

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



***Lineamientos para el desarrollo de una
auditoría fiscal de calidad***

TRABAJO DE GRADUACIÓN PRESENTADO POR:

Pérez Mayorga, Iris Elizabeth
Barrera Jovel, Juan Pablo
Acevedo Martínez, José Alfredo

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

MARZO DE 2004

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

INDICE

RESUMEN	5
INTRODUCCION	8
CAPÍTULO I	
MARCO TEÓRICO	
1.1 Antecedentes	11
1.1.1 La Hacienda Pública	11
1.1.1.1 Evolución de la Hacienda Pública	11
1.1.2 Fiscalización tributaria	13
1.1.3 Origen y evolución de la auditoría	14
1.1.3.1 Orígenes remotos de la actividad profesional ..	14
1.1.3.2 Auditoría estatal	16
1.1.3.3 Antecedentes históricos de la auditoría como profesión.	16
1.1.3.4 Desarrollo de la auditoría en El Salvador	21
1.2 Generalidades sobre la auditoría	22
1.2.1 Concepto de auditoría	22
1.2.2 Naturaleza de la auditoría	23
1.2.3 Objetivos de la auditoría	24
1.2.4 Clases de auditoría	24

1.2.4.1	Auditoría financiera	26
1.3	Aspectos relevantes sobre auditoría fiscal	26
1.3.1	Definición de auditoría fiscal	30
1.3.2	Objetivos de la auditoría fiscal	31
1.3.3	Importancia de la auditoría fiscal	33
1.3.4	Naturaleza de la auditoría fiscal	34
1.3.5	Clasificación de la auditoría fiscal	35
1.3.5.1	Auditoría fiscal interna	35
1.3.5.2	Auditoría fiscal externa privada	36
1.3.6	Fases de la auditoría fiscal	36
1.3.7	Alcance de la auditoría fiscal	37
1.3.8	Diferencia entre auditoría fiscal y auditoría financiera.	38
1.3.9	Responsabilidad del auditor independiente como auditor fiscal.	43
1.3.9.1	Ante el cliente	43
1.3.9.2	Ante el Estado	46

CAPÍTULO II

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1	Objetivos de la investigación	49
2.1.1	Objetivo General	49
2.1.2	Objetivos Específicos	49
2.2	Tipo de Estudio	50
2.3	Recopilación de datos.	51
2.4	Identificación del Universo	53
2.5	Determinación de la Muestra	53
2.6	Encuesta dirigida a los auditores independientes	58
2.7	Procesamiento de la información	58
2.7.1	Tabulación y análisis de datos	58

CAPÍTULO III

PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

3.1	Tabulación y análisis de datos	59
3.2	Diagnóstico de la Investigación	71

CAPÍTULO IV

LINEAMIENTOS PARA EL DESARROLLO DE UNA AUDITORÍA FISCAL DE CALIDAD.

4.1	Perfil del Auditor Fiscal	73
4.1.1	Cualidades Personales	74
4.1.2	Cualidades Profesionales	76
4.2	Lineamientos para el desarrollo de la Auditoría Fiscal	77
4.2.1	Definición del tipo de Auditoría Fiscal	77
4.2.1.1	Concepto de Auditoría Fiscal	77
4.2.1.2	Naturaleza de la Auditoría Fiscal	78
4.2.1.3	Objetivo de la Auditoría Fiscal	78
4.2.1.4	Elementos de la auditoría fiscal	79
4.2.1.5	Importancia de la auditoría fiscal	80
4.2.1.5	Alcance de la Auditoría Fiscal.	80
4.2.2	Desarrollo del Examen	82
4.2.2.1	Planeación	84
4.2.2.1.1	Conocimiento del Cliente	84
4.2.2.1.2	Estudio y Evaluación del Control Interno.....	86
4.2.2.2	Desarrollo de la auditoría fiscal	87
4.2.2.2.1	Etapa preliminar.	92
4.2.2.2.1.1	Nombramiento de auditor	92
4.2.2.2.1.2	Comunicación con el departamento de auditoria	93
4.2.2.2.1.3	Entrevistas	93
4.2.2.2.1.4	Recorrido por las instalaciones	93
4.2.2.2.1.5	Manuales de procedimientos	94
4.2.2.2.1.6	Elaboración del programa de auditoría	94

4.2.2.2.1.7	Información que requiere el auditor externo antes de iniciar su revisión final	96
4.2.2.2.1.8	Carta solicitud de información que se requiere del cliente	97
4.2.2.2.1.9	Cuestionario preliminar legal	98
4.2.2.2.2	Etapas intermedias	99
4.2.2.2.2.1	Objetivos	99
4.2.2.2.2.2	Desarrollo	100
4.2.2.2.2.3	Papeles de trabajo	102
4.2.2.2.3	Etapas finales	103
4.2.2.2.3.1	Objetivo	103
4.2.2.2.3.2	Desarrollo	103
4.2.2.2.3.3	Cierre de la auditoría	106
4.2.2.2.3.4	Discusión de ajustes y reclasificaciones	106
4.2.2.2.3.5	Declaraciones de la administración	106
4.2.2.2.3.6	Informe final de sugerencias	107
4.2.2.2.3.6.1	Forma y contenido del informe	108
4.2.2.2.3.6.2	Forma de presentación del informe	109
4.2.2.2.3.6.3	Sugerencias para mejorar el control interno de las empresas	110
4.2.2.2.3.7	Emisión del Dictamen	112
4.2.2.2.3.7.1	Elaboración del dictamen	112
4.2.2.2.3.7.2	Características del dictamen	112
4.2.2.2.3.8	Cuestionario de terminación de auditoría	113
4.2.2.2.3.8.1	Objetivos	114
4.2.2.2.3.8.2	Utilización	114
4.2.3	Consideraciones legales para el desarrollo de la auditoría fiscal	115
4.2.3.1	Obligaciones del auditor	115

CAPITULO V	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
5.1	Conclusiones 120
5.2	Recomendaciones 122
BIBLIOGRAFIA 124	
ANEXOS 126	

INDICE DE ANEXOS

ANEXO 1. Diferencias Básicas Entre la Auditoría Financiera y Auditoría Fiscal.

ANEXO 2. Encuesta de Investigación.

ANEXO 3. Caso Práctico.

RESUMEN

En el año de 2001, se aprobó el Código Tributario en el que se exige el nombramiento de un auditor para que dictamine fiscalmente para los contribuyentes que cumplan con los requisitos contemplados en el referido cuerpo legal, este Código también exige los requisitos que debe cumplir la persona encargada de la realización del trabajo encomendado.

Es así como los gremios de contadores públicos se preocupan por la responsabilidad recibida y se avocan al Ministerio de Hacienda con la finalidad que les facilite la realización de la labor, con el propósito de dar cumplimiento a la ley y que la auditoría fiscal cumpla con las expectativas, la Administración Tributaria emite la Guía Para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal.

Tomando en cuenta que las técnicas y prácticas de la auditoría a diario se vuelven más importantes para el control de las obligaciones tributarias establecidas en las diferentes normas, y que además existe una normativa que exige que el trabajo de auditoría sea desarrollado adecuadamente, lo que incluye que debe ser planeado apropiadamente para obtener resultados satisfactorios; surge la idea de elaborar el

documento denominado **LINEAMIENTOS PARA EL DESARROLLO DE UNA AUDITORÍA FISCAL DE CALIDAD**, cuyo contenido se describe brevemente a continuación:

En el capítulo I, se presenta el marco teórico en el cual se describen los antecedentes históricos y la teoría básica sobre la auditoría fiscal, las etapas del proceso a través del cual se desarrolla, que se dividen en: a) Planeación, b) Ejecución y c) la Finalización e informe.

En el capítulo II, se presenta la metodología utilizada para la investigación, que comprende el tipo y el área de estudio, el universo sobre el cual se realizó la investigación y los métodos e instrumentos utilizados para la recolección de datos.

En el capítulo III, se presenta la tabulación de los resultados obtenidos de la investigación y el diagnóstico que resalta las principales debilidades detectadas en la misma.

En el capítulo IV, se desarrollan los aspectos que constituyen los lineamientos a considerar por el auditor para desarrollar el trabajo de la auditoría fiscal, finalizando con

los procedimientos mínimos a desarrollar en la ejecución del trabajo.

En el capítulo V, se plantean las conclusiones a las cuales se llegó luego de la tabulación de los resultados y las recomendaciones que se consideran necesarias poner en práctica por los entes investigados para el mejoramiento en el desarrollo de la auditoría.

Finalmente se describe la bibliografía que sirvió de base para el desarrollo de la investigación, para la elaboración del documento y como anexos se presentan el modelo de planilla de decisiones preliminares y formatos a utilizar en los papeles de trabajo.

INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria, entre otras actividades, es la responsable de la recaudación del erario público. El desarrollo de esta función se basa fundamentalmente en la aplicación de la normativa tributaria, impulsando controles y desarrollando actividades que garanticen el cumplimiento de las obligaciones tributarias y para ejercer esta facultad cuenta con un cuerpo de auditores responsables de las fiscalizaciones.

Sin embargo, un instrumento útil del control lo constituye la auditoría fiscal, implementada desde el año dos mil uno conforme lo establece el Código Tributario. Es de hacer notar que auditoría fiscal no es igual que fiscalización, ya que la primera ha sido confiada a los contadores públicos autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, y son ellos los responsables de realizar el trabajo y presentar el Dictamen e Informe Fiscal ante el Ministerio de Hacienda y la fiscalización es realizada por auditores que actúan en representación del fisco.

Los auditores acostumbrados a realizar auditorías financieras y sin experticia en materia fiscal, enfrentan serios problemas al desarrollar el trabajo, en cuanto a que no se

focalizan al ámbito tributario, con el agravante que no existen antecedentes que detallen lineamientos y aspectos a considerar al momento de la ejecución de la auditoría fiscal.

Este trabajo de investigación fue dirigido a conocer los antecedentes y la problemática que existe en el trabajo de auditoría fiscal y el por qué es importante realizar este tipo de estudio, ya que se trató de establecer la frontera entre la auditoría financiera y la auditoría fiscal, y se estableció como objetivo primordial de investigación proponer un marco de referencia para el desarrollo de este tipo de auditoría para dotar con elementos a los auditores para que los tomen en cuenta a fin de que se elabore una auditoría de calidad acorde a los regulado por el citado Código.

La metodología empleada en cuanto a la elaboración de la investigación se utilizó el modelo hipotético deductivo, que se basa en la corriente filosófica del positivismo. Este enfoque es llamado también cuantitativo, porque concibe la realidad capaz de estudiarse a partir de datos estadísticos, obtenidos por medio de la aplicación de instrumentos como encuestas, entrevistas, cuestionarios y otros.

La investigación fue de estudio descriptivo, porque se describieron y analizaron los fenómenos encontrados comparando la relación causa-efecto entre la población de estudio, constituido éste por los contadores públicos autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría del área metropolitana de San Salvador.

Todo especificado mediante la muestra por medio de los instrumentos para recabar información verificable. Permitiendo explicar así los resultados y comparar la hipótesis planteada sobre las variables; siendo estas, el trabajo de auditoría fiscal y los lineamientos para desarrollarla.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

1.1 Antecedentes

1.1.1 La Hacienda Pública

1.1.1.1 Evolución de la Hacienda Pública

La sociedad ha evolucionado y la Hacienda Pública ahora no es más que el reflejo de tal transformación. La Hacienda Clásica, seguía los dictados del liberalismo del siglo XIX, conocido en ese entonces como "Estado Policía" de los economistas seguidores de Adam Smith o "Estado Burgués" de los marxistas. Limitar al mínimo la acción estatal, restringiéndola a las tradicionales funciones de policía, justicia, ejército y diplomacia, reservando toda otra actividad a la esfera privada, constituía el principio sustancial de dicha corriente. Y, en el campo económico, principalmente, debía abstenerse de intervenir y dejar actuar libremente las iniciativas privadas, la libre concurrencia y las "leyes del mercado".¹

El objeto de la Hacienda Pública, era procurarse los recursos necesarios para cubrir los gastos derivados de las funciones de administración que le estaban encomendadas. Estos

¹ Cook, J. W., Winkle, G. M.; Auditoría, Edición 39, agosto 1988, Nueva Editorial Iberoamericana.

gastos eran reducidos y se encontraban en exacto equilibrio con los ingresos.

Actualmente, estos gastos aparecen crecidos. Este crecimiento muestra una evolución significativa de la función del Estado. Ya no se cree en la superioridad incondicional de la iniciativa privada en el campo económico. Se critica en cambio, que la libre concurrencia sin dirección y abandonada a sí misma, tiende a destruirse con la constitución de convenios corporativos, que hace que evolucione la economía hacia una restricción consciente de la producción; y que la distribución de las riquezas, resultante de las leyes económicas del liberalismo, es en demasía injusta.

Es así como el Estado da un viraje. Interviniendo en la vida social y económica con el objeto de fomentar la utilidad pública y el interés social, la seguridad social, la producción en los períodos de crisis, trata de evitar el alza de los precios, mantiene el poder de adquisición del dinero en los períodos de inflación, estimula en todo momento la mejor utilización de las riquezas nacionales, y, en definitiva, procura una mejor distribución de la renta nacional así como de los factores productivos, tierras, capital, etc.

1.1.2 Fiscalización tributaria

El control preventivo del producto de la actividad tributaria referente a la recaudación, está a cargo de un organismo estatal. El Ministerio de Hacienda, es el organismo que tiene por cargo la fiscalización de la Hacienda Pública. El Artículo 173 del Código Tributario literalmente DICE: "La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios." ²

Este organismo fiscalizador, respecto de la actividad tributaria y conforme a esa disposición legal, entre otras, tiene estas atribuciones relevantes: a) vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos y demás contribuciones cuando la ley lo determina; b) autorizar toda salida de fondos del tesoro público, de acuerdo con el Presupuesto, intervenir preventivamente en todo acto que de manera directa o indirecta afecte al tesoro público o al patrimonio del Estado; c) vigilar, inspeccionar y glosar las

² Código Tributario (D.L. No. 230, del 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo 349 del 22 de diciembre de 2000), Art. 173.

cuentas de los funcionarios que manejan fondos o bienes públicos, etc.; d) fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas, etc.

1.1.3 Origen y evolución de la auditoría

1.1.3.1 Orígenes remotos de la actividad profesional

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos. El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por los escribanos independientes, pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. A medida que se desarrolló el comercio, surgió la necesidad de las revisiones independientes para asegurarse de la adecuación y finalidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales.³

El origen remoto de lo que puede considerarse la fiscalización de las cuentas por funcionarios independientes podría hallarse en Grecia, donde por primera vez se llevan registros de naturaleza pública. Las cuentas de la Hacienda Pública eran controladas por revisores expertos.

³ Cashin, J. A.; Manual de Auditoría, Vol. I, Ediciones Centrum Técnicas Científicas, 1988.

En el siglo XII, en Inglaterra, el "sheriff" de cada condado presentaba dos veces por año las cuentas ante un organismo de fiscalización (Auditory Comptorum Seascari); Los gastos por los que no se acompañaba la correspondiente rendición eran impugnados.

En el medioevo aparecen los auditores que eran funcionarios que escuchaban la rendición de cuentas que hacían oralmente los responsables (senescales) de la administración del mayor feudal en Gran Bretaña.

En un principio los auditores trasmitían verbalmente a sus mandantes su dictamen sobre lo que habían observado y escuchado. Más tarde su examen se extendió a los registros donde se originaban las rendiciones de cuentas y cuando éstas se hicieron por escrito, los auditores también comenzaron a emitir su dictamen de igual manera. Según un manuscrito del siglo XIII, se requerían para el auditor iguales condiciones que las actuales, es decir, pericia y conocimiento de su profesión e independencia de criterio.⁴

⁴ www.geocities.com/ahauditoria.

1.1.3.2 Auditoría estatal

Con la disminución del poder feudal y el afianzamiento del poder real la función del auditor se hizo particularmente estatal. La fiscalización de las cuentas estatales fue debilitándose hasta convertirse en una mera labor de comprobación de la corrección aritmética de las cuentas.

Finalmente fue con las leyes sobre sociedades anónimas que la profesión de contador público adquiere en Gran Bretaña jerarquía y reconocimiento oficial (1844).

1.1.3.3 Antecedentes históricos de la auditoría como profesión.

La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de la Ley que rezaba "Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude". También reconocía... "Una aceptación general de la necesidad de efectuar una versión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas". Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoría creció y floreció en

Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos hacia 1900. En Inglaterra se continuó haciendo hincapié en cuanto a la detección del fraude como objetivo primordial de la auditoría.

En los que podría llamarse los días en los que se formó la auditoría, a los estudiantes se les enseñaban que los objetivos primordiales de ésta eran:

- La detección y prevención de fraude.
- La detección y prevención de errores.

Sin embargo, en los años siguientes hubo un cambio decisivo en la demanda y el servicio, y los propósitos más importantes se resumen en dos:

- El cerciorarse de la condición financiera actual y de las ganancias de una empresa.
- La detección y prevención de fraude, siendo éste un objetivo menor.

Este cambio en el objetivo de la auditoría continuó desarrollándose, no sin oposición, hasta aproximadamente 1940. En este tiempo "Existía un cierto grado de acuerdo en que el auditor podía y debería no ocuparse primordialmente de la detección de fraude". El objetivo primordial de una auditoría independiente debe ser la revisión de la posición financiera y

de los resultados de operación como se indica en los estados financieros de los clientes, de manera que pueda ofrecerse una opinión sobre la adecuación de estas presentaciones a las partes interesadas.

Paralelamente al crecimiento de la auditoría independiente en los Estados Unidos, se desarrollaba la auditoría interna y del Gobierno, lo que entró a formar parte del campo de la auditoría. A medida que los auditores independientes se percibieron de la importancia de un buen sistema de control interno y su relación con el alcance de las pruebas a efectuar, se mostraron partidarios del crecimiento de los departamentos de auditoría dentro de las organizaciones de los clientes, que se encargaría del desarrollo y mantenimiento de los procedimientos de control interno, independientemente del departamento de contabilidad general. Progresivamente, las compañías adoptaron la expansión de las actividades del departamento de auditoría interna hacia áreas que están más allá del alcance de los sistemas contables. En la actualidad, las unidades de auditoría interna son las que realizan las revisiones de las operaciones financieras que forman parte todas las fases de las corporaciones.

La auditoría gubernamental fue oficialmente reconocida en 1921 cuando el Congreso de los Estados Unidos de Norte América estableció la Oficina General de contabilidad.⁵

Esta ley es la que investiga todos los asuntos relativos a los cobros, pagos y aplicación de los fondos públicos. Legislaciones posteriores ampliaron y clarificaron su autoridad auditora, particularmente con respecto a las corporaciones del Gobierno, pero la ley 1921 sentó la base primaria para el amplio alcance de la auditoría, yendo más allá de la contabilidad, asuntos financieros y cumplimiento legal.

En la primera etapa de la auditoría moderna no era preciso aplicar mucho criterio técnico como no fuera el juzgar la imputación y clasificación adecuada de las operaciones afectadas por la sociedad. En la mayoría de los casos sus funciones consistían en determinar por medio de los elementos de juicio a su alcance, si los hechos que se decían haber producido estaban corroborados por documentación adecuada y debidamente demostrados en los estados contables.

Esta circunstancia dio lugar a que los primeros auditores británicos del siglo XX mantuvieran la antigua terminología y certificaran que los estados contables demostraban en forma

⁵ www.5campus.org/lección/auditoría.

veraz y correcta el estado de los negocios, la fecha dada y la ganancia (o pérdida en su caso) del ejercicio.

Diversos factores afectaron la técnica contable tanto en su funcionamiento como en sus fines. Correlativamente, el auditor tuvo que introducir un nuevo enfoque en su trabajo en el que adquirió gravitación en su juicio técnico sobre lo que representaba ganancia y lo que podía activar o diferir así como respecto a lo que era o no gravable.

La contabilidad hizo énfasis en conceptos tales como activo, pasivo, ganancia y pérdidas devengadas, se generalizó la práctica de las amortizaciones, etc., todo ello subrayó la existencia de elementos subjetivos en la contabilidad que pusieron a prueba el discernimiento técnico del auditor.

El contador público, pues, aparece en el siglo XIX en la Gran Bretaña.

Italia e Inglaterra fueron los primeros que tuvieron organizaciones profesionales de contadores, que exigían exámenes rigurosos. Las funciones de esos organismos eran parecidas al artesanado de la edad media.

En Gran Bretaña al asumir el mando el gobierno laborista en 1945 se suprimieron estos resabios medioevales.

Se denominó público al contador por las circunstancias de ofrecer sus servicios públicamente.

1.1.3.4 Desarrollo de la auditoría en El Salvador

En El Salvador el auge del estudio contable se da a partir de 1972 con la creación del primer Colegio de Estudios Contables, ya que en ese entonces no existían firmas de auditores independientes. En octubre de 1930 se fundó la corporación de contadores de El Salvador, los que en 1931 fundaron la Escuela de Comercio y Hacienda.

El 15 de octubre de 1940 se publicó la Ley del Ejercicio del Contador Público, cuyo texto sirvió de base para el ejercicio de la profesión y nombramiento del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública, la cual fue derogada por el Código de Comercio en 1971. Lo que a su vez fue sustituido por la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, emitida el 29 de febrero del dos mil.

En 1960 se funda la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador. El 9 de septiembre de 1965 se fundó el Colegio Salvadoreño de Contadores Públicos. El 20 de junio de 1977 se fundó el Colegio de Contadores Públicos Académicos.

La auditoría tomó auge en el año de 1940 con la utilización de auditores externos por instituciones privadas y públicas, a tal grado que ha adquirido mayor reconocimiento e importancia. Los primeros auditores internos enfocaron su atención hacia la contabilidad de algunos aspectos de control financiero. Con el tiempo se fueron extendiendo a cubrir otras áreas no financieras, y en los últimos tiempos, los nuevos cambios a leyes vigentes que se relacionan con la contaduría pública, el auditor ha asumido nuevas atribuciones y responsabilidades en la profesión de la Auditoría Externa.

1.2 Generalidades sobre la auditoría

1.2.1 Concepto de auditoría

Auditoría de puede definir de la siguiente forma: "Es la recopilación y evaluación sobre la información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar el estado de correspondencia sobre la información y los criterios establecidos; tendrá que ser desarrollada por una persona competente"⁶.

⁶ Cook, J. W., Winkle G. M.; Op. Cit., Pág. 5.

Los componentes expuestos en la definición anterior que ayudan a un mejor entendimiento de su significado son los siguientes:

- Recopilación y Evaluación
- Información Cuantificable
- Entidad Económica
- Determinar e Informar
- Correspondencia
- Persona Competente.

Generalmente se concibe la auditoría como un acto de control, tan remoto casi como la historia de la humanidad. Internamente constituye en sí una actividad de control y como tal, nace simultáneamente con el movimiento económico y financiero, producto de la desconfianza para unos y la necesidad de seguridad en el buen uso e información de los recursos para otros, cuando dejaron de ser manejados o administrados directamente por el propietario.⁷

1.2.2 Naturaleza de la auditoría

Por las características de la auditoría debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico en el cual se plasmen

⁷ Jesús María Peña Bermúdez ; “Control, Auditoría y Revisión Fiscal”, ECOE Ediciones, Bogotá, Octubre 2000, pág. 43.

los hallazgos derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operacional y el efecto y las consecuencias de los problemas detectados.

Congruentemente con la información anterior debe precisarse que no es posible que como resultado final del trabajo se presente una opinión fundamentada tipo dictamen sobre estados financieros, sobre el grado de eficiencia existente en la empresa.

1.2.3 Objetivos de la auditoría

Se puede sintetizar en un solo los objetivos de la auditoría: emisión de un concepto e informe juicioso, ecuánime, veraz e imparcial sobre la tarea adelantada y previamente acertada con el interesado, examinada bajo normas profesionales de trabajo.

1.2.4 Clases de auditoría

Según sea realizada por personal vinculado o no laboralmente a la empresa, la auditoría puede clasificarse en dos grandes ramas:

a) *Auditoría externa*

Conocida también como independiente, centrada tradicionalmente su labor hacia los estados financieros con el fin de emitir una opinión o dictamen sobre su razonabilidad, aportando credibilidad por el análisis que de estos hace un profesional ajeno a la empresa que los prepara, los cuales una vez estudiados y evaluados son dictaminados.

También está orientada a presentar un Dictamen sobre el cumplimiento de ciertas obligaciones para el ente encaminado, como es el caso de la auditoría fiscal.

b) *Auditoría Interna*

Es desarrollada por personal vinculado laboralmente a la institución aunque al más alto nivel, con el fin de garantizar un análisis objetivo e independiente de lo examinado.

Dependiendo de lo que se busque con el examen u objetivo específico, se puede concluir que existen diferentes tipos de auditorías, incluyendo en todas una evaluación al control interno respectivo, sin embargo bien puede efectuarse una auditoría exclusiva del control interno:

- Financiera
- Administrativa
- Social
- Ecológica
- De Cumplimiento
- De informática
- De gestión
- Integral

1.2.4.1 Auditoría financiera

Normalmente ejercida por auditores externos, consistente en la emisión de un dictamen por parte de quien la realiza, sobre la razonabilidad o grado de acercamiento representativo a la realidad económico-financiera de una empresa con base en el examen efectuado principalmente sobre la búsqueda, acumulación y producción de información.

