. ¿Cree que para cumplir con su responsabilidad en el desarrollo de la Auditoría Fiscal, solamente es necesario aplicar las Normas Internacionales de Auditoría y Código Tributario?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	17	35%
No	31	65%
Total	48	100%

**Análisis:**

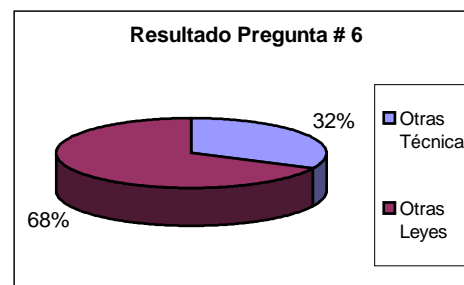
Los datos nos muestran que el 35% de los profesionales en contaduría pública consideran suficiente la aplicación de las NIA's y el Código Tributario para cumplir con su responsabilidad, ya que ambos encierran las regulaciones

bajo las cuales se debe desarrollar la auditoría; el 65% consideran que no es suficiente para cumplir con su responsabilidad y que es necesario tomar en cuenta todas las leyes tributarias, el Código de Ética y nunca olvidar cumplir con todas aquellas leyes que se relacionen con la actividad económica del cliente.

### Pregunta N° 6

6. ¿Si su respuesta a la pregunta anterior es negativa, considera usted necesario el uso de otras normativas técnicas y legales?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Otras Técnicas	10	32%
Otras Leyes	21	68%
Total	31	100%



### Análisis:

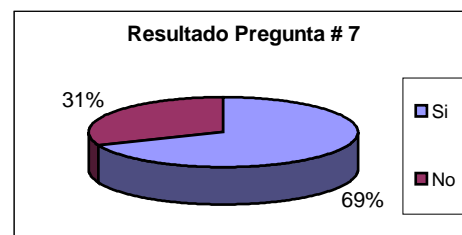
El 65% de los encuestados que respondieron negativamente a la pregunta N° 5 estableció que es necesario aplicar otras leyes y técnicas tales como: Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus respectivos Reglamentos,

Leyes Mercantiles, Ley de Bebidas Alcohólicas y Gaseosas, Ley de Zonas Francas, Leyes Civiles, Leyes penales, Normas Internacionales de Contabilidad, Ley de la Contaduría Pública y Código de Ética.

### Pregunta N° 7

7. ¿Tiene claramente definida cuál es su responsabilidad ante los usuarios del Dictamen e Informe Fiscal y Financiera cuando éstos difieren en el cumplimiento de la Normativa Técnica y Legal?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	33	69%
No	15	31%
Total	48	100%



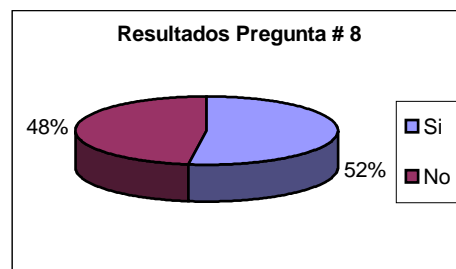
### Análisis:

El 69% opina que si tienen claramente definida su responsabilidad y que al existir negligencia esta afecta a los usuarios en la toma de decisiones por lo que su responsabilidad es mayor en el dictamen fiscal, el 31% a un no tiene claro cual seria su responsabilidad en tales circunstancias.

**Pregunta N° 8**

8. ¿Considera que el Código Tributario establece claramente su responsabilidad ante los usuarios del Dictamen e Informe Fiscal?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	25	52%
No	23	48%
Total	48	100%

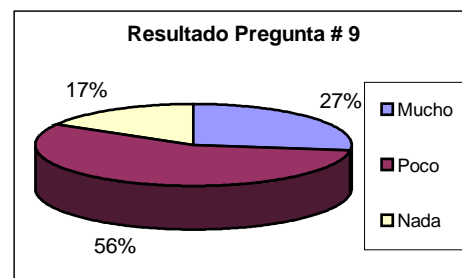
**Análisis:**

El 52% considera que el Art. 135 del Código Tributario y otros apartados establecen las obligaciones que debe cumplir a la hora de llevar a cabo la planeación y ejecución del trabajo de auditoría, el 48% opina que no solo se debe tomar en cuenta esté si no otros aspectos legales y auxiliarse además del Código Civil y la Constitución de la República.

**Pregunta N° 9**

9. ¿En qué medida tiene conocimiento sobre los procedimientos para la ejecución de la Auditoría fiscal?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Mucho	13	27%
Poco	27	56%
Nada	8	17%
Total	48	100%

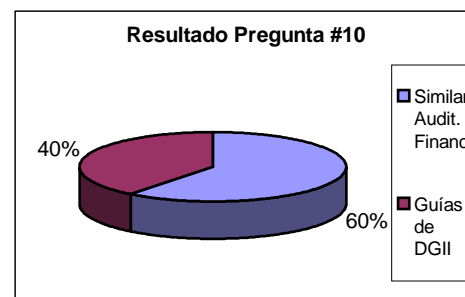
**Análisis:**

El 27% de los encuestados consideran que conocen mucho sobre la ejecución de la Auditoría Fiscal, el 56% los conoce un poco, a ámbito teórico y el 17% desconoce por completo los procedimientos.

**Pregunta N° 10**

10. ¿Explique el proceso que usted utiliza para el desarrollo de la Auditoría Fiscal?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Similar		
Audit.Financ	29	60%
Guías de DGII	19	40%
Total	48	100%



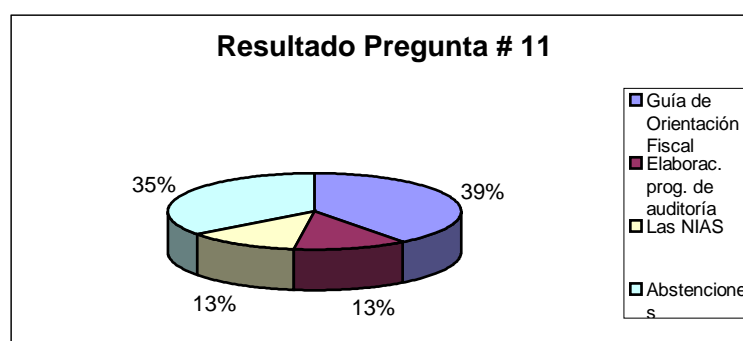
### **Análisis:**

El 60% de los profesionales explicaron que el proceso que utilizan en el desarrollo de la Auditoría Fiscal es similar al de la Auditoría Financiera, la única diferencia que consideran es que en la primera el alcance es mayor, ya que se pretende comprobar el cumplimiento de la reglamentación tributaria; Considerándose similar en la planeación, ejecución y dictamen e informe, el 40% opinaron que el proceso no es similar para los dos tipos de auditoría por lo que se basan en las guías emitidas por el Ministerio de Hacienda.

### **Pregunta N° 11**

11. ¿Conoce métodos o guías que le permitan desarrollar su trabajo de auditoría fiscal cumpliendo con la normativa Técnica y Legal?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Guía de Orientación Fiscal	19	39%
Elaborac. prog. de auditoría.	6	13%
Las NIAS	6	13%
Abstenciones	17	35%
Total	48	100%



**Análisis:**

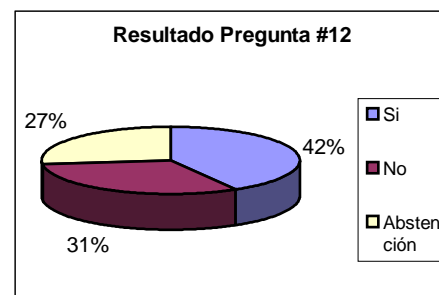
El 39% opina conocer métodos o guías emitidas por el Ministerio de Hacienda, el 13% utiliza como método la elaboración de programas de auditoría, el 13% manifestaron la utilización de las Normas Internacionales de Auditoría y el 35% se abstuvo de manifestar si utilizan algún tipo de método o guía para el desarrollo de la auditoria fiscal.



**Pregunta N° 12**

12. ¿De los métodos que mencionó, los considera similares a los que se aplican en los otros tipos de Auditoría?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	20	42%
No	15	31%
Abstención	13	27%
Total	48	100%

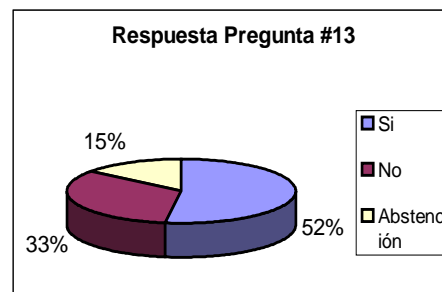
**Análisis:**

El 42% de los encuestados expresaron que si se relacionan las auditorías tanto financiera como fiscal ya que en ambas, se preparan papeles de trabajo, se aplican Normas Técnicas y legales; el 31% dicen que no, ya que el objetivo de una Auditoría Fiscal esta orientada a ver el cumplimiento del pago de los impuestos a diferencia de una Auditoría Financiera.

**Pregunta N° 13**

13. ¿En el desempeño de sus funciones conoce los lineamientos suficientes para demostrar que su trabajo ha sido realizado sobre la base de normas y leyes?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	25	52%
No	16	33%
Abstención	7	15%
Total	48	100%



### **Análisis:**

El 52% del profesionales en Contaduría Pública consideran que si conocen los lineamientos establecidos en el Código Tributario, en las Normas Internacionales de Contaduría y las Normas Internacionales de Auditoria; el 33% desconoce cuales son los lineamientos que debe seguir, y el 15% se abstuvo de contestar demostrando de igual forma no conocerlos.

