

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



**“La Evaluación del Riesgo y su Adecuada Administración
en el Desarrollo de la Auditoría Fiscal por parte del Auditor
Independiente”**

Trabajo de graduación presentado por:

**Blanca Esperanza Carpio Quinteros
Erika Leticia Murcia Chávez
Yovany Eliseo Sánchez Palacios**

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PÚBLICA

Febrero de 2003

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

Rectora	:	Dra. María Isabel Rodríguez
Secretaria General	:	Licda. Lidia Margarita Muñoz Vala
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Msc. Roberto Enrique Mena Fuentes
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Ing. José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Asesor	:	Lic. Mario Ernesto Jacobo
Tribunal Examinador		
Presidente	:	Lic. Mario Ernesto Jacobo
Primer Vocal	:	Lic. Jesús Calles

Febrero de 2003

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

DEDICATORIAS

- A Dios Todopoderoso: Por brindarme su amor, sabiduría y perseverancia.
- A mis padres: **Victor y Crucita** que con sacrificio me brindaron su apoyo incondicional y por creer en mí.
- A Nuestro Asesor: **Lic. Mario Ernesto Jacobo** por su apoyo profesional y dedicación a este trabajo de graduación.
- A mis hermanos(as) Por su apoyo incondicional tanto moral como económico.
- A mis amigos y compañeros de trabajo y graduación: Erika y Yovany muy especial a Erika por su empeño, dedicación en momentos difíciles en el proceso que hemos concluido.
- A mis demás familiares, amigos y compañeros: Que me apoyaron compartiendo conmigo sus conocimientos a lo largo de este camino.

Blanca Esperanza Carpio Q.

- A Dios Todopoderoso: Que me ha regalado la vida, la oportunidad, amor, sabiduría y perseverancia, a él le agradezco haberme permitido culminar este logro.
- A mis padres: En especial a mi Madre **Maria Esther Chávez** que con sacrificio y mucho esfuerzo me brindó su apoyo incondicional y siempre confió en mis esfuerzos para que los lograra, te amo madrecita.
- A Nuestro Asesor: **Lic. Mario Ernesto Jacobo** por su apoyo profesional y dedicación incondicional a este trabajo de graduación.
- A mi familia Por su apoyo incondicional tanto moral como económico, en especial a mi hijo **Nixon Enrique** quien siempre estuvo en espera pacientemente para que culminara con éste logro, en fin a todos les agradezco todo su amor y confianza.
- A mis amigos y compañeros del trabajo de graduación: **Blanqui y Yovany** en especial a **Blanqui** quien me demostró que con empeño y esfuerzo se logran los objetivos planeados que Dios les Bendiga en su carrera profesional.

Erika Leticia Murcia Chávez.

A Dios Todopoderoso:

Que me iluminó el camino para seguir adelante perseverando constantemente hasta llegar a la meta que me propuse.

A mi familia:

Que me supieron comprender en los momentos más complicados, brindándome su apoyo y aliento incondicional.

A mis amigos:

Que me brindaron en todo momento su apoyo emocional.

Yovany Eliseo Sánchez P.

INDICE

CAPITULO I

Contenido	página
Resumen ejecutivo	i-ii
Introducción	iii-v
1. Marco teórico	
1.1 Riesgo de auditoría	
1.1.1 Definición	1-3
1.1.2 Evaluación del riesgo de auditoría	3-6
1.1.3 Transacciones básicas y riesgos potenciales de toda empresa	6-8
1.2 La auditoría fiscal	
1.2.1 Definición	8-11
1.2.2 Clases de auditoría fiscal	12-16
1.2.3 Particularidades del área fiscal	16-17
1.2.4 Características	17-19
1.2.5 Objetivos	19-21
1.2.6 Normas de auditoria referentes a la fiscalidad	21-22
1.2.7 Metodología de la auditoría fiscal	23-35
1.2.7.1 Planificación del trabajo	25-28
1.2.7.2 Establecimiento y desarrollo del programa de trabajo	28-30
1.2.7.3 Obtención y acumulación de evidencia	30-32
1.2.7.4 Documentación de la evidencia	32-34
1.2.7.5 Evaluación de la evidencia	35-35
1.3 Evolución de los impuestos directos e indirectos	
1.3.1 Impuestos Internos	35-37
1.3.2 Código Tributario	37-38

1.4	El Auditor Independiente en el área fiscal	
1.4.1	Conducta profesional	38-39
1.4.2	Etica profesional	39-39
1.4.3	Normas Técnicas	39-41

CAPITULO II

2.	Descripción de la metodología de la investigación	
	su análisis y diagnóstico	42-65
2.1	General	42-43
2.2	Diseño metodológico	43-44
2.2.1	Delimitación geográfica y unidades de análisis	44-44
2.3	Población y muestra	44-46
2.4	Métodos e instrumentos para la recolección de datos.	46-47
2.4.1	Investigación bibliográfica.	46-46
2.4.2	Investigación de campo.	46-47
2.5	Definición de los métodos de recolección de datos y	
	elaboración de instrumentos.	47-47
2.6	Tabulación de los datos	47-48
2.7	Análisis de los resultados	48-62
2.7	Diagnóstico	62-65

CAPITULO III

3.	La Evaluación del riesgo	66-67
3.1	La evaluación del riesgo antes de la aceptación del compromiso	68
3.1.1	Identificación y valoración de los factores de riesgo previo	70-95
	a la aceptación del compromiso	
3.1.1.1	Aceptación y seguimiento del cliente	
3.1.1.2	Lineamientos que pueden ser considerados para	

el mantenimiento del prestigio.	
3.1.1.3 Elementos a considerar respecto de la independencia	
3.1.1.4 Características e integridad de la gerencia	
3.1.1.5 Estructura de la Organización de la Gerencia	
3.1.1.6 Importancia de la continuidad del negocio	
3.1.1.7 Importancia de la naturaleza del negocio	
3.1.1.8 Aspectos a considerar en el ambiente del negocio	
3.1.1.9 Relaciones comerciales del negocio	
3.1.1.10 Evaluación del conocimiento y experiencia previa	
3.1.1.11 Posibilidades de representación equivocada e intencional	
3.2 Aceptación del compromiso	95
3.2.1 Aceptación del compromiso luego de evaluar los factores de riesgo	96
3.2.2 Documentación de la evaluación de los factores de riesgo del compromiso aceptado	96
3.2.3 Documentación de los términos del trabajo	97
3.2.4 Conclusión sobre la identificación y valoración del riesgo	99
3.2.5 Rechazo del compromiso	99
3.3 La evaluación del riesgo en la planeación de la auditoría fiscal	99-100
3.3.1 Comprensión del negocio del cliente	101-120
3.3.1.1 Antecedentes del negocio	
3.3.1.1.1 Ubicación del cliente	
3.3.1.1.2 Factores internos del negocio	
3.3.1.1.3 Factores externos del negocio	
3.3.2 Comprensión del Ambiente de control interno fiscal	120-124
3.3.3 Comprensión del ambiente de control contable	124-126
3.3.4 Importancia de los indicadores de riesgo tributario	126-133
3.3.4.1 Índices de evaluación del riesgo tributario	
3.3.4.2 Indicadores de crecimiento operativo y de	

tributación	
3.3.4.3 Indicadores de comportamientos tributarios	
3.3.4.4 Indicadores de cumplimiento tributario	
3.3.4.5 Realizar procedimientos analíticos preliminares	
3.4 Evaluación y valoración del riesgo a nivel de áreas críticas	133-140
3.4.1 Relación con la materialidad	140-145
3.4.1.1 Determinación del error tolerable o importancia relativa	
3.4.1.1 Criterios cualitativos que deben ser considerados	
3.5 Contenido y estructura del memorándum de planeación	145-147
3.6 La administración del riesgo en el desarrollo de la auditoría fiscal	147-148
3.6.1 Responsabilidades para la Administración del compromiso	149
3.6.2 Establecimiento de comunicaciones efectivas	150
3.6.3 Controlar el avance del trabajo de auditoría	
	150
3.6.4 Consultas con especialistas	
	157
3.6.5 Documentación de la administración	151
3.7 Concluir con el informe y dictamen de auditor fiscal	157
3.7.1 Consideración de eventos subsecuentes	157
3.7.2 Emisión del dictamen e informe fiscal	159
3.7.3 Emisión de la carta de representación	162
3.7.4 La Administración de eventos subsecuentes luego de haber entregado el informe a la Administración Tributaria	164
CAPITULO IV	
4. Conclusiones y recomendaciones	166
4.1 Conclusiones	166-168

4.2 Recomendaciones	168-170
Bibliografía	171-172
Glosario	173-176

RESUMEN EJECUTIVO

La idea de la temática surgió debido a los cambios en la técnica de auditoría en la cual no se estaba considerando la importancia de una adecuada evaluación del riesgo y los elementos teóricos que fundamentaban la problemática detectada en cuanto a la Auditoría fiscal, lo que constituye un tema relevante y que requiere más cuidado porque el auditor debe dar fe ante la Administración Tributaria, del cumplimiento o no cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, que están bajo alguno de los requisitos que establece el artículo 131 del Código Tributario, lo cual implicó la pauta de un anteproyecto el cual fue aprobado para realizar el trabajo de investigación, el documento consta de cuatro capítulos.