La auditoría financiera tiene como objetivo el examen y evaluación de los saldos y su presentación en los estados financieros, para dictaminar sobre la razonabilidad de éstos con base en las normas de auditoría generalmente aceptadas. Para el desarrollo de ésta se apoya en la auditoría operativa y en la evaluación del control interno que le permite formar un concepto sobre la necesidad del alcance de las pruebas a efectuar y procedimientos a aplicar. A mejor control mayor confiabilidad. El auditor debe quedar completamente satisfecho de su estudio para rendir la opinión debidamente sustentada.

1.3 Aspectos relevantes sobre auditoría fiscal

Dentro de la clasificación de la auditoría se encuentra la auditoría de cumplimiento que es la que ejerce el control posterior o consecutivo sobre la aplicación de la normatividad existente para el manejo empresarial, registros contables,

presentación de estados financieros, etc. En otras palabras, tiene como objetivo verificar e informar sobre el cumplimiento de las disposiciones comerciales, laborales, *tributarias*, civiles, estatutarias, de seguridad social e industrial, medio ambiente y presupuestarias desde el punto de vista legal y estatutario, reportando los resultados con las recomendaciones pertinentes.

Este tipo de auditoría es la que contiene a la auditoría fiscal que se desarrolla en el país con la entrada en vigencia del Código Tributario.

La auditoría fiscal ha sido implementada en muchos países con el fin de verificar que los contribuyentes cumplan con la obligación que la legislación tributaria les requiere en materia de tributos. La diferencia en la aplicación de un país y otro consiste en la forma de desarrollarla y por quienes es desarrollada.

En el caso de México, la figura del dictamen fiscal se implementó en 1959 y se realizaba de forma voluntaria y no fue sino hasta el año 1992 que se estableció tal examen como obligatorio. La manera de realizarla consiste en que el contador público emite un dictamen financiero al que agrega un apartado de revisión fiscal respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes sujetos a la auditoría, y que

además, dicho contador es autorizado por el ramo de Hacienda Pública.

En Ecuador, el dictamen fiscal apareció en el año de 1999 estableciéndose desde su inicio de forma obligatoria para todos los contribuyentes siendo el mismo auditor externo el que se encarga de emitir el dictamen fiscal y presentarlo a las autoridades de la Hacienda Pública, según lo establece la Ley de Régimen Tributario y la Ley de Compañías; leyes que se clasifican como mercantiles.

En El Salvador, la auditoría fiscal surge como resultado de la obligatoriedad del Código Tributario, contenido en el Decreto Legislativo número 230 de fecha 14 de Diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No. 241 Tomo 349 del 22 de ese mismo mes y año, cuya vigencia inició el 1 de enero de 2001, en el cual se establece la auditoría fiscal para los contribuyentes que cumplan cualquiera de las condiciones comprendidas en el artículo 131 del citado Código. Con el establecimiento de este instrumento la Administración Tributaria pretende incrementar los controles en los contribuyentes a fin de que cumplan con las obligaciones tributarias y se disminuya la evasión fiscal. Se diseñó además, la Guía de Orientación General para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, en fecha 30 de mayo de 2001 por parte del Ministerio de Hacienda, modificándose por

primera vez el 20 de mayo de 2002, y por segunda ocasión el 19 de junio del 2002 y fue el 27 de junio de ese mismo año que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría emitió la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, con carácter opcional para el ejercicio 2001 pero obligatoria para los ejercicios 2002 y siguientes.

Las condiciones que establece el Código Tributario para que los contribuyentes se dictaminen fiscalmente son las siguientes⁸:

- Poseer al 31 de diciembre del ejercicio que finaliza, un activo de ¢10,000,000 ó \$1,142,857.14.
- Ingresos al 31 de diciembre del ejercicio que finaliza de ¢5,000,000 ó \$571,428.57.
- Las personas jurídicas cuando exista fusión o transformación de sociedades, el ejercicio en que se den dichos actos.
- Cuando se liquiden las sociedades, desde la inscripción del acuerdo de disolución hasta que finalicen los trámites de liquidación.

Con la entrada en vigencia de dicho Código, los contribuyentes que cumplían con los requisitos antes

⁸ Código Tributario, Op. Cit. Art. 131.

mencionados, debían presentar su primer Dictamen e Informe Fiscal para el ejercicio 2001 en el período que vencía para su presentación, el 31 de mayo de 2002, concediéndoseles una prórroga hasta el 31 de julio del mismo año. Se estimó que para esa época se presentaron alrededor de cuatro mil dictámenes de empresas obligadas a ello.

Para el ejercicio 2002, el segundo dictamen que se presentaría, se concedió prórroga hasta el 31 de julio 2003, siendo la fecha de presentación según el Código Tributario, el 31 de mayo.

Con la primera presentación de los dictámenes, se pudo observar que los auditores independientes poseían ciertas deficiencias en la realización de su labor, debido a que es un trabajo nuevo realizado por ellos y porque no existe un documento que señale los lineamientos que éste debe tomar en cuenta al momento de desarrollarlo.

1.3.1 Definición de auditoría fiscal

La auditoría fiscal es el proceso sistemático para obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los

criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas; ello implica verificar como la entidad ha registrado las operaciones resultantes de sus relaciones con la Hacienda Pública -su grado de adecuación con Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA)-, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado con arreglo a las normas fiscales de aplicación.

La Norma Para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias da un concepto general, a saber, que la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, es el trabajo que un licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado realiza para expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas de los contribuyentes obligados a dictaminarse fiscalmente.

1.3.2 Objetivos de la auditoría fiscal

Los principales objetivos que persigue la Auditoría fiscal son los siguientes:⁹

- Constituir una herramienta de control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, mediante

⁹ www.ragaso.com/indexos/fiscal.htm

la participación de una persona externa a la Administración Tributaria.

- Promover la cultura tributaria, ya que constituye un autocontrol de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que califican para dicho efecto.
- Coadyuvar al logro de las metas presupuestarias.

En la auditoría fiscal existen dos grupos generales de objetivos que están encaminados a evaluar si la entidad auditada:

- Ha cumplido de forma consistente y racional con sus obligaciones fiscales.
- Ha contabilizado adecuadamente las operaciones derivadas de sus relaciones con la administración tributaria.

Así, dentro del primer grupo de objetivos, se puede incluir aspectos tales como la presentación en tiempo y forma de las correspondientes declaraciones fiscales; el pago de las mismas, en su caso; la correcta utilización de los beneficios que permite la legislación fiscal; la confección con arreglo a la normativa de los libros-registro exigidos por la misma, etc.

Entre los objetivos incluidos en el segundo grupo se puede mencionar los siguientes: la presentación adecuada de activos,

pasivos, ingresos y gastos conforme a PCGA, así como de la información obligatoria y específica a incluir en la memoria; caso de existir contingencias fiscales, evaluar la correcta valoración y presentación de las mismas con arreglo a la normativa vigente; etc.

1.3.3 Importancia de la auditoría fiscal

La auditoría fiscal es de importancia para el contribuyente en el sentido que le ayuda a subsanar los errores que pueda estar cometiendo que contravengan las disposiciones legales tributarias, además de servir de guía para cumplir con sus obligaciones al Estado en relación a los impuestos que le son aplicables.

Para el estado, la auditoría fiscal es de gran importancia ya que en el dictamen constará la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. Junto con el dictamen se agregará el informe fiscal el cual es el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal. La Administración Tributaria revisará los dictámenes e informes fiscales y demás documentos anexos que presenten los auditores

nombrados para dictaminar fiscalmente, con el fin de verificar el cumplimiento tributario del contribuyente.

El dictamen fiscal se ha constituido en un elemento útil de fiscalización indirecta para la autoridad pues dichos documentos servirán de base para la toma de decisiones por parte del Ministerio de Hacienda en cuanto al cumplimiento o no de las obligaciones tributarias del contribuyente y para tomarlo en cuenta al momento de realizar su inspección fiscal o fiscalización.

1.3.4 Naturaleza de la auditoría fiscal

La auditoría fiscal es de naturaleza equivalente a un autocontrol ya que el producto de la misma no es una liquidación legal, ni puede ser utilizada para determinar impuesto complementario, por el contrario el contribuyente tiene la oportunidad de solventar los señalamientos de manera voluntaria.

1.3.5 Clasificación de la auditoría fiscal

La Auditoría Fiscal se puede clasificar de la siguiente forma, atendiendo a la realización dentro de la empresa:

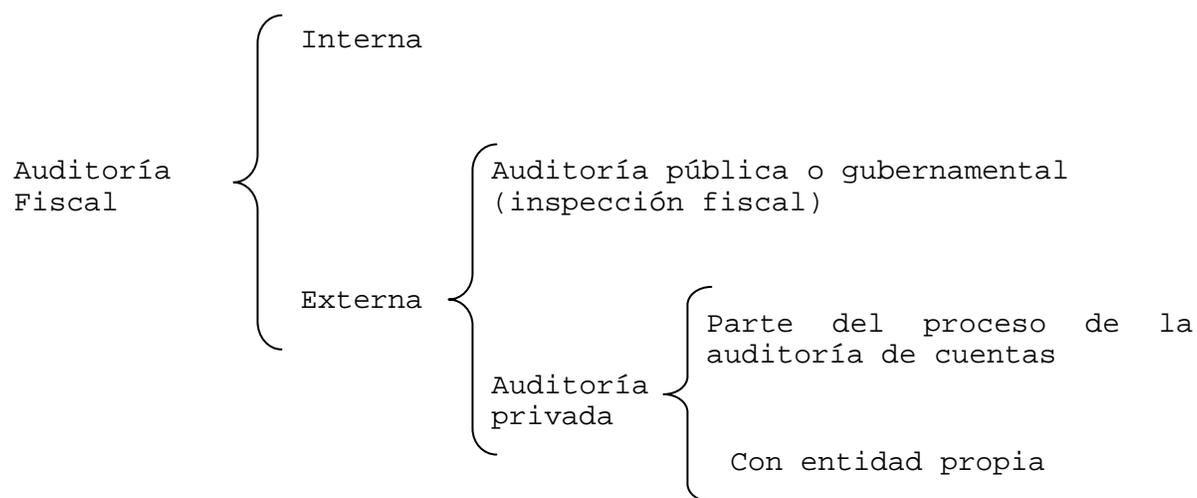


Figura 1. Clasificación de la auditoría fiscal

1.3.5.1 Auditoría fiscal interna

En la figura 1 se muestra la clasificación de la auditoría, una de ellas es la interna, en la cual las personas encargadas de llevar a cabo esta labor pueden ser tanto trabajadores de la entidad -normalmente integrados en el departamento de auditoría interna de la misma-, como profesionales externos contratados para lograr los mismos fines, como ambos a la vez.

1.3.5.2 Auditoría fiscal externa privada

La auditoría fiscal en el contexto de la auditoría de cuentas puede ser entendida de dos formas:

- Bien como una parte de la auditoría general de estados financieros, ya que, el tener que dar una opinión sobre la situación patrimonial y financiera de la empresa en su conjunto implica que tal opinión se extienda a todas las áreas, de forma que también incluya una opinión sobre la situación fiscal de la entidad, en el sentido de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y su correcto registro.
- Ya sea como una auditoría limitada exclusivamente al ámbito tributario, encaminada a fijar las responsabilidades de la empresa ante el fisco y efectuada en beneficio del contribuyente. En este caso el auditor externo se limitaría básicamente a la verificación de las declaraciones tributarias, tarea que, por ejemplo para el impuesto sobre sociedades, exigirá prácticamente una auditoría completa.

1.3.6 Fases de la auditoría fiscal

En lo que respecta a la auditoría fiscal privada específica se entiende que las fases que atraviesa la misma, en poco o nada difieren de las señaladas para la auditoría de estados

financieros. Sin embargo, existen ciertas particularidades en la auditoría fiscal. Dichas fases son:

- Contactos preliminares
- Formalización del contrato de auditoría y la carta de aceptación
- Planificación del Trabajo
- Desarrollo del programa de auditoría
- Supervisión
- Obtención de la carta de salvaguarda de la dirección
- Entrega de la carta de recomendación
- Entrega del informe de auditoría

1.3.7 Alcance de la auditoría fiscal

La auditoría fiscal deberá corresponder a períodos anuales comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año y sólo en los casos señalados en los literales c) y d) del artículo 131 de este Código podrá corresponder a un período menor.

El trabajo del auditor tendrá el alcance suficiente para opinar sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas del ente auditado, dejando constancia en el cuerpo del dictamen

del cumplimiento o no de dichas obligaciones, sea que éstas correspondan a períodos tributarios mensuales o, a períodos o ejercicios de imposición regulados por el Código Tributario o por las leyes tributarias respectivas, incluidos en el período del dictamen, con excepción de las establecidas en la Ley del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces.

1.3.8 Diferencia entre auditoría fiscal y auditoría financiera.

La auditoría fiscal persigue un doble objetivo: en primer lugar comprobar que el ente ha cumplido adecuadamente las obligaciones tributarias, habiendo provisionado correctamente los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales, y, en segundo, si se ha producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos.

De tal manera que los objetivos principales del auditor fiscal son: evidenciar, de un lado, si el reflejo contable de los eventos fiscales es razonable de acuerdo con las normas establecidas, y de otro, si las obligaciones legales se han cumplido adecuadamente.

Sin embargo, el auditor externo, recomienda una serie de actuaciones, informando privadamente de unos hechos para expresar

públicamente una opinión profesional, sobre la adecuación o no de los estados financieros a unos criterios preestablecidos.

Conviene, entonces, diferenciar ambas funciones. En este sentido, el objetivo perseguido por el auditor externo no coincide, en modo alguno con el perseguido por el auditor fiscal, ya que éste centra su actuación en verificar si la entidad ha cumplido sus obligaciones tributarias, informando, en caso contrario, el incumplimiento de tal obligación de acuerdo con la legislación vigente, lo que incluirá deuda tributaria más sanción más intereses.

De todo lo anterior se puede establecer las siguientes diferencias y similitudes entre la auditoría fiscal y la financiera:

Cuadro 1. Diferencias y semejanzas de la auditoría fiscal y auditoría financiera

	Auditoría financiera	Auditoría fiscal
OBJETIVO	Opinar sobre si los estados financieros expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de	Expresar una opinión acerca del cumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte del ente auditado, así como determinar si las bases imponibles declaradas por

	Auditoría financiera	Auditoría fiscal
	los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada	la entidad son correctas conforme a los criterios legales establecidos
OPINIÓN	Hay supuestos en los que es posible denegar la opinión	Se debe emitir opinión en todo caso.
ACCESO A LA INFORMACIÓN INTERNA	Amplio acceso a la información económico-financiera, por tratarse de una colaboración profesional, así como a los controles internos establecidos por la entidad	Menos facilidades para el acceso a la información, así como para apoyarse en los controles internos de la entidad
OPORTUNIDAD	Desarrolla su función, normalmente, de forma casi simultánea a los hechos que verifica	Su actuación se inicia tras el término del plazo legal para nombramiento de auditor fiscal.
MEDIOS	Obtención de información a terceros limitada.	Obtención de información a terceros limitada.
	Cruces de información restringidos a datos internos de la entidad.	Cruces de información restringidos a datos internos de la entidad.

	Auditoría financiera	Auditoría fiscal
PROCEDIMIENTOS	Cuestionario fiscal, indagaciones orales y escritas	Indagaciones orales y por escrito, cuestionario fiscal
	Conciliaciones globales limitadas a datos de la propia entidad	Conciliaciones globales con datos de la entidad y con información obtenida de otras fuentes
DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO	Papeles de trabajo	Papeles de trabajo
	Informe de auditoría	Dictamen e informe fiscal
REVISIÓN DEL TRABAJO	Corporaciones profesionales e ICAC	Inspección de los servicios

En el Cuadro 1 se puede observar que la auditoría financiera cuenta con un objetivo que engloba de alguna forma al de la auditoría fiscal, pues el auditor, para opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros, deberá determinar si la entidad ha declarado sus impuestos correctamente aunque este no sea su objetivo. El auditor fiscal tiene por objetivo precisamente este último, aunque también, en muchas ocasiones, deba determinar si la contabilidad es razonable como un punto de partida hacia las distintas bases imponibles.

El acceso a la información interna de la entidad suele ser más amplio para el auditor externo, pues la entidad auditada

suele considerarlo más como un profesional-colaborador, mientras que el auditor fiscal no suele gozar de dicha consideración. Sin embargo, el auditor fiscal dispone de un poder que le da la ley, al decir ésta que su cliente debe proporcionar toda la información necesaria al auditor fiscal, de lo contrario le será aplicada una multa¹⁰.

La auditoría de estados financieros, por su parte, se suele desarrollar en el tiempo a lo largo de los meses anteriores y posteriores al cierre contable del ejercicio económico, salvo casos especiales. La auditoría fiscal debe esperar a que el auditor sea nombrado, contando con un límite temporal hasta el 31 de mayo del año siguiente al periodo que se dictamina para presentar el dictamen e informe fiscal ante la Administración Tributaria¹¹.

Las mayores similitudes, se presentan en la aplicación de procedimientos técnicos de auditoría que ambos utilizan para obtener una evidencia adecuada que sustente su opinión. En efecto, los cuestionarios fiscales, la forma de llevar a cabo indagaciones, las revisiones analíticas, las confirmaciones con terceros, es llevada de forma idéntica o muy similar.

¹⁰ Código Tributario, op. cit , artículo 133.

¹¹ Código Tributario, op. cit , artículo 134.

En auditoría financiera, el auditor debe pronunciarse sobre el grado de razonabilidad de los estados financieros respecto de los principios de contabilidad aplicados; dichas normas engloban a las contables que, a su vez, contienen una serie de conceptos tributarios -determinadas partidas integradas en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como menciones obligatorias en la memoria-, sobre las cuales el auditor debe manifestarse, asumiendo, de este modo, algún tipo de responsabilidad en el campo fiscal. Para concluir si los estados financieros cumplen con los criterios establecidos, el auditor deberá cerciorarse de que la entidad auditada ha cumplido razonablemente sus obligaciones fiscales, lo que implica estudiar aspectos como la existencia y adecuación de registros fiscales y contables, y la presentación en tiempo y forma de las pertinentes declaraciones fiscales.

1.3.9 Responsabilidad del auditor independiente como auditor fiscal.

1.3.9.1 Ante el cliente

El auditor nombrado deberá guardar la más absoluta confidencialidad con respecto a la información del auditado; y no podrá renunciar a su cargo una vez haya sido nombrado, excepto

cuando justifique las causas que lo motivan, en ese caso el contribuyente nombrará un nuevo auditor dentro del plazo de 10 días hábiles posteriores a la fecha de la renuncia.

El Contador Público al fungir su labor asume diversas obligaciones como cualquier otro profesional, responsabilidades sociales, éticas y legales que se relacionan directamente con su trabajo y con el público. Para que pueda ser competente generalmente deberán estar presentes los siguientes elementos:

- a) Conocimientos especiales y aptitud adecuada.
- b) Independencia moral y económica.
- c) Reconocer que su actividad es de mucho interés público.

Además de cumplir con los siguientes elementos que constituyen la responsabilidad de cualquier miembro de una profesión:

- a) *Responsabilidades profesionales.* Lo más importante con lo que debe contar un contador público es el criterio, pero además tener bases de conocimiento como los principios o normas de contabilidad y técnica de auditoría, para la formulación de conclusiones, basadas a la vez en su experiencia, así como también el conocimiento de las leyes tributarias vigentes en El Salvador para el mejor

desarrollo de su trabajo al efectuar el análisis tributario.

- b) *Responsabilidades sociales.* Las están constituidas por sus exigencias profesionales, éticas y legales en su conjunto, ya que expresan sus deberes y compromisos ante su profesión, sus clientes y el público. Lo cual al ser responsable el contador le genera oportunidades de nuevos trabajos con lo que contribuye al desarrollo social, y económico del país.

- c) *Obligaciones Éticas.* Todos los profesionales de la contaduría deben regirse basados en un código de ética profesional el cual es considerado la norma mínima de observancia en las relaciones en los colegas en el ejercicio y el público en general, pero tomando en cuenta que la ética se encuentra en el interior de cada profesional, toda obligación de carácter ético está de manera simple y adecuada, como una regla de oro.

- d) *Obligaciones legales.* Además del cumplimiento de la licenciatura profesional, existen disposiciones que establecen sanciones de carácter civil y penal por actos que pudieren perpetrar en el desarrollo de sus trabajos,

y a la vez asume ciertas obligaciones legales para con sus clientes y otras responsabilidades con terceras personas.

1.3.9.2 Ante el Estado

El auditor nombrado para realizar la auditoría fiscal cumplirá con lo establecido en el Código Tributario, leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, 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 tributarias¹².

Los Auditores deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- a) Emitir el Dictamen e Informe Fiscal conforme a lo dispuesto en el Código Tributario;
- b) Guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al auditado;

¹² Reglamento del Código Tributario, D. E. No. 117 del 11 de diciembre de dos mil uno, D. O. N° 234, Tomo 353, del 11 de diciembre de 2001

- c) Reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, respectivamente, del dictaminado;
- d) Garantizar que lo expresado en el Dictamen Fiscal e Informe fiscal esté respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que conforme a las leyes tributarias, leyes especiales y a la técnica contable, deba llevar el auditado, así como la documentación que sustenta dichos registros; y,
- e) Atender los requerimientos que formule la Administración Tributaria, suministrando dentro de los plazos que ésta le señale, la información solicitada relacionada con el dictamen e informe emitidos, incluyendo los papeles de trabajo.

Al realizar su trabajo profesional el auditor efectuará lo siguiente:¹³

- a) Planeará su trabajo y en el caso de tener auxiliares que le apoyen, los supervisará oportuna y adecuadamente con el

¹³ Norma Para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. Consejo de Vigilancia de la Profesión de la contaduría Pública y Auditoría. Ministerio de Economía. Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

fin de adquirir los elementos de juicio suficientes para fundamentar su dictamen e informe fiscal;

- b) Efectuará un estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente que le permita determinar las áreas de riesgo fiscal, el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de realizarse;
- c) Examinará 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 tributarias de los diferentes tributos respecto al período a dictaminar fiscalmente;
- d) El auditor nombrado al emitir un dictamen dejará constancia del cumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, detallando en que consisten las obligaciones formales y sustantivas incumplidas, cuantificando monetariamente el impacto impositivo por cada uno de los diferentes tributos, inclusive si hubieren sido subsanados.

CAPÍTULO II

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 Objetivos de la investigación

2.1.1 Objetivo General

Proponer un Marco de Referencia para el desarrollo de la auditoría Fiscal, que tenga como base el cumplimiento de la normativa tributaria en combinación con técnicas de auditoría para dotar a los auditores de elementos teóricos prácticos que les permitan desarrollarse en ese campo desde el punto de vista del Código Tributario.

2.1.2 Objetivos Específicos

- Diseñar lineamientos básicos que ayuden al auditor independiente en la realización de la auditoría fiscal de calidad, de conformidad a lo establecido en el Código Tributario.

- Dilucidar la diferencia de auditoría fiscal y auditoría de estados financieros.

- Elaborar los elementos necesarios que faciliten al auditor independiente la identificación de áreas críticas tributarias del ente dictaminado.
- Analizar las expectativas gubernamentales, los contadores públicos y contribuyentes respecto a la auditoría fiscal que establece el Código Tributario.

2.2 Tipo de Estudio

Para la elaboración de la investigación se utilizó el modelo hipotético deductivo, que se basa en la corriente filosófica del positivismo. Este enfoque es llamado también cuantitativo, porque concibe la realidad capaz de estudiarse a partir de datos estadísticos, obtenidos por medio de la aplicación de instrumentos como encuestas, entrevistas, cuestionarios y otros.

En base a las características presentadas en la investigación, se clasifican como un estudio descriptivo, porque se describió y analizó los fenómenos encontrados comparando la relación causa-efecto entre la población de estudio, constituido este por los contadores públicos autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de

Contaduría Pública y Auditoría del área metropolitana de San Salvador.

Todo especificado mediante la muestra por medio de los instrumentos para recabar información verificable. Permitiendo explicar así los resultados y comparar la hipótesis planteada sobre las variables; siendo estas, el trabajo de auditoría fiscal y los lineamientos para desarrollarla.

A través de dicha hipótesis se conoció el grado de relación existente entre las mismas.

2.3 Recopilación de datos.

La información recopilada en el presente trabajo de investigación, fue el resultado de una investigación bibliográfica y de campo. La primera fue el fundamento para el desarrollo del marco teórico y la segunda proporcionó las bases para el análisis e interpretación de los resultados, a través de cuestionarios que se realizaron a los auditores independientes. Las respuestas son relacionadas a las técnicas y procedimientos de auditoría aplicables durante el desarrollo de la auditoría fiscal, adquiriéndose la mayor cantidad de información posible, y por medio de entrevistas con personas encargadas de la actividad antes mencionada un análisis acerca de los

conocimientos y operatividad de los aspectos legales fiscales y técnicos.