### **Pregunta N° 14**

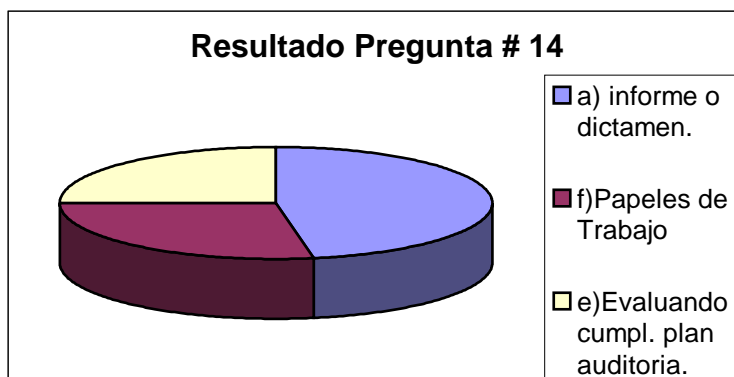
14. ¿De que forma cree usted que demuestra haber desarrollado la Auditoría Fiscal cumpliendo con la aplicación de la Normativa Técnica y Legal a la Administración Tributaria?

a) Con la presentación del informe o dictamen. \_\_\_\_\_

b) Con el desarrollo de papeles de trabajo. \_\_\_\_\_

- c) Con la elaboración de un programa de Control de calidad. \_\_\_\_\_
- d) Dejando constancia del monitoreo periódico de los auxiliares. \_\_\_\_\_
- e) Monitoriando el avance de la auditoria. \_\_\_\_\_
- f) Evaluando el cumplimiento del plan de auditoria. \_\_\_\_\_
- g) Evidenciando resultados a través de la documentación necesaria. \_\_\_\_\_
- h) Determinando que los objetivos de los procedimientos se lograron. \_\_\_\_\_
- i) Solicitar especialistas. \_\_\_\_\_
- j) Otros \_\_\_\_\_

	Si	%	No	%	Total
a) Informe o dictamen.	34	71%	14	29%	48
b) Papeles de Trabajo	20	42%	28	58%	48
f) Evaluando cumpl. plan auditoria.	18	38%	30	63%	48
c) Prog.control calidad.	14	29%	34	71%	48
h) Cumplimiento objetivos	14	29%	34	71%	48
d) Monitoreo de aux.auditoría	11	23%	37	77%	48
e) Monitoriando avance de auditoria	10	21%	38	79%	48
i) Solicitar especialistas.	9	19%	39	81%	48

**Análisis:**

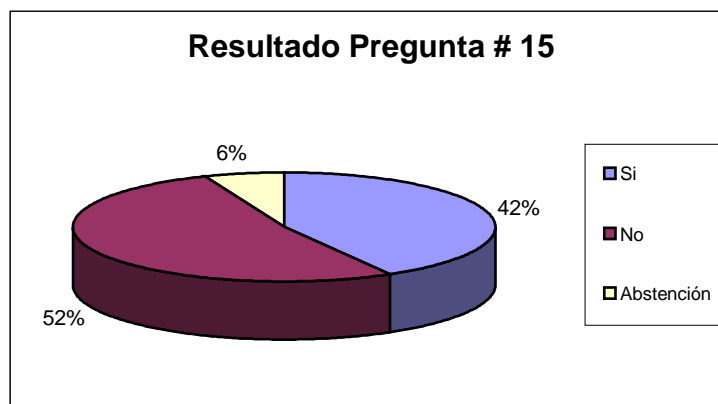
El resultado de la tabulación anterior refleja una diversidad de criterios, sin embargo es importante retomar las opiniones más significativas sobre las diferentes formas que los profesionales utilizan para demostrar que el trabajo de auditoría fiscal fue desarrollado, cumpliendo con la normativa técnica y legal. Tales como:

- La elaboración de dictamen o informe, debido que con ello demuestran haber desarrollado la Auditoría, y dar a conocer así los resultados.
- Papeles de Trabajo, debido a que con esto se evidencia el resultado de su trabajo.
- Evaluando el cumplimiento del Plan de Auditoria, le sirve para verificar el cumplimiento de todos los objetivos y metas propuestas, comprobando si no hubo alguna desviación al cumplimiento de dicho plan.

**Pregunta N° 15**

15. ¿Ha solicitado algún tipo de apoyo por parte del Ministerio de Hacienda sobre las dudas que le ha generado la elaboración del Dictamen Fiscal?. Si su respuesta es afirmativa, ¿ Cual ha sido el resultado de dicho apoyo?

Respuesta	Frecuencia Absoluta	Resultado Satisfactorio	Frecuencia Relativa	% Satisfacción
Si	20	6	42%	30%
No	25		52%	
Abstención	3		6%	
Totales	48	6	100%	30%



**Análisis:**

El 42% de los encuestados si a solicitado apoyo al Ministerio de Hacienda, pero solo el 30% ha recibido resultados satisfactorios y el porcentaje restante no han obtenido los resultados deseados ya que consideran que el personal a cargo no esta lo suficientemente capacitado y no existe unificación de criterios entre ellos, el 51% no a solicitado a un ningún tipo de apoyo y el 8% se abstuvo de opinar.

**2.1.9 Diagnóstico de la Investigación de Campo.**

La investigación de campo sobre la responsabilidad técnica y legal del contador público en el ejercicio de la auditoría fiscal en El Salvador, realizada en las diferentes firmas de auditoría inscritas como personas jurídicas, del área metropolitana de San Salvador, las cuales a agosto de 2001, ascendían a 156 firmas de auditoría, permitió formular lo siguiente:

1. Se ha podido determinar que los profesionales en contaduría pública conocen la responsabilidad que tienen, por las sanciones a que están sometidos al no cumplir con lo exigido en el Código Tributario y su reglamento, pero no tienen claramente definida la normativa técnica a aplicar para demostrar su

responsabilidad, puesto que la mayoría consideran que todas las normas internacionales de auditoría son necesarias, sin embargo otros opinan que no todas son aplicables y es necesario utilizar otra diversidad de normativas para demostrar el trabajo desarrollado en la ejecución de la auditoría fiscal.

2. Debido a lo novedoso de la auditoría fiscal, los profesionales conocen poco su aplicabilidad, como parte de su responsabilidad; así mismo la aplicación de procedimientos en la ejecución de la auditoría, ya que se enfocan principalmente al aspecto legal.
3. La mayoría de los profesionales encuestados, consideran que para cumplir con su responsabilidad no son suficientes las Normas Internacionales de Auditoría y el Código Tributario sino que el uso de otras leyes y normativas como: Leyes tributarias, civiles, penales, las Normas Internacionales de Contabilidad, ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública y código de ética.
4. En cuanto a la aplicación de los procesos utilizados para la ejecución de la auditoría fiscal, los profesionales consideran que son similares a los

llevados a cabo en la auditoría financiera, sin embargo es importante aclarar, que las guías de orientación es una propuesta ofrecida por la Administración Tributaria; en la que da a conocer lineamientos y procedimientos mínimos para el auditor, dejando a criterio de éste la presentación del dictamen e informe; ya que el Ministerio de Hacienda no define un esquema rígido de presentación.

5. Al conocer las opiniones referente al grado de responsabilidad que debe tener el profesional en cuanto a la elaboración y presentación del dictamen e informe fiscal respecto al financiero, cumpliendo con la normativa técnica, la mayoría sostiene que el grado de responsabilidad ante los usuarios es mayor porque, de existir negligencia en el desarrollo de su trabajo, afecta la toma de decisiones del contribuyente, por lo tanto el auditor debe ser imparcial en el momento de dar su opinión.
  
6. En la actualidad los profesionales no poseen la experiencia y conocimiento suficiente en la ejecución de la auditoria fiscal, y a pesar de esto un gran número de ellos no han solicitado asistencia por parte de la



administración tributaria, lo que puede causar que se brinde una asesoría inadecuada al contribuyente.

7. Es importante la existencia de lineamientos de trabajo para la ejecución de la auditoría fiscal, apegados a la normativa, sin obviar los aspectos legales; sea que se desarrolle la auditoría fiscal o financiera, ya que la responsabilidad del Profesional es la misma, solo que ante sus clientes debe ser más diligente en cuanto a advertirle de la forma en que debe manejar sus controles físicos y contables, puesto que de no hacerlo quedará plasmado en el informe y dictamen fiscal y será sancionado por la Administración Tributaria.
  
8. Una de las diferencias importantes entre la auditoría fiscal y financiera, es que no solo debe velar por el cumplimiento de la normativa técnica, sino que además verificar que el cliente esté apegado al aspecto legal, y de seguir cada requerimiento que la Administración tributaria solicite en dicha auditoría.

### CAPITULO III

#### 3. La Responsabilidad del Profesional en Contaduría Pública en El Salvador.

En este capítulo, se desarrollan las responsabilidades técnicas y legales en las que se ve inmerso el profesional, cuando es nombrado por una empresa como Auditor Fiscal para que este presente el dictamen e informe fiscal, el Auditor deberá cumplir con la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y Código de Etica, como parte de su responsabilidad técnica y la aplicación del Código Tributario y su reglamento, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, Código de Comercio, Código Penal y demás leyes relacionadas como cumplimiento de su responsabilidad legal.

Como apoyo a los Profesionales en Contaduría Pública, se proporcionan los Lineamientos y Procedimientos para el cumplimiento de la Normativa Técnica y Legal en la Ejecución *de* la Auditoría Fiscal.

##### 3.1 Responsabilidad Técnica y Legal

El profesional en contaduría pública en El Salvador, está sujeto a una serie de responsabilidades, establecidas en

las normas técnicas y legales (Leyes, Códigos y Reglamentos), las cuales deberá tener conocimiento de ellas y tomarlas en cuenta para desarrollar su trabajo.

La conducción de la auditoría fiscal, requiere cuidado profesional por parte del auditor ya que existen diversidad de criterios en la práctica, durante el desarrollo de la auditoría como las que se muestran en los cuadros subsiguientes, detallando las diferentes situaciones y el tipo de responsabilidad que tienen en cada una de ellas.

TABLA N. 1

## 3.1.1 Responsabilidad del Profesional cuando es nombrado Auditor Fiscal.

Situaciones	Detalle de la Responsabilidad	Referencia Legal	Referencia Técnica	Responsabilidad ante el Ministerio de Hacienda	Responsabilidad ante el Contribuyente
Contratación del Auditor Fiscal.	Cumplir con requisitos como: Haber obtenido título que lo acredite y licencia para ejercer la profesión.	Art.2, 4,5,22 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública Código de ética núm. II Art. 129, 137, 138, Código Tributario. Art. 58, y 69 Reglamento del Código Tributario. Art. 290, 291 Código de Comercio.		Apegarse al Código Tributario, Leyes Tributarias, Reglamento al Código Tributario y Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.	Ejercer sus funciones a partir de su nombramiento.

Cuando ya ha sido nombrado.	Emitir carta Compromiso.		Sección 210, 920 Normas Internacionales de Auditoría.		Donde se determina el alcance y el grado de responsabilidad entre ellos.
-----------------------------	--------------------------	--	---	--	--

Fuente: Información propia, de acuerdo a Código Tributario y su Reglamento, Código de Comercio, Código de Ética, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

El profesional debe mantener su competencia, tratar siempre de superarse en todas las áreas contables en que haya de trabajar haber obtenido un diploma o autorización legal para ejercerla, entender y aplicar las nuevas reglamentaciones sobre principios de contabilidad, procedimientos de auditoría y disposiciones legales enmarcadas a los impuestos a que están sujetos los contribuyentes, así como tener un amplio criterio en la presentación de los resultados dentro del dictamen fiscal. Debe tener en cuenta que cuando esté ejerciendo la Auditoría Fiscal, no se dedicará a ningún otro tipo de actividad que se relacione con los resultados que se obtendrán del desarrollo de dicha auditoría, ni efectuar actuaciones profesionales en las empresas donde él, su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, sean administradores, gerentes, ejecutivos o presten a cualquier título servicios; o donde tengan algún interés particular, o pueda existir conflicto de interés en la misma.