En el primer capítulo se abordan aspectos relativamente teóricos que son el soporte de la investigación que se llevo a cabo y posee aquellos elementos formales que dan la pauta para el conocimiento del tema, como son: las definiciones del riesgo de auditoría, su evaluación y los riesgos potenciales a los cuales se ve sujeta toda empresa, así mismo se hace referencia a la auditoría fiscal, en cuanto a su definición, clasificación, particularidades de la auditoría, características y los objetivos que está persiguiendo, normas de auditoría referentes a la fiscalidad, su metodología lo consta principalmente de la planeación, documentación, la evidencia, evaluación, finalizando con un apartado sobre la evolución de los impuestos directos e indirectos y la entrada en vigencia del Código Tributario, así como la Norma de cumplimientos

sobre Obligaciones Tributarias, además se considero la importancia de la conducta y etica profesional por parte del auditor independiente.

En el capitulo II, para la recolección de la información se hizo uso de encuestas, entrevistas y la observación, las cuales fueron dirigidas a los profesionales de la Contaduría Pública que se desempeñan como auditores fiscales, con el fin de conocer el grado de importancia que estos le dan a la evaluacion del riesgo en la auditoría fiscal y el nivel de conocimiento y aplicación que tienen en el desarrollo de la misma, de los resultados obtenidos en la investigación de campo se hizo un análisis de las preguntas afines las cuales fueron agrupadas por un objetivo comun de cada una de ellas, concluyendo en el diagnóstico que es poca la importancia que se le ha dado a la evaluación del riesgo en la ejecución de la auditoría fiscal, debido a que los auditores solamente han enfocado su trabajo a ver si el contribuyente ha cumplido o no con sus obligaciones, concluyendo con la emisión del dictamen, resultando así que un 100% consideró que hace falta un documento que contenga técnicas y procedimientos para la evaluación del riesgo y su adecuada administración.

En el capitulo III, se describe el proceso detallado sobre las etapas a considerar desde la evaluación del riesgo antes de la aceptación del compromiso hasta la consideración de hechos posteriores y subsecuentes después de la emisión del dictamen e informe fiscal, estas etapas son las siguientes: 1.Etapa preliminar antes de aceptar el compromiso 2. Planeación, identificación y valoración del riesgo y 3. Etapa de la administración del riesgo en el desarrollo de la auditoría fiscal, en la primera de estas etapas se consideran algunos factores muy importantes por ejemplo: aceptación y

seguimiento del cliente; mantenimiento del prestigio; mantenimiento de la independencia; integridad de la gerencia y otros no menos importantes, a partir de los factores anteriores se puede hacer una mejor valoración del riesgo siendo este alto, medio o bajo y a partir de está se decide si se acepta o rechaza un compromiso. Prosiguiendo luego de que se haya aceptado el compromiso, el auditor debe dar seguimiento a los factores identificados que influyeron en la valoración del riesgo lo cual debe realizarse en la planeación, para decidir si se adopta un enfoque de confianza o desconfianza en el proceso de la auditoría fiscal, así como la determinación de la materialidad, conllevando finalmente al diseño de programas que le permitan dar una seguridad de una adecuada administración del riesgo, tomando esta visión preventiva le permitirá al auditor una seguridad razonable al momento de emitir su dictamen e informe fiscal.

Concluyendo en el capítulo IV, en el cual se plasman las conclusiones y recomendaciones a las cuales se llegó a raíz de la investigación bibliográfica y de campo.

INTRODUCCION

En todas las profesiones se tiene ciertos riesgos en el desempeño de las mismas y la profesión contable no es una excepción, sobre todo el que ejerce la auditoría independiente en el área fiscal, quien puede verse expuesto a situaciones negativas, debido a la asociación que tiene con los estados financieros e informar sobre el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas del contribuyente. El principal riesgo a que se expone el auditor fiscal, es el de emitir una opinión errónea ante la Administración Tributaria, cuando en realidad no es así, es por ello que para minimizar éste riesgo el auditor tiene que desarrollar su trabajo de manera que pueda recopilar la evidencia suficiente y competente que le permita sustentar su opinión.

En el proceso de auditoría la evaluación del riesgo representa la base de un buen trabajo, no obstante la institucionalidad de la auditoría financiera ha venido a poner al descubierto las debilidades técnicas, que ahora se ha puesto de manifiesto en la auditoría fiscal ante nuevas disposiciones y eventos, a tal grado que boletines y revistas hablan en sus portadas del tema, en los últimos meses esto ha sido el tema principal y los acontecimientos respecto de normativas, seminarios y otros han estado a la orden del día, ante lo anterior y tomando en cuenta la evaluación y administración del riesgo como un mecanismo para contribuir al acervo de criterios para la generación de opinión y aporte a la profesión de la Contaduría Pública en el desarrollo del trabajo, se han considerado aquellos elementos y factores importantes, los cuales se hacen ver el trabajo desarrollado posteriormente, primeramente se ha desarrollado un marco teórico conceptual conteniendo todos aquellos elementos

importantes para un mejor entendimiento de la problemática planteada en el anteproyecto, referente a la falta de experiencia por parte del auditor independiente en la ejecución de una auditoría fiscal y la adecuada administración del riesgo en la misma, seguidamente se procedió a realizar la investigación de campo obteniendo los resultados, los cuales están acorde a lo planteado en el anteproyecto presentado, también se presenta la propuesta de nuestro trabajo de investigación la cual contiene una serie de elementos muy valiosos para la evaluación y administración del riesgo en dicha auditoría, conteniendo técnicas y procedimientos a aplicar en cada caso específico, se presentan diagramas para una mejor comprensión de estos elementos y para finalizar se redacta una serie de conclusiones acordes a los resultados de todo el proceso de la investigación para lo cual también se presentan recomendaciones.

CAPITULO I

1. MARCO TEORICO

1.1 Riesgo de Auditoría

1.1.1 Definición

En cada trabajo de auditoría el auditor deberá utilizar su juicio profesional para evaluar el riesgo y diseñar procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo¹.

El riesgo de auditoría (RA), es el riesgo de que el auditor emita inadvertidamente una opinión de auditoría de cumplimiento, sobre datos financieros que contengan incumplimientos de las leyes e impuestos pertinentes.

Para hablar de riesgo de la auditoría, y en el caso específico de la auditoría fiscal es importante ubicarse en el modelo de riesgo de auditoría (independiente de la naturaleza y objetivo de la auditoría) partiendo de sus componentes los cuales se muestran en la siguiente fórmula:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

Por tanto el riesgo inherente (RI) como el riesgo de control (RC) dependen directamente de la administración de la compañía; mientras que el riesgo de detección (RD) depende del auditor, este riesgo posee dos implicaciones los cuales generalmente se conocen como el riesgo de que se emita una opinión de cumplimiento, cuando la compañía ha dejado de cumplir con aspectos tributarios que le aplican; y el riesgo de que se emita una opinión de incumplimiento, cuando la compañía ha cumplido con las leyes tributarias que le aplican.

La representación del análisis del riesgo se detalla a continuación:

¹ NIAS, Sección 400

A = Alta, B = Baja, M = Media, MA = Más Alta, MB = Mas baja.