El objetivo principal de elaborar las entrevistas y cuestionarios a los auditores fue percibir el grado de conocimiento y experiencia que tienen, con relación a aplicación de técnicas y desarrollo de procedimientos para evaluar el cumplimiento de obligaciones fiscales que deben cumplir las entidades comprendidas en el artículo 131 del Código Tributario, a través de la auditoría fiscal.

El desarrollo se realizó por el método de encuestas y empleando la técnica del cuestionario que se aplicó a los despachos de auditoría, la información solicitada fue preparada de tal forma que el encuestado ofreciera respuestas afirmativas o negativas, explicando en los casos que así lo requería.

La obtención de la información de los sujetos de estudio se efectuará a través de:

a) Investigación Documental

Las fuentes empleadas en el desarrollo de la investigación se hizo con base a consultas de libros, folletos, Tesis, información de Internet y la base de datos del Ministerio de

Hacienda que se utilizaron tomando en cuenta aspectos del tema en estudio.

b) Investigación de Campo

En cuanto a opiniones, conocimientos, actitudes o sugerencias sobre el trabajo de investigación de campo se utilizó el cuestionario y la entrevista como instrumentos para la recolección de los datos.

c) Cuestionario

Esta figura de recolección de información estadística fue dirigida los auditores independientes, que fueron seleccionados con el objeto de conocer la opinión de ellos sobre el tema en estudio. Los tipos de preguntas que se emplearon en el cuestionario fueron estructurados en forma cerradas y solicitando explicación, con el propósito de poder determinar si cuentan con los lineamientos necesarios para desarrollar su trabajo y las expectativas que tienen sobre la auditoría fiscal.

2.4 Identificación del Universo

El universo de la investigación fue de tipo finito y la constituyeron las firmas de auditoría ubicados en la zona metropolitana de San Salvador que constituyen el 93% de la

población total¹⁴ y el Ministerio de Hacienda. Esta Información fue proporcionada por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.

Para efectos de esta investigación se consideró como universo 2510 contadores públicos, incluyendo firmas de auditoría, y se desarrolló con base a procedimientos estadísticos¹⁵. Utilizando el método del muestreo aleatorio simple, que consiste en tomar al azar del universo las entidades que serán objeto de estudio.

2.5 Determinación de la Muestra

Para esta investigación se utilizó el muestreo probabilístico¹⁶, ya que en este los elementos de la muestra se seleccionan con base en probabilidades conocidas. Así el método utilizado para determinar la muestra fue el muestro aleatorio simple en donde todas las posibles muestras extraídas tienen la misma posibilidad de ser elegidas.

¹⁴ Fuente: Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, Ministerio de Hacienda.

¹⁵ Fuente: Diario Oficial publicado en fecha 14 de marzo de 2003, Tomo 358.

¹⁶ Estadística Básica en Administración , Mark L. Berenson . David M. Levine 4ta. Edición, Pág. 18

De acuerdo al tamaño del universo se consideró el método de muestreo para poblaciones finitas, por lo cual se utilizó la siguiente fórmula¹⁷:

$$n = \frac{Z^2 pqN}{(N-1)E^2 + Z^2 pq}$$

En donde:

n = Será la muestra

Z = Es el nivel de confianza

E = Error máximo permisible de la muestra

p = Probabilidad de que ocurra el evento investigado

q = Probabilidad que no ocurra el evento investigado

N = Tamaño de la población

Cálculo del Tamaño de la Muestra

Z: Nivel de confianza bajo la curva normal 94% (1.88)

p.q: Variabilidad del fenómeno 0.90x0.10

N: Es toda la población (2,596 auditores autorizados)

E: Precisión con que se generalizan los resultados (0.12%)

n: Tamaño de la muestra.

¹⁷ Formula Extraída del libro Estadística Básica en Administración, Pág. 347, fórmula 10.5B, Pág. 351 fórmula 10.10, Mark L. Berenson y David M. 4ta. Edición.

Sustituyendo en la fórmula:

$$n = \frac{Z^2 pqN}{(N-1)E^2 + Z^2 pq}$$

$$n = \frac{(1.88)^2 \times 0.90 \times 0.10 \times 2596}{(2596-1)(0.12)^2 + (1.88)^2 (0.90)(0.10)}$$

$$n = \frac{825.78}{37.37 + 0.2916}$$

$$n = \frac{825.78}{37.6616}$$

$$n = \boxed{21.9263}$$

De acuerdo a lo anterior resultó una muestra de 22 auditores independientes inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría que pueden ser despachos de auditoría o el contador independiente, los cuales se tomarán al azar.

Para la determinación de la muestra se utilizaron los siguientes criterios:

- Nivel de Confianza

Para determinar este valor, fue necesario auxiliarse de la información estadística, en este caso se utilizó las Tablas bajo

la Curva Normal. El nivel de confianza estimado a la muestra fue de 94%, es decir la probabilidad que los resultados de la muestra resulten idénticos a la población.

De la tabla se obtuvo 1.88, perteneciendo al valor del área bajo la curva correspondiente a 94% de nivel de confianza. Se realizó de la siguiente manera: El 94 se divide entre 2 dada la simetría de la curva normal, que da como resultado 0.470, se busca el valor que corresponde en la columna Z de la derecha, que da como resultado 1.88.

- Variabilidad del fenómeno (p x q)

La probabilidad que ocurra el fenómeno y la que no ocurra esta dada por 90% y 10% respectivamente. Sustituyendo en la fórmula dichos valores da como resultado 0.09.

- Nivel de precisión (margen de error)

Se utilizó un margen de error para determinar la muestra de 12%, es decir la diferencia entre la información obtenida de la muestra y el parámetro del total de la población.

2.6 Encuesta dirigida a los auditores independientes

Esta encuesta se estructuró con el propósito de poder determinar si en el desarrollo del trabajo de la auditoría fiscal por parte de los auditores independientes en el área Metropolitana de San Salvador, tiene los conocimientos necesarios y fundamentales para el desarrollo de la auditoría fiscal, así mismo si cuenta con los elementos suficientes para la determinación de áreas críticas y el grado de conocimiento de la normativa legal aplicable a la auditoría fiscal. (Ver anexo 2)

2.7 Procesamiento de la Información

2.7.1 Tabulación y análisis de datos

Después de haber recopilado la información, se procedió a tabular los datos obtenidos en la investigación. Esto se realizó mediante el uso de cuadros resúmenes y análisis porcentual, lo cual implica que la información obtenida fue previamente clasificada; con ello se facilitó el análisis de la misma. Así como la formulación de las conclusiones correspondientes que sirvieron de base para la elaboración de la propuesta que ha de contener los lineamientos básicos que permitan al auditor independiente la ejecución de la auditoría fiscal de calidad.

CAPÍTULO III

PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

3.1 Tabulación y análisis de datos

Después de haber recopilado la información, se procedió a tabular los datos obtenidos en la investigación. Esto se realizó mediante el uso de cuadros resúmenes y análisis porcentual, lo cual implica que la información obtenida fue previamente clasificada; con ello se facilitó el análisis de la misma. Así como la formulación de las conclusiones correspondientes que sirvieron de base para la elaboración de la propuesta que ha de contener los lineamientos básicos que permitan al auditor independiente la ejecución de la auditoría fiscal de calidad.

A continuación se presentan los resultados obtenidos:

1. ¿Ha participado en el desarrollo de la Auditoría Fiscal?

Objetivo: conocer si la persona encuestada tiene conocimientos prácticos adquiridos a través de la experiencia.

Respuesta	Sí	No	Totales
Valores Absolutos	19	3	22
Porcentajes	86	14	100

Si ha participado, especifique a qué nivel

Respuesta	Auditor	Supervisor	Encargado	Gerencial	Todos los Niveles	Total
Valores Absolutos	3	4	5	3	4	19
Porcentajes	16	21	26	16	21	100

Si no ha participado, explique por qué

Respuesta	Falta de Oportunidad	Falta de tiempo	Totales
Valores Absolutos	2	1	3
Porcentajes	66	34	100

2. ¿Ha recibido capacitaciones sobre Auditoría Fiscal?

Objetivo: conocer si la persona encuestada ha recibido capacitaciones a cerca de la auditoría fiscal.

Respuesta	Sí	No	Total
Valores Absolutos	20	2	22
Porcentajes	90	10	100

Si ha recibido, especifique quien la impartió:

Respuesta	Valores Absolutos	Porcentajes
Ministerio de Hacienda	13	65
Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos	3	15
Internamente en el Despacho	2	10
Otros	2	10
Total	20	100

3. ¿Cómo considera la información divulgada por la Administración Tributaria en lo referente a la ejecución de la Auditoría Fiscal?

Objetivo: conocer la apreciación de la persona encuestada acerca de la conducta de la Administración Tributaria respecto de la información divulgada.

Criterios de evaluación	Excelente	Buena	Regular	Deficiente	Totales
Valores Absolutos	1	13	5	3	22
Porcentajes	5	59	23	13	100

¿Por qué?

Los auditores independientes encuestados consideran que la información divulgada es *excelente* en cuanto a que cubre

aspectos teóricos y prácticos, buena en el sentido que tiene claridad, ha facilitado el conocimiento, da los lineamientos generales; sin embargo, se queda corta en las explicaciones y se aparta de lo técnico y se queda en el ámbito normativo, Regular porque es muy escasa, genérica y existen vacíos de procedimiento, Deficiente, por que existe falta de divulgación de criterios para los auditores.

4. ¿Considera que la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal y la Norma para Auditoría de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias instruyen lo suficiente para la ejecución de la Auditoría Fiscal?

Objetivo: Identificar si los auditores encuestados conocen los instrumentos sobre los que se cuestiona y conocer la evaluación que los auditores hacen a tales documentos.

Respuesta	Sí	No	Totales
Valores Absolutos	13	9	22
Porcentajes	59	41	100

¿Por qué?

Los auditores encuestados consideran que Sí instruyen porque constituyen un marco de referencia y contiene los elementos básicos o generales, son aplicables a cualquier situación y ofrecen los modelos de dictámenes incluso existe

quienes consideran que sin estos documentos no fuera posible desarrollar la auditoría fiscal; quienes consideran que no, manifiestan que dichos instrumentos se quedan cortos en el alcance comparado a la normativa, además la Guía emanada por el Ministerio de Hacienda únicamente presenta lo requerido por éste y no está en concordancia con la Norma, además existen diferentes empresas que no encajan en los lineamientos emitidos, no aplica a la pequeña empresa.

5. A su criterio:

- a. No existe diferencia alguna entre la Auditoría de Estados Financieros y la Auditoría Fiscal.
- b. La Auditoría Fiscal es parte integrante de la Auditoría de Estados Financieros.
- c. La Auditoría Fiscal es un complemento de la Auditoría de Estados Financieros.
- d. La Auditoría Fiscal es diferente a la Auditoría de Estados Financieros.
- e. No es posible comparar la Auditoría Fiscal con la Auditoría de Estados Financieros.

Objetivo: conocer si los auditores independientes tienen conocimiento claro de la diferencia entre auditoría fiscal y auditoría de estados financieros.

Criterio	A	b	c	e	f	Total
Valores Absolutos	1	2	4	13	2	22
Porcentajes	5	9	18	59	9	100

¿Por qué?

Los auditores encuestados consideran que no existe diferencia entre ambas auditorías en cuanto a que los dos son de cumplimiento de P.C.G.A. y de la normativa tributaria, respectivamente, manifiestan que es parte integrante ya que en la fiscal no se revisa a profundidad los componentes de los estados financieros, son complementarias en cuanto que la financiera es específica para el Impuesto Sobre la Renta y la fiscal tiene mayor alcance y lo cambia es el propósito; son diferentes porque tienen propósitos, objetivos y alcances diferentes y porque la fiscal es una auditoría de cumplimiento, no es posible comparar la auditoría fiscal con la financiera por tener objetivos diferentes.

6. ¿Considera que en El Salvador el Auditor Fiscal da su opinión en cuanto al cumplimiento o no de las obligaciones tributarias formales y sustantivas de todos los impuestos existentes en el periodo del dictamen?

Objetivo: conocer si los dictaminadores tienen claramente identificado el alcance de la auditoría fiscal de conformidad al artículo 130 del Código Tributario.

Respuesta	Sí	No	Totales
Valores Absolutos	14	8	22
Porcentajes	64	36	100

¿Por qué?

Los auditores encuestados consideran que *SÍ* se debe opinar sobre todos los impuestos porque en la auditoría se hace énfasis en los aspectos materiales, además debe revisarse todos los impuestos que se relacionan y la opinión debe ser de esa manera porque legalmente está obligado a hacerlo por el Código Tributario y porque el auditor es contratado para opinar sobre la Legislación Tributaria. Por su parte los que sostienen que *No* manifiestan que únicamente se hace énfasis en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) e Impuesto Sobre la Renta y que existen áreas en las que no se profundiza, además expresan que no todos los impuestos son tributarios, y el auditor hace salvedades, otros sostienen que únicamente se expresa opinión acerca de IVA, Impuesto Sobre la Renta y Específicos y que existen impuestos que no son considerados para efectos del Dictamen Fiscal, como son los

impuestos municipales y el Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.

7. ¿Qué factores debe considerar el Auditor Fiscal al momento de evaluar el riesgo de auditoría?

Objetivo: Identificar los factores que el Auditor Fiscal considera que influyen en el riesgo fiscal.

A esta pregunta se respondió como múltiple y de los auditores encuestados, el 63% consideran que un factor a considerar es el Control Interno del cliente, el 45% manifiestan que es importante el Volumen y la magnitud de las operaciones de la empresa sujeta de estudio, el 36% expresaron que es de relevancia el tipo de actividad económica, naturaleza del negocio o giro del cliente, el 13% considera que debe considerarse el grado de conocimiento de la normativa tributaria por parte del cliente, actitud de la Administración del cliente con respecto al pago de impuesto y el personal que se asignará para el desarrollo del trabajo, el 9% cree que debe considerarse las revelaciones de los estados financieros y las políticas del cliente y el 5% manifestó que debe considerarse las disposiciones legales y la jurisprudencia, los tipos de impuestos a auditar, el ambiente de control, los antecedentes del cliente, las declaraciones del cliente, el tiempo de para la

ejecución de la auditoría y la forma para determinar las áreas de riesgo.

8. ¿Considera que en el desarrollo de la Auditoría Fiscal debe considerarse los Estados Financieros a fin de identificar áreas de riesgo fiscal?

Objetivo: conocer si el auditor fiscal identifica áreas de riesgo fiscal a través de los estados financieros.

Respuesta	Sí	No	Totales
Valores Absolutos	21	1	22
Porcentajes	95	5	100

¿Por qué?

El 55% de los auditores consideran que sí porque dan un panorama general de las tendencias. El 20% resalta la utilidad para identificar áreas a considerar de forma preliminar en el estudio. Un 10% supone que a través de ellos le puede dar un seguimiento a las obligaciones tributarias. Un 5% razona que a través de ellos se identifican puntos específicos. Otro 5% lo utiliza para medir e identificar la materialidad. El 5% afirma que no en cuanto a que el trabajo a realizar es específico a lo legal.

9. Si el Código Tributario obliga al Auditor Fiscal a cuantificar monetariamente el impacto impositivo de los incumplimientos ¿Considera que se debe aplicar el concepto de materialidad en el desarrollo de la auditoría?

Objetivo: conocer si el auditor fiscal define la materialidad en el proceso de la auditoría fiscal.

Respuesta	Sí	No	Totales
Valores Absolutos	16	6	22
Porcentajes	73	27	100

¿Por qué?

De los que sostienen la aplicación de la materialidad el 27% manifiesta que existen incumplimientos de poca importancia para el fisco, el 18% afirma que no se debe dañar al cliente por algo irrelevante, igual porcentaje, 18%, asevera que en toda auditoría debe aplicarse la materialidad, un 5% razona que es necesaria para definir procedimientos y otro 5% sostiene que es porque la Norma Para Cumplimiento de Obligaciones Tributarias lo establece.

De los que consideran que no es aplicable, el 14% dice que es de cumplimiento legal, el 9% manifiesta que en trabajo debe

considerarse todo y el 4% dice que el auditor debe divulgar todo lo que encuentre.

10. ¿Qué procedimientos de auditoría emplea para realizar la Auditoría Fiscal en cuanto a la evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias?

Objetivo: Identificar los procedimientos de auditoría que el Auditor Fiscal realiza para evaluar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Del Total de los auditores que fueron seleccionados para la muestra, son variados los procedimientos que utilizarían para evaluar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales son:

- Análisis de las cuentas tributarias (4)
- Cálculo de los impuestos (4)
- Evaluación del Control Interno (3)
- Elaboración de pruebas de cumplimiento. (5)
- Estudio de Antecedentes del cliente (2)
- Procedimientos selectivos de ventas (3)
- Comparativas de las ventas y los Gastos (2)
- Programa específico para cada anexo que solicita el Ministerio de Hacienda (1)

- Pruebas sustantivas de las revelaciones de las declaraciones (3)
- Inspección (2)
- Investigación (2)
- Verificación (3)
- Confirmación (2)

11. Según su juicio profesional considera que existen vacíos en las disposiciones emanadas por la Administración Tributaria

Objetivo: Conocer si el Auditor Fiscal ha identificado vacíos en la normativa legal o las disposiciones de la Administración Tributaria.

Respuesta	Sí	No	Totales
Valores Absolutos	17	5	22
Porcentajes	77	23	100

Los auditores que afirman que sí existen vacíos, el 47% creen que no existe claridad en las sanciones, que se queda corta en los criterios técnicos y que considera únicamente los legales, 24% consideran que no existen criterios definidos y que hay conflictos de normas y el 29% sostiene que existen artículos confusos como el Art. 11 de la ley de IVA, el 193 del Código Tributario y el tratamiento de facturas comerciales.

Por su parte los que manifiestan que no, un 60% expresa que existen vacíos irrelevantes y que se pueden evacuar a través de consultas y un 40% afirma que no porque son emanadas de la Administración Tributaria.

12. ¿Considera que la existencia y divulgación en el ambiente profesional de Lineamientos Técnicos contribuiría a la realización de una Auditoría Fiscal de Calidad, a fin de obtener los resultados esperados y optimización del tiempo a utilizar en la misma?

Objetivo: conocer si el Auditor Fiscal considera necesario la existencia y divulgación de Lineamientos Técnicos para la realización de una Auditoría Fiscal de Calidad.

Respuesta	Sí	No	Total
Valores Absolutos	19	3	22
Porcentajes	86	14	100

3.2 Diagnóstico de la Investigación

Los resultados obtenidos permiten definir el siguiente diagnóstico sobre la manera en que los auditores independientes realizan la auditoría fiscal.

A continuación se resumen la principales debilidades detectadas en el análisis efectuado:

Los auditores encuestados no tienen claramente definido el objetivo de la auditoría fiscal, siendo éste el aspecto medular que la diferencia de cualquier otra auditoría.

De igual manera no desconocen el alcance de la auditoría fiscal, ya que únicamente un 5% manifestó que éste se encuentra regulado en el artículo 130 del Código Tributario, y que incluye los impuestos internos con excepción del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.

En cuanto a los factores que debe considerar el auditor al evaluar el riesgo de auditoría no se consideró como criterio fundamental el hecho que se determinará como importante aquellos aspectos que vayan en detrimento del interés fiscal.

Con relación a los estados financieros los auditores encuestados no resaltan que a través de estos se pueden detectar transacciones que conducen a la identificación de incumplimientos sustantivos, como ingresos no declarados o declarados incorrectamente; además, un 5% sostiene que no se deben utilizar ya que el trabajo es estrictamente legal.

Con base a los resultados obtenidos se deriva que los auditores no conocen a fondo la normativa tributaria, la Guía Para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal y la Norma de auditoria de cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

CAPÍTULO IV
LINEAMIENTOS PARA EL DESARROLLO DE UNA AUDITORÍA
FISCAL DE CALIDAD.

4.1 Perfil del Auditor Fiscal

El perfil de este profesional combina teorías y métodos, conocimientos, actitudes y habilidades y compromiso ético para su desempeño en el campo de la Auditoría. Debe ser un especialista capaz de adaptarse rápidamente al escenario económico, financiero y empresarial, además de mostrar talento para anticiparse a los cambios del entorno.

El Auditor fiscal debe estar altamente calificado para desempeñarse con éxito en un mundo de incesante cambio, desarrollo tecnológico acelerado y creciente integración internacional, en materias que la actividad empresarial y económica le imponen para dirigir, asesorar y apoyar la administración de las empresas.

La capacidad de este profesional descansa básicamente en tres grandes áreas:

- **Tributación**
- **Contabilidad**
- **Auditoría**

También se enfatiza en forma adicional que debe tener conocimientos de Informática y Finanzas puesto que los sistemas de registros e información son claves para describir y reflejar la situación contable, económica, financiera y operacional de la empresa.

El desarrollo de la auditoría fiscal está estrechamente asociado al crecimiento de la empresa moderna y al perfeccionamiento de las técnicas de gestión.

4.1.1 Cualidades Personales

Las cualidades personales se refieren al comportamiento del auditor, sinónimo de *proceder*, es por ello que el auditor fiscal debe cuidar de sus actuaciones, ya que entre otras cosas debe salvaguardar su independencia y objetividad en el trabajo a desarrollar.

El auditor fiscal debe estar ceñido a los siguientes principios éticos: Integridad, Objetividad, Independencia, Responsabilidad, Confidencialidad, Observancia de las disposiciones normativas, Competencia y actualización profesional, Difusión y Colaboración, Respeto entre colegas, y Conducta ética.

a) Integridad el auditor debe ser íntegro porque de esta manera su opinión no se verá afectada y a la vez evitará caer en situaciones de presión que influyan en su trabajo.

b) Objetividad el auditor debe utilizar la razón, la lógica para tomar decisiones, logrando de esta forma una opinión certera sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del cliente.

c) Independencia le permitirá tener criterio limpio de ataduras sociales.

Es lo que prohíbe a los auditores actuar como juez y parte.

Por ello es aconsejable que el auditor fiscal no debe tener otra relación con el auditado, ni siquiera de auditor externo, aunque la legislación lo permita.

d) Responsabilidad esta cualidad le facilitará el cumplimiento de los compromisos adquiridos en una forma satisfactoria para todos, evitando de esta manera hacerse acreedor de sanciones tanto para él como para el cliente.

e) Confidencialidad si el auditor fiscal tiene esta cualidad no revelará información que no le interesa a nadie si no a los realmente interesados. De esta forma evitará problemas con los clientes y con el personal que tenga a cargo.

4.1.2 Cualidades Profesionales

En su quehacer profesional el auditor fiscal debe observar los siguientes aspectos:

a) Observaciones de las disposiciones normativas: El auditor fiscal debe cumplir las normas que promulgue el Estado, así como el Concejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, lo que dicten las Normas Internacionales de Auditoría y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, cumplir inclusive con lo que requiere el usuario siempre y cuando esto no atente contra las leyes y las buenas costumbres.

El cumplimiento y apego a la normativa legal le garantizará al auditor fiscal que su trabajo es objetivo y fuerte para soportar pruebas ante las revisiones de la Administración Tributaria, evitando caer en sanciones monetarias o por parte del Concejo de Vigilancia de la Contaduría Pública.

b) Competencia y Actualización Profesional el auditor fiscal debe ser responsable con el cliente al que presta sus servicios, colegas, gremio y el Estado. Lo que indica que se debe especializar para realizar las tareas de una manera eficiente y

satisfactoria. Requiere un alto nivel de educación, entrenamiento y un examen de las materias profesionales de relevancia, lo que le servirá para comprender las obligaciones tributarias sustantivas y formales aplicables a su cliente, por lo que debe conocer las leyes y sus reglamentos, guías de orientación y otros documentos que conciernen a las obligaciones tributarias.

e) Difusión y Colaboración Los Profesionales de la Contaduría Pública deben convertirse en profesores permanentes de sus usuarios, de sus compañeros y de sus propios profesores.

4.2 Lineamientos para el desarrollo de la Auditoría Fiscal

4.2.1 Definición del tipo de Auditoría Fiscal

4.2.1.1 Concepto de Auditoría Fiscal

La auditoría fiscal es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las revelaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de considerar a la luz de los criterios legales establecidos y comunicar el resultado a las partes

interesadas; ello implica verificar que la entidad ha registrado las operaciones con arreglo a las normas de aplicación.

4.2.1.2 Naturaleza de la Auditoría Fiscal

Por las características la auditoría fiscal debe tener naturaleza eminentemente legal, debido a que con base a los datos financieros se estudian todos los aspectos legales y es equivalente a un diagnóstico en el cual se plasman los hallazgos derivados del trabajo, relacionados con la descripción, el efecto y las consecuencias de los incumplimientos detectados, ya que el auditor fiscal dará su opinión respecto al cumplimiento o no de las obligaciones tributarias de su cliente.