Relacionando las situaciones plasmadas en el cuadro anterior, sobre los requisitos a cumplir para ser nombrado como Auditor Fiscal, y la emisión de la Carta Compromiso, en cuanto a su responsabilidad técnica, la normativa establece que cuando se prestan otros servicios, tales como

asesoría sobre impuestos, contabilidad, o administración, y que son diferentes al trabajo que se está ejecutando en un momento determinado, deberá ser apropiado emitir cartas compromisos por separado.

Esta consiste en documentar y confirmar la aceptación del nombramiento por parte del auditor, y ayuda a evitar malos entendidos, respecto de asuntos como los objetivos y alcance del trabajo, el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma de preparación de los informes.

La responsabilidad legal, enmarcada en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría y Código Tributario establecen los requisitos siguientes:

- a. Ser Licenciado en Contaduría Pública, con título obtenido por alguna de las Universidades autorizadas en El Salvador o tener la calidad de Contadores Públicos Certificados. También si éstos han obtenido en Universidades extranjeras, título similar al expresado con anterioridad y haber sido autorizados según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente.
- b. Poseer registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, el

que deberá ser acreditado por escrito mediante constancia emitida por dicho Consejo.

c. Los requisitos antes descritos son aplicables para los profesionales calificados como Personas Naturales; en casos de personas jurídicas, estas deben cumplir con lo siguiente:

a) Estar debidamente inscritas en el Registro de Comercio.

b) Los auditores que designe para dictaminar y emitir el dictamen fiscal deberán cumplir con los requisitos mencionados para las Personas Naturales.

Los requisitos anteriores son específicos para ejercer la Contaduría Pública, los cuales son básicos para llevar a cabo la función de Auditoría Externa Especializadas, y para efectos de la presente investigación, esta auditoría especializada es la Auditoría Fiscal.





TABLA N. 2

3.1.2 Responsabilidad del Profesional en el desarrollo de la Auditoría Fiscal.

Situación	Detalle de la Responsabilidad	Referencia Legal	Referencia Técnica	Responsabilidad ante el Ministerio de Hacienda	Responsabilidad ante el Contribuyente
Desarrollo de la planeación en la auditoría Fiscal.	-Conocimiento del negocio.	Art. 58 Reglamento del Código Tributario Literal a)	Sección 300 y 310 Normas Internacionales de Auditoría.		Dar a conocer los incumplimientos, para que sean corregidos.
	-Considerar los Factores económicos generales.	Art. 58 Reglamento del Código Tributario Literal a)	Sección 300 Normas Internacionales de Auditoría.		Establecer los factores económicos que se relacionan con su actividad.
Desarrollo de la	-Comprensión de los sistemas de contabilidad	Art. 135 lit. d) del Código Tributario. Art. 59 lit. c) del Reglamento.	Sección 300 Normas Internacionales de Auditoría.	Cumplimiento de la normativa legal.	Observaciones oportunas de los sistemas de contabilidad.

planeación en la auditoría Fiscal.	-Efectuar análisis financieros y considerar la actividad económica a la que se dedica el cliente.	Art. 135 literal c) del Código Tributario.	Sección 250 Normas Internacionales de Auditoria	Ser independiente en su opinión.	Solicitar toda la información necesaria para realizar el análisis financiero.
Documentar el proceso de la planeación	Preparar programas de auditoría con los procedimientos respectivos.	Art. 58 lit. a) del Reglamento del Código Tributario	Sección 220 y 400 Normas Internacionales de Auditoria	La documentación necesaria respalda el proceso de la Planeación.	Sustentan el desarrollo de la Auditoria ante el cliente.

*Fuente: Información propia, utilizando los datos obtenidos del Código Tributario y su Reglamento y Normas Internacionales de Auditoria.*

Respecto a la responsabilidad de planear, la normativa técnica establece que el auditor deberá planear y desempeñar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén sustancialmente representados en forma errónea.

Si bien el auditor es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad de preparar y presentar los mismos, es de la entidad.

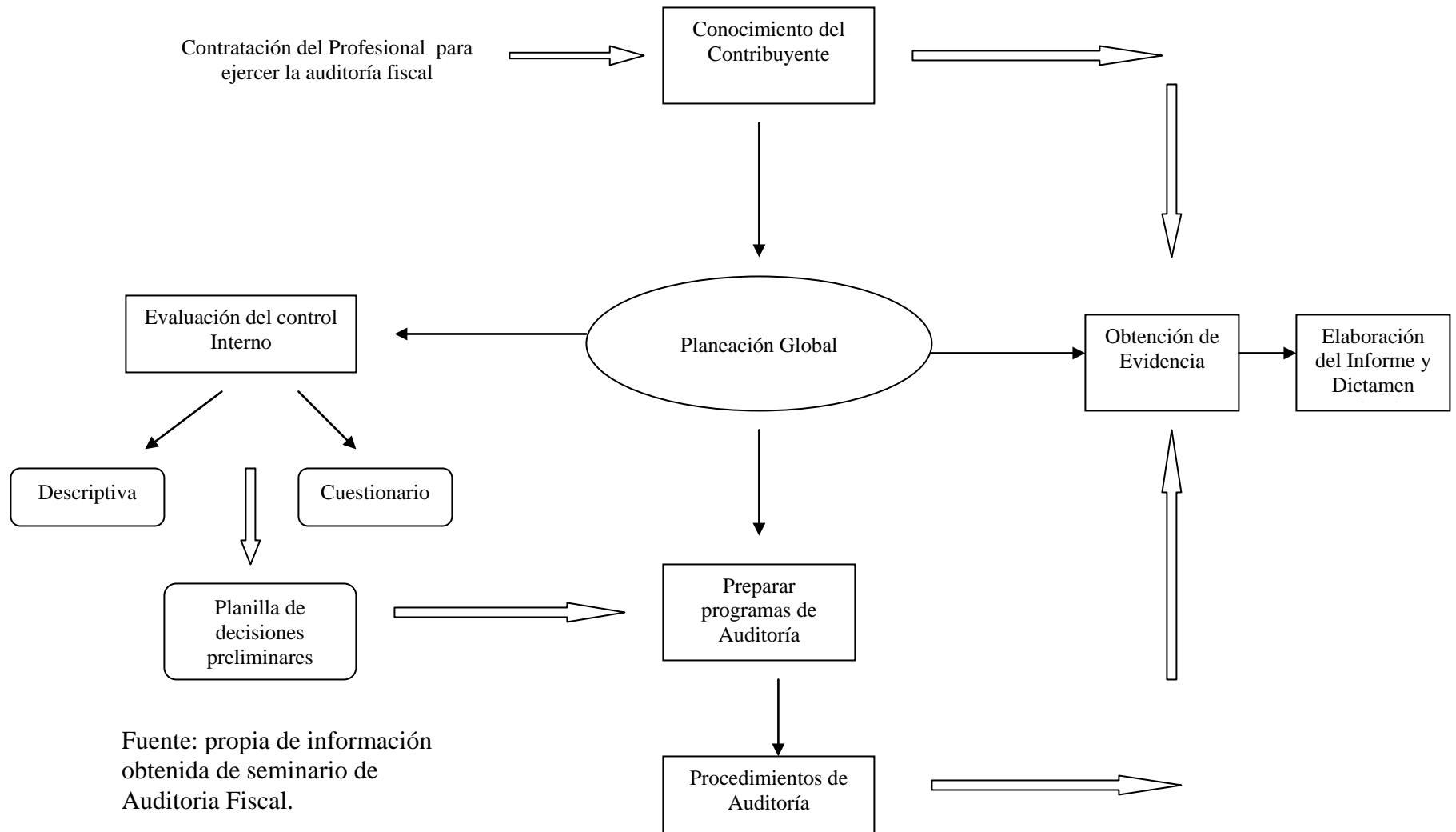
Independientemente, sí una auditoría está siendo conducida en el sector privado o público, los principios básicos de auditoría se mantienen. Lo que puede diferir son los objetivos y el alcance en las auditorías realizadas en el sector público.

El auditor deberá planear la auditoría reconociendo que ésta, puede revelar condiciones o eventos que llevarían a cuestionarse si una entidad está cumpliendo con leyes y reglamentos.

El auditor desarrollará un plan global de auditoría, describiendo el alcance y conducción de la misma, el proceso a seguir se muestra en el siguiente esquema:

**TABLA N. 3**

**3.1.2.1 Esquema del Plan global de auditoría**



Fuente: propia de información obtenida de seminario de Auditoría Fiscal.

Los asuntos que tendrá que considerar para desarrollar el plan global de auditoria incluyen:

Conocimiento del negocio.

Factores económicos generales y condiciones del contribuyente que afectan al negocio de la entidad.

El nivel general de competencia de la administración.

Comprensión de los sistemas de contabilidad

Evaluación del Control Interno.

Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas.

Los Métodos más usados son los siguientes: Descriptivo y Cuestionario, este último es el sugerido por el Ministerio de Hacienda para aplicarlo en la Auditoría Fiscal.

Se elabora una planilla de decisiones que servirá para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas contenidas en las Leyes de Impuestos sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoria.

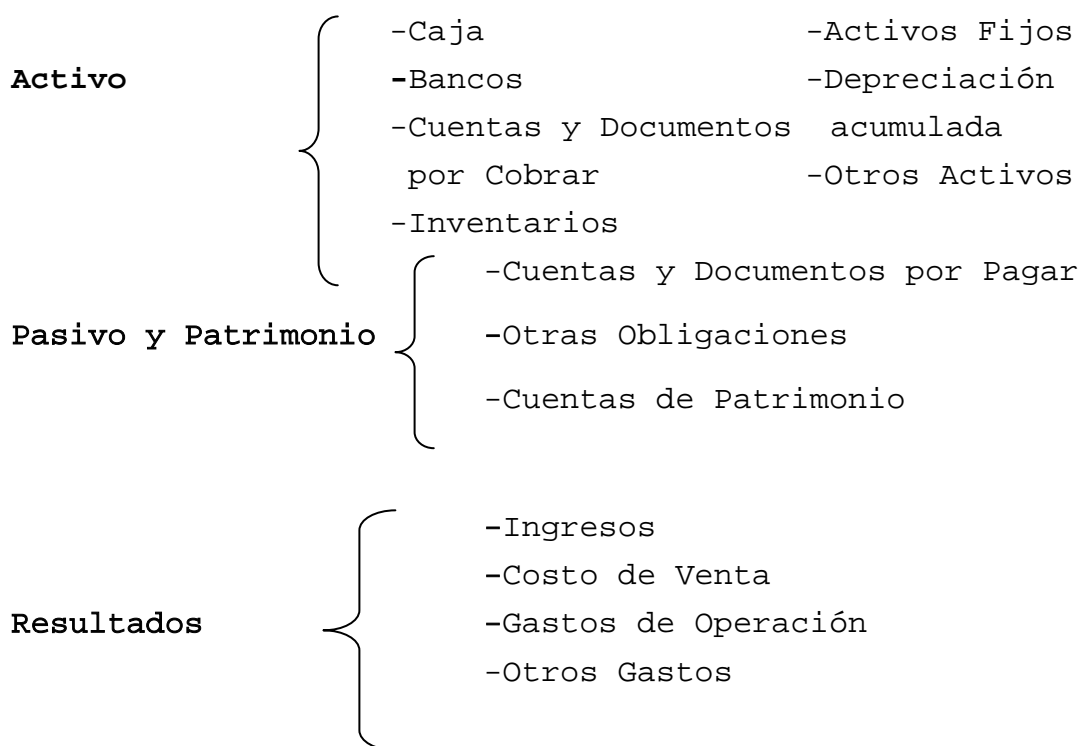
El programa de auditoría

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoria, que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoria planeados que se requieren para implementar el plan de auditoria global.