Las normas de atestación conceptualizan el riesgo de atestar como el riesgo que el profesional haya inconscientemente fallado en modificar su opinión. Este riesgo está compuesto por el riesgo inherente, el riesgo de control, y el riesgo de detección.

A continuación se detallan diferentes puntos de vista de conceptualización de los tres componentes del riesgo de acuerdo al objetivo de la auditoría a realizar.

Tipos de riesgo	Según NIAS	Según Normas de atestación	El riesgo aplicado a la auditoría fiscal
RIESGO INHERENTE (RI)	Es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.	El riesgo de una falta importante de cumplimiento a los requisitos especificados pudiese ocurrir y no ser prevenido ni detectado a tiempo por los controles de la entidad	Es la posibilidad de que ocurran errores o irregularidades significativos, relacionados con el cumplimiento de leyes y regulaciones, sin considerar el efecto del control interno.

<i>RIESGO DE CONTROL (RC)</i>	Es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega representaciones erróneas en otros saldos o clases.	El riesgo que un incumplimiento importante pudiera ocurrir y no ser prevenido o detectado oportunamente por los controles de la entidad.	Es el riesgo de que los controles internos no prevengan o detecten, y corrijan oportunamente los errores e irregularidades significativos que puedan provocar un incumplimiento de leyes y regulaciones, entendiéndose que dentro de este riesgo podría estar implícito el riesgo de cumplimiento de obligaciones formales.
<i>RIESGO DE DETECCION(RD)</i>	Es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.	El riesgo de que los procedimientos del profesional lo lleve a la conclusión de que no existe una falta material de no cumplimiento no existe cuando, de hecho existe.	El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos sustantivos aplicados, no detecten los incumplimientos del marco regulatorio que le aplica a la empresa, entendiéndose que dentro de este riesgo podría estar implícito el riesgo de cumplimiento de obligaciones sustantivas.

Tabla 1 Diferentes conceptualizaciones de los tipos de riesgo.

1.1.2 Evaluación del riesgo de auditoría

La evaluación del riesgo cuando aplicamos la normativa de atestación en una auditoría de cumplimiento se realiza de la siguiente manera.

Cuando se evalúa el riesgo inherente, el profesional deberá tomar en consideración los factores que afecten los riesgos similares a aquellos que tomaría en cuenta un auditor cuando planifica una Auditoría de Estados Financieros, el profesional deberá tomar en consideración los siguientes factores relevantes dentro de los compromisos de trabajo:

- La complejidad de los requisitos de cumplimiento especificados.
- El período de tiempo al que la entidad ha estado sujeta en relación con los requisitos de cumplimiento especificados.
- Experiencia anterior con el cumplimiento de la entidad
- El impacto potencial de la falta de cumplimiento

De acuerdo con lo anterior, el profesional podría alterar la naturaleza, la oportunidad y la extensión de las pruebas de cumplimiento llevados a cabo, basados en la evaluación del riesgo inherente y de control.

Existen dos enfoques básicos con respecto a cada uno de los objetivos de auditoría fiscal:

- Enfoque de confianza: donde se planea obtener la mayor parte de la certeza de auditoría por medio de las pruebas del control interno.
- Enfoque sustantivo: donde se planea obtener la mayor parte de la certeza de auditoría por medio de los procedimientos sustantivos de auditoría.

Razones para adoptar un enfoque de confianza	Razones para adoptar un enfoque sustantivo
<ul style="list-style-type: none"> • Se tiene mayor confianza en los controles de la Compañía auditada, lo cual permite reducir los procedimientos sustantivos • Es de mayor costo-beneficio el aplicar este enfoque, por ejemplo: las compañías que poseen sistemas automatizados, lo cual le genera la totalidad de la información utilizada como base para la determinación de los hechos generadores, o aquellas empresas que tienen un alto volumen de operaciones. • El cliente solicita que se evalúe el control interno o se determine hacerlo como un servicio al cliente. • El trabajo de auditoría fiscal muchas veces puede conducirse mas temprano, distribuirse durante cierto tiempo o cuando los profesionales estén más disponibles y, en algunos casos, la auditoría puede completarse a una fecha más temprana. 	<ul style="list-style-type: none"> • No se confía en los controles establecidos por la Compañía y por lo tanto no es posible confiar en ellos. • No han realizado pruebas al control interno, lo cual nos llega a realizar trabajo sustantivo. • Un enfoque sustantivo resulta más eficiente con respecto al objetivo de auditoría fiscal • Preocupa el riesgo de ocurrencia de incumplimientos fiscales con respecto a ciertos objetivos de auditoría fiscal y se opta por enfocar el riesgo mediante procedimientos sustantivos de auditoría fiscal. • Se llega a la conclusión de que el control interno puede que no sea efectivo con respecto a ciertos objetivos de auditoría fiscal.

Tabla 2 Descripción de los dos tipos de enfoques para la evaluación del riesgo

Para efectos fiscales el riesgo inherente y el riesgo de control pueden ser evaluados cualitativa y cuantitativamente de la siguiente forma:²

Riesgo Inherente		Riesgo de Control	
Cualitativa	Cuantitativa	Cualitativa	Cuantitativa
Alto	Mayor al 60%	Alto	Mayor al 40%
Moderado	Entre el 40% y el 60%	Moderado	Entre el 20% y el 40%
Bajo	Menos del 40%	Bajo	Menos del 20%

Tabla 3 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control

La cuantificación anterior, ha sido tomada considerando que existe una relación inversa entre el riesgo de detección y el nivel combinado del riesgo inherente y de control. Por ejemplo, cuando el riesgo inherente y de control son altos, los niveles aceptables del riesgo de detección necesitan ser bajos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo (es decir que los procedimientos sustantivos a realizarse por el auditor fiscal serán mayores, dado que éste no está dispuesto a aceptar mucho riesgo en la auditoría). Por otra parte, cuando el riesgo inherente y de

control, son bajos, un auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo (es decir que los procedimientos sustantivos que este realice podrán ser menores, dado que esta dispuesto a aceptar un mayor riesgo en su auditoría).

1.1.3 Transacciones básicas y riesgos potenciales de toda empresa

Para evaluar el control administrativo contable de cualquier empresa, grande o pequeña, organizada en forma rudimentaria o sofisticada, es necesario familiarizarse con las siguientes cinco actividades básicas que toda empresa realiza, estas actividades básicas son:

- a. Sistema de información a través del cual reconoce, calcula, clasifica, registra, resume y reporta sus operaciones;
- b. Vende bienes o servicios y los compra;
- c. Compra bienes y servicios y los paga;
- d. Contrata mano de obra y la paga;
- e. Mantiene control de sus inventarios y de sus costos, cuando produce bienes y servicios

Existen siete riesgos potenciales de fraude y error a que están sujetas estas cinco actividades se detallan a continuación:

- Transacciones, que no están debidamente autorizadas;
- Transacciones contabilizadas, que no son válidas;
- Transacciones realizadas, que no están contabilizadas;
- Transacciones, que están indebidamente valuadas;
- Transacciones, que están indebidamente clasificadas;

- Transacciones, que no están registradas en el período que corresponde;
- Transacciones, que están indebidamente anotadas en los auxiliares o incorrectamente resumidas en el mayor

Para prevenir o detectar estos siete riesgos potenciales, la empresa establece controles administrativos y contables.

" El auditor evaluará el riesgo ya sea por errores e irregularidades causados en los Estados Financieros”³

El SAS 53 aumenta la responsabilidad del auditor al obligarlo a diseñar la auditoría en forma tal que provea una seguridad razonable de detectar errores e irregularidades. No obstante, la norma reconoce que algunas irregularidades materiales, particularmente las de falsedad y confabulación, puedan no ser detectadas aún en una auditoría diseñada y ejecutada con propiedad.⁴

El error se diferencia de la irregularidad en que el error es una declaración incorrecta no

intencional u omisiones de cifras o revelaciones en los estados financieros⁵, mientras que la irregularidad se refiere a declaraciones incorrectas u omisiones intencionales de cifras o revelaciones en los en los estados financieros.

Las siguientes características de los errores e irregularidades son relevantes debido a su potencial de influir sobre el auditor al evaluar el riesgo de los errores e irregularidades acorde con:

- a. Materialidad de su efecto sobre los estados financieros.
- b. Nivel de involucramiento de la administración o personal.