4.2.1.3 Objetivo de la Auditoría Fiscal

El objetivo que persigue la Auditoría fiscal está encaminado a expresar una opinión en cuanto a que si la entidad auditada:

- Ha cumplido de forma consistente y racional con sus obligaciones fiscales.
- Ha contabilizado adecuadamente las operaciones derivadas de sus relaciones con la administración tributaria.

Así, dentro del primer grupo, se puede incluir aspectos tales como la presentación en tiempo y forma de las correspondientes declaraciones e informes fiscales; el pago de las mismas, en su caso; la correcta utilización de los beneficios que permite la legislación fiscal; la elaboración, con arreglo a la normativa de los libros-registro exigidos por la misma, etc.

Entre los incluidos en el segundo grupo se puede mencionar los siguientes: la presentación adecuada de activos, pasivos, ingresos y gastos; caso de existir contingencias fiscales, evaluar la correcta valoración y presentación de las mismas con arreglo a la normativa vigente; etc.

4.2.1.4 Elementos de la auditoría fiscal

- ❖ **Un propósito:** emitir una opinión profesional sobre el cumplimiento o no de las normas tributarias que le son aplicables al cliente.
- ❖ **Un objeto:** los estados financieros,
- ❖ **Un sujeto:** el auditor,
- ❖ **Un censor:** las normas legales como punto de referencia para evaluar las transacciones realizadas por el cliente.
- ❖ **Una acción:** el examen de las aseveraciones del cliente.

4.2.1.5 Importancia de la auditoría fiscal

La auditoría fiscal constituye una importancia para el cliente en el sentido que le ayuda a subsanar los errores que podría estar cometiendo y que contravengan las disposiciones legales, además de servir de guía para cumplir con sus obligaciones al Estado en relación a los tributos que le son aplicables.

4.1.2.6 Alcance de la Auditoría Fiscal.

En El Salvador el alcance de la auditoría fiscal está regulado en el artículo 130 del Código Tributario. Así también existen leyes que regulan la actividad económica y financiera, por ejemplo:

1. Código de Comercio;
2. Ley del Ejercicio de la contaduría Pública y Auditoría;
3. Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles
4. Código Tributario y su Reglamento de Aplicación;
5. Leyes y Reglamentos sobre impuestos directos e indirectos,
(Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la

Prestación de Servicios, Impuesto Sobre la Renta, Específicos);

6. Leyes y Reglamentos Aduaneros;
7. Leyes sobre contributos, en Seguridad Social, etc.
8. Leyes municipales;
9. Ley de la Superintendencia del Sistema Financiero.
10. Ley de Bancos, Seguros, y normativas emanadas de los entes controladores de los mismos.
11. Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos;
12. Ley de lo Contencioso Administrativo.
13. Acuerdos que permiten la explotación del patrimonio público, mediante concesiones;
14. Ley contra el lavado de Dinero y de Activos y su Reglamento;
15. Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública;

Todas estas Leyes y Reglamentos están basados en la Constitución de la República. No puede haber actividad financiera sin fiel apego a la Constitución en el Estado de Derecho. Cualquier diligencia mercantil, que no tenga por base la norma fundamental, es arbitraria y compromete la estabilidad del Estado.

Dichas leyes y reglamentos, regulan el entorno económico y financiero del país, con aplicación supletoria del Código Civil y Código Penal.

El conocimiento de la normativa vigente en el período a auditar proporcionará un marco de referencia para identificar las leyes que le son aplicables al cliente, de tal forma que no implica únicamente verificar el cálculo aritmético de los impuestos, sino que además observar el cumplimiento de obligaciones formales establecidas en las leyes mercantiles o especiales y de esta forma proporcionar un trabajo de calidad.

4.2.2 Desarrollo del Examen

Al desarrollar el examen, el auditor fiscal aplicará los conocimientos y la capacidad profesional en su trabajo. Utilizará las técnicas de auditoría para su investigación y así obtener información y comprobación necesaria para formular una

opinión sobre el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte de su cliente.

Entre las técnicas que puede utilizar se encuentran:

- Estudio General
- Análisis
- Inspección
- Confirmación
- Investigación
- Certificación
- Observación
- Cálculo

Dichas técnicas le servirán para conocer mejor a su cliente, saber como se encuentran integradas las cuentas o rubros de los Estados Financieros, verificar los cálculos en su contabilidad y los libros IVA, así como las declaraciones de los impuestos que ha informado a la Administración Tributaria y la forma como ha registrado las operaciones en sus documentos legales, a la vez que le servirá para realizar confirmaciones de terceros para validar dichas cifras.

Una técnica muy importante dentro de las mencionadas, es la observación, que le servirá al auditor para verificar instalaciones, bienes, procesos productivos u otras operaciones y/o hechos que su cliente efectúe y de cerciorarse de la forma como realiza ciertas actividades que puedan llamar su atención y la forma como documentan dicha actividad.

4.2.2.1 Planeación

En la planeación el auditor debe establecer una estrategia general, en la que se defina previamente cuales son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cual es la extensión o alcance que va a darse, la oportunidad en que se van a aplicar y como se van a documentar los resultados en el desarrollo de la auditoría, considerando que cada trabajo presentará características propias que exigirán la elección de procedimientos idóneos en cada situación. Con una buena planeación el auditor no se desviará en el desarrollo del trabajo, puesto que tendrá la coordinación en el tiempo y en el espacio de las actividades a desarrollar.

4.2.2.1.1 Conocimiento del Cliente

El auditor fiscal debe conocer a su cliente porque de esa manera dará la apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de los Estados Financieros, declaraciones e información financiera.

Dicha acción la hará con aplicación de su juicio profesional como auditor y basándose en su entrenamiento técnico y experiencia profesional. Mediante el conocimiento previo del cliente podrá lograr la identificación de situaciones importantes

o extraordinarias que pudieran requerir atención especial, como por ejemplo las áreas de riesgo que examinará más detenidamente.

Como ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo por la lectura de los conceptos anotados en los asientos contables y/o mediante la lectura de las cuentas o subcuentas que forman parte de los anexos al Estado de Resultados, con base en ella se puede determinar el rumbo que tomará la auditoría. De igual forma, mediante la comparación de los Estados Financieros del ejercicio en estudio y el del ejercicio anterior, se pueden detectar cambios sustanciales en cuentas que puedan tener un efecto en la tributación.

El conocimiento previo del cliente le ayudará al auditor fiscal a enterarse de la actividad económica de la empresa sujeta a estudio y establecer la normativa legal aplicable, cuales son sus obligaciones mercantiles establecidas en el Código de Comercio y en la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles que tienen relación con el Código Tributario y con las demás leyes de los impuestos internos, así como las leyes aduaneras aplicables.

4.2.2.1.2 Estudio y Evaluación del Control Interno

El estudio y evaluación del Control Interno le proporcionará al auditor la base para determinar el riesgo existente en cada cuenta a examinar y poder determinar el alcance y la naturaleza de los procedimientos a realizar.

La planeación le servirá al auditor fiscal para identificar las áreas de riesgo al efectuar un análisis de sus estados financieros y al aplicar razones tributarias, a administrar el tiempo asignado para su estudio de acuerdo a su cronograma de actividades y a fijar el alcance de los procedimientos aplicables de conformidad a su planilla de decisiones preliminares.

La evaluación debe realizarse a cada cuenta, rubro o componente para alcanzar certeza razonable del grado de seguridad e identificar posibles errores fiscales o áreas de riesgo.

En el estudio y evaluación, deberá considerarse que los clientes efectúan diversas actividades con diferentes organizaciones y criterios administrativos, distintos sistemas contables y procedimientos de control; por consiguiente el enfoque del examen debe ser adaptado a las circunstancias específicas.

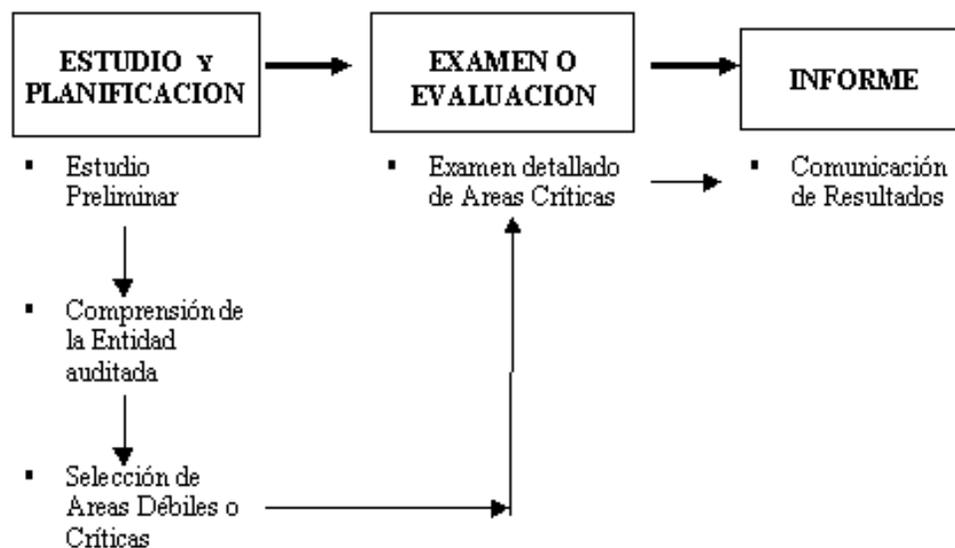
El auditor fiscal debe documentar el entendimiento de los procedimientos utilizados por el cliente para realizar sus

operaciones, quedando a su criterio la selección para la verificación de la aplicación de estos de acuerdo a su conveniencia. Esta documentación le brindará una clara comprensión de los procedimientos para concentrar los esfuerzos de planificación en áreas importantes que permitan conocer el comportamiento tributario de los clientes.

4.2.2.2 Desarrollo de la auditoría fiscal

Como todo trabajo de auditoría, se divide en tres grandes partes a saber: estudio y planificación; ejecución del examen; e informe.

Figura 2: Fases del desarrollo de la auditoría fiscal.



Las fases descritas en la figura anterior no tienen por qué ser necesariamente secuenciales, es decir, sin haberse terminado completamente una puede iniciarse la siguiente, desde luego finalizarán en su orden lógico, especialmente el informe.

En el Cuadro 2 se resume las actividades que debe desarrollar el auditor fiscal en la realización de su trabajo.

Cuadro 2. Actividades a desarrollar en las diferentes fases de la auditoría fiscal.

	Fase	Acción principal	Otras actuaciones relevantes del auditor
Determinación afirmaciones	1 ^a	Contactos preliminares	<ul style="list-style-type: none"> -Estudio previo del control interno de la entidad -Comprensión del sistema administrativo y contable mediante el análisis de estados financieros intermedios -Presentación de propuesta de colaboración profesional o presupuesto
	2 ^a	Formalización del contrato de auditoría y de la carta de aceptación.	<ul style="list-style-type: none"> -Fijación de los honorarios -Delimitación del alcance de la auditoría y de las responsabilidades del auditor y la entidad -Establecimiento del grado de colaboración con el personal de la entidad -Determinación de los plazos de ejecución del trabajo

	Fase	Acción principal	Otras actuaciones relevantes del auditor
Obtención y documentación evidencia	3 ^a	Planificación del trabajo	<ul style="list-style-type: none"> -Estudio del sistema de control interno, administrativo y contable de la entidad, mediante el cuestionario fiscal de control interno -Estudio de antecedentes, declaraciones fiscales, libros-registro, documentación-soporte, métodos y legislación de carácter fiscal; comprensión de la problemática fiscal de la entidad -Revisión analítica preliminar y planificación de las sucesivas revisiones analíticas -Evaluación del riesgo total de auditoría -Determinación de las bandas de importancia relativa -Confección del programa de auditoría

	Fase	Acción principal	Otras actuaciones relevantes del auditor
	4 ^a	Desarrollo del programa de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> -Realización de pruebas de cumplimiento o control -Ejecución de pruebas sustantivas: método de las conciliaciones globales, confirmaciones con terceros (asesores fiscales y laborales, abogados, acreedores y deudores), etc. -Utilización de sistemas de ayuda a la decisión y sistemas expertos en auditoría fiscal -Adaptación sistemática del programa de auditoría en función de la evidencia obtenida -Documentación de la evidencia obtenida -Obtención de conclusiones preliminares
Contrastación , evidencia	5 ^a	Supervisión	<ul style="list-style-type: none"> -Control de calidad del trabajo por personas ajenas al equipo de auditoría y discusión de las conclusiones preliminares -Establecimiento de las conclusiones finales -Determinación de los puntos débiles de control interno, administrativo y contable -Cuantificación del riesgo fiscal contraído por la entidad y determinación de las probabilidades relativas de cada contingencia -Definición de ajustes y actuaciones a recomendar

	Fase	Acción principal	Otras actuaciones relevantes del auditor
	6 ^a	Obtención de la carta de salvaguarda de la dirección	<ul style="list-style-type: none"> -Revisión de hechos posteriores al cierre del ejercicio -Redacción de la carta de recomendaciones o sugerencias -Cierre de los puntos de revisión
Emisión de opinión	7 ^a	Entrega de la carta de recomendación	<ul style="list-style-type: none"> -Identificación de los puntos débiles de control interno y propuestas de mejora -Proposición de ajustes contables y de otras actuaciones a emprender por los responsables de la entidad -Comunicación del riesgo fiscal contraído
	8 ^a	Entrega del informe de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> -Análisis de las actuaciones emprendidas por la entidad -Contrastación de la información contable con la normativa legal -Reflejo de la evidencia obtenida -Emisión de la opinión profesional en el Dictamen Fiscal

La ejecución de una Auditoría fiscal implica el desarrollo de un proceso que se cumple en tres fases o etapas enmarcadas en las grandes partes citadas. Dichas fases son:

1. Etapa preliminar. Comprensión de la entidad auditada, Selección de áreas críticas o débiles
2. Etapa intermedia. Examen detallado de las áreas críticas
3. Etapa final. comunicación de resultados y emisión de informe y dictamen fiscal.

4.2.2.2.1 Etapa preliminar

La etapa preliminar tiene como objetivo identificar y sentar las bases sobre las cuales se llevará acabo el trabajo.

4.2.2.2.1.1 Nombramiento de auditor

Esta etapa inicia cuando el auditor fiscal es llamado por el cliente potencial para solicitarle sus servicios o éste recibe la oferta técnica de servicios. Todo esto para efectuar un estudio y evaluación de la organización, sistemas y procedimientos, de su control interno de sus factores clave de operación, con el fin de expresar un opinión acerca del

cumplimiento de las obligaciones tributarias. Pasará a obtener información y documentación base para conocer la entidad.

4.2.2.2.1.2 Comunicación con el departamento de auditoría

Establecerá comunicación con el auditor predecesor y obtendrá un ejemplar de los últimos estados financieros que disponga la entidad, a fin de verificar los posibles incumplimientos detectados en el estudio anterior, asimismo se puede obtener información de igual naturaleza del departamento de auditoría interna.

4.2.2.2.1.3 Entrevistas

Con ayuda de entrevistas, el auditor puede obtener un rápido y global entendimiento inicial de su cliente y mientras más profunda sea su comprensión, más sistemática será su planeación y ejecución de sus pruebas de auditoría, el número de entrevistas y a las personas que se las hará será a juicio del auditor.

4.2.2.2.1.4 Recorrido por las instalaciones

Es importante también que el auditor realice un recorrido por la planta y oficinas, con la finalidad de captar a primera

vista el grado de sistematización y disciplina, así como el cumplimiento de las normas de control, además de proporcionar una visión amplia de la operación de la compañía.

Esto le ha de brindar una idea de los procesos productivos y/o productos que comercializa, así como el tamaño y cantidad de bodegas que posee el cliente y enlazarlos a los inventarios; pero sobre todo una seguridad razonable sobre la aplicación de los procedimientos de control.

4.2.2.2.1.5 Manuales de procedimientos

El auditor revisará los manuales de procedimientos puesto que éstos contienen y muestran información detallada de las funciones y procedimientos de las diferentes unidades que integran la entidad.

4.2.2.2.1.6 Elaboración del programa de auditoría

El programa de auditoría es el punto más importante de esta etapa porque de él dependerá la efectividad de la misma y para expresar una opinión sobre el cumplimiento del cliente, este deberá contener una lista detallada de los pasos a seguir en el curso del examen, procurando que queden ordenados por la relación existente entre los mismos a fin de lograr una coordinación y secuencia de los procedimientos desarrollados.

Un programa de auditoría adecuadamente formulado y utilizado:

- ✓ Sirve de guía a los miembros menos experimentados del personal de auditoría.
- ✓ Aporta evidencia del trabajo realizado.
- ✓ Es un medio para controlar el tiempo invertido en un trabajo.
- ✓ Suministra infalibilidad de la consideración del control interno en relación con los procedimientos de auditoría previstos.
- ✓ Provee evidencia de la planificación apropiada del trabajo y hace posible un examen del alcance previsto de la auditoría.

En esta etapa han de diseñarse papeles de trabajo a utilizar durante la revisión, se entregarán a la entidad aquellas que puedan ser llenados por el personal, se programará la asignación de auditores y las tareas que se les encomendarán.

Una vez que el auditor fiscal ha adquirido conocimiento general de la estructura de control interno, estará capacitado para decidir el grado de confianza que depositará en los controles existentes para prevención y detección de incumplimientos potenciales o sí los objetivos de la auditoría

se pueden alcanzar de manera más eficiente y efectiva a través de la aplicación de pruebas sustantivas.

Un factor que debe tener en cuenta el auditor es cuando ha realizado auditorías recurrentes a la misma empresa y es necesario que éste, no menosprecie los cambios ni los informes y por lo tanto debe tener cuidado al planear una nueva auditoría.

4.2.2.2.1.7 Información que requiere el auditor fiscal antes de iniciar su revisión final

Una adecuada planeación del trabajo final en la auditoría fiscal, se apoya en solicitar al cliente una serie de información indispensable para el auditor. La empresa, en condiciones normales debe tenerla, partiendo de la base que se trata de una compañía organizada en la estructura de su sistema de control interno y en la información que elabora sistemáticamente.

Iniciar una auditoría sin contar con dicha información, normalmente se traduce en problemas para el cliente y para su auditor; en tal caso, si no se cuenta con toda la información deseable, por lo menos habrá que intentar obtener la indispensable, a efecto de iniciar la fase final de la auditoría; la información pendiente se podrá ir obteniendo en el curso de dicha auditoría.

Cuando el cliente no cuenta con dicha información, el tiempo estimado para realizar la auditoría generalmente es propasado por el tiempo real, y en ocasiones en forma significativa, situación que redundará en costos innecesarios para el auditor y dificultad para recuperarlos a través de honorarios complementarios a los acordados.

Adicionalmente no solo el tiempo invertido excede al estimado, las fechas previstas para concluir la auditoría difícilmente se cumplen, situación que, además de representar un contratiempo para la empresa, se convierte en un problema para el auditor pues tal vez cuenta con el personal necesario para cumplir diversos compromisos contraídos con otros clientes.

4.2.2.2.1.8 Carta solicitud de información que se requiere del cliente

Es conveniente acompañar a la relación de la información que solicita al cliente, una carta solicitud, que tiene como propósito explicarle la razón de mejorar la planeación de la auditoría, en beneficio de ambos y que una forma de lograrlo es precisamente contando con la información que se requiere, con toda oportunidad y precisión.

4.2.2.2.1.9 Cuestionario preliminar legal

Este cuestionario tiene los siguientes objetivos:

- ⇒ Conocer, al inicio de la auditoría preliminar, las situaciones principales de carácter fiscal, formal o sustantivo y en su caso, indicarle al cliente los posibles errores, omisiones o situaciones críticas que se hayan determinado.
- ⇒ Tener los suficientes elementos para planear adecuadamente la auditoría, en lo que se refiere a la situación fiscal.
- ⇒ Proporcionar al cliente las sugerencias y acciones correctivas que podrían incluir la necesidad de consultar con su abogado y/o la posibilidad de ser auxiliado por la firma.

Dicho cuestionario debe atenderse y resolverse en cada una de las preguntas, invariablemente en el transcurso de la auditoría preliminar y debe ser resuelto, en forma directa por el personal con suficiente experiencia, como puede ser el gerente financiero, el encargado de bodega, cada uno en su respectiva área. Quien lo resuelva, debe contar con los suficientes conocimientos en la materia, además de que su imaginación, habilidad y creatividad profesional deberá aplicarlas, en beneficio del cliente y de la propia firma.

Una vez resuelto, deberán comentarse con el socio a cargo de la auditoría las situaciones importantes detectadas para tenerse una reunión con el o los funcionarios del cliente para hacer las recomendaciones que procedan. A criterio del socio, las sugerencias deberán incluirse en el análisis preliminar. Dicho cuestionario deberá formar parte de los papeles de trabajo de la auditoría; las situaciones encontradas deberán complementarse en la revisión final, actualizando el multicitado cuestionario.

4.2.2.2.2 Etapa intermedia

4.2.2.2.2.1 Objetivos

Los objetivos en esta fase pueden ser:

- Efectuar pruebas de los registros, procedimientos y explicaciones dadas por el cliente con el propósito de determinar el grado de confianza que se puede tener en ellos.

- Iniciar los trabajos de auditoría de resultados de operación y otras pruebas a fin de reducir la carga de trabajo en la etapa final.

4.2.2.2.2.2 Desarrollo

En esta etapa se han de efectuar pruebas que permitan corroborar la calidad del control interno existente en la entidad, a fin de verificar si éste garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pruebas que servirán de base para determinar el alcance del examen a practicar y la oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Se definirá el plan de muestreo a seguir. Esa evidencia se acumula en los archivos de papeles de trabajo de auditoría.

Existen dos tipos de pruebas: sustantivas y pruebas de cumplimiento.

Hay una diferencia entre la obtención de la evidencia con el fin de poner a prueba el cumplimiento de la empresa con los procedimientos del control interno establecidos, y la obtención de la evidencia con el fin de obtener la razonabilidad de los saldos de las cuentas incluidas en las declaraciones tributarias sobre las cuales se expresa una opinión. En el primer caso, los procedimientos se denominan pruebas de cumplimiento; en el segundo, pruebas sustantivas.

Es práctica común que durante la etapa intermedia de un trabajo de revisión fiscal, además de lo señalado en el párrafo

precedente, se inicia en sí la auditoría partiendo del examen de las transacciones efectuadas durante los primeros meses de operación.

Por ejemplo, se tiene que la entidad ya le hizo entrega al auditor de sus estados financieros a una fecha determinada, procederá, pues, el examen de los ingresos y de los costos y gastos sucedidos entre los meses anteriores.

De lo anterior se deriva que en la etapa intermedia, además de otros puntos se revisarán los resultados de operación conocidos hasta ese momento.

También resulta conveniente, para reducir la carga de trabajo en la etapa final de la auditoría, que durante la etapa intermedia se vayan desarrollando algunos trabajos del examen de saldos de balance, siempre y cuando la calidad del control interno instaurado y la confianza del auditor en su cliente lo permitan.

Tal es el caso de la inspección fiscal de mobiliario, planta y equipo; circularización de saldos (cuyo resultado y análisis se hará en la etapa final); y del inventario físico de materia, producción en proceso y producto terminado.

En esta etapa el auditor ha de verificar que se hayan dado efecto a las correcciones o sugerencias en materia de control interno presentadas a su cliente, derivados de sus hallazgos detectados.

Desde el punto de vista de los usuarios de las revelaciones del cliente, el contenido del dictamen u opinión del auditor es información adicional que les ayuda a evaluar la credibilidad de dichos testimonios.

4.2.2.2.2.3 Papeles de trabajo

Para que los auditores lleven a cabo su examen en debida forma y obtengan el respaldo suficiente para una opinión, deben elaborar papeles de trabajo. Estos registros, que lleva el auditor fiscal, de los procedimientos que aplicó, las pruebas que realizó, la información que obtuvo y las conclusiones a las que llegó en relación con su auditoría.

Los papeles de trabajo, debidamente elaborados, son necesarios para que el auditor demuestre que cumplió con las normas de ejecución del mismo. Debiendo mostrar como se planificó el trabajo, así como el alcance de la supervisión a los auxiliares y deben presentar comprobantes suficientes y adecuados en las cuales se base su opinión.

Los papeles de trabajo elaborados por el auditor en relación a su examen, son de su propiedad. El cliente no tiene el derecho a los papeles de trabajo, aunque haya pagado al auditor para que practicara la auditoría en el curso de la cual se elaboraron.

Puesto que los papeles de trabajo constituyen la evidencia del trabajo realizado por el auditor, lo pueden favorecer o perjudicar si posteriormente surgen problemas respecto a los estados financieros auditados. Vendrán a ser los documentos más importantes en cualquier litigio y, estando sujetos a citación, aportarán evidencia por el demandante o para la fiscalía, lo mismo que para la defensa del auditor.

4.2.2.2.3 Etapa final

4.2.2.2.3.1 Objetivo

El objetivo que se perseguirá en la etapa final del examen de auditoría será concluir con el trabajo de en su totalidad.