En el desarrollo de la estrategia de auditoría o planeación detallada, se toman decisiones con respecto a las actividades de planificación adicionales que se consideran necesarias y al enfoque de auditoría previsto para cada una de las cuentas.

Una clara comprensión de los objetivos de la planeación, permiten concentrar los esfuerzos de planificación en áreas importantes lo cual conlleva al conocimiento del comportamiento tributario del cliente.

Para efectos de la planeación, los estados financieros deben analizarse en sus partidas o cuentas de trascendencia fiscal, vistas dentro del contexto de su ciclo económico; para ello las cuentas o rubros que comúnmente se examinan se muestran en el siguiente esquema:



-Otros Ingresos

### **Análisis Financiero con Enfoque Tributario**

Dentro de la planeación debe realizarse un análisis financiero, el cual es la interpretación de la información financiera o de los valores declarados por el cliente, donde se buscan las causas de los hechos con suficiencia y competencia, para medir el comportamiento o riesgo tributario en un período determinado.

De la objetividad de las operaciones se obtiene la interpretación que determinan las decisiones en el empleo de procedimientos de auditoría.

Para el caso de una auditoría con enfoque tributario, los análisis se utilizan para obtener conocimiento de los elementos que dan garantía en el cumplimiento de las leyes tributarias. Entre las técnicas de análisis financiero más conocidas y utilizadas, se encuentran el método comparativo Vertical y Horizontal; que otorgan como resultado la información más objetiva. El método comparativo vertical permite hacer comparaciones entre los estados financieros pertenecientes a un mismo ejercicio que no es más que la relación porcentual de los componentes con respecto al universo; a diferencia del método horizontal que hace



comparaciones para varios ejercicios y por esa razón es llamado método de Aumentos y Disminuciones.

Para cumplir con los aspectos legales, en cuanto a lo establecido al Código Tributario, leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, el auditor nombrado para dictaminar fiscalmente planeará su trabajo, con el fin de adquirir los elementos de juicio suficientes para fundamentar su dictamen e informe, y en lo técnico se apegará a lo que establece el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, siempre que no contradigan las normas tributarias, y fiscales, tal como se ha expresado en los párrafos anteriores.

#### **TABLA N.4**

#### **3.1.3 Responsabilidad ante el Conocimiento de los Sistemas de Control.**

<b>Situaciones</b>	<b>Detalle de la Responsabilidad</b>	<b>Referencia Legal</b>	<b>Referencia Técnica</b>
Introducirse en el conocimiento del contribuyente.	Efectuar el Estudio y Evaluación del Control Interno.	Art. 58 literal b) Reglamento del Código Tributario	Sección 400-499 Normas Internacionales de Auditoría.
Comprensión	Desarrollar un	Art. 58	Sección

general de las operaciones del contribuyente.	enfoque para evaluar los niveles de riesgo.	literal b) Reglamento del Código Tributario	400 Normas Internacionales de Auditoria.
Comprensión de los sistemas de información.	Verificar el cumplimiento de las políticas de control.	Art. 173 literal a) y K) del Código Tributario .	Sección 400 y 1008 de Normas Internacionales de Auditoria.

Fuente: Información propia, con datos obtenidos del Código Tributario y su reglamento y las Normas Internacionales de Auditoria.

El control interno comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de los métodos y medidas adoptados por el cliente para salvaguardar sus activos, verificar su exactitud y confidencialidad de la información contable y promover la eficiencia operativa.

El estudio y evaluación del Control Interno concede al auditor fiscal la base para determinar el riesgo existente en cada cuenta a examinar y poder conocer los controles del cliente referente a lo administrativo, financiero y contable y su incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La evaluación debe realizarse a cada cuenta, rubro o componente para alcanzar certeza razonable del grado de

confiabilidad e identificar posibles irregularidades fiscales o áreas de riesgo.

Como técnicas normativas se conocen diversos métodos de evaluación, para documentar los procedimientos utilizados por el cliente para realizar sus operaciones, quedando a criterio del auditor la selección y aplicación de estos de acuerdo a su conveniencia. Los más utilizados son: EL METODO DESCRIPTIVO, que es empleado mediante entrevistas para conocer las funciones, métodos, procedimientos y procesos que el cliente aplica o utiliza para el desarrollo de sus actividades; el cual se representa mediante narrativa en los papeles de trabajo y el METODO DE CUESTIONARIO, el cual comprende la elaboración de preguntas, encaminadas a conocer el desarrollo de las actividades del contribuyente; este es recomendable para el ejercicio de la auditoría fiscal.

El auditor deberá de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque efectivo, utilizando su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

El auditor debe obtener una comprensión del ambiente de control suficiente para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de los directores y la administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad.

La evaluación preliminar del riesgo de control para una aseveración de los estados financieros debe ser alta a menos que el auditor identifique controles internos relevantes a la aseveración que sea probable que prevengan o detecten y corrijan una representación errónea de importancia relativa; y que planee desempeñar pruebas de control para soportar la evaluación.

### **Procedimientos de auditoria**

De acuerdo con NIA "Evaluaciones del riesgo y control interno" el auditor debería considerar el ambiente SIC al diseñar los procedimientos de auditoria para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

Los objetivos específicos de auditoria propuestos por el auditor no cambian, ya sea que los datos de contabilidad se procesen manualmente o por computadora. Sin embargo, los métodos de aplicación de procedimientos de auditoria para

reunir evidencia pueden ser influenciados por los métodos de procesamientos de auditoria.

Al desarrollar el enfoque de auditoria, es importante considerar la evaluación preliminar del riesgo de control (conjuntamente con la evaluación del riesgo inherente) para determinar el riesgo de detección apropiado y aceptar las aseveraciones de los estados financieros y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos para dichas aseveraciones.

Ordinariamente, la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno, que son importante para la auditoria, se obtiene a través de experiencia previa con la entidad y se suple con la investigación de la administración, personal de supervisión y otro apropiado en diversos niveles organizacionales dentro de la entidad, así mismo el análisis de la documentación, como manuales de procedimientos, descripciones de puestos y diagramas de flujos; Inspección de documentos y registros producidos por los sistemas de contabilidad y de control interno; y observación de las operaciones que realiza la entidad, personal de la administración, y la naturaleza del proceso de transacciones.

El auditor deberá obtener una comprensión del sistema de contabilidad, suficiente para identificar y entender las principales clases de transacciones en las operaciones de la entidad; como se inician dichas transacciones, los registros contables importantes, los documentos de soporte de las cuentas en los estados financieros, el proceso contable, desde el inicio de las transacciones hasta su finalización en los mismos.

De dicho conocimiento si se determina que existe desviación en los resultados, entonces el auditor puede concluir, en que el nivel evaluado de riesgo de control necesita ser revisado y puede modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

Además es importante tener en cuenta que si los controles internos estuvieron en uso a lo largo del periodo o en tiempos diferentes, es recomendable valuarlos de una forma periódica.

Por lo tanto el auditor deberá considerar los niveles evaluados de riesgos inherentes y de control cuando determine la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

Sin importar los niveles evaluados de riesgos inherentes y de control, el auditor establecerá algunos procedimientos sustantivos para los saldos de las cuentas y clases de transacciones de importancia relativa.

**TABLA N.5**

**3.1.4 Responsabilidad en la obtención de evidencia.**

Situaciones	Detalle de la Responsabilidad	Referencia Legal	Referencia Técnica
Obtener Evidencia	Hacer cruces de información, verificando las Declaraciones Fiscales versus Registros contables.	Art. 58 literal c) y d) del reglamento del Código Tributario Art. 42 Cáp. del Código Civil	Sección 500, 530-599 Normas Internacionales de Auditoria.

Técnicas a aplicar en el desarrollo del trabajo.	Los métodos de muestreo en las partidas más importantes.	Art. 58 del Reglamento del Código Tributario	Sección 530 Normas Internacionales de Auditoria
	Aplicar técnica de inspección, observación, investigación, confirmación, calculo y otros analíticos.	Art. 58 del Reglamento del Código Tributario Art. 173 del Código Tributario	Sección 500 Normas Internacionales de Auditoria
	Elaborar los extractos de las actas (minuta).	Art. 58, 72 del Reglamento del Código Tributario	Sección 550 Normas Internacionales de Auditoria
	Hacer entender al contribuyente que la información reflejada en sus estados financieros es su propia responsabilidad y no de él como profesional.	Art. 65 literal a) y 66 del reglamento del Código Tributario	Sección 700 Normas Internacionales de Auditoria

Fuente: Información propia, con datos obtenidos del Código Tributario y su respectivo reglamento, Código Civil y Las Normas Internacionales de Auditoria.

"Evidencia de auditoria" significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoría. Ésta comprenderá documentos fuente y registros contables subyacentes a los estados financieros e información comprobable de otras fuentes.



El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basará la opinión de auditoría.

La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y se aplican a la evidencia de auditoría obtenida tanto de las pruebas de control como de los procedimientos sustantivos; puesto que la suficiencia se refiere a la cantidad de evidencia que el auditor debe recopilar para sustentar sus aseveraciones y la propiedad a la calidad de evidencia de auditoría que ordinariamente, el auditor encuentra necesario.

Se debe obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquier evaluación del riesgo. Mientras más baja sea la evaluación del riesgo de control, más soporte deberá obtener el auditor, de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva.

Basados en los resultados de las pruebas del control interno, se evaluará si están diseñados y operando según se contempló en la evaluación preliminar de riesgo de control. Para dar una opinión de auditoría, el auditor generalmente no examina toda la información disponible porque se puede llegar a conclusiones sobre un saldo de una cuenta, clase

de transacciones o control por medio del ejercicio de su juicio o muestreo estadístico.