³ Evaluación del Riesgo y Control Interno NIA sección 400 Pág. 118

⁴ Responsabilidad del Auditor para detectar errores e Irregularidades SAS 53 Pág. 21

⁵ SAS 53, Responsabilidad del Auditor para detectar e informar sobre errores e irregularidades

- c. Alcance y habilidad del ocultamiento.
- d. La estructura del control interno
- e. Efectos en los estados financieros.

1.2 La Auditoría Fiscal

1.2.1 Definición

La auditoría fiscal es el proceso sistemático de 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 la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones resultantes de sus relaciones con la hacienda pública su grado de adecuación con Principios y Normas Contables Generalmente Aceptados, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado razonablemente con arreglo a las normas fiscales de aplicación.

En el ámbito mundial, se habla de auditoría fiscal desde una doble vertiente: la realizada por auditores de cuentas independientes o por funcionarios públicos de la administración tributaria.

En este sentido, el objetivo perseguido por el auditor externo no coincide en modo alguno con el perseguido por la auditoría fiscal, ya que ésta centra su actuación en verificar si la entidad ha cumplido sus obligaciones tributarias, exigiendo, en caso contrario, el cumplimiento de tal obligación de acuerdo con la legislación vigente, lo que incluirá deuda tributaria más sanción más intereses de mora.

Sin embargo, el auditor independiente, lejos de exigir, recomienda una serie de actuaciones, informando privadamente de unos hechos para expresar públicamente una opinión profesional, sobre la adecuación o no de unos estados financieros a unos criterios preestablecidos.

Se puede establecer las siguientes diferencias y similitudes entre la auditoría financiera y la auditoría fiscal

	Auditoría financiera	Auditoría fiscal
Objetivo	Opinar sobre si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada	Determinar si las bases imponibles declaradas por una entidad son correctas conforme a los criterios legales establecidos
Opinión	Los diferentes tipos de opinión son: limpia, con salvedades, adversa y abstención	Existen diferentes tipos de opinión las cuales son: limpia, calificada, adversa y abstención y parcial.
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	Amplio acceso a la información debido a que es una obligación legal para el contribuyente, 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 nombramiento del auditor fiscal por parte de las empresas obligadas hacer el nombramiento en el término del plazo legal establecido
Medios	Obtención de información a terceros limitada.	Obtención de información a terceros ilimitada.
	Cruces de información restringidos a datos internos de la entidad.	Posibilidad de cruzar información con declaraciones presentados por otros contribuyentes, además de entre las presentadas por la entidad.

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 limitadas a datos de la propia entidad
	Confirmaciones con terceros limitadas)	Confirmaciones con terceros (amplias)
Documentación del trabajo	Papeles de trabajo	Papeles de trabajo
	Informe de auditoría	Informe de auditoría
Revisión del trabajo	Junta General de Accionistas, Asamblea General de Asociados, Administradores Unicos o Propietarios.	Administración Tributaria

Tabla 4 Diferencias y similitudes entre la auditoría financiera y la auditoría fiscal.

Las mayores similitudes, se presentan en la aplicación de procedimientos técnicos de auditoría que tanto auditor financiero como auditor fiscal 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, y, sobre todo, las conciliaciones globales, son llevadas a cabo por ambos auditores de forma idéntica o muy similar, como tendrá ocasión de comprobar cuando se analice los procedimientos de auditoría utilizados en la revisión de esta faceta de la actividad empresarial.

Por último, en lo que respecta a la documentación y revisión del trabajo, tanto el auditor financiero como el auditor fiscal deben documentar adecuadamente las situaciones habidas en el proceso de obtención de la evidencia, así como evaluar la misma aplicando las mismas o parecidas reglas lógicas; las conclusiones obtenidas tienen reflejo en un informe final o informe de auditoría y todo el proceso puede ser objeto de una revisión posterior por parte de evaluadores

objetivos, por lo que se puede concluir que, en este aspecto, también ambos procesos presentan más similitudes que diferencias.

En la auditoría financiera, el auditor debe pronunciarse sobre el grado de acercamiento de las cifras financieras respecto de las normas contables aplicables y dar una razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros. En la auditoría fiscal se debe concluir si el contribuyente 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.

1.2.2 Clases de auditoría fiscal

La clasificación para la auditoría fiscal viene dada en función de la persona que lleva a cabo la misma y de acuerdo con la independencia de dicha persona y de los objetivos que persigue. En este sentido, se distingue entre auditoría fiscal interna y externa y, dentro de ésta, la inspección fiscal, ya sea como componente de la auditoría general de cuentas o como trabajo con una entidad independiente en sí mismo.

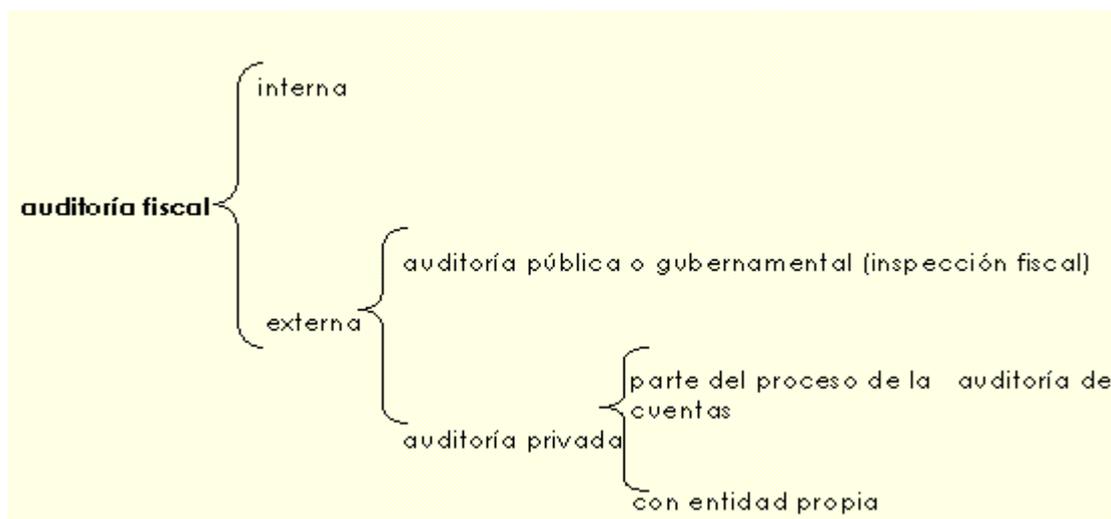


Figura 1. Clasificación de la auditoría fiscal

1) Auditoría fiscal interna

La auditoría fiscal interna evalúa previamente los incumplimientos formales y sustantivos de la entidad y en la medida del desarrollo de sus evaluaciones puede calificar los eventos que así lo ameritan y comunicárselo a la administración para que se tomen las acciones correctivas, lo anterior servirá de base fundamental al auditor externo fiscal para tener una visión clara de la situación fiscal de la entidad y planear así el desarrollo de la auditoría.

Entre las actuaciones que pueden desarrollarse en el ejercicio de su función, se presentan las siguientes:

- a. Estudio y especialización de la legislación impositiva establecida en todos los tributos que afecten a la entidad.
- b. Establecimiento sistemático procedimientos de auditoría que incluyan, de manera ordenada, las distintas fases para el cálculo de los distintos conceptos impositivos, como bases imponibles, tipos impositivos, cuotas, deducciones y bonificaciones, pagos a cuenta, renta , así como la contrastación de dicha

información con la obtenida a partir de la contabilidad y de las declaraciones impositivas presentadas por la entidad.