4.2.2.2.3.2 Desarrollo

Deben efectuarse pruebas globales de las operaciones analizadas para cerrar el círculo de la revisión. Ejemplo de pruebas globales: cálculo totales de intereses sobre créditos

recibidos u otorgados, cómputo de las depreciaciones cargadas a resultados del ejercicio contra sus correspondientes abonos a cuentas complementarias de activo fijo, saldo final de ventas contra los cargos totales a cuentas por cobrar, saldo final de costos de ventas contra los abonos totales al inventario de producto terminado, etc. Sin embargo, más que verificación de los cálculos aritméticos debe hacerse énfasis en que los mismos estén apegados a lo regulado en la normativa legal.

Posteriormente se examinan los saldos finales (cierre del ejercicio) del balance general.

El auditor deberá analizar eventos posteriores que puedan afectar a la entidad, por ejemplo:

- ◆ Pérdida importante por incobrabilidad del saldo de un cliente, como resultado de su quiebra en fecha posterior a la fecha del balance general.
- ◆ Resolución de un litigio en contra de la entidad, cuya estimación de pasivo no fue creada, o fue insuficiente a la fecha del balance general.
- ◆ Baja del valor de los inventarios, inversiones y otros activos.

- ◆ Devoluciones y reclamaciones de garantías importantes sobre las ventas en exceso al importe originalmente estimado al cierre del ejercicio.

Existencia de hechos que no se hallaban a la fecha de la auditoría, por ejemplo:

- 1) Movimientos en el capital contable originados por modificaciones al capital social, pago de dividendos, etc.
- 2) Contratación de pasivos de importancia, incluyendo emisión de obligaciones, en adición a los existentes a la fecha del balance, especialmente si se otorga una garantía específica.
- 3) Daños de importancia a los activos de la entidad auditada, originados por siniestros sucedidos posteriormente al balance general.
- 4) Inversiones significativas, incluyendo compras de acciones de subsidiarias o afiliadas.
- 5) Baja en la cotización de valores en bolsa.
- 6) Devaluación monetaria significativa.

4.2.2.2.3.3 Cierre de la auditoría

4.2.2.2.3.3.1 Discusión de ajustes y reclasificaciones

Cuando el auditor considere que se deben realizar ajustes y reclasificaciones a los estados financieros para hacer reparos a incumplimientos detectados, deberá presentar a la administración la propuesta de dichos ajustes y reclasificaciones, se discutirán y, una vez aceptados, han de ser registrados.

Este momento es uno de los más finos y delicados de la auditoría ya que si la administración se niega a aceptar algunos de los ajustes y reclasificaciones propuestos por el auditor, y más aún si éstos son de importancia y fundamentada, dicha actitud puede provocar la emisión de un dictamen con salvedades, de incumplimiento o abstenerse de opinar.

4.2.2.2.3.5 Declaraciones de la administración

En el desarrollo de la auditoría la administración de la entidad efectúa declaraciones al auditor, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a solicitud específica o a través de los estados financieros.

Las manifestaciones escritas de la administración, normalmente confirman aseveraciones dadas al auditor en forma

verbal, indican y documentan la propiedad de dichas afirmaciones, y reducen la posibilidad de malos entendidos entre la administración y el auditor.

Las manifestaciones comúnmente utilizadas en una auditoría fiscal son la carta de declaraciones de la administración y la confirmación de actas del secretario del consejo de administración.

Tanto la carta como la confirmación deberán dirigirse al auditor y llevar como fecha aquella en que concluya su trabajo, esta debe coincidir con la del dictamen. La carta deberá ser firmada por el funcionario de mayor jerarquía y el responsable de la información financiera-tributaria de la entidad. La confirmación será firmada por el secretario del consejo de administración.

En caso de existir hechos posteriores que deban ser concluidos, será necesario obtener una carta adicional que cubra el hecho o transacción ocurrida con posterioridad a la fecha original de la carta.

4.2.2.2.3.6 Informe final de sugerencias

En este informe se plasman las fallas de control y operativas que prevalecen al cierre de la auditoría, con sus

correspondientes recomendaciones o sugerencias. En este informe, si el auditor lo considera pertinente, puede señalar las primeras fallas que encontró y el esfuerzo que aplicaron las áreas operativas para subsanarlas.

4.2.2.2.3.6.1 Forma y contenido del informe

El informe debe contener:

- La indicación de que el propósito de la auditoría es el de emitir una opinión sobre el cumplimiento de las normas tributarias que le son aplicables y no el de proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno.
- Los aspectos considerados como "situaciones a informar".
- Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación.

Dado el riesgo de interpretaciones erróneas con respecto al grado limitado de seguridad, al afirmar que no se identificaron "situaciones a informar" durante la auditoría, el auditor deberá evaluar cuidadosamente esta situación antes de inducir tal aseveración en su informe.

El auditor fiscal deberá considerar si debe comunicar los asuntos importantes durante el curso de la auditoría o al concluirla, en función de la urgencia de una acción correctiva inmediata.

4.2.2.2.3.6.2 Forma de presentación del informe

la forma de presentar el informe de sugerencias al cliente depende del criterio del auditor, sin que exista una forma obligatoria para ello. En virtud de que la oportunidad con que las sugerencias sean presentadas al cliente constituye un factor importante para que las mismas sean de utilidad para la empresa, en ocasiones es conveniente preparar una lista o relación de las mismas que contengan los puntos que se consideren de importancia y posteriormente se presentarán las sugerencias debidamente redactadas y detalladas, en forma definitiva.

las recomendaciones que se presenten deben referirse a las que servirán a la administración de la empresa para mejorar su control interno y sus procedimientos de contabilidad a fin de apegarse a la normativa fiscal. Normalmente, las sugerencias deben presentarse en forma escrita, clasificándolas por tipo de impuesto, naturaleza del incumplimiento, su grado de importancia y sus efectos, debiéndose utilizar una redacción clara, sencilla

y precisa, que invite al lector a interesarse, desde la introducción misma.

Debe tenerse presente, que las recomendaciones al control interno así como los incumplimientos encontrados a determinados negocios, empresas o entidades no son necesariamente aplicables a otros, ya que las características de dos empresas aun dedicadas al mismo giro, con estructuras semejantes y volúmenes de operaciones similares, no podrán ser idénticas en su sistema de control interno, por lo que cada sugerencia deberá ser estudiada, evaluada y concluida en cada caso particular; además, la forma como deben ser expresadas será diferente en atención a las características del trabajo efectuado.

por otra parte debe tenerse presente que una sugerencia tendrá mayor impacto si contempla:

- a) El problema, base legal infringida.
- b) la causa, base legal sancionatoria.

4.2.2.2.3.6.3 Sugerencias para mejorar el control interno de las empresas

Para un mejor y claro entendimiento de lo que se debe de presentar, debe considerarse, lo siguiente:

- a) Que las sugerencias aplicables a determinados negocios, empresas o entidades, no necesariamente son aplicables a otros, debido a sus diferentes características.
- b) Cada observación, deficiencia o incumplimiento, deberá ser estudiada, evaluada y concluida en cada caso y por lo tanto, la sugerencia deberá adaptarse a dichas circunstancias.
- c) La forma en que deberán expresarse dichas sugerencias o recomendaciones será distinta considerando las características del trabajo realizado.
- d) que varias de las recomendaciones que se presentan, se refieren a la misma deficiencia o incumplimiento, pero su redacción es diferente.
- e) para que una sugerencia tenga mayor impacto deberá contemplar:
 - Descripción del problema o situación observada.
 - La(s) causa(s) que originó(aron) el problema.
 - Los efectos financieros y de otra índole que resulten, como consecuencia del problema.
 - La sugerencia o alternativas, en su caso, para solucionar la situación presente.

4.2.2.2.3.7 Emisión de Dictamen

4.2.2.2.3.7.1 Elaboración del Dictamen

El punto final, cuando ya se cubrieron todas las etapas para el desarrollo de la auditoría fiscal, corresponde la elaboración del dictamen correspondiente, su eventual discusión con la administración y su presentación o entrega al destinatario final: su cliente y autoridades del Ministerio de Hacienda.

4.2.2.2.3.7.2 Características del dictamen

De acuerdo con el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación, los elementos básicos que integran el dictamen del auditor son los siguientes:

Generalmente el dictamen se dirigirá al Directos General de Impuestos Internos.

- ↳ El dictamen se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.
- ↳ Debe aclararse en el cuerpo del dictamen tanto la responsabilidad de la empresa por los propios estados financieros como la responsabilidad del auditor por el dictamen que emite.

- ↪ En el dictamen deberá hacerse una descripción general del alcance de la auditoría.
- ↪ El dictamen del auditor deberá establecer claramente la opinión del profesional acerca del cumplimiento por parte del cliente de las obligaciones tributarias.
- ↪ En la parte final del dictamen deberán aparecer el nombre, la firma y el sello del contador público que lo suscribe.
- ↪ La fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir cuando haya obtenido la evidencia de la información base de su dictamen.

4.2.2.2.3.8 Cuestionario de terminación de auditoría

Este cuestionario incluye aspectos fundamentales que deben conocer profundamente el gerente y el encargado de cada trabajo antes de poder dar por concluida una auditoría.

Se han resumido aspectos básicos que caracterizan la terminación de una auditoría por lo que se refiere al cumplimiento con normas de auditoría, al dictamen, a los estados financieros y notas, a ciertos asuntos específicos de papeles de trabajo, a cartas, actas y balanza final; así como aspectos relativos al informe de sugerencias para mejorar situaciones de

contabilidad y de control interno, al tiempo empleado en la auditoria y a ciertas consideraciones de tipo general.

4.2.2.2.3.8.1 Objetivos

Los objetivos que se persiguen con este cuestionario son:

- Ayuda a quienes intervienen en una auditoria, en esta etapa trascendente que muchas veces no lleva a cabo con la eficiencia y prontitud deseables.
- Sirve de recordatorio sobre el cumplimiento de todos los aspectos principales del cierre de una auditoría y en su caso, indicará qué aspectos no se han concluido.
- Es una herramienta de control, para poder considerar concluida una auditoría fiscal.

4.2.2.2.3.8.2 Utilización

El encargado debe tenerlo presente en el transcurso de la revisión. El gerente debe llenarlo antes de que el personal de la firma salga de las oficinas del cliente.

Debe llenarse en forma total, indicando clara y precisamente las referencias a papeles de trabajo; asimismo, deben señalarse los comentarios pertinentes. Las contestaciones deben ser categóricas y exactas.

Este cuestionario completo, es requerido indispensable para que el informe de sugerencias, el dictamen e informe fiscal, pueden ser firmados por el socio responsable.

Dicho cuestionario formará parte integrante de la copia de oficina por lo que no se archivará en los legajos de papeles de trabajo.

4.2.3 Consideraciones legales para el desarrollo de la auditoría fiscal

En todos los trabajos aceptados por el auditor fiscal y las actuaciones realizadas en el desarrollo de los mismos debe considerar las consecuencias legales que podría acarrearle.

4.2.3.1 Obligaciones del Auditor

Los Auditores deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- a) Emitir el Dictamen e Informe Fiscal considerando las disposiciones siguientes
- Deberán realizarse de acuerdo a las disposiciones establecidas en el Código Tributario, su Reglamento,

leyes tributarias, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría;

- Poseer la firma del Auditor que dictamina y sello que contiene el número de registro de autorización del Concejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría; y,
- Presentar por escrito a la Administración Tributaria en el plazo señalado.

Si el dictamen emitido no cumple estos requisitos lo hará acreedor de una sanción equivalente a multa de cuatro salarios mínimos mensuales;

Si no presenta el Dictamen e Informe Fiscal estando obligado a ello, multa de catorce mil novecientos ochenta colones. Sin perjuicio de presentar tales documentos dentro del plazo que establezca la Administración Tributaria;

Si presenta el Dictamen e Informe Fiscal fuera del plazo legal, multa de nueve salarios mínimos mensuales.

- b) Guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al cliente;
- c) Reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal la realidad financiera y la situación tributaria, de

conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, respectivamente, del cliente;

- d) Garantizar que lo expresado en el Dictamen Fiscal e Informe fiscal esté respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que conforme a las leyes tributarias, leyes especiales y a la técnica contable, deba llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dichos registros; y,

Por no cumplir con estas obligaciones puede ser sancionado con multa de cuatro salarios mínimos mensuales;

- 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 emitidos, incluyendo los papeles de trabajo.

La sanción por incumplir con esta obligación, multa igual a doce salarios mínimos mensuales;

Al decidir la aceptación de un trabajo de auditoría debe tener presente que no tendrá validez para la Administración Tributaria los dictámenes e informes fiscales emitidos en las siguientes circunstancias:

- a) Los emitidos en contravención a lo establecido en el artículo 22, literales del a) al h) de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría;
- b) Cuando sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina y en el ejercicio en que produce el dictamen: director, miembro del concejo 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 retribuyan sus servicios;
- c) Cuando tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine y en aquel en que emita el dictamen, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente, que le impidan mantener su independencia e imparcialidad;
- d) 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;

- e) Cuando se tenga la calidad de agente o corredor de bolsa de valores o similares en ejercicio; y,
- f) Cuando se trate de empleados o funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Corte de Cuentas de la República.

Finalmente debe tener presente que cuando la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad fiscalizadora determine impuesto original o complementario superior al treinta por ciento del impuesto declarado por el cliente dictaminado, siempre que ello no sea atribuible a error excusable en la aplicación de las disposiciones del Código Tributario, el auditor fiscal, se sancionará con multa equivalente al 5% sobre el impuesto que se determine. En todo caso será requisito que el impuesto determinado esté firme.

CAPITULO V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

Dentro de los límites del trabajo realizado y por la información que se pudo obtener, se establecieron las siguientes conclusiones en cuanto al trabajo de auditoría fiscal que desarrollan los auditores independientes:

- Los auditores independientes no han establecido la diferencia entre la auditoría fiscal y la auditoría Financiera, puesto que como ya se expresó en el cuerpo del trabajo, ambas tienen distintos objetivos.

- La mayoría de los auditores encuestados dentro de la muestra, no saben que la auditoría fiscal se encuentra regulada en el Código Tributario en su artículo 130.

- Al momento de desarrollar el análisis financiero, no se toma en cuenta que los factores que debe considerar el auditor al evaluar el riesgo de auditoría, se considera como criterio fundamental el hecho que se determine como importante aquellos aspectos que vayan en detrimento del interés fiscal.

- Se desarrolla una auditoría fiscal de papeles y no es analítica, debido a que el auditor se basa en la guía emitida por el Ministerio de Hacienda y se dedica solo a la captura de los datos del cliente para llenar los requerimientos exigidos por tal ente, y no pone en práctica las técnicas que emplea al desarrollar la auditoría y determinar aquellas áreas de interés.

- La Guía para la elaboración del Dictamen e Informe de Auditoría Fiscal emitida por el Ministerio de Hacienda proporciona los requerimientos mínimos a observarse para la auditoría fiscal, como la base legal, modelos de informes, los cuadros anexos, más no contiene los lineamientos básicos que el auditor debe de observar en el desarrollo de su trabajo, ya que es un elemento nuevo que se incorpora para los auditores.

- El análisis financiero se debe hacer tomando en cuenta aquellas áreas de riesgo del interés fiscal como parte fundamental de la auditoría y no basarse solo en el análisis de cuentas que no proporcionan dicha información.

5.2 RECOMENDACIONES

- Los auditores independientes deberían establecer que existe una marcada diferencia del objetivo de la auditoría fiscal y la auditoría financiera y desarrollar su trabajo en base a esos objetivos.

- El Concejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría debería hacer saber a todos los auditores independientes, que existe la normativa legal en la que se basa la auditoría fiscal y que además dicho ente ha desarrollado la Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, la cual los ayuda a desarrollar su trabajo.

- El auditor debe desarrollar su auditoría fiscal de una forma analítica y no de papeles, ya que como se pudo determinar, no planea su trabajo ni efectúa su análisis financiero, solo se dedica a obtener la información que requiere la Guía para la elaboración del Dictamen Fiscal y no analiza dicha información.

- La Guía para la elaboración del dictamen fiscal debería proporcionar los lineamientos para el desarrollo de la

auditoría fiscal, puesto que es un trabajo nuevo para el auditor, como por ejemplo, los aspectos que debe considerar al momento de la planeación, como ejecutar su trabajo, para que se pueda obtener una información de calidad.

- En los anexos que debe presentar el auditor al Ministerio de Hacienda, se establece en dicha Guía que en uno de ellos se elaborará un cuadro que será aplicado para los sujetos pasivos a quienes aplique las leyes de los impuestos específicos y que uno de sus impuestos se debe establecer en base a la venta de las bebidas, cuando la ley de Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas y la de Bebidas Alcohólicas establece que el impuesto se determinará en base a la producción de dichos bienes.

En base a todo lo anterior, se efectúa la recomendación general para todos los auditores a que conozcan la normativa legal que ampara la auditoría fiscal y que conozcan a su cliente para determinar qué áreas son las de riesgo y cual es la normativa vigente que aplica para cada caso, y que desarrollen su trabajo de forma analítica.

BIBLIOGRAFÍA

Código de Comercio. D. L. No. 671, del 08 de mayo de 1970, D. O.

No. 140, Tomo 228, del 31 de julio de 1970.

Código Tributario. D. L. No. 230, del 13 de diciembre de 2000, D.

O. No. 241, Tomo 349, del 22 de Diciembre de 2000.

Consejo de Vigilancia de La Profesión de la Contaduría Pública y

Auditoría <http://www.minec.gob.sv/CVCPA.htm>.

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la

Prestación de Servicios. D. L. No. 296, del 24 de julio de

1992, D. O. No. 143, Tomo 316, del 31 de julio de 1992.

Ley de Impuesto sobre la Renta. D. L. No. 134, del 18 de diciembre

de 1991, D. O. No. 242, Tomo 313, del 21 de Diciembre de

1991.

Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría.

D. L. No. 828, del 26 de Enero de 2000.

Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles. D. L. No.

825, del 26 de enero de 2000.

M. Levine, David. Estadística Básica en Administración. 4ta.

Edición, Pág. 18

Página web del Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos

www.infocentro.org.sv/ISCP

Página web de la Universidad de El Salvador
www.UES.edu.sv/historia

PEÑA BERMÚDEEZ, Jesús María. Control, Auditoría, y Revisoría Fiscal. Bogotá, Colombia. Ed. ECOE EDICIONES, Tercera Edición, Octubre 2000. 182 pp.

PICHARDO CEDEÑO, Hilda y otros. Métodos y Técnicas de Investigación II. Material de Apoyo. México, Ed. UAEM, 1995.
223 pp.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario. D. E. No. 117, del 11 de diciembre de 2001, D. O. No. 234, Tomo 353, del 11 de Diciembre de 2001.

ROJAS SORIANO, Raúl. Guía para realizar investigaciones sociales. (prólogo de Fernando Holguín Quiñones) 7a. edición, México, Editorial Plaza y Valdés, 1991. 286 pp.

TENORIO BAHENA, Jorge. Técnicas de Investigación Documental. 2a. Edición, México, Editorial Mc Graw-Hill, 1983, 123 pp. (TENORIO).

Universidad de El Salvador, Secretaría de Asuntos Académicos.
Catálogo Académico. San Salvador, El Salvador. Tercera Edición, 1998-1999

ANEXOS

ANEXO 1**DIFERENCIAS BASICAS ENTRE LA AUDITORIA FINANCIERA Y LA AUDITORIA FISCAL**

En Cuanto a:	Financiera	Fiscal
Objetivo	<p>Emitir opinión o dictamen sobre la razonabilidad de la situación financiera de una entidad a una fecha dada, así como sobre el resultado de sus operaciones financieras y el flujo de fondos para el periodo que termina en dicha fecha.</p> <p>Proporcionar un grado de confiabilidad de dichos estados para usarlos en la toma de decisiones administrativas o gerenciales y en el proceso de dar cuenta de la gestión.</p>	<p>Determinar el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con las operaciones para formular las recomendaciones para corregir deficiencias.</p> <p>Contribuir al logro de la prosperidad razonable de la empresa o entidad.</p>
Alcance	Limitado a las operaciones financieras	Ilimitado. Puede cubrir todas las operaciones o actividades que realiza un organismo, entidad o empresa.
Orientación	Hacia la situación financiera y resultados de las operaciones de la entidad desde un punto de vista retrospectivo.	Hacia las operaciones o actividades de la entidad en el presente con proyección el futuro.
Medición	Principios o normas de contabilidad.	Normativa legal vigente aplicable a la entidad auditada.
Método	Las normas de auditoría.	No existen todavía normas de auditoría fiscal generalmente aceptadas. El método se determina de

		acuerdo al criterio del auditor fiscal. Pueden adaptarse normas de auditoría generalmente aceptadas.
Interesados	Principalmente externos: Accionistas, Gobierno, Bancos; Entidades de Crédito e Inversiones potenciales.	Desde el punto de vista interno: la alta dirección. Desde el punto de vista externo el ente fiscal, el Ministerio de Hacienda.
Quienes la Ejecutan	Los contadores públicos con personal de apoyo de la misma profesión	Contadores públicos con participación del personal de la misma profesión y de profesionales de otras disciplinas.
Contenido del Informe	Su contenido está exclusivamente relacionado con los estados financieros	Su contenido está relacionado con cualquier aspecto legal de importancia para la Administración Tributaria.
Objetivo de la Evaluación del control Interno	Determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría financiera a emplear.	Determinar las áreas débiles o críticas más importantes para hacia ellas orientar todos los esfuerzos de auditoría fiscal.
Historia	Larga existencia	Reciente. Aún se encuentra es su etapa de formulación teórica y de experimentación.

ANEXO 2



Universidad de El Salvador
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública

ENCUESTA DE INVESTIGACIÓN

Dirigido a: Auditores Independientes

Finalidad: La presente encuesta tiene por finalidad la recolección de información para el desarrollo del trabajo de investigación titulado "**LINEAMIENTOS PARA EL DESARROLLO DE UNA AUDITORÍA FISCAL DE CALIDAD**". La objetividad en las respuestas solicitadas ha de ser de vital importancia para la culminación de dicho trabajo.

1. ¿Ha participado en el desarrollo de la Auditoría Fiscal?

SÍ NO

Si ha participado, especifique a qué nivel

Si no ha participado, explique por qué

2. ¿Ha recibido capacitaciones sobre Auditoría Fiscal?

SÍ NO

Si ha recibido, especifique quien la impartió:

3. ¿Cómo considera la información divulgada por la Administración Tributaria en lo referente a la ejecución de la Auditoría Fiscal?

- Excelente
 Buena
 Regular
 Deficiente

¿Por qué? _____

4. ¿Considera que la Guía para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal y la Norma para Auditoría de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias instruyen lo suficiente para la ejecución de la Auditoría Fiscal?

Sí NO

¿Por qué? _____

5. A su criterio:

- No existe diferencia alguna entre la Auditoría de Estados Financieros y la Auditoría Fiscal.
- La Auditoría Fiscal es parte integrante de la Auditoría de Estados Financieros.
- La Auditoría Fiscal es un complemento de la Auditoría de Estados Financieros.
- La Auditoría Fiscal es diferente a la Auditoría de Estados Financieros.
- No es posible comparar la Auditoría Fiscal con la Auditoría de Estados Financieros.

¿Por qué? _____

6. ¿Considera que en El Salvador el Auditor Fiscal da su opinión en cuanto al cumplimiento o no de las obligaciones tributarias formales y sustantivas de todos los impuestos existentes en el periodo del dictamen?

Sí NO

¿Por qué? _____

7. ¿Qué factores debe considerar el Auditor Fiscal al momento de evaluar el riesgo de auditoría?

8. ¿Considera que en el desarrollo de la Auditoría Fiscal debe considerarse los Estados Financieros a fin de identificar áreas de riesgo fiscal?

Sí NO

¿Por qué? _____

9. Si el Código Tributario obliga al Auditor Fiscal a cuantificar monetariamente el impacto impositivo de los incumplimientos ¿Considera que se debe aplicar el concepto de materialidad en el desarrollo de la auditoría?

Sí NO

¿Por qué? _____

10. ¿Qué procedimientos de auditoría emplea para realizar la Auditoría Fiscal en cuanto a la evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias?

11. Según su juicio profesional considera que existen vacíos en las disposiciones emanadas por la Administración Tributaria

SÍ NO

Si su respuesta es Sí, ¿Cuáles? _____

Si su respuesta es No, ¿Por qué? _____

12. ¿Considera que la existencia y divulgación en el ambiente profesional de Lineamientos Técnicos contribuiría a la realización de una Auditoría Fiscal de Calidad, a fin de obtener los resultados esperados y optimización del tiempo a utilizar en la misma?

SÍ NO

Muchas gracias por su tiempo y colaboración.

ANEXO 3

CASO PRÁCTICO

ARCHIVO CORRIENTE

Nombre del Cliente: La Momia, S. A. de C. V.

Periodo a auditar: Del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 2003

Auditor nombrado: Juan Pablo Barrera Jovel

Asistentes: Iris Elizabeth Pérez
Mayorga

José Alfredo Acevedo

Fecha: 18 de Enero de 2004.