Los aspectos de los sistemas de contabilidad y de control interno sobre los que el auditor debe obtener evidencia son:

**Diseño:** Evaluando si los sistemas de contabilidad y de control interno están diseñados adecuadamente para prevenir y detectar representaciones erróneas de importancia relativa;

**Operación:** Verificando si los sistemas existen y han operado en forma efectiva a lo largo del período que se examina.

Los procedimientos para obtener evidencia incluyen, procedimientos de inspección, observación, investigación, confirmación, calculo y otros analíticos. La oportunidad de dichos procedimientos dependerá, en parte, de los periodos de tiempo durante los que la evidencia de auditoria buscada esté disponible.

Al obtener evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de dichos procedimientos, junto con cualquiera evidencia de pruebas de control para soportar las aseveraciones de los estados financieros.

La confiabilidad de la evidencia de auditoria es influenciada por su fuente: interna o externa, y por su naturaleza: visual, documentaria u oral.

El auditor debería desempeñar procedimientos diseñados para obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoria, de que todos los acontecimientos hasta la fecha del dictamen del auditor que puedan requerir ajuste en los estados financieros, han sido identificados. Dentro de estos procedimientos puede incluir:

- ◆ La elaboración de extractos de actas (minutas), de las juntas de accionistas, del consejo de directores y comités ejecutivos llevadas a cabo después del final del periodo e investigar sobre asuntos discutidos en las juntas de las cuales aún no hay minuta disponible.
- ◆ Leer los más recientes estados financieros provisionales de la entidad disponibles y, según se considere necesario y apropiado, presupuestos, pronósticos de flujos de efectivo y otros informes de la administración relacionados.
- ◆ Investigar con la administración si han ocurrido hechos posteriores que podrían afectar a los estados financieros.
- ◆ Si se han contraído nuevos compromisos, prestamos o garantías.

En estas situaciones, si el auditor decide evaluar los riesgos inherentes y de control por separado, hay una posibilidad de una evaluación inapropiada del riesgo.

Como resultado de la relación entre éstos, el riesgo de auditoría puede ser apropiadamente determinado en dichas situaciones haciendo una evaluación combinada.

Antes de la conclusión de la auditoría, basado en los resultados de los procedimientos sustantivos y de otra evidencia de auditoría obtenida, el auditor puede considerar si la evaluación del riesgo de control es confirmada o confiable.

El Auditor al efectuar pruebas de validación de saldos en las cuentas, deberá hacer verificaciones aritméticas, verificación de obligaciones formales y otros aspectos generales, que le pueden ayudar a determinar que los riesgos de control, y riesgo inherente son altos, entonces el riesgo de detección, basado en la experiencia, y cumpliendo con su responsabilidad, podría considerarlo medio para efectos fiscales.

Para cada cuenta se realiza una evaluación del riesgo inherente, de control y de detección utilizando el

conocimiento del auditor, el apoyo afectivo del supervisor y la información obtenida durante el estudio y evaluación preliminar del control interno.

El riesgo de la auditoría es la evaluación de la posibilidad de que lo declarado por el cliente contenga error o irregularidad significativa no detectada, una vez que la revisión ha sido completada. No obstante, se debe reconocer que un mayor trabajo de auditoría no siempre reduce el riesgo del error o irregularidad significativa a un nivel adecuadamente bajo.

Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba, a fin de reunir evidencia en la auditoría para que cumpla con los objetivos de esta.

En la aplicación de métodos de muestreo estadístico para cuentas que considere importantes como por ejemplo toma de inventarios y que es de importancia relativa para los estados financieros, requerirá de evidencia suficiente y apropiada de auditoría respecto de su existencia y condición, asistiendo al conteo físico del inventario, a menos que no sea factible por razones de su naturaleza y localización del inventario, y que esto le impida

inspeccionarlo, debiendo así verificar el cumplimiento de los procedimientos que aplicó la administración para registrar y controlar los resultados del conteo y para proporcionar evidencia respecto de la confiabilidad de dichos procedimientos.

Cuando el inventario está situado en varias localidades, se puede considerar cual es el lugar más apropiado para la asistencia, tomando en cuenta la importancia relativa del inventario y la evaluación del riesgo inherente y de control en los diferentes lugares.

Retomando otro ejemplo sobre la obtención de evidencia, se puede mencionar la confirmación de saldos de las cuentas por cobrar, el auditor puede seleccionar un grupo determinado de clientes del contribuyente y solicitar que le proporcione estados de cuentas, cuyas respuestas sean giradas a él mismo.

El auditor deberá obtener evidencia sobre la aprobación de actas importantes de la Junta General de socios y directores en las que asumen su responsabilidad y aprobación por la presentación razonable de los estados financieros.

La solicitud de confirmación de saldos, el auditor puede expresarla de dos formas: en la que se pide al deudor que

confirme su acuerdo o exprese su desacuerdo con el saldo registrado, o en la que se pide una respuesta, sólo en caso de desacuerdo con el saldo registrado.

Ordinariamente, el auditor encuentra necesario confiar en evidencia de auditoria que es persuasiva y no conclusiva y a menudo buscar evidencia de auditoria de diferentes fuentes para soportar la misma aseveración.

Para efectos legales, al obtener evidencia, según lo establecido en el Código Tributario, se deberá examinar todos los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente, y las notas relacionadas a dichos estados, las declaraciones tributarias, las pruebas relacionadas, y las demás obligaciones de los diferentes tributos, respecto al período a dictaminar fiscalmente, así mismo dejará constancia del cumplimiento o no, de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, detallando en qué consisten las obligaciones formales y sustantivas incumplidas, cuantificando monetariamente el impacto impositivo por cada uno de los diferentes tributos, inclusive si hubieren sido subsanados.

El Código Civil distingue tres clases de culpa como lo son Culpa Grave, Culpa Leve, Culpa Levísimo, pero de acuerdo a las definiciones, descritas en el mismo, solo en una de ellas involucra al Profesional, como es la "Culpa Grave o Culpa Lata" que consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes y de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materia civil equivale al Dolo, el cual consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.



TABLA N.6

## 3.1.5 Responsabilidad en la elaboración de los Papeles de Trabajo.

Situaciones	Detalle de la Responsabilidad	Referencia Legal	Referencia Técnica	Responsabilidad ante el Ministerio de Hacienda	Responsabilidad ante el Contribuyente
Documentar el desarrollo de toda la Auditoría.	Elaborar Papeles de Trabajo.	Art. 72 literal b) del Reglamento del Código Tributario.	Sección 230 Normas Internacionales de Auditoría.	Exhibición de los papeles de trabajo, todo documento que sustente el desarrollo de la Auditoría.	Solicitar al Contribuyente toda la información, documentos y registros.
	Custodia y propiedad.	Art. 72 literal b) del Reglamento del Código Tributario	Sección 230 Normas Internacionales de Auditoría.		

	Mantenerlos en buen estado. Para efectos de su presentación.	Art.147 Código Tributario. Art. 89 Reglamento del Código Tributario. Art. 135 literal e), Código Tributario y Art. 23 inciso 4 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.	Sección 230 Normas Internacionales de Auditoria.	Exhibición de los papeles de trabajo, todo documento que sustente el desarrollo de la Auditoría.	Solicitar al Contribuyente toda la información, documentos y registros.
	Guardar confidencialidad de los mismos.	Romanos II y III de los postulados básicos.	Sección 230 Normas Internacionales de Auditoria.		

*Fuente: Información propia, utilizando los datos obtenidos del Código Tributario y su respectivo reglamento, Ley del Ejercicio de Contaduría Pública, Postulados Básicos y Normas Internacionales de Auditoria.*

Los papeles de trabajo son aquellos registros documentados que proporcionan el soporte principal del informe de auditoría, incluyendo observaciones, hechos, argumentos y todo tipo de prueba objetiva de la información obtenida; constituyéndose en evidencia probatoria recopilada por el auditor para mostrar el trabajo que ha efectuado, los métodos y procedimientos que ha seguido y las conclusiones u objeciones que ha determinado.

La base técnica en que se sustenta principalmente el trabajo de auditoría son las Normas Internacionales de Auditoría, las cuales establecen los requisitos que deben poseer las personas que se dedican a la ejecución de toda auditoría, y proporcionan los lineamientos a seguir en el desarrollo de ésta.

En la elaboración de los papeles trabajo, el auditor deberá considerar las técnicas y procedimientos necesarios para obtener evidencia suficiente y competente, que le permitan establecer, si los contribuyentes han cumplido o no con las Obligaciones Tributarias.

A fin de promover la eficiencia y asegurar un nivel mínimo de documentación, es conveniente contar con cierto grado de

estandarización en la preparación y presentación de los papeles de trabajo.

El propósito del examen de una fiscalización, es expresar una opinión, ya sea sobre las deficiencias de control interno identificadas y/o de la Gestión Administrativa ejecutada, que ocasiona errores o incumplimientos fiscales; por lo cual los papeles de trabajo preparados durante el examen son la evidencia principal para sustentar los hallazgos sobre el cumplimiento de las disposiciones tributarias.

Los papeles de trabajo son necesarios para el desarrollo y la supervisión eficiente de auditoría, pero sobre todo proporcionan evidencia de que el examen fue realizado de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría. Estos deben cumplir con los objetivos siguientes:

- Proporcionar evidencia del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas durante el transcurso de la auditoría, sobre las cuales se basa la preparación del Dictamen e Informe Fiscal, así como la elaboración y presentación de la Carta a la Gerencia.

- Sustentar la información que puede ser utilizada en exámenes futuros y de guía en la inducción del personal nuevo de auditoría.

Los papeles de trabajo debidamente respaldados son útiles cuando el trabajo es objetivo, y proporcionan ayuda a quien los objeta, en casos como: situaciones no resueltas, hechos que no fueron sujetos a seguimientos, o un tratamiento inadecuado de temas importantes.

Se debe evitar incluir información innecesaria en los papeles de trabajo. Los detalles excesivos de registros del contribuyente y largas explicaciones de procedimientos realizados, reducen la eficiencia de las auditorías.

Las Normas de Auditoría que regulan la preparación de los papeles de trabajo establecen que estos son propiedad de la Unidad de Auditoría y estarán a disponibilidad del equipo de auditores, por lo que se debe adoptar procedimientos razonables para mantener la confidencialidad, custodia y conservación de estos, por un periodo de tiempo suficiente para satisfacer cualquier requerimiento legal.

El Reglamento del Código Tributario, manifiesta que los papeles de trabajo son propiedad de la entidad o persona nombrada para dictaminar fiscalmente, los cuales deben

estar disponibles cuando la Administración Tributaria ejerza sus facultades de fiscalización y control, dicha documentación deberá conservarla, por un período de cinco años contados a partir de la emisión del Dictamen e Informe Fiscal.

Los papeles de trabajo deben ser claros y concisos, proporcionar su registro adecuado y sin ambigüedades del trabajo realizado y las razones de las decisiones tomadas sobre temas conflictivos, deben ser lo suficientemente completos como para que un auditor experimentado sin conocimiento previo de la unidad, pueda comprender cual fue el trabajo realizado.