- c. Implantación de sistemas que garanticen el cálculo correcto de los tributos, así como el máximo aprovechamiento de las ventajas fiscales o incentivos fiscales que resulten de aplicación en función de la actividad desarrollada por la entidad.
- d. Fortalecimiento del control interno fiscal en la elaboración de políticas escritas relativas a aspectos tales como: segregación adecuada de funciones relativas a la confección, presentación y liquidación de las declaraciones fiscales; definición de las personas o departamentos responsables de la revisión, autorización y firma de las declaraciones, así como de la custodia de los soportes documentales de las mismas.
- e. Planificación de la situación fiscal futura mediante sistemas que permitan estimar, de una forma razonable, la utilización de las posibilidades legales contempladas por la normativa. ⁶

2) Auditoría fiscal externa privada

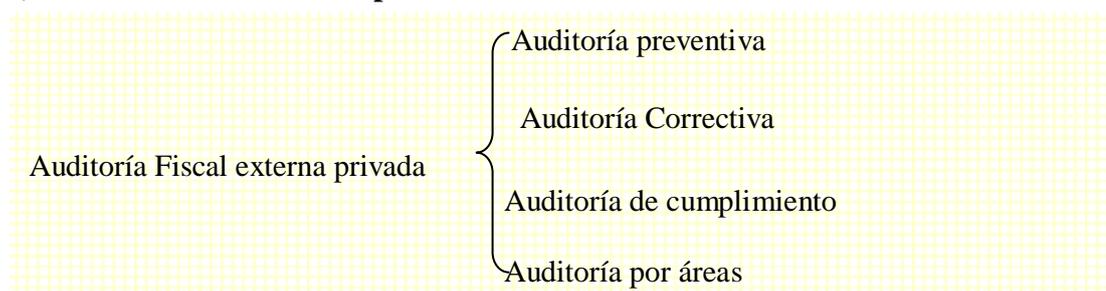


Figura 2 Auditoría fiscal externa privada

En las entidades que tienen una estructura organizativa establecida en la que se encuentra la unidad de auditoría interna son estos los que se encargan de realizar una auditoría preventiva a la entidad ya que el objetivo de ellos es velar por que la

⁶ Sánchez F. de Valderrama (1996, tomo II, pp. 349-351)

compañía cuente con controles internos eficientes tanto fiscales como financieros y a su vez hacen las correcciones a los incumplimientos encontrados en la evaluación del control interno fiscal realizando a su vez una auditoría correctiva.

En cuanto a la auditoría de cumplimiento esta es realizada por el auditor fiscal independiente tanto privado como público ya que estos se encargan de verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, el primero porque debe emitir una opinión la cual debe hacer llegar a la Administración Tributaria y el segundo verifica que los contribuyentes cumplan con el interés fiscal y busca medir el grado probable de evasión fiscal.

En la opinión "el auditor externo tiene que obtener evidencia y dar opinión sobre el riesgo impositivo existente en una empresa en relación con las declaraciones tributarias formuladas y con las obligaciones con la Hacienda Pública y sobre las provisiones realizadas en este campo".

Por último, debemos mencionar que, las técnicas o procedimientos seguidos por los auditores externos en uno y otro caso son prácticamente idénticos, así como también son coincidentes los objetivos perseguidos. No existe esta coincidencia de objetivos entre la auditoría externa y la auditoría fiscal, como ya se tubo ocasión de exponer, aunque en la comparación de ambas disciplinas también existen numerosas similitudes, siendo la más elemental, la forma en que se instrumentan la mayoría de procedimientos o conjunto de técnicas de auditoría, que son, por tanto, comunes a las disciplinas estudiadas.

Al hablar de la auditoría fiscal realizada por las administraciones tributarias de cada país, se opina que "una auditoría fiscal no es sustancialmente diferente de otras clases de auditoría, aunque quizás su resultado final pueda resultar más costoso". Por ello,

se concluye que existe una gran similitud entre la auditoría fiscal pública y la privada.⁷

Las mayores similitudes, en esta opinión, se presentan en la aplicación de procedimientos técnicos de auditoría que tanto auditor fiscal como el auditor tributario utilizan para obtener una evidencia adecuada que sustente su opinión.

1.2.3 Particularidades del área fiscal

Algunas de las particularidades del área fiscal que condicionan de alguna forma la opinión del auditor son las siguientes:

- a. Falta de homogeneidad y extensión características de la normativa tributaria.
- b. Cambio constante de la normativa por las continuas reformas y modificaciones de las normas reguladoras de los diferentes impuestos que afectan a la empresa.
- c. Interpretabilidad de la jurisprudencia, de la Inspección, doctrina, de los profesionales de la asesoría fiscal y de los empresarios.
- d. Prescripción de las deudas tributarias, tienen un período de prescripción inferior a las del ámbito civil o penal.
- e. Falta de relación entre normas contables y fiscales.
- f. Contingencias e incertidumbres: las características enunciadas llevan a que el ámbito tributario sea especialmente propenso a la existencia de contingencias y de frecuentes litigios generadores de incertidumbres."⁸

⁷ Gardiner , 1985, p. 3

1.2.4 Características

En el contexto de la auditoría privada, se señalan las siguientes características de la auditoría fiscal:

1^a) Puede constituirse, por la especialización que requiere, en una parte independiente, separada del resto del trabajo de auditoría, lo cual no significa, en absoluto, que no recoja la evidencia obtenida en las demás áreas o ciclos analizados.⁹

2^a) Presenta matices netamente diferenciados del resto de las áreas del programa de auditoría que se traducen en:

- Una necesidad de especialización ya que la abundante legislación, su inestabilidad y su complejidad hacen necesario verdaderos especialistas en el ámbito tributario.
- Numerosas dudas sobre la consideración de una contingencia como remota, posible o probable y en la determinación de su grado de ocurrencia o verosimilitud.
- La existencia de dificultades en la cuantificación de contingencias, tanto de cuotas como de sanciones e intereses. La interpretabilidad de la norma, así como la mayor o menor flexibilidad del auditor tributario en su aplicación, complican en forma extrema la valoración y medición de riesgos.¹⁰

⁸ Alonso Ayala (1998, p. 16-17)

⁹ Arráez (1981, p. 91); Arbex y Puerta (1983, p. 15)

¹⁰ Alonso Ayala (1998, p. 17-18)

- Frecuentes limitaciones al alcance, fundamentalmente con relación a ejercicios no auditados. Tales limitaciones al alcance son consecuencia, en multitud de ocasiones, de la imposibilidad de practicar pruebas sobre los ejercicios no prescritos y no auditados, lo que, a su vez, viene motivado porque el auditor no puede incluir en su investigación el tiempo necesario para llevar a cabo tales pruebas, por miedo a perder el trabajo ante las presiones del mercado en cuanto a precios.¹¹
- El auditor se encuentra con fuertes presiones que le condicionan a la hora de aceptar una revisión completa de la situación fiscal de la entidad, con un alcance superior al propio ejercicio auditado, lo que podrá causar limitaciones al alcance auto impuestas por el auditor.
- Una especial sensibilidad de la entidad auditada a recibir un informe con salvedades en esta área, por las consecuencias económicas que puede acarrear frente a la administración tributaria.
- Una relación complicada entre el auditor financiero y el fiscal caracterizada por la posible incompatibilidad de ambos servicios para el mismo cliente; las consecuencias de la carta de gerencia que exige la normativa técnica y legal que el auditor dirija al contribuyente y la administración tributaria de los incumplimientos; las diferentes interpretaciones de un riesgo fiscal, etc.

3º) Conflicto especialmente peculiar ante el descubrimiento de fraude fiscal de una

¹¹ García Benau y Humprey (1995, p. 718)

parte las normas obligan a describir el mismo en el informe de auditoría, en ciertos supuestos, y siempre en la carta de recomendaciones por otra parte el fraude se limitaría, de manera contundente, la relación de confianza entre el auditor y la entidad auditada.

1.2.5 Objetivos

El objetivo fundamental de la auditoría fiscal es obtener evidencia necesaria y suficiente sobre si la compañía a cumplido o no con las obligaciones formales y sustantivas, si efectúa correctamente la declaración de impuestos, si han sido calculados cumpliendo las normas establecidas por la legislación tributaria y si dichas declaraciones han sido pagadas en los plazos previstos no existiendo riesgos por contingencias fiscales o, si existen, han sido debidamente provisionados.

En la auditoría fiscal se trata de evaluar el riesgo fiscal de la empresa, para lo que resulta necesario determinar que la empresa ha cumplido con sus obligaciones formales y sustantivas y que todos los impuestos han sido liquidados y correctamente contabilizados, para esto es importante que:

- a. En caso de tener posibles contingencias fiscales, por acontecimientos o hechos producidos en ejercicios anteriores o en el presente, si éstos han sido correctamente contabilizados.
- b. Que la empresa ha utilizado al máximo los beneficios que le permite la legislación fiscal, en cuanto a los gastos deducibles y la aplicación de deducciones y bonificaciones.