BPM & ASOCIADOS

AUDITORES Y CONSULTORES

**DICTAMEN CON OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO
DEL AUDITOR INDEPENDIENTE PARA PROPÓSITOS FISCALES
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2002**

Señores
Ministerio de Hacienda
Dirección General de Impuestos Internos

Hemos auditado el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta, Código Tributario y sus respectivos reglamentos, de la Sociedad **LA MOMIA, S. A. DE C. V.**, correspondientes al ejercicio impositivo de 2003. Asimismo, hemos auditado el balance de situación general, el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas en el año referido, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de los impuestos de las diferentes leyes mencionadas. Los estados financieros y declaraciones tributarias son responsabilidad de la Administración de la Sociedad contribuyente. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y garantizar que las cifras de los referidos estados financieros y declaraciones tributarias, estén respaldadas de conformidad a lo establecido en el artículo 135 literal d) del Código Tributario.

Realizamos el examen de acuerdo con Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas en El Salvador y Normas de Auditoria de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria. Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la Auditoría para obtener bases técnicas que permitan fundamentar si la Sociedad **LA MOMIA, S. A. DE C. V.**, ha cumplido con las obligaciones tributarias contenidas en las leyes antes mencionadas. Una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias incluye examinar evidencia apropiada, sobre una base de pruebas del cumplimiento de dichas obligaciones. Asimismo incluye, examinar y evaluar la evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros, base para la elaboración de las declaraciones tributarias, los principios de contabilidad usados, los ajustes contables y las estimaciones importantes hechas por la administración, que tengan incidencia tributaria. Consideramos que nuestro examen proporciona una base para sustentar nuestra opinión.

Los estados financieros mencionados en el párrafo precedente que sirvieron de base para la elaboración de las declaraciones tributarias, han sido preparados para ser utilizados por la Dirección General de Impuestos Internos, y por lo tanto, se han presentado y clasificado conforme a los formatos que para tal efecto ha emitido esa Dirección General.

En nuestra opinión la Sociedad **LA MOMIA, S. A. DE C. V.** ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Código Tributario y sus respectivos reglamentos.

Este informe es solo para información de la Administración Tributaria y **LA MOMIA, S. A. DE C. V.**, y no puede ser utilizado para otros propósitos.

San Salvador, a los catorce días del mes de febrero del año dos mil cuatro.

BPM & ASOCIADOS
Reg. No 2677



Lic. JUAN PABLO BARRERA JOVEL.
Socio Principal



Dirección: Av. Sierra morena, No 1846, Col. Las Colinas, San Salvador, El salvador, C. A.

LA MOMIA, S. A. DE C. V.
INFORME CON OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO
DEL AUDITOR INDEPENDIENTE PARA PROPÓSITOS FISCALES
POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003

Señores
Ministerio de Hacienda
Dirección General de Impuestos Internos

- I. Emitimos el presente informe con base a lo dispuesto en el Título III, Sección Séptima, artículos del 129 al 138 del Código Tributario en relación con la auditoría que practicamos a la Sociedad **LA MOMIA, S. A. DE C. V.**, correspondiente al ejercicio impositivo de 2002, conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en El Salvador y Normas de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta, Código Tributario y sus respectivos reglamentos y Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas. Asimismo hemos auditado el balance de situación general, el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y flujos de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de los diferentes impuestos de las leyes mencionadas.

- II. Como parte de nuestro examen, planificamos y evaluamos la estructura de control interno, a fin de determinar las áreas de riesgo fiscal, revisamos la información y documentación adicional sobre una base selectiva preparada por la contribuyente, que se adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal; verificamos esa información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances que juzgamos técnicamente necesarios para poder expresar nuestra opinión, de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en El Salvador y Normas de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría. Dentro de nuestros procedimientos llevamos a cabo lo siguiente:
 - II.1 Revisamos, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas incluidas en el anexo 1 adjunto al formulario carta presentación del dictamen fiscal, el anexo 6 contiene un resumen de las adiciones, bajas y retiros de activos fijos y su correspondiente cálculo de su depreciación acumulada y gastos por depreciación anual, este último gasto se encuentra incorporado en las subcuentas de gastos correspondientes, detallados en el anexo 1 referido; comprobando que son necesarias para la generación de la renta o conservación de la fuentes generadoras de rentas gravadas de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta y por tanto son deducibles.

- II.2 Revisamos el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la contribuyente como agente de retención de los Impuestos sobre la Renta y a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio y de percepción para I.V.A, las cuales están contenidas en el anexo 2 agregada al formulario carta presentación del dictamen fiscal, determinándose que se presentó el informe de retenciones de Impuesto sobre la Renta F-910 del ejercicio fiscal 2002, habiendo practicado las retenciones de renta, en concepto de sueldos, salarios, y otros, las cuales fueron enteradas dentro del plazo legal.
- II.3 Nos cercioramos de que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente estuvieren debidamente registrados en la contabilidad y hubieran sido recibidos y prestados respectivamente; pero no determinamos si los precios pagados por ellos son razonables de acuerdo a las condiciones del mercado.
- II.4 Revisamos en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran: a) la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta; y b) la conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, especificados en anexos 3 y 4 respectivamente, sin embargo no se determinaron omisiones en el pago de los impuestos.
- II.5 Revisamos las declaraciones tributarias presentadas durante el período dictaminado habiendo comprobado su apego a las disposiciones fiscales. Durante el ejercicio o período dictaminado no se presentaron declaraciones modificatorias de IVA.
- II.6 Durante el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2002, la empresa no realizó exportaciones, consecuente no obtuvo incentivos fiscales, ni recibió resoluciones de las autoridades fiscales por reintegro I.V.A. a exportador o pago indebido I.V.A. En caso de haber recibido se relacionaría con el anexo 11.
- II.7 Los saldos y transacciones con los principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas se describen en la Nota 12 a los estados financieros, adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, a fin de verificar su incidencia tributaria.
- II.8 Durante el período examinado la contribuyente realizó ventas exentas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su cuantificación se describe en el anexo 10.
- II.9 La contribuyente no está sujeta a las leyes de Impuestos Ad- valorem y Específicos que gravan las bebidas alcohólicas.
- II.10 Se efectuó verificación física de los inventarios al 31 de diciembre de 2003, realizando un detalle comparativo de las cifras de inventarios físicos observadas contra las registradas por el contribuyente, cálculos de su valoración conforme al método de valuación legal utilizado o autorizado, determinando diferencias consideradas no materiales para efectos de nuestro examen, no obstante en el transcurso del ejercicio se detectaron partidas de ajuste las cuales fueron examinadas y garantizan el interés fiscal. Los valores examinados se relacionan en anexo 5.

II.11 Se examinaron las cuentas por cobrar a clientes llevadas a gastos por incobrabilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta, habiendo verificado el cumplimiento de los requisitos del Art. 31 Num. 2) de la Ley del impuesto referido y Art. 37 del Reglamento de dicha Ley. No se poseen políticas contables para la estimación de cuentas incobrables, debido a que toda la producción generada por la empresa es vendida a una empresa relacionada. Las cifras examinadas se muestran en Anexo 7 a este informe.

II.12 Verificamos el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus respectivos reglamentos, encontrando algunos incumplimientos considerados no materiales, descritos en el Anexo 12 a este informe.

III. Con base a los procedimientos desarrollados relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivos y formales de la Sociedad LA EVASORA S. A., no se determinaron diferencias entre los valores declarados relativos al Impuesto sobre la Renta, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y los valores que se muestran en los estados financieros, registros contables y registros del IVA, expuestos en Romanos II.2 y II.8, no existiendo en los períodos tributarios dictaminados, omisiones en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los referidos impuestos.

IV. La información adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, está de acuerdo a las bases de agrupación y revelación establecidas por la Dirección General de Impuestos Internos. Dicha información adicional, que se refiere al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2003, se incluye exclusivamente para efectos fiscales y no para efectos financieros, por consiguiente no constituyen una información necesaria para interpretar la presentación razonable de la situación financiera, de los resultados de operación, de las variaciones en el capital contable y de los flujos de efectivo.

BPM & ASOCIADOS.
Registro No. XXXX



Lic. JUAN PABLO BARRERA JOVEL
Socio Principal



El Salvador, 31 de Mayo de 2004

Dirección: Av. Sierra Morena, No 846, Col. Las Colinas, San Salvador, El salvador, C. A.

**DICTAMEN CON OPINIÓN DE NO CUMPLIMIENTO
DEL AUDITOR INDEPENDIENTE PARA PROPÓSITOS FISCALES
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2002**

Señores
Ministerio de Hacienda
Dirección General de Impuestos Internos

Hemos auditado el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta, Código Tributario y sus respectivos reglamentos, de la Sociedad **LA MOMIA, S. A. DE C. V.**, correspondientes al ejercicio impositivo de 2003. Asimismo, hemos auditado el balance de situación general, el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas en el año referido, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de los impuestos de las diferentes leyes mencionadas. Los estados financieros y declaraciones tributarias son responsabilidad de la Administración de la Sociedad contribuyente. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y garantizar que las cifras de los referidos estados financieros y declaraciones tributarias, estén respaldadas de conformidad a lo establecido en el artículo 135 literal d) del Código Tributario.

Realizamos el examen de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en El Salvador y Normas de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría. Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la Auditoría para obtener bases técnicas que permitan fundamentar si la Sociedad **LA MOMIA, S. A. DE C. V.**, ha cumplido con las obligaciones tributarias contenidas en las leyes antes mencionadas. Una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias incluye examinar evidencia apropiada, sobre una base de pruebas del cumplimiento de dichas obligaciones. Asimismo incluye, examinar y evaluar la evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros, base para la elaboración de las declaraciones tributarias, los principios de contabilidad usados, los ajustes contables y las estimaciones importantes hechas por la administración, que tengan incidencia tributaria. Consideramos que nuestro examen proporciona una base para sustentar nuestra opinión.

Los estados financieros mencionados en el párrafo precedente que sirvieron de base para la elaboración de las declaraciones tributarias, han sido preparados para ser utilizados por la Dirección General de Impuestos Internos, y por lo tanto, se han presentado y clasificado conforme a los formatos que para tal efecto ha emitido esa Dirección General.

Como resultado de nuestro examen, hemos identificado que la sociedad incurrió en incumplimientos a las siguientes obligaciones tributarias:

CÓDIGO TRIBUTARIO

- a) Omitió presentar declaración de Pago a Cuenta e Impuestos Retenidos durante cada uno de los periodos comprendidos de enero a diciembre de 2003.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- a) Se reclamó como gastos en el ejercicio de imposición por la construcción de un inmueble que forma parte del activo fijo por valor de \$ 4,200,000.00

LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

- a) Omitió presentar las declaraciones correspondientes a los periodos tributarios de noviembre y diciembre de 2003.
- b) Omitió el pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio por valor de \$ 1,037,675.00 en el periodo tributario de noviembre de 2003 y en diciembre, \$ 999,135.00.

En nuestra opinión, a causa de lo expresado en el párrafo anterior la Sociedad **LA MOMIA, S. A. DE C. V.** no ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Código Tributario y sus respectivos reglamentos.

Este informe es solo para información de la Administración Tributaria y **LA MOMIA, S. A. DE C. V.**, y no puede ser utilizado para otros propósitos.

BPM & ASOCIADOS
Reg. No 2677



Lic. JUAN PABLO BARRERA JOVEL.
Socio Principal



El Salvador, 14 de febrero de 2004

Dirección: Av. Sierra morena, No 1846, Col. Las Colinas, San Salvador, El salvador, C. A.

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.
 Periodo: Año 2003
 N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

Pag. 1-2

ESTADO DE POSICION FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003 Y 2002
 (Expresado en Dólares de los Estados Unidos)

CONCEPTO	2003	2002
Activo		
Circulante		
Caja	<u>125,400</u>	<u>10,200</u>
Banco	<u>9,864,945</u>	<u>13,628,525</u>
cuentas por cobrar	17,531,812	12,978,365
Inventarios	8,107,687	7,618,874
Gastos pagados por anticipados	<u>814,116</u>	<u>521,896</u>
Activo fijo		
Propiedad planta y equipo	23,251,236	18,938,637
Depreciación acumulada	<u>(6,990,502)</u>	<u>(6,927,477)</u>
Otros activos		
Intangibles	177,919	250,947
Total activo	<u>52,882,613</u>	<u>47,019,967</u>

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.
 Periodo: Año 2003
 N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

Pág. 2-2

ESTADO DE POSICION FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003 Y 2002
 (Expresado en Dólares de los Estados Unidos)

CONCEPTO	2003	2002
Pasivo		
Circulante		
Proveedores	804,811	0.00
Impuestos por pagar	2,036,811	4,472,315
Otras cuentas por pagar	<u>10,596,748</u>	<u>15,820,516</u>
Otras cuentas de pasivo		
Provision por obligaciones laborales	2,910,018	1,802,443
Total pasivo	<u>16,348,388</u>	<u>22,095,274</u>
Patrimonio		
capital registrado	10,923,346	10,923,346
Reserva legal	1,757,600	787,251
Utilidades acumuladas	13,214,095	4,582,445
Utilidad del presente ejercicio	<u>10,639,183</u>	<u>8,631,650</u>
Total patrimonio	36,534,225	24,924,693
Total pasivo y patrimonio	<u>52,882,613</u>	<u>47,019,967</u>

MIGUEL CERVANTES
 Representante Legal

PEDRO PARAMO
 Contador General

Lic. JUAN PABLO BARRERA
 Inscripción CVPCPA
 BPM & Asociados
 Inscripción CVPCPA
 Auditores Fiscales

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.
 Periodo: Año 2003
 N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

Pág. 1-1

ESTADOS DE RESULTADOS
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003 Y 2002
(Expresado en Dólares de los Estados Unidos)

CONCEPTO	2003	2002
Ventas	96,555,244	97,550,513
Costo de venta	<u>58,758,678</u>	<u>63,819,841</u>
Utilidad bruta	<u>37,796,566</u>	<u>33,730,671</u>
Gastos de operación		
Gastos de administración	3,912,405	4,175,477
Gastos de venta	10,432,264	11,572,873
Gastos financieros	10,597,878	7,387,530
Otros gastos	<u>5,179</u>	<u>9,086</u>
Total gastos de operación	<u>24,947,726</u>	<u>23,144,966</u>
Utilidad de operación	<u>12,848,840</u>	<u>10,585,705</u>
Otros ingresos	<u>1,013,287</u>	<u>660,744</u>
Utilidad antes de Reserva Legal e ISR	13,862,128	11,246,450
Reserva Legal	970,349	787,251
Impuesto sobre la renta	3,222,945	2,614,800
Utilidad neta del ejercicio	<u>10,639,183</u>	<u>8,631,650</u>

MIGUEL CERVANTES
 Representante Legal

PEDRO PARAMO
 Contador General
 Reg.No.XX Folio No.XX

Lic. JUAN PABLO BARRERA
 Inscripción CVPCPA
 BPM & Asociados
 Inscripción CVPCPA
 Auditores Fiscales

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.
 Periodo: Año 2003
 N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

ESTADOS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO POR LOS AÑOS QUE TERMINARON
 EL 31 DICIEMBRE 2002 Y 2003
 DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003 Y 2002
 (Expresado en Dólares de los Estados Unidos)

CONCEPTO	CAPITAL SOCIAL MINIMO	RESERVA LEGAL	UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	UTILIDADES RETENIDAS O PÉRDIDAS ACUMULADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	TOTAL
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002	10,923,346	787,251	8,631,650	4,582,445	24,924,693
AUMENTO O DISMINUCIÓN DEL CAPITAL SOCIAL	0	0	0	0	0
TRASPASO DEL EJERCICIO DE 2002 A RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	0	0	(8,631,650)	8,631,650	0
DIVIDENDOS PAGADOS	0	0	0	0	0
					0
UTILIDAD (PERIDIDA) NETA DEL EJERCICIO 2003	0	0	10,639,183	0	10,639,183
RESERVA LEGAL DEL AÑO 2003	0	970,349	0	0	970,349
SALDO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	10,923,346	1,757,600	10,639,183	13,214,095	36,534,225

MIGUEL CERVANTES
 Representante Legal

PEDRO PARAMO
 Contador General
 Reg.No.XX Folio No.XX

LIC. JUAN PABLO BARRERA JOVEL
 INSCRIPCIÓN CVCPA
 BPM & ASOCIADOS
 INSCRIPCIÓN CVCPA
 AUDITORES FISCALES

LA MOMIA, S. A. DE C. V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
(CIFRAS EXPRESADAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)

1.- DESCRIPCIÓN DE LA ENTIDAD

La empresa fue constituida el día uno de septiembre de mil novecientos setenta y ocho, ante los oficios del notario Juan Perez Leal, inscrita en el Registro de Comercio con fecha cinco de octubre del mismo año, al número tres, folios cuarenta y ocho y siguientes, libro doscientos veinticuatro del Registro de Sociedades. El pacto social fue modificado el veintinueve de enero de mil novecientos noventa y seis, según acuerdo tomado en Junta General Extraordinaria de Accionistas de fecha 23/06/1995, dicha modificación fue inscrita en el Registro de Comercio con fecha 18/04/1996, al Número Cincuenta y Cuatro, folios doscientos noventa y cuatro y siguientes y libro mil ciento setenta y ocho.

Actualmente la actividad económica de la empresa consiste en la producción y venta de productos alimenticios y la representación de productos nacionales y extranjeros.

2.- PRINCIPALES POLÍTICAS CONTABLES

a) Unidad Monetaria

A partir del 1º de enero de 2001, la empresa registró sus operaciones contables en dólar de los Estados Unidos de América, respetando el marco legal dispuesto en el Art.436 del Código de Comercio y la Ley de Integración monetaria, aprobada con fecha 30 de noviembre de 2000 con vigencia a partir del 1 de enero de 2001, la cual establece el tipo fijo e inalterable de cambio entre el colón y el dólar de los Estados Unidos de América en $\text{¢}8.75$ por un $\text{\$}1.00$.

b) Sistemas de Registros

La empresa registra sus operaciones contables mediante sistemas computarizados, y posee subsistemas (programas) específicos para el control de los inventarios, cuentas por cobrar, registros de IVA,

Durante el ejercicio 2003 los procesos de facturación se efectuaron manualmente, utilizando controles internos para garantizar el ingreso de información a las bases de datos para la generación de los libros de IVA y Control de los Inventarios.

c) Inversiones en valores de inmediata realización

De enero a diciembre de 2003, la empresa no registra operaciones de Inversiones en Valores de inmediata realización.

d) Valuación de inventarios.

Los inventarios de materias primas, producción en proceso y productos terminados, las cifras históricas se determinan bajo el sistema de costos reales, valuándose el producto terminado a su costo de producción, y las materias primas y materiales mediante la utilización del método de costo promedio, la mercadería en tránsito se registra al costo según factura.

LA MOMIA, S. A. DE C. V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
(CIFRAS EXPRESADAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)

e) Costo de Venta

El costo de venta se determina valuando los inventarios al costo promedio o valor de mercado, el que sea menor. La mercadería en tránsito se registra al costo según factura.

f) Depreciación.

Los bienes que integran la maquinaria y equipos se registran a su costo de adquisición, y la depreciación de la maquinaria y equipos se calcula por el método de línea recta, registrando en los resultados del ejercicio el monto anual determinado de acuerdo a lo dispuesto en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

g) Impuesto sobre la Renta.

La compañía sigue la política de registrar el impuesto sobre la renta en el ejercicio en que se causan, razón por la que no existen partidas significativas cuyo reconocimiento fiscal y contable ocurran en épocas diferentes, en los términos establecidos por los principios de contabilidad. Además la sociedad no goza del beneficio fiscal de la exención del pago del Impuesto sobre la Renta otorgado a los Recintos Fiscales y Zonas Francas.

h) Indemnizaciones al personal.

Se tiene implantada la política de cargar a los resultados del ejercicio en que se efectúan las erogaciones por concepto de indemnizaciones al personal.

i) Moneda extranjera.

Las operaciones en moneda extranjera se registran a los tipos de cambio vigentes en la fecha en que se llevan a cabo; las diferencias por fluctuaciones cambiarias se aplican a los resultados del ejercicio. Los activos y pasivos en moneda extranjera se valoraron al tipo de cambio interbancario del día 31 de diciembre de 2003.

j) Uso de estimaciones contables en la preparación de los Estados Financieros.

La preparación de los estados financieros requiere que la gerencia de la Compañía realice ciertas estimaciones y supuestos que afectan los saldos de los activos y pasivos. Los derechos y obligaciones son reconocidos en los estados financieros cuando es probable que futuros beneficios económicos fluyan hacia o desde la entidad y que las diferentes partidas tengan un costo o valor que puede ser confiablemente medido. Cuando el futuro se modifique el criterio para la determinación de las estimaciones y supuestos estos deberán ser revelados y registrados en el año en que se produzcan tales cambios.

LA MOMIA, S. A. DE C. V.
 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
 (CIFRAS EXPRESADAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)

3.- CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

Los valores pendientes de cobro al 31 de diciembre de 2003, comparado con el ejercicio 2002 se integran de la siguiente manera :

	2003	2002
Cuentas por Cobrar a Compañías Afiliadas (nota 12)	17,725,841.73	12,625,980.75
Documentos por cobrar	609,721.57	609,721.57
IVA - Crédito Fiscal	0.00	0.00
Pago a cuenta ISR	0.00	0.00
Funcionarios y Empleados	125,748.37	83,862.67
Otras Cuentas por Cobrar	307,103.44	63,756.12
Estimacion Para cuentas incobrables	(1,236,603.11)	(404,816.11)
TOTAL	<u><u>17,531,812.35</u></u>	<u><u>12,978,365.00</u></u>

4.- INVENTARIOS

El saldo de este rubro se forma como sigue:

	2003	2002
Producto Terminado	6,032,718.55	7,084,780.59
Materia Prima	159,251.38	159,251.38
Productos en Proceso	1,028,925.96	1,028,925.96
Mercadería en Tránsito	13,237.78	277,304.82
Estimacion por ajuste de inventario	(1,230,570.75)	(931,388.75)
TOTAL	<u><u>8,107,686.92</u></u>	<u><u>7,618,873.53</u></u>

5.- ACTIVO FIJO

Los activos fijos netos al 31 de diciembre de 2003, comparado con el ejercicio 2002, se integra como sigue:

	2003	2002
Maquinaria y Equipo	9,101,516.07	4,788,917.07
Mobiliario y Equipo de Oficina	665,885.55	665,885.55
Instalaciones	1,171,660.64	1,171,660.64
Edificios	12,312,173.74	12,312,173.74
Subtotal	23,251,236.00	18,938,637.00
Depreciación Acumulada	(6,990,502.18)	(6,927,477.18)
Subtotal activos fijos netos depreciables	<u>16,260,733.82</u>	<u>12,011,159.82</u>
TOTAL ACTIVOS FIJOS NETOS	<u><u>16,260,733.82</u></u>	<u><u>12,011,159.82</u></u>

LA MOMIA, S. A. DE C. V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
(CIFRAS EXPRESADAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)

El cargo a resultados en el ejercicio, por concepto de depreciación, ascendió a \$ 63,025 aplicado a la cuenta de Gastos de Administración en el ejercicio 2003 su depreciación fue de \$ 6,990,502 y en el ejercicio 2002 a \$ 6,927,477.

6.- CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR

El saldo de este rubro se forma como sigue:

	2003	2002
Cuentas por Pagar Cías Afiliadas (nota 12)	5,922,082.16	8,729,569.35
Proveedores	4,076,963.91	5,282,293.23
Cuotas e Impuestos por Pagar	3,841,622.02	4,562,314.97
Diversos	1,384,953.18	1,718,653.61
TOTAL	<u>15,225,621.27</u>	<u>20,292,831.16</u>

7.- PRESTAMOS POR PAGAR A LARGO PLAZO

La empresa no posee obligaciones con instituciones Bancarias o financieras durante el ejercicio que finaliza el 31 de diciembre del 2003

8.- FONDO PARA JUBILACIONES, RETIROS Y CESANTIAS

La empresa no posee políticas para otorgar prestaciones a empleados en caso de retiro voluntario, caso de muerte, invalidez, por consiguiente los Estados Financieros no revelan la existencia de reservas en este concepto.

9.- CONTINGENTE

El proveniente de diversas obligaciones por concepto de indemnizaciones a favor de los empleados y trabajadores, en caso de separación por causa injustificada y otras causas, bajo ciertas condiciones en los términos del Código de Trabajo, no se ha determinado el pasivo por este concepto.

10.- CAPITAL SOCIAL

El capital social de la compañía es fijo, al 31/12/2003 asciende a ¢ 10,923,346; está representado por ciento nueve mil doscientas treinta y tres acciones ordinarias, nominativas, con un valor nominal equivalente a once dólares con cuarenta y tres centavos (cien colones salvadoreños).