Una de las formas de comprobar que el auditor ha cumplido con su responsabilidad, es por medio de la documentación física, en donde se plasman los asuntos que son importantes para apoyar la opinión de auditoría y dar evidencia de que se llevó a cabo de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.

Los papeles de trabajo más comunes, para documentar el desarrollo de la Auditoría tanto fiscal como financiera, se describen a continuación, sin embargo es de considerar que

existen otros tipos de documentos que soportan el trabajo del auditor:

#### **Hoja de Trabajo (HT)**

Es una cédula que refleja los rubros de los Estados Financieros sujetos a examen; así también contiene columnas para los ajustes y saldos determinados en la auditoría, su función es vincular lo Estados Financieros con los registros contables y las pruebas efectuadas por el auditor.

#### **Cédula Sumaria**

Resumen o clasifican las cuentas de mayor o valores declarados, y a partir de ella se preparan cédulas homogéneas. Estas contienen columnas específicas para ajustes y saldos determinados, generalmente contienen la conclusión en relación con el trabajo realizado y la base legal correspondiente.

#### **Cédula de Detalle o Descriptiva**

Son preparadas con la finalidad de detallar los saldos de las subcuentas de Mayor, reflejadas en la cédula sumaria.

#### **Cédula Analítica**

Son cédulas que revelan el trabajo del auditor en cuanto a la profundidad del análisis y de las evidencias probatorias, ellas facilitan los cálculos, verificaciones, tomas de inventarios, conciliaciones de saldos y otros procedimientos de auditoría.

### **Cédula de Pendientes**

Esta clase de cédulas puede ser de dos tipos:

- La elaborada por el Auditor, conteniendo las interrogantes que se presentan en el desarrollo de la auditoría y que requieren de alguna explicación o detalle de documentación no proporcionada por el contribuyente y;
- La elaborada por Supervisor, para documentar las situaciones que no quedan claras durante la revisión de los Pt's o documentación que no ha sido obtenida por el auditor para documentar los hallazgos.

### **Cédula de Hallazgos**

Las cédulas de hallazgos contienen todos los incumplimientos determinados durante la ejecución del trabajo. Además sirven de fundamento en la elaboración de Cartas a la Gerencia, Dictamen e Informe fiscal.

Estas pueden ser:

- A favor del contribuyente: Reconocimiento de Ingresos, Costos y Gastos.
- En contra del contribuyente: Ingresos y Débitos Omitidos, Objeciones a Compras y Créditos Fiscales, Costo y Gastos, etc.

Debe contener como mínimo: Referencia a los Papeles de Trabajo; Condición del hallazgo, es decir una explicación suficiente de cada incumplimiento, detalle de los



documentos, valores, fechas, etc., que sustenten cada hallazgo y su Base Legal tanto de los artículos infringidos como los sancionatorios.

#### **Cédula Narrativa o de Memorando**

Esta puede contener información obtenida mediante entrevistas con el contribuyente o sus empleados y otras fuentes, sobre diversos aspectos, entre ellos: respuestas al cuestionario de control interno, investigación efectuada en la Administración Tributaria y otras Instituciones. Su finalidad es dejar evidencia de las situaciones mencionadas.

#### **Cédula preparadas por el cliente (C.P.C)**

Son las preparadas y/o proporcionadas por el cliente a requerimiento del auditor, (es recomendable que una vez recibida se le coloca una marca que indique que es una cedula preparada por el cliente) y su información debe cruzarse o validarse con los registros o documentos.

#### **Cédulas obtenidas de otras fuentes**

Son todos aquellos documentos preparados u obtenidos de fuentes que son independientes del cliente auditado y del auditor mismo. Estas se identificarán con las siglas CPT(cédulas preparadas por terceros).

Los papeles de trabajo no deben limitarse únicamente a mostrar información cuantitativa, también deben de incluir notas y explicaciones que describan el trabajo desarrollado, los procedimientos adoptados, las conclusiones y hallazgos respecto a los resultados obtenidos.

Los papeles de trabajo deben prepararse a lápiz, en una forma sencilla, con claridad y nitidez, de tal manera que sea fácil su comprensión; la información que contenga debe ser exacta, sin errores, con letra legible y que se expliquen por sí solos.

El auditor elaborará las cédulas de trabajo necesarias, y cuando se esté desarrollando la Auditoría Fiscal, debe dejar constancia sobre los aspectos siguientes:

Impuesto sobre la Renta:

- ✓ Generalidades
- ✓ Ingresos, Costos y Gastos
- ✓ Hallazgos y Conclusiones
- ✓ Otras

IVA:

- ✓ Generalidades
- ✓ Ingresos- Débitos, Compras - Créditos
- ✓ Hallazgos y Conclusiones

✓ Otras

Antes de preparar una cédula de trabajo, el auditor debe considerar los objetivos a lograr, los procedimientos a aplicar, y la Información que deben contener las cédulas de trabajo, para evitar incluir información no útil en los objetivos de la fiscalización. Es importante poseer una tabla que sirva para referenciar las cédulas de ingresos, costos y gastos, con otras áreas relacionadas que son auditadas; deben poseer claridad, exactitud y ordenamiento de cada cédula de trabajo a elaborar, aplicando una referencia adecuada para cada una junto con el programa de auditoría.

Es necesario considerar que la información que contiene cada cédula de trabajo constituye una prueba o evidencia que sustentará el trabajo realizado y los hallazgos incluidos en la carta a la gerencia y dictamen e informe fiscal.

Haciendo referencia a lo establecido en el Reglamento del Código Tributario, el auditor deberá hacer mención expresa de que revisó en función a su naturaleza y mecánica de aplicación los ajustes practicados por el contribuyente, asimismo, que declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros, conciliando, en su caso, las diferencias con

los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su representación.

El auditor deberá adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y retenerlos por un periodo suficiente que permita satisfacer las necesidades de la práctica, de acuerdo con los requisitos legales y profesionales.

El principio de confidencialidad del auditor ordinariamente le impediría reportar fraude o error a una tercera parte. Sin embargo, en ciertas circunstancias, dicho principio se obvia por los estatutos, leyes y reglamentos.

TABLA N.7

## 3.1.6 Responsabilidad en la elaboración del Dictamen e Informe.

Situaciones	Detalle de la Responsabilidad	Referencia Legal	Referencia Técnica	Responsabilidad ante el Ministerio de Hacienda	Responsabilidad ante el Contribuyente
Finalización de la Auditoría.	-Elaborar el Dictamen e Informe Fiscal.	Arts.129 y 132 a) Art. 65 Reglamento del Código Tributario	Sección 700 Normas Internacionales de Auditoria.	Cumplir con la normativa establecida.	Dar una opinión sobre el cumplimiento de lo formal y lo sustantivo.
	-Cumplir con requisitos para la elaboración del Dictamen; Expresando el cumplimiento o no de las obligaciones.	Arts. 132 a), 135 c), d), 136 Código Tributario Art. 59 del Reglamento del Código Tributario	Sección 700 y 800 Normas Internacionales de Auditoria.		
	-Cumplir con el plazo de presentación del dictamen.	Art. 134 del Código Tributario			

Después de finalizada la Auditoría.	-Firmar los Estados Financieros para efectos legales.	Art.66 del Reglamento del Código Tributario.	Sección 580,700 y 1007 Normas Internacionales de Auditoria.	Tener la disponibilidad ante un requerimiento de la Administración Tributaria.	Brindar cualquier aclaración al contribuyente sobre la auditoría llevada a cabo.
	-Presentar en el momento que la Administración lo requiera los papeles de trabajo y otras evidencias que ésta solicite.	Arts. 132 a), 135 literal e), 173 literal n) del Código Tributario. Art. 23 inciso 4 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública			Tener la disponibilidad ante un requerimiento de la Administración Tributaria.
Presentación de los Estados Financieros.	Verificar si los Estados Financieros cumplen con Norma contable vigente.	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.			

*Fuente: Información propia, los datos han sido obtenidos del Código Tributario y su respectivo Reglamento, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, Normas Internacionales de Auditoria Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado.*

Antes de emprender un trabajo de auditoría con propósito especial, el auditor deberá asegurarse de que hay acuerdo con el cliente sobre la naturaleza exacta del trabajo y la forma y contenido del dictamen que será emitido. Para evitar la posibilidad de que el dictamen del auditor sea usado para propósitos que no son los planeados, el auditor puede desear indicar en el dictamen el propósito para el cual se prepara el dictamen y cualesquiera restricciones sobre su distribución y uso.

En el caso de información financiera que va a ser entregada por una entidad, a autoridades del gobierno, fideicomisarios, aseguradoras y otras entidades, puede haber un formato prescrito para el dictamen del auditor. Dichos dictámenes prescritos pueden no estar de conformidad con los requisitos de las NIA'S; Por ejemplo, el dictamen prescrito puede requerir una certificación de hechos cuando una expresión de opinión es apropiada, puede requerir una opinión sobre asuntos fuera del alcance de la auditoría, o puede omitir un texto esencial. Cuando se le solicita que dictamine en un formato prescrito, el auditor deberá considerar la substancia y texto del dictamen prescrito y, cuando sea necesario, deberá hacer los cambios apropiados para conformarlo a los requerimientos de NIA'S, ya sea rephraseando la forma o anexando un dictamen separado.

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros, considerar si estos han sido preparados de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros aceptable, ya sea de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), u otras normas o prácticas nacionales relevantes.

El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de opinión escrita sobre los estados financieros tomados como un todo. El dictamen del auditor incluye los siguientes elementos básicos:

#### Título

El dictamen del auditor deberá tener un título apropiado, que lo distingan de cualquier otro.

#### Destinatario

El dictamen del auditor estará dirigido en forma apropiada según lo requieran las circunstancias del trabajo y los reglamentos. El dictamen generalmente es dirigido a los accionistas o al consejo de directores de la entidad, cuyos estados financieros están siendo auditados, para efectos



legales, el dictamen fiscal se dirigirá a la Administración Tributaria.

#### Entrada o párrafo introductorio

El dictamen del auditor deberá identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha del periodo cubierto.

El dictamen debe incluir una declaración que exprese que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad, y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría.

#### Párrafo de alcance

El dictamen del auditor deberá describir el alcance de la auditoría declarando que esta fue conducida de acuerdo con NIA'S o de acuerdo con normas o prácticas nacionales relevantes según lo apropiado.

El Alcance se refiere a la capacidad del auditor de llevar acabo los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias.

El dictamen deberá incluir una declaración de que la auditoría fue planeada y desempeñada para obtener certeza

razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Describirá la auditoría, en cuanto a la forma de examinar, sobre una base de pruebas, para obtener la evidencia, que sirve para soportar los montos y revelaciones de los estados financieros, evaluar los principios contables usados en la preparación de los mismos; evaluar las estimaciones importantes hechas por la administración en la preparación de los estados financieros; y Evaluar su presentación general.