- c. Que se ha aplicado correctamente el método del efecto impositivo para el registro del impuesto

En la auditoría fiscal privada 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. De esta forma las dos fases para determinar la base imponible se sintetizan en la figura 3.

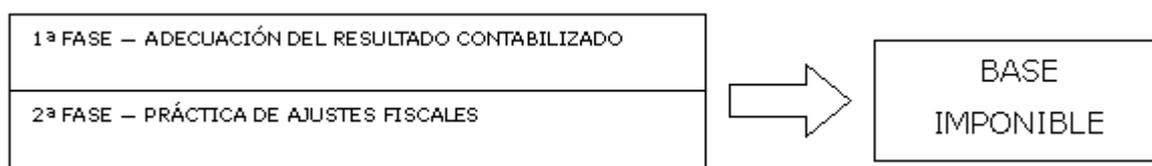


Figura 3. Fases para la determinación de la base imponible

De esta forma, en la determinación de la base imponible del impuesto a los contribuyentes el auditor fiscal deberá analizar cómo se ha calculado el resultado contabilizado por la entidad, obteniendo evidencia de que dicho resultado se aleja o no de estándares previamente definidos. Las actuaciones del auditor fiscal y del auditor externo son iguales aun cuando los objetivos que cada uno de ellos persiguen sean sustancialmente distintos.¹²

1.2.6 Normas de auditoría referentes a la fiscalidad

De forma esquemática se puede relacionar las siguientes normas y recomendaciones de auditoría relacionadas con la fiscalidad:

¹² Sánchez F. de Valderrama (1996, p. 346)

Organismo	Pronunciamiento	Principales contenidos
IFAC	Primera Guía Internacional (octubre, 1979)	<p>La censura debe organizarse de manera que cubra adecuadamente todos los aspectos de la entidad, en la medida en que sean importantes, de cara a la consideración de los estados financieros sobre los que trabaja.</p> <p>Existe un riesgo inevitable de que permanezca oculto algún error material, sin embargo cualquier indicio en el sentido de que ha podido haber algún tipo de fraude o error al respecto, hará que el censor extienda sus comprobaciones para confirmar o rechazar tales suposiciones.</p>
	Tercera Guía Internacional (junio, 1980)	El censor obtendrá la evidencia suficiente y apropiada, a través de la ejecución de sus comprobaciones de procedimiento o sustantivas, para permitirle emitir las conclusiones sobre las que fundamentó su opinión acerca de la información financiera.
UEC	Recomendación nº 1 de auditoría Recomendación nº 4 de auditoría	<p>El principal objetivo de la revisión del pasivo exigible de la empresa es obtener evidencia de que la totalidad de las deudas, incluidas las de origen fiscal, han sido contabilizadas, y de que figuran correctamente en las cuentas de las empresas. Asimismo comprende este epígrafe no sólo las provisiones para cualquier compromiso no pagado, sino también las relativas a todas las cargas conocidas o previsibles.</p> <p>El auditor debe obtener referencias directas de los asesores jurídicos de la empresa, en relación con cualquier tipo de litigio o procedimiento en curso de cierta importancia.</p>
IACJCE	Manual de Auditoría	<p>El aspecto fiscal de la empresa es de extremada importancia para el auditor, a los efectos de llegar a cerciorarse de que las provisiones para los diferentes impuestos son razonables.</p> <p>Todo el trabajo del auditor tendrá como fin el llegar a</p>

Organismo	Pronunciamiento	Principales contenidos
		considerar la razonabilidad de las provisiones de la sociedad que debe tener para todos los impuestos devengados.

Tabla 5. Principales normas de auditoría relacionadas con la fiscalidad ¹³

De las citadas normas y recomendaciones puede decirse, en síntesis, lo que ya se ha expuesto con anterioridad; el auditor debe investigar el riesgo fiscal existente en la entidad auditada y debe manifestarse sobre el mismo, o no alcanzaría el grado de validez que exigen las normas técnicas de la profesión.

1.2.7 Metodología de la auditoría fiscal

Las fases de la auditoría fiscal son la Planificación del trabajo, Establecimiento y desarrollo del programa de trabajo, obtención y acumulación de evidencia, documentación de la evidencia y evaluación de la evidencia.

Las etapas o fases en que tradicionalmente se ha dividido el proceso de la auditoría externa se sintetizan la siguiente tabla:¹⁴

	Fase	Acción principal	Otras actuaciones relevantes del auditor
Determinación afirmaciones	1 ^a	Contactos preliminares	—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 mandato	—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

¹³ Corona Romero, 1990, pp. 974-977

¹⁴ Gironella (1976, p. 31; 1979, p. 1-11), Casals (1987, pp. 113-124).

	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
	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
	6 ^a	Obtención de la carta de declaraciones de la Gerencia	<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 recomendaciones	<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

	Fase	Acción principal	Otras actuaciones relevantes del auditor
	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 Principio y Normas de Auditoría Generalmente aceptadas —Reflejo de la evidencia obtenida —Emisión de la opinión profesional

Tabla 6. Fases de la auditoría fiscal privada y principales actuaciones del auditor en cada una de las fases

Las fases descritas en la tabla anterior no tienen por qué ser necesariamente secuenciales, es decir, no tiene que terminarse completamente cada una de ellas para iniciarse la siguiente.

Como puede deducirse de la tabla anterior, la auditoría fiscal consiste básicamente en un proceso de investigación que, desde esta perspectiva, se compone de las etapas siguientes:

1. Determinación de las afirmaciones a probar
2. Obtención de la evidencia
3. Documentación y acumulación de la evidencia
4. Examen de la evidencia
5. Contrastación de la evidencia
6. Formulación de la opinión

No cabe duda que desde la perspectiva de la evidencia las coincidencias entre la auditoría fiscal pública y privada son evidentes, pero constata también que muchas de las actuaciones emprendidas por ambos tipos de auditores son

coincidentes, sobre todo en lo que respecta a la obtención y evaluación de la evidencia.¹⁵

1.2.7.1 Planificación del trabajo: estudio del sistema de control interno y determinación del riesgo de auditoría

El estudio del control interno establecido por la entidad, ayudará al auditor a determinar la naturaleza, el alcance y el momento de ejecución de las pruebas sustantivas a realizar, sentando las bases sobre las que razonará la evidencia obtenida.

Como norma general las tareas que va a desarrollar el auditor se planifican con anterioridad al comienzo del trabajo, fijándose criterios objetivos y constantes sobre los que basa la planificación. Dicha planificación especificará los procedimientos de auditoría que se van a emplear, la extensión que se va a dar a las pruebas, el momento en que éstas se van a aplicar, y los papeles de trabajo donde se registrarán los resultados. La planificación inicial debe ser objeto de un seguimiento continuo durante la ejecución del trabajo, con el fin de adaptarla a las circunstancias cambiantes sobre todo en la mente del auditor, debido a que, a medida que va introduciéndose en el núcleo de la entidad auditada, va descubriendo defectos e inconvenientes, así como nuevas necesidades de su programa de trabajo que debe ir corrigiendo.

En el proceso de obtención de evidencia a que se somete el auditor independiente, tanto el análisis detenido del control interno como la posterior ejecución de pruebas de cumplimiento y sustantivas conducen a la formación del

¹⁵ Gironella (1979, p.

juicio profesional, pues la opinión del auditor independiente, aunque con un alcance más limitado lo es también sobre el sistema de control interno de la entidad. Como medio para obtener evidencia de los controles establecidos de la entidad, el auditor complementa un cuestionario de control interno, el cuestionario o guía fiscal, a través de las indagaciones principalmente de forma oral realizadas a personas con responsabilidades en las tareas de planificación y preparación de las declaraciones fiscales. En los papeles de trabajo deben ser previstas las columnas en las que figure el examen de los conceptos que se detallan en la figura 4 a continuación:

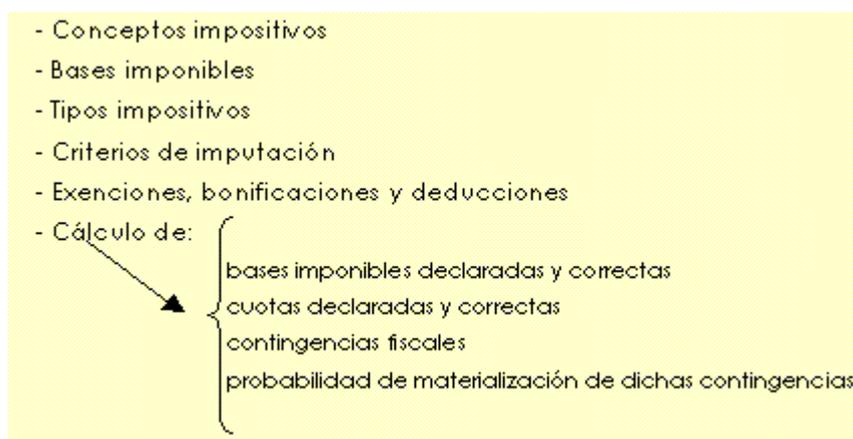


Figura 4. Principales conceptos que deben ser examinados en los papeles de trabajo del auditor fiscal.