LA MOMIA, S. A. DE C. V.
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
(CIFRAS EXPRESADAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)

11.- UTILIDADES ACUMULADAS

a) Distribución de Dividendos

De conformidad con lo dispuesto por la Ley de Impuesto sobre la Renta en vigor, las personas jurídicas no pueden anticipar posibles dividendos, ya que se les consideraría gravables al accionista, asimismo al decretarse una vez esté ganado no causará gravamen si previamente la sociedad que los distribuye hubiere pagado el impuesto sobre renta respectivo; no debiendo exceder de las utilidades contables repartibles, en términos de la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles y del Código de Comercio.

Al 31 de diciembre de 2003 las utilidades retenidas ascienden a \$ 13,214,095 en el ejercicio se obtuvo una utilidad de \$ 10,639,183

b) Reserva Legal

De conformidad con lo establecido en el Código de Comercio, de las utilidades acumuladas debe separarse el monto necesario para incrementar la reserva legal hasta que ésta represente, como mínimo, la quinta parte del capital social presentado en los Estados Financieros.

Durante el ejercicio fiscal 2003 la reserva legal ascendió a \$ 1,757,600 lo que está dentro del límite legal permitido.

12.- OPERACIONES Y SALDOS CON EMPRESAS FILIALES

a) Saldos con empresas filiales

Al 31 de diciembre de 2003, se tienen los siguientes saldos con compañías filiales:

	Cuentas por Cobrar	Cuentas por Pagar
Distribuidora de productos S.A.	0.00	12,000.00
Industria Quezalteca, S.A.	8,780,484.00	704,704.03
Dissa S.A.	1,549,193.00	0.00
Centroamericana, S.A.	0.00	3,389,921.90
Industria Euzkadi, S.A.	4,367,503.00	0.00
Compañía de alimentos S.A. De C.V.	1,702,589.73	0.00
Distribuidora de Licores, S.A.	0.00	1,592,512.72
Fracsa	0.00	6,672.67
Administradora de Recursos, S.A.	<u>1,326,072.00</u>	<u>216,481.91</u>
TOTAL	<u><u>17,725,841.73</u></u>	<u><u>5,922,293.23</u></u>

b) Operaciones con empresas filiales

La compañía forma parte de un grupo de compañías afiliadas que operan bajo una administración común y tiene transacciones y relaciones importantes con miembros del grupo. Por consiguiente, es posible que los términos de estas transacciones no sean los mismos que resultarían entre entidades no relacionadas.

LA MOMIA, S. A. DE C. V.
 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
 (CIFRAS EXPRESADAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)

13.- DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Los rubros para la determinación del impuesto sobre la Renta por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2003 comparados con el ejercicio 2002, de acuerdo a las Declaraciones de Impuesto sobre la Renta Anual, se integran de la siguiente manera:

	2003	2002
Total Rentas Gravadas	96,555,244	97,550,513
Menos: Costos y Gastos	(83,701,225)	(86,955,721)
Más: otros ingresos Y gastos	1,008,108	651,658
Renta Imponible	12,891,779	10,459,199
Impuesto sobre la Renta determinado	3,222,945	2,6148,800
Impuesto sobre la Renta según contabilidad	3,222,945	2,614,800
menos impuesto acreditado por pago a cuenta	0.00	0.00
Impuesto pagado	3,222,945	2,614,800

San Salvador, 30 de mayo de 2003

Señor
Director General de Impuestos Internos
Presente

Yo, Miguel de Cervantes con NIT 0614-060585-102-5, actuando en calidad de Representante Legal de la Sociedad XXXXXX, S. A. de C. V., con NIT: 0614-090774-109-3 y NRC: 3946-2 comunico a ustedes, que en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 131 del Código Tributario, que según acuerdo en acta de Junta General de Accionistas No. 105, de fecha 30 de abril de 2003, se nombró Auditor Fiscal de mi representada para dictaminar fiscalmente el ejercicio fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2003, por los tributos de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Así mismo para dar cumplimiento a lo estipulado en los artículos 137 y 138 del Código Tributario en relación con el artículo 61 de su Reglamento de Aplicación, informo a usted los datos del auditor nombrado, siendo estos los siguientes:

1. Nombre: BPM & ASOCIADOS
2. NIT: 0614-020982-105-2
3. NRC: 121-911
4. NÚMERO DE REGISTRO CVCPA: XXXXX
5. DIRECCIÓN Y TEL. Calle Sierra Morena, No. 486, Colonia las Colinas, San Salvador.

Sin otro particular

MIGUEL DE CERVANTES
REPRESENTANTE LEGAL

San Salvador, 26 de mayo de 2003.

Señores
Junta Directiva
LA MOMIA, S. A. DE C. V.
Presente

Sirva la presente para confirmar nuestro entendimiento de los términos y objetivos de nuestro trabajo, y la naturaleza así como las limitaciones de los servicios que brindaremos según oferta técnica.

De forma global prestaremos los siguientes servicios:

Revisaremos el Balance General de la Sociedad **LA MOMIA, S. A. DE C. V.**, al treinta y uno de diciembre de dos mil tres y los estados relacionados de Resultados y Flujos de Efectivo por el año que terminó a esa fecha, de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría y todas aquellas leyes aplicables a su respectiva revisión. No llevaremos a cabo una auditoría de dichos estados financieros y consecuentemente, no expresaremos una opinión de auditoría sobre ellos.

La responsabilidad por los estados financieros, incluyendo la adecuada revelación, es de la administración de la sociedad. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados y la selección y aplicación de políticas contables.

Esta carta será efectiva para años futuros a no ser que se cancele, corrija o sustituya.

No puede dependerse de nuestro trabajo para revelar si existen fraudes, errores o actos ilegales; sin embargo, les informaremos de cualquier asunto de importancia relativa que surjan a nuestra atención.

Favor firmar y regresar la copia anexa en muestra de entendimiento y conformidad de los arreglos para nuestra revisión de los estados financieros.



Lic. JUAN PABLO BARRERA JOVEL.
Por BPM & ASOCIADOS
Socio Principal

MIGUEL DE CERVANTES
REPRESENTANTE LEGAL

Recibido por: _____

MAYO 27 2003

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.
 Periodo: Año 2003
 N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

ANEXO 1

ANALISIS COMPARATIVO DE LAS SUBCUENTAS DE COSTOS Y GASTOS				
ART. 67 LIT. A) R.A.C.T.				
CONCEPTO	AÑO 2003	AÑO 2002	DIFERENCIAS	%
POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003 Y 2002				
COSTO DE VENTAS	\$ 58,758,678	\$ 63,819,841	(5,061,163)	-7.93%
GASTOS DE ADMINISTRACION	\$ 3,912,405	\$ 4,175,477	(263,072)	-6.30%
GASTO DE VENTA	\$ 10,432,264	\$ 11,572,873	(1,140,609)	-9.86%
GASTOS DE FINANCIEROS	\$ 10,597,878	\$ 7,387,530	3,210,348	43.46%
OTROS GASTOS	\$ 5,179	\$ 9,086	(3,907)	-43.00%
TOTALES	\$ 83,706,404	\$ 86,964,807	(3,258,404)	-3.75%
<p>Lic. JUAN PABLO BARRERA Inscripción CVPCPA</p> <p>BPM & Asociados Inscripción CVPCPA Auditores Fiscales</p>				

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.

Periodo: Año 2003

N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

ANEXO 2

**RELACION DE TRIBUTOS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE PARA EL PERIODO DICTAMINADO DECLARADOS
Y DETERMINADOS POR AUDITORIA ; Y POR PAGAR AL CIERRE DEL EJERCICIO
ART. 67 LIT. B) NUM. 1 Y E) R.A.C.T.**

MESES	IVA									ANALISIS - EXPLICACION DE LAS DIFERENCIAS
	Impuesto pagado declaradas	Impuesto determinado	Diferencia	Retención a terceros declaradas	Retención a terceros determinado	Diferencia	Percepción declaradas	Percepción determinado	Diferencia	
Enero	\$ 164,064.00	\$ 164,064.00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	N/A	N/A		La diferencia se debe a que el cliente omitió presentar las declaraciones de IVA de los periodos tributarios de Noviembre y Diciembre de 2003.
Febrero	439,791.00	439,791.00	0.00	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Marzo	(399,932.00)	-399,932.00	0.00	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Abril	296,010.00	296,010.00	0.00	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Mayo	890,563.00	890,563.00	0.00	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Junio	236,633.00	236,633.00	0.00	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Julio	226,681.00	226,681.00	0.00	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Agosto	343,962.00	343,962.00	0.00	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Septiembre	465,317.00	465,317.00	0.00	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Octubre	732,015.00	732,015.00	0.00	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Noviembre	0.00	1,037,675.35	(1,037,675.35)	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Diciembre	0.00	999,135.25	(999,135.25)	0.00	0.00	0.00	N/A	N/A		
Totales	\$ 3,395,103.98	\$ 5,431,914.58	(2,036,810.60)	\$ -	\$ -	\$ -				

MESES	PAGO A CUENTA - RETENCIONES									ANALISIS - EXPLICACION DE LAS DIFERENCIAS
	Entero a Cuenta declaradas	Entero determinado	Diferencia	Retención servicios permanentes declaradas	Retención servicios permanente determinado	Diferencia	Retención servicios eventuales declaradas	Retención servicios eventuales determinado	Diferencia	
Enero	0.00	77,132.00	(77,132.00)	0.00	254.00	(254.00)	0.00	0.00	0.00	Las diferencias se deben a que el cliente omitió declarar y realizar enteros a cuenta y el impuesto retenido durante todo el año 2003
Febrero	0.00	138,838.00	(138,838.00)	0.00	425.00	(425.00)	0.00	0.00	0.00	
Marzo	0.00	123,411.00	(123,411.00)	0.00	125.00	(125.00)	0.00	0.00	0.00	
Abril	0.00	154,264.00	(154,264.00)	0.00	125.00	(125.00)	0.00	0.00	0.00	
Mayo	0.00	107,985.00	(107,985.00)	0.00	125.00	(125.00)	0.00	0.00	0.00	
Junio	0.00	123,411.00	(123,411.00)	0.00	1,415.00	(1,415.00)	0.00	0.00	0.00	
Julio	0.00	92,558.00	(92,558.00)	0.00	425.00	(425.00)	0.00	0.00	0.00	
Agosto	0.00	77,132.00	(77,132.00)	0.00	425.00	(425.00)	0.00	0.00	0.00	
Septiembre	0.00	169,690.00	(169,690.00)	0.00	425.00	(425.00)	0.00	0.00	0.00	
Octubre	0.00	185,117.00	(185,117.00)	0.00	425.00	(425.00)	0.00	0.00	0.00	
Noviembre	0.00	200,543.00	(200,543.00)	0.00	415.00	(415.00)	0.00	0.00	0.00	
Diciembre	0.00	92,558.38	(92,558.38)	0.00	415.00	(415.00)	0.00	0.00	0.00	
Totales	0.00	1,542,639.38	(1,542,639.38)	0.00	4,999.00	(4,999.00)	0.00	0.00	0.00	

RELACIÓN DE TRIBUTOS POR PAGAR AL CIERRE DEL PERIODO O EJERCICIO DICTAMINADO

TIPO DE TRIBUTO	PAGO A CUENTA	RETENCIÓN ES DE ISR	IVA	IMPUESTOS ESPECIFICOS	IMPUESTOS AD VALOREM	OBSERVACIONES
	VALOR POR PAGAR S/ REGISTROS CONTABLES	1,542,639	4,999.00	2,036,810.60	N/A	

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.

Periodo: Año 2003

N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

ANEXO 3

CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y FISCAL PARA FINES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ART. 67 LIT. C) R.A.C.T.	
CONCEPTO	2003
POR EL EJERCICIO TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
UTILIDAD (PERDIDA NETA) DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	12,891,779
(+) INGRESOS GRAVABLES NO CONTABILIZADOS COMO INGRESOS: autoconsumo 250,000	2,500,000
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES: construccion de bodega 4,200,000	4,200,000
(-) INGRESOS CONTABILIZADOS NO GRAVABLES: intereses bancarios 1,013,287	1,013,287
(-) DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABILIZADAS COMO GASTO:	-
(-) GANANCIAS DE CAPITAL	-
(+) PERDIDAS DE CAPITAL	-
(+) GANANCIA NETAS DE CAPITAL SUJETA A TASA ORDINARIA	-
(=) UTILIDAD FISCAL SUJETA A IMPUESTO CON TASA ORDINARIA ARTICULO 31 L.I.S.R.	18,578,492
IMPUESTO SOBRE LA RENTA A TASA ORDINARIA	4,644,623
(+) IMPUESTO CALCULADO SOBRE RESTO DE OPERACIONES DE CAPITAL SEGÚN ART. 42 L.I.S.R.	-
(=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO	4,644,623
Impuesto determinado	\$ 4,644,623
Impuesto declarado	\$ 3,222,945
Diferencia	\$ 1,421,678
Lic. JUAN PABLO BARRERA Inscripción CVPCPA	Inscripción CVPCPA Auditores Fiscales

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.

Periodo: Año 2003

N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

ANEXO 4

ANALISIS COMPARATIVO DE INGRESOS REGISTRADOS EN LIBROS DE VENTAS IVA Y REGISTROS CONTABLES LEGALES

DECLARADOS EN IVA PAGO A CUENTA Y DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ART. 67 LIT. D) R.A.C.T.

PERIODOS	INGRESOS			DIFERENCIAS				ANALISIS	
	DECLARACION	REGISTROS	CONTABILIDAD	DECLARACION	DECLAR. IVA/ REGISTRO IVA	REGISTRO IVA/ CONT. GRAL.	CONT. GRAL./ PAGO A CTA.	DECL. IVA/ PAGO A CTA.	EXPLICACION DE LAS DIFERENCIAS
	2003 IVA	IVA	GENERAL	PAGO A CTA.					
ENERO	\$ 8,125,420.00	\$ 8,125,420.27	\$ 8,125,420.27	0.00	(0.27)	0.00	\$ 8,125,420	\$ 8,125,420	La diferencia entre declaración IVA y registros IVA
FEBRERO	\$ 8,500,600.00	\$ 8,500,600.45	\$ 8,500,600.45	0.00	(0.45)	0.00	\$ 8,500,600	\$ 8,500,600	se debe por las aproximaciones en las declaraciones
MARZO	\$ 9,040,000.00	\$ 9,040,000.31	\$ 9,040,000.31	0.00	(0.31)	0.00	\$ 9,040,000	\$ 9,040,000	y por la omisión de la declaración en los periodos
ABRIL	\$ 6,002,547.00	\$ 6,002,547.48	\$ 6,002,547.48	0.00	(0.48)	0.00	\$ 6,002,547	\$ 6,002,547	de noviembre y diciembre de 2003.
MAYO	\$ 8,078,750.00	\$ 8,078,750.01	\$ 8,078,750.01	0.00	(0.01)	0.00	\$ 8,078,750	\$ 8,078,750	
JUNIO	\$ 8,164,963.00	\$ 8,164,963.30	\$ 8,164,963.30	0.00	(0.30)	0.00	\$ 8,164,963	\$ 8,164,963	Las diferencias entre contabilidad general y las
JULIO	\$ 8,186,247.00	\$ 8,186,247.10	\$ 8,186,247.10	0.00	(0.10)	0.00	\$ 8,186,247	\$ 8,186,247	declaraciones de pago a cuenta y retenciones
AGOSTO	\$ 8,097,520.00	\$ 8,097,520.00	\$ 8,097,520.00	0.00	-	0.00	\$ 8,097,520	\$ 8,097,520	se deben a que la sociedad omitió presentar las
SEPTIEMBRE	\$ 8,052,560.00	\$ 8,052,560.25	\$ 8,052,560.25	0.00	(0.25)	0.00	\$ 8,052,560	\$ 8,052,560	declaraciones de pago a cuenta y retenciones
OCTUBRE	\$ 8,085,705.00	\$ 8,085,705.50	\$ 8,085,705.50	0.00	(0.50)	0.00	\$ 8,085,706	\$ 8,085,705	durante todos los periodos de enero a diciembre
NOVIEMBRE	0.00	\$ 8,052,562.00	\$ 8,052,562.00	0.00	\$ (8,052,562)	0.00	\$ 8,052,562	\$ -	de 2003. Igual la diferencia con la declaración ISR.
DICIEMBRE	0.00	\$ 8,168,400.00	\$ 8,168,400.00	0.00	\$ (8,168,400)	0.00	\$ 8,168,400	\$ -	
TOTAL	\$ 80,334,312.00	\$ 96,555,277	\$ 96,555,277	\$ -	(16,220,965)	0.00	\$ 96,555,277	\$ 80,334,312	La diferencia entre declaración de IVA e ISR se debe a que la sociedad omitió presentar las
ING. LIQ. RENTA	96,555,244	96,555,244	96,555,244	96,555,244					declaraciones de IVA correspondientes a noviembre y diciembre de 2003.
DIFERENCIA	\$ 16,220,932	\$ (33)	\$ (33)	\$ 96,555,244					las demás diferencias no son significativas.

LIC. JUAN PABLO BARRERA
Inscripción CVPCPA

BPM & Asociados
Inscripción CVPCPA
Auditores Fiscales

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.

Periodo: Año 2003

N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

ANEXO 5

COMPARATIVO DE INVENTARIOS FISICOS SEGÚN AUDITORIA Y REGISTROS CONTABLES
ART. 67 LIT F) R.A.C.T.

INVENTARIOS	VALOR DEL INVENTARIO FISICO LEVANTADO AL FINAL DEL EJERCICIO	VALOR INVENTARIOS SEGÚN REGISTROS CONTABLES DEL CONTRIBUYENTE AL 31/12/2003	VALOR REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS DEL CONTRIBUYENTE AL 31/12/2001	DIFERENCIAS RESULTANTES
Materiales en transito	\$ -	\$ 290,300.00	\$ 290,300.25	\$ (0.25)
Material de empaque	\$ -	\$ 609,251.00	\$ 609,250.68	\$ 0.32
producto en proceso	\$ -	\$ 1,028,926.00	\$ 1,028,926.52	\$ (0.52)
producto terminado	\$ -	\$ 7,169,781.00	\$ 7,169,780.27	\$ 0.73
estimacion por ajuste de invent.		(990571.00)	(990571.00)	\$ -
TOTALES	\$ -	\$ 8,107,687.00	\$ 8,107,686.72	\$ 0.28

OBSERVACIONES:

No estuvimos presentes en la toma de inventario físico. Pero se realizaron pruebas retroactivas muestral para la validacion del mismo las diferencias resultantes no lesionan el interés fiscal.

Métodos de valuación: Costo Histórico

Ajustes de inventarios: se efectuaron ajustes al 31/12/03

Lic. JUAN PABLO BARRERA
Inscripción CVPCPA

BPM & Asociados
Inscripción CVPCPA
Auditores Fiscales

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.

Periodo: Año 2003

N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

ANEXO 6

**CUADRO DE ACTIVO FIJO, ADICIONES, RETIROS Y DEPRECIACION
ART. 67 LIT G) R.A.C.T.**

NOMBRE DE LA CUENTA	ACTIVO FIJO					DEPRECIACION				SALDO AL 31/12/2003
	SALDO AL 31/12/2002	ADICIONES	BAJAS	AJUSTES	SALDO AL 31/12/2003	SALDO AL 31/12/2002	BAJAS	DEPRECIACIÓN 2003		
								DEBE	HABER	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$ 18,938,637	\$ 4,312,599			\$ 23,251,236	\$ (6,927,477)	\$ -	\$ -	\$ (63,025)	\$ (6,990,502)
		\$ -		\$ -			\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
		\$ -		\$ -			\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
TOTAL	\$ 18,938,637	\$ 4,312,599	\$ -	\$ -	\$ 23,251,236	\$ (6,927,477)	\$ -	\$ -	\$ (63,025)	\$ (6,990,502)

Lic. JUAN PABLO BARRERA
Inscripción CVPCPA

BPM & Asociados
Inscripción CVPCPA
Auditores Fiscales

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.

Periodo: Año 2003

N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. : 3946-2

ANEXO 7

RESUMEN DE ANTIGÜEDAD DE SALDOS DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR A CLIENTES
ART. 67 LIT. H) R.A.C.T.

CONCEPTO	CRITERIOS PARA LA DETERMINACION DE ANTIGÜEDAD				TOTAL SALDO	TOTAL SALDO	VALOR TOTAL
	DE 1 A 90 DÍAS	DE 91 A 180 DÍAS	DE 181 A 360 DÍAS	MÁS DE 360 DÍAS	MOROSO	NO MOROSO	DE CARTERA
CUENTAS POR COBRAR							
documentos por cobrar	\$ 869,722	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 869,722
clientes	\$ 17,725,842	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 17,725,842
est. Para cuentas incobrables	\$ (1,236,603)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ (1,236,603)
funcionarios y empleados	\$ 126,748	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 126,748
otras cuentas por cobrar	\$ 46,104	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 46,104
	\$ 17,531,812	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 17,531,812

OBSERVACION:

Lic. JUAN PABLO BARRERA
Inscripción CVPCPA

BPM & Asociados
Inscripción CVPCPA
Auditores Fiscales

Nombre del cliente: LA MOMIA, S. A. DE C. V.

Periodo: Año 2003

N.I.T. : 0614-090774-109-3 N.R.C. :
3946-2

ANEXO 12

DETALLE DE INFRACIONES DETERMINADAS ART. 67 LIT. M) R.A.C.T.					
N°	DESCRIPCION DEL HALLAZGO	MONTO HALLAZGO	CUANTIFICACION DE IMPUESTO	REFERENCIA PROBATORIA	ARTICULO INFRINGIDO
1	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
1.1	OBLIGACIONES FORMALES				
1.2	OBLIGACIONES SUSTANTIVAS				
1.1	SE DEDUJO COMO GASTO LA CONSTRUCCION DE UN ACTIVO FIJO	4,200,000.00	1,050,000.00	ANEXO 1	ART. 30 LISR
2	LEY DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS				
2.A	OBLIGACIONES FORMALES				
2.1	NO SE ELABORO DECLARACION DE NOVIEMBRE Y DICIEMBRE	16,209,665.00	2,036,810.60	ANEXO 4	ART 94 LEY IVA
3	CÓDIGO TRIBUTARIO				
3.1	OBLIGACIONES FORMALES				
3.1	NO SE PRESENTO DECLARACION DE PAGO A CUENTA DE ENERO A DICIEMBRE	1,542,639.00	23,140.00	ANEXO 2	ART 152 CT
3.2	OBLIGACIONES SUSTANTIVAS				
LIC JUAN PABLO BARRERA Inscripción CVPCPA		BPM & ASOCIADOS Inscripción CVPCPA Auditores Fiscales			

PERÍODO	COMPRAS GRAVADAS	CRÉDITO FISCAL	GRAVADAS	EXENTAS	TOTALES	CREDITO FISCAL PROPORC	DÉBITO FISCAL	IMPUESTO SEGÚN AUDITORIA	IMPUESTO PAGADO	DIFERENCIA IMPUESTO SEGÚN AUDITORIA Y PAGADO
2003										
ENERO	\$ 6,860,425.00	\$ 891,855.25	<u>8,106,361.91</u> 99.77%	<u>19,058.09</u> 0.23%	<u>8,125,420.00</u> 100.00%	889,763.41	1,053,827.05	164,063.64	164,064.00	-0.36
FEBRERO	5,123,038.16	665,994.96	<u>8,499,984.16</u> 16,606,346.07 99.88%	<u>615.84</u> 19,673.93 0.12%	<u>8,500,600.00</u> 16,626,020.00 100.00%	665,206.87	1,104,997.94	439,791.07	439,791.00	0.07
MARZO	12,123,280.95	1,576,026.52	<u>9,035,425.00</u> 25,641,771.07 99.91%	<u>4,575.00</u> 24,248.93 0.09%	<u>9,040,000.00</u> 25,666,020.00 100.00%	1,574,537.51	1,174,605.25	(399,932.26)	(399,932.00)	-0.26
ABRIL	621,612.00	80,809.56	<u>5,973,977.00</u> 31,615,748.07 99.83%	<u>28,570.00</u> 52,818.93 0.17%	<u>6,002,547.00</u> 31,668,567.00 100.00%	80,674.78	776,617.01	296,009.97	296,010.00	-0.03
MAYO	1,229,268.26	159,804.87	<u>8,078,100.00</u> 39,693,848.07 99.87%	<u>650.00</u> 53,468.93 0.13%	<u>8,078,750.00</u> 39,747,317.00 100.00%	159,589.90	1,050,153.00	890,563.10	890,563.00	0.10
JUNIO	6,338,984.71	824,068.01	<u>8,150,213.00</u> 47,844,061.07 99.86%	<u>14,750.00</u> 68,218.93 0.14%	<u>8,164,963.00</u> 47,912,280.00 100.00%	822,894.68	1,059,527.69	236,633.01	236,633.00	0.01
JULIO	6,424,271.42	835,155.28	<u>8,156,787.00</u> 56,000,848.07 99.83%	<u>29,460.00</u> 97,678.93 0.17%	<u>8,186,247.00</u> 56,098,527.00 100.00%	833,701.11	1,060,382.31	226,681.20	226,681.00	0.20
AGOSTO	5,457,848.00	709,520.24	<u>8,095,210.00</u> 64,096,058.07 99.84%	<u>2,310.00</u> 99,988.93 0.16%	<u>8,097,520.00</u> 64,196,047.00 100.00%	708,415.12	1,052,377.30	343,962.18	343,962.00	0.18
SEPTIEMBRE	4,478,012.00	582,141.56	<u>8,051,087.00</u> 72,147,145.07 99.86%	<u>1,473.00</u> 101,461.93 0.14%	<u>8,052,560.00</u> 72,248,607.00 100.00%	581,324.03	1,046,641.31	465,317.28	465,317.00	0.28
OCTUBRE	2,456,725.00	319,374.25	<u>8,084,471.00</u> 80,231,616.07 99.87%	<u>1,234.00</u> 102,695.93 0.13%	<u>8,085,705.00</u> 80,334,312.00 100.00%	318,965.98	1,050,981.23	732,015.25	732,015.00	0.25
NOVIEMBRE	64,015.00	8,321.95	<u>8,046,054.00</u> 88,277,670.07 99.88%	<u>6,478.00</u> 109,173.93 0.12%	<u>8,052,532.00</u> 88,386,844.00 100.00%	8,311.67	1,045,987.02	1,037,675.35	0.00	1,037,675.35
DICIEMBRE	478,520.00	62,207.60	<u>8,163,611.00</u> 96,441,281.07 99.88%	<u>4,789.00</u> 113,962.93 0.12%	<u>8,168,400.00</u> 96,555,244.00 100.00%	<u>62,134.18</u> 6,705,519.25	<u>1,061,269.43</u> 12,537,366.54	<u>999,135.25</u> 5,431,915.02	0.00	<u>999,135.25</u> 3,395,103.98
AJUSTE ANUAL						<u>6,707,354.11</u>				
DIFERENCIA ANUAL: CRÉDITO FISCAL UTILIZADO DE MÁS O DE MENOS						-1,834.85				

LA MOMIA, S. A. DE C. V.
PROGRAMA DE AUDITORIA
DICTAMEN FISCAL 2003

OBJETIVO: Verificar si la Cliente **LA MOMIA, S. A. DE C. V.**, ha dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales; Así como las contenidas en el Código Tributario y su reglamento de aplicación.