#### Párrafo de opinión

El dictamen del auditor deberá expresar claramente la opinión del auditor respecto de sí, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de acuerdo con el marco conceptual para informes financieros y, donde sea apropiado, sí los estados financieros cumplen con los requisitos legales.

Los términos usados para expresar la opinión del auditor son "dan un punto de vista verdadero y razonable" o "presentan razonablemente, respecto de todo lo importante," y son equivalentes.

El marco conceptual para informes financieros se determina por NIC, por reglas emitidas por órganos profesionales y por el desarrollo de la práctica general dentro de un país, con una apropiada consideración de la razonabilidad y con la debida consideración a la legislación local.

#### Fecha del dictamen

El auditor deberá insertar en el dictamen, la fecha en que se terminó la auditoria, la responsabilidad del auditor es dictaminar sobre los estados financieros de acuerdo con los preparados y presentados por la administración, por lo tanto no deberá fecharlos antes de la fecha en que los estados financieros sean firmados o aprobados por la administración.

#### Dirección del auditor

El dictamen deberá tener una dirección específica, y esta debe ser donde está ubicada su oficina.

#### Firma del auditor

El dictamen deberá ser firmado por el despacho de auditoría, en aquellos casos que el encargado de dictaminar sea una persona jurídica, o en su defecto el auditor como persona natural.

Como aspecto legal sobre este apartado se establece como dictamen fiscal, el documento donde se plasma la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, la cual será emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado.

El Código Tributario establece, que el Informe Fiscal, es aquel documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el auditor y los resultados obtenidos, lo que constituirá un fundamento para lo expresado en el dictamen.

El dictamen e informe fiscal que se emita corresponderá a períodos comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año y podrá ser un período menor, sólo en los casos en que las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades, deberán cumplir con la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente, así mismo las sociedades en liquidación tendrán dicha obligación por cada uno de los períodos o ejercicios de imposición, según sea el caso, comprendidos desde la fecha de inscripción de la disolución hasta aquel en que finalicen los trámites de la liquidación y previo a su inscripción.

Las obligaciones de los auditores fiscales son:

- a) Emitir el Dictamen e Informe Fiscal conforme a los requerimientos legales.
- b) Guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al sujeto pasivo objeto del Dictamen.
- c) Reflejar en el Dictamen e Informe Fiscal la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y leyes tributarias, respectivamente, del sujeto pasivo dictaminado;
- d) Garantizar que lo expresado en el Dictamen Fiscal e Informe fiscal éste respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que debe llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dichos registros.
- e) Atender los requerimientos que formule la Administración Tributaria, suministrando dentro de los plazos que esta le señale, la información solicitada relacionada con el dictamen e informe emitido, incluyendo los papeles de trabajo.

El dictamen e informe fiscal deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Deberá realizarse de acuerdo a las disposiciones establecidas en el Código Tributario, su reglamento, leyes tributarias, ley reguladora del ejercicio de la contaduría.
- b) Poseer la firma del auditor que dictamine y sello que contenga el número de registro de autorización del Consejo de la vigilancia de la Contaduría Pública.
- c) Presentar por escrito a la Administración Tributaria a más tardar el treinta y uno de mayo del año siguiente al período que se dictamine.

No tendrá validez para la Administración Tributaria los dictámenes e informes fiscales emitidos en las siguientes circunstancias:

- Cuando los registros contables, estados financieros u otro documento contable o legal, no tenga respaldo en libros o documentos que no esté acorde con la realidad.
- En los casos que se emitan dictámenes, informes u opiniones que afirmen, confirmen o avalen actos, operaciones o registros inexistentes.
- Cuando no se hayan examinado o verificado directamente, por el auditor, o por el personal bajo su responsabilidad, las operaciones contables sobre las cuales se está expresando una opinión.

- Emitir dictámenes en términos falsos, maliciosos, inexactos o de forma que promuevan confusión.
- Efectuar actuaciones profesionales en las empresas donde él, su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, sean administradores, gerentes, ejecutivos o presten a cualquier título servicios; o donde tengan algún interés particular, o pueda existir conflicto de interés en la misma.
- Emitir dictámenes, informes u opiniones a personas o a empresas, sociedades, instituciones o asociaciones donde él, sus socios o accionistas, o empleados, sea el responsable también de la contabilidad en forma directa.
- Omitir dentro del desarrollo de su trabajo, la metodología o procedimientos utilizados, así como el nivel de confiabilidad estadístico de ellas, cuando la naturaleza del trabajo lo requiera.
- Hacer uso de nombres diferentes a los que aparezcan en el Registro del Consejo.
- Cuando se haya sido director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a

él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le atribuyan sus servicios.

- Cuando se haya tenido alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente, que le impidan mantener su independencia e imparcialidad.
- Cuando se reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.
- Cuando se tenga la calidad de agente o corredor de bolsa de valores o similares en ejercicio; y,
- Cuando se trate de empleados o funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Corte de Cuenta de la República.

En aquellos casos cuando se emite un dictamen, en una fusión y liquidación de sociedades, el período a examinar comprenderá lo siguiente:

a) Fusión de sociedades:

1. Desde el primer día del ejercicio en que se dé el acuerdo de fusión, hasta la fecha que contenga el último balance publicado de las sociedades, en caso que los hechos ocurran en un mismo ejercicio.



2. Si la fecha de los balances publicados correspondiere a ejercicio posterior al de la toma del acuerdo, el período a dictaminar comprenderá, desde el primer día del ejercicio de la fecha de los balances, hasta el de la inscripción de escritura correspondiente en el Registro de Comercio.
3. Del primero de enero al treinta y uno de diciembre, del siguiente ejercicio en el que se inscriba la escritura correspondiente.

b) Liquidación de sociedades:

Desde el primer día del ejercicio en que se dé la inscripción del acuerdo de disolución en el Registro de Comercio, hasta que se concluya el proceso de liquidación. En caso de que el proceso de liquidación perdure por varios ejercicios, el contribuyente estará obligado a dictaminarse por cada uno de los ejercicios hasta que finalicen dichos trámites.

Los plazos para presentar el dictamen e informe fiscal en los casos mencionados anteriormente, son los siguientes:

Sociedades en liquidación o proceso de fusión, el Dictamen Fiscal conjuntamente con el informe fiscal, deberá ser presentado por el período y ejercicio que corresponda, dentro de los seis meses siguientes, contados a partir de

la fecha de la inscripción del acuerdo o sentencia de disolución, o acuerdo de fusión y si antes de este plazo se realiza el proceso de liquidación o fusión, deberá presentarlo previa solicitud de inscripción de la escritura pública de liquidación o fusión en el Registro de Comercio.

Para todos los casos en que se requiera la presentación del informe y dictamen fiscal, lo hará a la Administración Tributaria, mediante una carta de presentación, que especifique los documentos requeridos, en original y copia; en ésta última se consignará la fecha, sello y firma en señal de recibido por la Administración Tributaria.

A continuación se detallan los documentos que deben ser presentados a la Administración Tributaria, lo mismo que la forma en que deben estar elaborados:

◆ Dictamen fiscal

El dictamen fiscal que emita el auditor, se identificará apropiadamente para distinguirlo de otros tipos de dictámenes, se dirigirá a la Administración Tributaria; para el caso de la auditoría fiscal, que en el párrafo de opinión se exprese el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias del contribuyente a diferencia de la financiera que se plasma el grado de razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

Que se audita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y los estados financieros que contienen las cifras acumuladas que son base para la elaboración de las declaraciones tributarias, la responsabilidad del contribuyente por las cifras auditadas, la responsabilidad del auditor de emitir una opinión y la garantía de que las cifras examinadas están respaldadas en los libros y documentos legales.

En el párrafo del alcance se especificará la forma en que se realizó la auditoría, aclarando que se planificó y se examinaron las cifras mediante pruebas selectivas.

En el párrafo siguiente al de la opinión, se especificarán los incumplimientos formales de los sustantivos, subsanados y no subsanados, debiendo cuantificarse monetariamente el impacto impositivo de los incumplimientos sustantivos.

Nombre y número de registro del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría que lo autoriza a dictaminar, lugar donde fue emitido, así como firmar, consignar la fecha y sellar el informe fiscal.

◆ Estados financieros

Los estados financieros deben ser firmados por el contribuyente, su representante legal o apoderado, el contador y el auditor que dictamina para efectos fiscales.

Presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

Contendrán un sello que indique que son responsabilidad del contribuyente, que las cifras están de acuerdo a sus registros legales y auxiliares, que han sido examinadas solamente las del período dictaminado para propósitos fiscales y que se muestran en forma comparativa para los efectos que requiere la Administración Tributaria. Los estados financieros no se presentarán en forma comparativa cuando el período a dictaminar es menor de un año.

◆ Anexos a los estados financieros

◆ Informe fiscal

El informe contendrá un párrafo en que se expresará, que se emite apegado a lo dispuesto en el Código Tributario, las leyes tributarias aplicables al contribuyente, los respectivos reglamentos tributarios, y en relación con la auditoría practicada a los estados financieros, declaraciones tributarias del contribuyente y a los documentos respectivos, conforme a las Normas Internacionales de Auditoría.

En un párrafo que especificará como se llevó a cabo el trabajo y los procedimientos fundamentales desarrollados,

haciendo referencia a los anexos o cuadros correspondientes.

Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que corresponda dictaminar. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente, retenedor o perceptor, ésta se mencionará en forma expresa y se detallará como parte del párrafo de los resultados de la auditoría; de lo contrario se señalara que no se observó omisión alguna.

Asimismo manifestará que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, de que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.

Se hará mención de que se verificó el cálculo y el pago de los tributos que se causen, así como de las retenciones y percepciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y de Impuesto sobre la Renta, anticipos a cuenta, detallando cualquier

diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa en el párrafo de los resultados de la auditoría.

Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones legales tributarias, señalando, en su caso, el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

Se hará mención de los ajustes practicados por el contribuyente que correspondan a ejercicios anteriores.

Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos originadas por reclasificaciones para su representación.

Asimismo se manifestará que se revisó la información relativa a los incentivos fiscales y a las resoluciones obtenidas de la Administración Tributaria, haciéndose

constar cualquier incumplimiento de las disposiciones legales tributarias en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos como en observancia de requisitos para tener derecho a los incentivos respectivos.

Se revelarán los saldos y las transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas. Estas transacciones son, entre otras, la adquisición o enajenación de bienes, la prestación o recepción de servicios; el otorgamiento o recepción del uso o goce temporal de bienes; así como la celebración de contratos que den lugar al pago de regalías, comisiones u otro tipo de pagos.