El alcance definitivo de estas pruebas dependerá en buena parte del resultado obtenido en la primera fase de estas comprobaciones, dependiendo del nivel de confianza que deseamos alcanzar. Cuanto mayor sea el número de errores o desviaciones detectados, mayor deberá ser el número de pruebas cualitativas adicionales que habrían de realizarse para satisfacerse de sí los errores responden y reflejan la excepción.

La consideración del riesgo en auditoría ha sido tratada en distintos pronunciamientos profesionales de países como, entre otros, Estados Unidos, Reino Unido o España.

Existen los tipos de riesgo que se muestran en la figura siguiente:

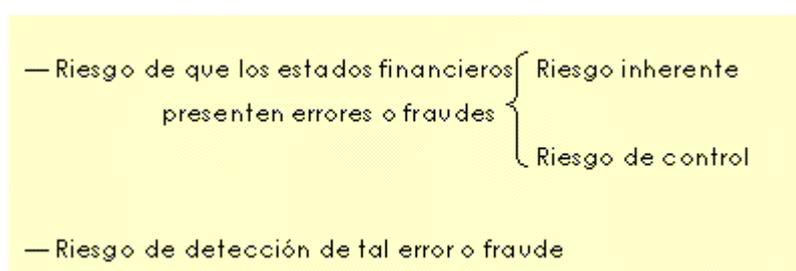


Figura 5. Tipos de riesgo

La idea básica de este modelo de riesgo es, que el auditor establezca y valore el riesgo inherente y el de control, y planifique sus procedimientos de auditoría con un riesgo de detección lo suficientemente bajo como para que el riesgo general de auditoría no supere un nivel aceptablemente bajo.

1.2.7.2 Establecimiento y desarrollo del programa de trabajo: la estrategia de la auditoría fiscal

Se define el programa de auditoría como "la selección de las técnicas y procedimientos que deben ser aplicados para averiguar la confiabilidad de las afirmaciones contenidas en los estados financieros". Para ello es importante enfocar en los programas de auditoría fiscal las características y circunstancias de la entidad auditada, es decir, en función de lograr verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas del

auditado, para ello, resulta muy oportuna y práctica la utilización de sistemas expertos en el diseño de los distintos programas de auditoría.¹⁶

La estrategia que el auditor fiscal debe tomar al momento de adquirir un compromiso de auditoría debe ser una auditoría preventiva la cual le permitirá que planee una auditoría

con visitas más recurrentes en el año teniendo como su objetivo principal tener una seguridad del control interno fiscal de la entidad auditada y hacer una adecuada evaluación del riesgo, esto a su vez le permitirá detectar errores u omisiones en los incumplimientos formales o sustantivos de forma oportuna y estos a su vez puedan ser corregidos en un periodo prudencial. Esto le permitirá tener un mejor control de las áreas operacionales susceptibles de mayor riesgo y realizar procedimientos que le permitan tener una seguridad razonable de los registros fiscales y monitorear en cada visita las correcciones propuestas en las visitas anteriores de manera oportuna, logrando así una adecuada administración del riesgo y a su vez tener un riesgo más bajo lo que le dará una mayor seguridad al momento de emitir su dictamen e informe fiscal.

En consecuencia no existe un programa estándar, es decir, un conjunto de procedimientos igualmente aplicables a todas las empresas y en cualquier circunstancia, aunque, por supuesto, siempre deben existir unos procedimientos mínimos que, en condiciones de control interno satisfactorio, consistirán en la

¹⁶ Mautz (1970, p. 7)

evaluación y comprobación del sistema de control complementado con pruebas selectivas de acuerdo al alcance establecido en la planeación"¹⁷

1.2.7.3 Obtención y acumulación de evidencia

El proceso de obtención de evidencia comienza para el auditor fiscal privado prácticamente en el momento en que la entidad, lo nombra como auditor fiscal y solicita del mismo una propuesta de colaboración profesional, pues a partir de dicha solicitud, el auditor se ve en la obligación de realizar una comprensión aunque reducida y previa del negocio del cliente, sector en que opera, así como de las características principales del control interno existente en la entidad. El citado proceso alcanzará hasta la entrega del informe de auditoría que pone fin al trabajo del auditor, aunque, en numerosas ocasiones, este se realiza de forma continua y periódica, por lo que el trabajo no acaba con la entrega del informe sino que sería más correcto hablar de la finalización del contrato de auditoría como el momento en el que se detiene el proceso de obtención de la evidencia.

Las relaciones de la entidad auditada con la administración tributaria se contabilizan en cuentas de pasivo, activo, gastos e ingresos, que es preciso analizar para comprobar si contabilizan la totalidad de las deudas y derechos de la compañía frente a sus obligaciones sustantivas, así como la correcta determinación de gastos e ingresos fiscales. La conclusión del trabajo debe ser, pues, si el importe de dichas cuentas cubre o no razonablemente, de un lado los

¹⁷ Sánchez F. de Valderrama (1996, p. 153).].

pasivos y las contingencias fiscales probables y cuantificables, y de otro los derechos existentes en un momento dado, así como los gastos e ingresos precisos.

Para concluir en esta área es preciso analizar no solamente la cifra de las cuentas a través de un método deductivo, sino que es preciso detectar la existencia de los hechos imponibles producidos y, a través de un método inductivo, llegar a la conclusión de que las previsiones de la compañía reflejan ciertamente la materialización del cómputo de las cuotas a pagar o a cobrar respectivas a través de sus bases imponibles.

Son dos los caminos a seguir para completar la verificación del área fiscal:

- Verificación contable (método deductivo). Análisis contable de todas las cuentas de contenido fiscal, verificando que su contenido se ajusta a los Principios y Normas contables de aplicación, así como que se han realizado los pagos y/o cobros correspondientes tanto al periodo analizado, como al que media entre la fecha de cierre y la fecha del informe de auditoría.
- Verificación fiscal (método inductivo). Análisis de las declaraciones fiscales presentadas, verificando que la compañía ha declarado y liquidado correctamente todos los impuestos que se han producido como consecuencia de su situación y su actividad.

Se define la teoría de la evidencia en auditoría como "el conjunto de proposiciones integrantes del proceso de auditoría conectadas de forma ordenada y lógica, cuyo objetivo es dar una explicación acerca de la opinión de auditoría emitida", dividiendo el proceso completo de razonamiento del auditor en dos

grandes etapas; la primera de ellas de la que se ocupa la teoría de obtención de la evidencia o del diseño del programa de auditoría, requiere un proceso lógico de razonamiento encaminado a determinar la forma de obtenerla.

En esta fase entraría la aplicación de los procedimientos o conjunto de técnicas de auditoría que serán los encargados de determinar si se han alcanzado los objetivos de la auditoría.

1.2.7.4 Documentación de la evidencia

Para el auditor, documentar adecuadamente la evidencia obtenida es de vital importancia, pues de la calidad de dicha documentación en el sentido de adecuación a la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias dependerá, en buena medida, la responsabilidad que asumirá tras la emisión del informe en el que expresa su opinión profesional.

Como se visto, el programa de auditoría cumple un doble objetivo: por un lado sirve de manual guiado para la realización del trabajo, por un equipo de auditoría interdisciplinario, que en la práctica está compuesto por personas que utilizan sistemas de ayuda a la decisión y sistemas expertos en auditoría, aplicando conocimientos de distintos campos de las ciencias.