PROCEDIMIENTOS	HECHO POR	REF. PT'S
<p>GENERALES</p> <ul style="list-style-type: none"> • Investigue si el cliente goza de incentivos fiscales; de existir, solicite fotocopia del documento que lo otorga y analice su cobertura y vigencia, respecto al período auditado. • Solicite fotocopia de circulares o notas emitidas por la DGII al cliente respecto a consultas fiscales o autorizaciones específicas relacionadas con eventos del período auditado. • verificar los contratos vigentes y tomar en cuenta lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> - Revisar los términos de los contratos para identificar las cláusulas de los mismos, así como las "revisiones al costo del contrato" (entre el contratista y el dueño), tales como órdenes de cambios, opciones y adiciones, y si éstas son procesadas. Además determinar si se ha incluido cualquier reserva de contingencia en los costos estimados para concluir un contrato. - En el caso de que el cliente forme parte de un "consorcio" o grupos de empresas que en forma conjunta realicen la actividad económica, el auditor deberá informar sobre el Nombre y NIT de las "afiliadas", y establecer porcentajes a devengar por parte de cada uno de los participantes (contratos de comisión, de participación de utilidades, de mandato, etc.). 		

<ul style="list-style-type: none"> • Efectúe análisis global de la rentabilidad según Estados Financieros del cliente, compárela con los rendimientos fiscales declarados, tanto en Renta como en IVA, y evalúe incongruencias. • Efectuar Análisis Tributario financiero y evaluación del control interno, a fin de detectar áreas críticas y planear el trabajo de auditoría. • Indague sobre las actividades económicas que desarrolla (principales y secundarias) el cliente. • Cuando se trate de una sociedad: <ul style="list-style-type: none"> - Examine la escritura de constitución para enterarse de sus cláusulas y disposiciones principales, así como de las modificaciones recientes al pacto social. - Indague de los accionistas y/o miembros de la Junta Directiva. - Indague de sociedades, matriz, afiliadas y/o subsidiarias • Examinar las cuentas por cobrar y cuentas por pagar para verificar que no se hayan registrado operaciones que concilien transacciones realizadas con empresas afiliadas y/o particulares. Verificar la naturaleza de las operaciones entre compañías afiliadas, a efecto de comprobar si se ha satisfecho el impuesto. • Tome en cuenta el informe financiero del auditor externo, correspondiente al ejercicio bajo estudio y el anterior, para el análisis tributario del cliente. • Tome nota, mediante revisión a los registros contables, de los principales clientes y proveedores y considere la conveniencia de efectuar circularización de saldos. • Obtenga direcciones de oficinas principales, sucursales, plantas, bodegas y otros locales utilizados para el desarrollo de las actividades mercantiles; indague sobre la posesión o arrendamiento de los mismos. • Verifique el adecuado cumplimiento de las formalidades exigidas por las Leyes de IVA y Renta, en materia de: 		
---	--	--

<ul style="list-style-type: none"> - Declaraciones mensuales de IVA, Pago a Cuenta-Retenciones, y declaración anual de Renta. Por los períodos omisos solicite al cliente que las presente durante el tiempo en que se desarrolle la auditoría. - Presentación de informe anual de Retenciones e Informe de Distribución de Utilidades o Dividendos en Renta. Para IVA, si es imprenta, verifique que esté autorizada por la Dirección General, y que haya presentado los informes que estipula el Art. 116 literal f) del Código Tributario. - Registros: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Para IVA, verifique la actualización de los libros de compras y ventas. ➤ Para Renta: revise la legalización y actualización de los registros contables. - Documentación: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Verifique que se emitan y reciban los documentos que establece el artículo 107 del Código Tributario y los requisitos legales de los mismos, y efectúe un corte de los mismos. ➤ Verifique la correlatividad de los documentos, así como la elaboración de los mismos a fin de determinar que no se hayan elaborado dobles juegos de emisión en varias imprentas. Revise órdenes de impresión y evalúe la necesidad de confirmar a las imprentas. ➤ Identifique la documentación que ampara la devolución IVA a Exportadores y 6%. - Documente las deficiencias encontradas. • Examine los métodos de venta (contratos de venta, operaciones con afiliadas), sistemas de pago y características del mercado; relacione estos elementos con los niveles de operación declarados. • Si existen ventas a plazo, investigue y analice su correcta declaración, tanto de la venta como de los intereses, si los hubieren. 		
---	--	--

- Verifique los asientos de ajuste sobre rebajas y devoluciones sobre las ventas, créditos fiscales (notas de crédito), y otros que pudieran afectar los ingresos y utilidades.
- Identifique las normas y procedimientos de control interno establecidos por el cliente, en aspectos de interés fiscal tales como:
 - Control de Inventarios y/o Costo de Producción
 - Control de Cuentas por Cobrar y Por Pagar
 - Emisión de documentos y Registro de las Ventas
 - Control del Efectivo y Bancos
 - Control de Bienes Sujetos a Depreciación

Si existen deficiencias infórmelas.

INGRESOS Y DEBITOS FISCALES

- Elabore cédula comparativa de ingresos según libros y declaraciones IVA, Pago a Cuenta, Contabilidad y Declaración Renta. Analice las cuentas de ingresos según registros, e identifique a éstos en gravables y exentos para cada impuesto; compárelos con lo declarado y si existen diferencias sustanciales, solicite explicación de las mismas, previo reconocimiento de la diferencia de las bases imponibles entre IVA y Renta, para consultar diferencias por los hechos generadores realmente no declarados.
- Conozca y analice a través de la documentación, registros y de la observación directa, la actividad del cliente a fin de determinar las fuentes generadoras de sus ingresos (qué hace, dónde lo hace, etc.) y su congruencia con lo registrado y declarado.
- En caso de tener el Cliente ingresos provenientes de actividades desarrolladas a través de un consorcio, verificar que éstos, estén conforme al porcentaje de participación establecido en el contrato.
- Efectúe revisión selectiva de los documentos que amparan los ingresos, tomando los meses más representativos.

- | | | |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Examinar los contratos de préstamos vigentes en el periodo en estudio, dando énfasis al monto otorgado, tipo de interés, forma de pago, plazo, a fin de determinar los ingresos a declarar evaluando lo siguiente:<ul style="list-style-type: none">- Que los intereses hayan sido registrados contablemente como ingresos en la fecha del vencimiento del pago de la cuota, independientemente si han sido percibidos o devengados.- Que los intereses moratorios hayan sido registrados contablemente como ingresos en la fecha de pago de la cuota correspondiente o en la fecha del vencimiento de la misma.• Examinar las escrituras de compra-venta de vehículos, a fin de comparar los valores con las facturas o comprobantes de crédito fiscal emitidos.• Examinar los contratos de arrendamiento con opción de compra (Leasing) celebrados o con vigencia en el año en estudio, a efecto de verificar que las cuotas de arrendamiento mensuales estén siendo declaradas como ingreso.• Investigar sobre el retiro de artículos del inventario para uso de los socios, empleados o familiares de estos y asegurarse que haya causado el impuesto respectivo.• Considerar efectuar confirmaciones con clientes, la Dirección General de la Renta de Aduanas y SERTRASEN, con el fin de comprobar que no existan ventas, las cuales no han sido declaradas correctamente.• Examinar las cuentas por cobrar para verificar que no se hayan registrado operaciones que concilien transacciones realizadas con empresas relacionadas. Verificar la naturaleza de las operaciones, a efecto de comprobar si se ha satisfecho el impuesto.• Si el cliente es exportador; verifique la correcta declaración de las exportaciones y que, por las ventas locales se haya declarado el débito correspondiente. | | |
|---|--|--|

- Verifique inversiones permanentes en acciones u otros títulos, determine intereses y dividendos que producen; reconozca su completa incorporación en la declaración.
- Si el cliente está obligado al entero en Pago a Cuenta, verifique el correcto cálculo del entero y que se hayan incluido los ingresos que correspondan, según el giro del cliente.¹⁸
- Verificar que el Cliente (si es sociedad) haya declarado mensualmente, el 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica, en concepto de anticipo a cuenta del impuesto.
- Verificar que el remanente de períodos anteriores se haya acreditado correctamente en futuros períodos, inclusive en la declaración del impuesto sobre la renta.
- Al determinar omisión de ingresos, obtenga las pruebas documentales necesarias que la sustenten. Si es necesario evalúe la posibilidad de realizar confirmaciones.
- Efectúe revisión de partidas de ajuste al final del ejercicio.

COMPRAS, CREDITOS FISCALES, COSTOS Y GASTOS

- Realice un análisis comparativo de las compras y créditos fiscales, costos y gastos, entre lo declarado y lo registrado. Si existen diferencias, trate de establecer sus causas; en su defecto, solicite al cliente que se las explique.
- Revise selectivamente los documentos que soportan las compras, costos y gastos, verificando que cumplan con los requisitos legales correspondientes. Adecue el tamaño de la muestra a la magnitud de operaciones del cliente. Seleccionar algunos meses y validar la deducción de créditos fiscales por compras efectuadas considerando que cumplan con lo establecido en los artículos 59, 63, 65 y 72 de la Ley.
- Verificar que las notas de crédito recibidas se encuentren debidamente registradas y que éstas

disminuyan el valor del crédito fiscal del período.

- Examine los contratos por préstamos recibidos de personas naturales o jurídicas, sean estas nacionales o extranjeras, vigentes en el año en estudio, dando énfasis al monto otorgado, tipo de interés, forma de pago, plazo, a fin de determinar los costos a reclamar en concepto de intereses, seguros y comisiones.
- Examinar las cuentas por pagar para verificar que no se hayan registrado operaciones que concilien transacciones realizadas con empresas relacionadas. Verificar la naturaleza de las operaciones, a efecto de comprobar si se ha satisfecho el impuesto.
- Si el cliente realiza operaciones exentas de IVA, revise los cálculos efectuados para proporcionalizar el crédito fiscal, y verifique si ha cumplido con el procedimiento respectivo.
- Si existen Reintegros de IVA a Exportadores, verifique que los valores reintegrados se hubieren aplicado correctamente en las declaraciones.

RETENCIONES

RETENCIONES (PARA EFECTOS DE IVA)

- Identifique las operaciones por las cuales el cliente debió efectuar retenciones, tanto de IVA como de Renta, y verifique a través de prueba selectiva si retuvo y enteró lo correspondiente.
- Investigar si el Cliente ha efectuado retenciones a terceros por adquisición de bienes y servicios locales, y ha declarado y enterado íntegramente lo retenido. Además verificar si éste ha sido designado como Agente de Retención por la Dirección General de Impuestos Internos.
- Verificar si existe adquisición de bienes y prestación de servicios de personas naturales y jurídicas no domiciliadas con el objeto de comprobar que el impuesto retenido, se haya declarado y enterado íntegramente al fisco.

RETENCIONES (PARA EFECTOS DE RENTA)

1. Verificar planillas de sueldos o documentos pertinentes por erogaciones efectuadas, a fin de establecer si el Cliente ha efectuado retenciones por servicios de carácter permanente, eventual, premios y pagos efectuados a no domiciliados, conforme a lo dispuesto en las respectivas leyes. Asimismo, si lo retenido ha sido declarado y enterado correctamente.
2. Verificar que los valores retenidos al Cliente, estén debidamente documentados con las respectivas constancias de retención, y se haya acreditado correctamente los valores retenidos en la liquidación del impuesto sobre la renta.

DEDUCCIONES AL IMPUESTO COMPUTADO DE RENTA

- Verifique, cuando corresponda, que las deducciones al Impuesto Computado de Renta, tales como Crédito Fiscal por Distribución de Dividendos, Pago a Cuenta e Impuesto Retenido, estén correctos. En caso de que existan diferencias, solicitar explicación de las mismas.
- Comprobar que los gastos reclamados en concepto de depreciación estén conforme a lo establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.
- Con respecto a los activos nuevos que se encuentren bajo la figura de arrendamiento con opción de compra (Leasing), verificar que la cuota de depreciación esté siendo reclamada sobre el valor registrado en el inventario.

CAUSAS DEL REMANENTE DE CREDITO FISCAL IVA Y DE LA DEVOLUCION DE RENTA

- Indague, cuando corresponda, por qué el cliente muestra un excesivo remanente de crédito fiscal IVA, y/o una elevada devolución de Renta.

BPM & ASOCIADOS
 AUDITORES Y CONSULTORES
 NOMBRE DEL CLIENTE: LA MOMIA, S. A. DE C.
 V.
 PERIODO AUDITADO: DEL 01-01-2003 AL 31-12-2003
 TITULO DE LA
 CEDULA:

REF:
 HECHO POR: J. A. B. J.
 REVISADO POR: I. E. P. M.
 AUTORIZADO POR: S. A. F. U.
 FECHA: 19/12/2003

SUMARIA DE INGRESOS CORRESPONDIENTE A LOS PERIODOS TRIBUTARIOS ENERO-DICIEMBRE DE 2003

PERIODOS	SALDO SEGÚN DECLARACIÓN	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDO DETERMINADO
		DEBE	HABER	DEBE	HABER	
2003	INGRESOS					
ENERO	\$ 8,125,420.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 8,125,420.00
FEBRERO	\$ 8,500,600.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 8,500,600.00
MARZO	\$ 9,040,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 9,040,000.00
ABRIL	\$ 6,002,547.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 6,002,547.00
MAYO	\$ 8,078,750.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 8,078,750.00
JUNIO	\$ 8,164,963.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 8,164,963.00
JULIO	\$ 8,186,247.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 8,186,247.00
AGOSTO	\$ 8,097,520.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 8,097,520.00
SEPTIEMBRE	\$ 8,052,560.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 8,052,560.00
OCTUBRE	\$ 8,085,705.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 8,085,705.00
NOVIEMBRE	0.00	0.00	8,052,562.00	0.00	0.00	\$ 8,052,562.00
DICIEMBRE	0.00	0.00	8,168,400.00	0.00	0.00	\$ 8,168,400.00
TOTAL	\$ 80,334,312.00	0.00	16,220,962.00	0.00	0.00	\$ 96,555,274.00

BPM & ASOCIADOS

AUDITORES Y CONSULTORES

NOMBRE DEL CLIENTE: LA MOMIA, S. A. DE C. V.

PERIODO AUDITADO: DEL 01-01-2003 AL 31-12-2003

TITULO DE LA

CEDULA:

REF:

HECHO POR: J. A. B.

J.

REVISADO POR: I. E. P. M.

AUTORIZADO POR: S. A. F. U.

FECHA: 19/12/2003

SUMARIA DE DÉBITOS FISCALES CORRESPONDIENTE A LOS PERIODOS TRIBUTARIOS ENERO-DICIEMBRE DE 2003

PERIODOS	SALDO SEGÚN DECLARACIÓN	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDO DETERMINADO
		DEBE	HABER	DEBE	HABER	
2003	DEBITO FISCAL					
ENERO	\$ 1,056,305	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 1,056,304.60
FEBRERO	1,105,078	0.00	0.00	0.00	0.00	1,105,078.00
MARZO	1,175,200	0.00	0.00	0.00	0.00	1,175,200.00
ABRIL	780,331	0.00	0.00	0.00	0.00	780,331.11
MAYO	1,050,238	0.00	0.00	0.00	0.00	1,050,237.50
JUNIO	1,061,445	0.00	0.00	0.00	0.00	1,061,445.19
JULIO	1,064,212	0.00	0.00	0.00	0.00	1,064,212.11
AGOSTO	1,052,678	0.00	0.00	0.00	0.00	1,052,677.60
SEPTIEMBRE	1,046,833	0.00	0.00	0.00	0.00	1,046,832.80
OCTUBRE	1,051,142	0.00	0.00	0.00	0.00	1,051,141.65
NOVIEMBRE	0.00	0.00	\$ 1,046,833	0.00	0.00	1,046,833.06
DICIEMBRE	0.00	0.00	\$ 1,061,892	0.00	0.00	1,061,892.00
TOTAL	\$ 10,443,460.56	0.00	2,108,725.06	0.00	0.00	\$ 12,552,185.62

ASOCIADOS

ORES Y CONSULTORES

IRE DEL CLIENTE: LA MOMIA, S. A. DE C. V.

ODO AUDITADO: DEL 01-01-2003 AL 31-12-2003

O DE LA CEDULA:

O POR: J. A. B. J.

ADO POR: I. E. P. M.

RIZADO POR: S. A. F. U.

A: 19/12/2003

SUMARIA DE COMPRAS CORRESPONDIENTE A LOS PERIODOS TRIBUTARIOS ENERO-DICIEMBRE DE 2003

PERIODOS	SALDO SEGÚN	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDO
2003	DECLARACIÓN	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DETERMINADO
	COMPRAS					
ENERO	\$ 6,860,425.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 6,860,425.00
FEBRERO	5,123,038.16	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 5,123,038.16
MARZO	12,123,280.95	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 12,123,280.95
ABRIL	621,612.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 621,612.00
MAYO	1,229,268.26	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 1,229,268.26
JUNIO	6,338,984.71	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 6,338,984.71
JULIO	6,424,271.42	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 6,424,271.42
AGOSTO	5,457,848.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5,457,848.00
SEPTIEMBRE	4,478,012.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 4,478,012.00
OCTUBRE	2,456,725.00	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 2,456,725.00
NOVIEMBRE	0.00	64,015.00	0.00	0.00	0.00	\$ 64,015.00
DICIEMBRE	0.00	64,015.00	0.00	0.00	0.00	\$ 64,015.00
TOTAL	51,113,465.50	128,030.00	0.00	0.00	0.00	51,241,495.50

NOMBRE DEL CLIENTE: LA MOMIA, S. A. DE C.
V.
PERIODO AUDITADO: DEL 01-01-2003 AL 31-12-2003
TITULO DE LA
CEDULA:

REVISADO POR: I. E. P. M.
AUTORIZADO POR: S. A. F. U.
FECHA:
19/12/2003

SUMARIA DE CRÉDITOS FISCALES CORRESPONDIENTE A LOS PERIODOS TRIBUTARIOS ENERO-DICIEMBRE DE 2003

PERIODOS	SALDO SEGÚN DECLARACIÓN	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDO DETERMINADO
		DEBE	HABER	DEBE	HABER	
	CRÉDITOS FISCALES					
ENERO	\$ 889,763	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 889,763.41
FEBRERO	\$ 665,207	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 665,206.87
MARZO	\$ 1,574,538	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 1,574,537.51
ABRIL	\$ 80,675	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 80,674.78
MAYO	\$ 159,590	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 159,589.90
JUNIO	\$ 822,895	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 822,894.68
JULIO	\$ 833,701	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 833,701.11
AGOSTO	\$ 708,415	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 708,415.12
SEPTIEMBRE	\$ 581,324	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 581,324.03
OCTUBRE	\$ 318,966	0.00	0.00	0.00	0.00	\$ 318,965.98
NOVIEMBRE	\$ -	\$ 8,311	0.00	0.00	0.00	\$ 8,311.00
DICIEMBRE	\$ -	\$ 62,134	0.00	0.00	0.00	\$ 62,134.18
TOTAL	6,635,073.40	70,445.18	0.00	0.00	0.00	6,705,518.58

LA MOMIA S.A. DE C. V.
HOJA DE TRABAJO DE BALANCE GENERAL
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2003
(Valores expresados en dólares de los Estados Unidos)

H / T

ELABORADO POR: A.A	
FECHA:	19/08/2001
REVISADO POR:	

REF. A PTS.	CUENTA	SALDO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2003	SALDO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002	AJUSTES		SALDO AJUSTADO	RECLASIFICACIONES		SALDO FINAL
				DEBE	HABER		DEBE	HABER	
A	EFFECTIVO	20,019,332.50	12,402,913.00	0.00	0.00	20,019,332.50	0.00	0.00	20,019,332.50
B	CUENTAS POR COBRAR	17,261,812.35	18,078,365.98	0.00	0.00	17,261,812.35	0.00	0.00	17,261,812.35
C	INVENTARIOS	7,307,697.54	7,606,869.54	0.00	0.00	7,307,697.54	0.00	0.00	7,307,697.54
D	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	7,911,486.38	8,027,096.38	0.00	0.00	7,911,486.38	4,200,000.00	0.00	12,111,486.38
E	OTROS ACTIVOS	382,284.23	904,722.10	0.00	0.00	382,284.23	0.00	0.00	382,284.23
TOTAL ACTIVO		52,882,613.00	47,019,967.00	0.00	0.00	52,882,613.00	4,200,000.00	0.00	57,082,613.00
A.A.	CUENTAS POR PAGAR	16,030,432.27	20,292,831.16	0.00	0.00	16,030,432.27	0.00	0.00	16,030,432.27
B.B.	PRESTAMOS A LARGO PLAZO	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
C.C.	OTROS PASIVOS	2,075,556.38	2,589,694.49	0.00	0.00	2,075,556.38	0.00	0.00	2,075,556.38
D.D.	PATRIMONIO	34,776,624.35	24,137,441.35	0.00	0.00	34,776,624.35	0.00	4,200,000.00	38,976,624.35
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		52,882,613.00	47,019,967.00	0.00	0.00	52,882,613.00	0.00	4,200,000.00	57,082,613.00

D

LA MOMIA S.A DE C.V
SUMARIA DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2003

ELABORADO POR: A.A	
FECHA:	19/01/2003
REVISADO POR:	
FECHA:	

CODIGO	CUENTA	SALDO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2003	SALDO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002	AJUSTES		SALDO AJUSTADO	RECLASIFICACIONES		SALDO FINAL
				DEBE	HABER		DEBE	HABER	
12	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	14,901,988.56	14,954,573.56			14,901,988.56	4,200,000.00		19,101,988.56
1207R	DEPRECIACION ACUMULADA	(6,990,502.18)	(6,927,477.18)			(6,990,502.18)			-6,990,502.18
TOTAL		7,911,486.38	8,027,096.38	0.00	0.00	7,911,486.38	4,200,000.00	0.00	12,111,486.38

D.D.

LA MOMIA S.A DE C.V
SUMARIA DE PATRIMONIO
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2003

ELABORADO POR: A.A	
FECHA:	19/01/2004
REVISADO POR:	
FECHA:	

CODIGO	CUENTA	SALDO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	SALDO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002	AJUSTES		SALDO AJUSTADO	RECLASIFICACIONES		SALDO FINAL
				DEBE	HABER		DEBE	HABER	
3101	CAPITAL SOCIAL	10,923,346.35	10,923,346.35			10,923,346.35			10,923,346.35
3102	UTILIDADES AÑOS ANTER.	13,214,095.00	4,582,445.00			13,214,095.00			13,214,095.00
3103	UTILIDADES PRESENTE EJ.	10,639,183.00	8,631,650.00			10,639,183.00	4,200,000.00		14,839,183.00
3104						0.00			0.00
TOTAL		34,776,624.35	24,137,441.35	0.00	0.00	34,776,624.35	0.00	4,200,000.00	38,976,624.35