Se hará mención expresa de la existencia o no de contingencias fiscales por litigios o recursos pendientes y por criterios fiscales utilizados por el contribuyente diferentes de los emanados por la Administración Tributaria que hayan sido divulgadas por ésta.

En un párrafo se especificarán los resultados de la auditoría fiscal practicada con base a las pruebas y procedimientos desarrollados, haciendo mención sobre si se determinaron diferencias para los diferentes tributos examinados respecto a las cifras que constan en las declaraciones tributarias, con las cifras acumuladas de

operaciones sujetas a tributo que se muestran en los estados financieros y registros legales, en caso de existir incumplimientos determinados, se detallarán las cifras, y las bases legales infringidas.

### **3.1.7 Responsabilidad del profesional ante la renuncia como auditor fiscal de una entidad.**

Cuando el auditor a obtenido un conocimiento amplio de las actividades que desarrolla el contribuyente y determina que éste es un cliente de alto riesgo, deberá ampliar al cien por cien sus pruebas de auditoría hacia las áreas a evaluar.

El auditor en el desempeño de su trabajo puede encontrarse en situaciones en que el cliente, al cual ha sido nombrado para dictaminar fiscalmente, desaparezca ó que existan dificultades de liquides hasta llegar a la quiebra y por lo cual puede ser intervenido judicialmente, otra podría ser cuando el contribuyente no cumple con el pago de los honorarios establecidos en el contrato, entonces el auditor ante tales situaciones podrá tomar la decisión de renunciar, comunicándoselo al cliente si fuere posible y a su vez a la administración tributaria, expresando por escrito el motivo de la renuncia; lo mismo puede suceder cuando la información no le es proporcionada oportunamente,



con la diferencia que deberá evidenciar que fue solicitada y no se le proporciono.

Si esto no le permite continuar con el trabajo original, deberá retirarse y considerar si hay alguna obligación, ya sea contractual o de otro tipo, además reportar a otras partes, como al consejo de directores o de accionistas, las circunstancias que lo obligan al retiro.

El auditor nombrado para dictaminar fiscalmente en ningún caso podrá excusarse de emitir el dictamen e informe, salvo compruebe que se encuentra con impedimentos legales o inhabilitación, que le imposibiliten efectuar su labor profesional, comunicándolo dentro de un mes posterior de conocido el impedimento, al contribuyente que lo ha contratado.

El auditor nombrado, podrá renunciar a su cargo cuando justifique las causas que lo motivan, en aquellos casos cuando el contribuyente no le proporcione la información necesaria para concluir su trabajo satisfactoriamente, deberá informar a la Administración Tributaria para que determine si de acuerdo a la información obtenida y a los indicadores técnicos procede iniciar una fiscalización,

anexando pruebas que la información y documentación fue solicitada oportunamente.

## CAPITULO IV

### 4. Conclusiones y recomendaciones

Como resultado de la investigación de campo y bibliográfica desarrollada para la temática planteada podemos concluir y recomendar las siguientes situaciones.

#### 4.1 Conclusiones

1. La actividad económica del país, se ha visto involucrada en una variedad de leyes fiscales, que gravan con impuestos las operaciones que realizan las empresas de negocios, de tal forma que el Ministerio de Hacienda dispone unificar criterios y leyes creando el Código Tributario y su respectivo reglamento, sin embargo aun no se tiene un documento en el cual se especifique y unifiquen criterios sobre las responsabilidades técnicas y legales que tiene el profesional en las diferentes situaciones, en que se ve inmerso al momento de realizar la auditoria fiscal.
2. La diversidad de criterios que la Administración Tributaria proporciona por medio del departamento de atención al contribuyente, en cuanto a la aplicación del código tributario y su reglamento, origina

confusiones y como consecuencia errores en su aplicabilidad, por parte del profesional; ya que debido a lo novedoso de la situación no obtiene una respuesta definida a sus inquietudes, que le permitan desarrollar de forma acertada, la aplicación legal, como parte de su responsabilidad.

3. En el aspecto técnico los profesionales consideran que existe diferencia en cuanto a su responsabilidad en la aplicación de los procedimientos a emplear, al momento de elaborar los dictámenes fiscales y financieros, sin embargo no existe diferencia en cuanto al grado de responsabilidad al emitir dictamen, lo que permite demostrar que existe poco conocimiento y actualización en lo Técnico y Legal.

#### **4.2 Recomendaciones**

A continuación se presentan las siguientes recomendaciones:

1. Se recomienda a los profesionales en Contaduría Pública, estudiantes y a todas aquellas personas

interesadas en conocer sobre esta área; utilizar el documento, el cual define su responsabilidad en la aplicación técnica y cuyas normas son fundamentales en el desarrollo de su trabajo; y en el aspecto legal le permitirá identificar interpretaciones apropiadas que influyen directamente en la responsabilidad del profesional en el ejercicio de la auditoría fiscal.

2. Que la Administración Tributaria, capacite adecuadamente al personal que brinda asesorías, para que éste responda con acierto a las inquietudes de los usuarios, permitiendo la unificación de criterios, con el propósito de prestar asesoría eficiente con interpretaciones apropiadas de algún aspecto legal que influya directamente en la responsabilidad del profesional.
3. Que en el ejercicio de la profesión, el Contador Público debe tener una educación continuada sobre la aplicación las normas, principios, leyes y reglamentos, que regulan su actividad en el campo técnico, ético, civil, tributario y penal, con la finalidad de prestar un servicio adecuado, a su cliente y al público en general, manteniendo de esta

forma la credibilidad de la profesión ante la sociedad.

## Bibliografía

### LIBROS

- **Ayala Guevara, Mario Leoncio.** Sistema de la Ley Tributaria Salvadoreña, Editorial Universitaria, San Salvador. El Salvador C.A. año 1973.
  
- **Contreras, Hugo y González, Leonel.** Aplicación Practica del Impuesto al Valor Agregado; Editorial Cepet, Impresores Alfabeta Lira 140 Santiago de Chile, Noviembre de 1991.
  
- **Dornbusch - Ficher.** Macroeconomía, Tercera Edición año 1985.
  
- **González Irigoyen, Rómulo.** (Reimpresión 1986). Como hacer una tesis de Contador Público, Segunda Edición, Editorial Banca y Comercio, S.A.
  
- **Jiménez, Antonio.** Lecciones de Derecho Tributario, México Distrito Federal. Edición 1983.
  
- **López, Elizondo.** La Investigación Contable Significación y Metodología, Impreso en LITOGRAF, S.A.

- **Mendoza Orantes, Ricardo.** Conozca el I.V.A., Editorial Jurídica Salvadoreña, año 1992.
- **Portin Magaña, René.** Impuesto sobre la Renta, publicado por la editorial de la Universidad de El Salvador año 1968.
- **Rojas Soriano, Raúl.** Guía para Realizar Investigaciones Sociales, 5° Edición año 1989.

#### TRABAJOS DE GRADUACIÓN

- **Barahona Morales, Claudio Eugenio.** (1992) Sistemas de Normas que regulan la conducta del Auditor Fiscal, Tesis, Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas.
- **Calderón, Jaime Roberto.** (1996) Las Responsabilidades del Contador Público ante la Evasión Fiscal en El Salvador. Tesis, Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas.
- **Guevara Pereira, José Atilio.** (1994) Estudio y evaluación del contenido y aplicación del Código de Ética Profesional por el Auditor Externo de El



Salvador, Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas.

- **Hernández Díaz, Vicente de Jesús.** (1994) La participación del Contador Público ante los cambios originados en la ley del Impuesto sobre la Renta y ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas.
  
- **Molina, Molina Maria Gertrudis.** (1992) Guía Teórico Práctica de obligación Contable de las Leyes de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio en El Salvador, Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas.

#### **CODIGOS**

- **Código Civil de la República de El Salvador.** Edición de 2001.
  
- **Código de Comercio de El Salvador.** Edición de 2001.
  
- **Código Penal de El Salvador.** Edición 1999.

- **Código Procesal Penal de El Salvador.** Edición de 1999.
- **Código Tributario de EL Salvador.** Edición 2001.

#### **LEYES, REGLAMENTOS y GUIAS**

- **Ley de Impuesto sobre la Renta.** Edición 2001.
- **Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.** Edición 2001.
- **Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría**  
Decreto N. 828; vigencia 1 de abril del año 2001.
- **Ministerio de Hacienda**  
Reglamento de Aplicación del Código Tributario  
Decreto N° 117, vigencia 19 de Diciembre de 2001.
- **Dirección General de Impuestos Internos**  
Guía de Orientación General para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal N. DG-001/2001.  
30 de mayo de 2001.

#### **NORMAS, REVISTAS Y SEMINARIOS**

- **Comité Internacional de Prácticas de Auditoría 2000**  
Normas Internacionales de Auditoría.
  
- **Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C**  
Normas Internacionales de Contabilidad de 1999,  
Federación de Colegios de Profesionistas.
  
- **Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos, Unidad de Fiscalización del Contribuyente.**  
Revista Resoluciones. Noviembre-Diciembre (1999) N° 6  
El Salvador.
  
- **Seminarios**  
Asociación Cooperativa de Ahorro, Crédito y  
Aprovisionamiento de Contadores de El Salvador, de  
Responsabilidad Limitada. (ACCES DE R.L.)  
Facilitadores: Lic. José Leonet Zelaya.  
Lic. Edgardo Búcaro Castro.  
-“Planeación y Desarrollo de una Auditoría Fiscal”.  
Realizado los días 26 y 2 de febrero de 2002.  
-“Papeles de Trabajo para una Auditoría Fiscal”.  
Realizado los días 9 y 16 de febrero de 2002.

# **A N E X O**

## **ANEXO 1**

**Estudio General.** Consiste en la apreciación de las características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias. El Auditor aplica su juicio profesional basado en la preparación y la experiencia para obtener los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar que pudieren requerir atención especial, por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de las redacciones o de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y los abonos. De manera similar, el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que generalmente debe aplicarse antes de cualquier otra.

**Análisis.** Consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. Generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados

financieros para conocer cómo están integrados, y puede ser de dos clases: Análisis de saldo y análisis de movimientos.

**Inspección.** Es el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

**Confirmación.** Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, o que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto informar de una manera válida sobre ella.

**Investigación.** Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa. Con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa.

**Declaración.** Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa. Esto es aplicable cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo amerite y está

limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que participaron en las operaciones realizadas, o tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

**Certificación.** Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, con la firma de una persona autorizada para ello.

**Observación.** Presencia física en la realización de ciertas operaciones o hechos, cerciorándose de la forma en que se llevan a cabo, para tener convicción de los sucesos.

**Cálculo.** Verificación matemática de alguna partida. Existen datos en la contabilidad que son el resultado de informaciones proporcionados por el departamento de cómputo, sobre bases predeterminadas, es en este momento donde el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática mediante el cálculo independiente.