Por otra parte, las normas de auditoría obligan al auditor a probar frente a terceros que realizó su trabajo de manera eficiente; ello se consigue dejando constancia del cumplimiento de un modo de actuar ordenado y metódico. Trascendental para ello resulta que el auditor sea, a su vez, auditado, lo que de alguna manera se consigue sometiendo las pruebas de su trabajo a un control de

calidad independiente que intentará determinar, previamente a la emisión de la opinión, el cual este garantizado con los papeles de trabajo. La duración de esta fase debe coincidir en el tiempo de la obtención de la evidencia, ya que se trata de fases paralelas y parece importante que el auditor vaya dejando un rastro de cómo se formó la opinión a medida que va obteniendo la evidencia, y no en un momento posterior. La información que emite y maneja de manera específica el auditor fiscal, en esta fase de obtención y acumulación de la evidencia, está compuesta principalmente por la que se señala en la tabla siguiente:

Tipo de documento	Contenidos principales
Memorándum	<ul style="list-style-type: none"> • Descripción de los métodos de valoración y sistemas de control interno de la entidad • Explicación del trabajo realizado • Problemas planteados o deficiencias encontradas y su posible solución • Conclusiones obtenidas del procedimiento realizado • Referencias cruzadas a otros papeles de trabajo
Cédula de importancia relativa	<ul style="list-style-type: none"> • Encuadramiento de la entidad auditada en los parámetros o criterios óptimos de acuerdo con sus circunstancias • Establecimiento de bandas de fluctuación cuantitativas para la determinación de la importancia relativa
Sumarias o cédulas de ajustes y reclasificaciones	<ul style="list-style-type: none"> • Saldos en la contabilidad de la entidad y saldos correctos según auditor, desglosados por cuentas de detalle • Ajustes y reclasificaciones recomendados por el auditor • Explicación sintética de la causa del ajuste o reclasificación recomendado-Referencias cruzadas a otros papeles de trabajo
Cédulas de cálculo	<ul style="list-style-type: none"> • Comprobación de cálculos complejos, tales como

	<p>amortizaciones, provisiones, etc.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Conciliación de diferencias y cálculo de contingencias fiscales • Referencias cruzadas a otros papeles de trabajo
Soportes externos	<ul style="list-style-type: none"> • Datos obtenidos de los registros de la entidad auditada (fotocopias, etc.) • Confirmaciones de terceros • Manifestaciones de la dirección de la entidad auditada • Referencias cruzadas a otros papeles de trabajo
Cédula de observaciones	<ul style="list-style-type: none"> • Temas de especial relevancia que deben ser tratados y discutidos con los jefes de equipo y con los supervisores
Carta de recomendaciones	<ul style="list-style-type: none"> • Alcance, contenido y duración del trabajo • Debilidades observadas, recomendaciones sobre el sistema de control interno y sobre las actuaciones a emprender por la dirección • Recomendaciones sobre los estados financieros
Informe de auditoría fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Limitaciones al alcance existentes, en su caso • Salvedades o excepciones a la opinión • Opinión, informe de auditoría y anexos

Tabla 7. Documentación del trabajo de auditoría fiscal

1.2.7.5 Evaluación de la evidencia: conclusiones del trabajo

Una vez obtenida y documentada la evidencia el auditor debe concluir si la misma es suficiente y adecuada para emitir una opinión o si, por el contrario, debe abstenerse de emitir una opinión profesional. En caso positivo, es decir, de concluir que la evidencia obtenida le permite la emisión de su opinión, el auditor habrá de tener presente el enfoque del riesgo que ha apuntado anteriormente y tener en cuenta el establecimiento de importancia relativa determinada en la

planeación.

Se define la teoría de la evaluación de la evidencia como “la valoración final, realizada mediante un razonamiento deductivo, de la evidencia obtenida y de la impresión del auditor, considerando el principio de importancia relativa y el riesgo general de auditoría, con el objeto de obtener una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas del auditado”

1.3 Evolución de los impuestos directos e indirectos

1.3.1 Impuestos Internos

El Gobierno de El Salvador, para dar cumplimiento a sus compromisos de la deuda pública, necesita de ingresos los cuales son canalizados a través del Ministerio de Hacienda mediante los diferentes impuestos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Impuesto Directo), La Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Impuesto Indirecto) como los de mayor recaudación y son los contribuyentes o responsables los obligados a declarar y a pagar sus correspondientes impuestos, cuando no se da cumplimiento conforme la ley lo establece se considera a los contribuyentes como evasores fiscales.

Evasión Fiscal: Se entiende por evasión fiscal el hecho cuando no se paga un impuesto, no dando cumplimiento a leyes, o a la abstención de realizar el hecho imponible existiendo un fraude fiscal; supone la existencia de un delito o una infracción administrativa y que normalmente disminuye los ingresos para la Hacienda Pública.

Elusión del Impuesto: Remoción de un Impuesto que se produce cuando el contribuyente aprovecha vacíos de ley. Se trata de una evasión del impuesto, que se diferencia del fraude fiscal en que este supone una conducta lícita, mientras la evasión fiscal supone una conducta ilícita.

A continuación una breve síntesis de los impuestos directos e indirectos y referencia de los Decreto Legislativos y oficiales.

Evolución de los impuestos indirectos	Evolución de los impuestos directos
<ul style="list-style-type: none"> - Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, aprobada el 1° de Junio del año 1915 y publicada en D.O. No. 147 - Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales fue reformada por medio de D. L. No. 77 del 27 de Agosto de 1970, publicado en el D.O. No. 57, Tomo 228 de fecha 31 de Agosto 1970 - Reformas a la Ley de Papel sellado y timbres fiscales fue publicada en D. O. No. 33, Tomo 290 del 19 de febrero de 1986 - En la década de los 90's, toda esta legislación fue analizada y reformada, sustituyéndose en julio de 1992, la Ley de Papel Sellado y Timbres por la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, mejor conocida como Ley del IVA. 	<ul style="list-style-type: none"> - La Primera Ley del Impuesto Sobre la Renta fue decretada en el año de 1915 y publicada en Diario Oficial (D. O) No. 118, Tomo 78 del 19 de mayo del mismo año. - Un mes después se derogó la primera ley y entró en vigencia la Segunda Ley del Impuesto Sobre la Renta Tercera Ley del Impuesto sobre la Renta (publicada en D.O. No. 140, Tomo 80, del 21 de Junio de 1916) - Cuarta Ley del Impuesto sobre la Renta," publicada en D.O. No. 232, Tomo 153, del 17 de Diciembre de 1951. - Quinta Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual ha sufrido múltiples reformas, siempre condicionadas al momento histórico” Esta fue aprobada por medio de D.L. No. 472 del 19 de diciembre de 1963 - Aprueban la Ley de Impuesto Sobre el Patrimonio 18 de diciembre 1986 - Reformas a la quinta ley D.O. 22 de diciembre de 1986. - Derogase la Ley Sobre el Patrimonio D.L. 871, 27 de abril de 1994 - Sexta Ley D.L. 134, D.O. 20 de septiembre de 1996. - Reformas a la ley de renta del 16 de septiembre de 1999, D.L. 712, D.O. 8 de octubre de 1999

Tabla 8 Evolución de las impuestos internos

1.3.2 Código Tributario

El anteproyecto Código Tributario venía contemplándose desde hace varios años no se había dado a conocer ampliamente, sino hasta el mes de julio del año 2000 cuando se publicó en los principales periódicos del país, de forma breve, que el Ministerio de Hacienda había presentado a la Asamblea Legislativa, a iniciativa del Presidente de la República Lic. Francisco Flores, el Proyecto del Código Tributario de El Salvador, para hacer del conocimiento público los primeros indicios de la existencia de una ley que vendría a codificar la legislación fiscal vigente de ese momento. En la elaboración de este Código participaron funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos y un grupo de expertos internacionales, bajo la Supervisión del Programa "Proyectos de Modernización Tributaria", con el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), a través del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT)

El Código Tributario fue aprobado por la Asamblea Legislativa de forma unánime, mediante el D. L. No. 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D. O. No. 241, Tomo 349 del 22 de diciembre del mismo año, entrando en vigencia el primero de enero del año 2001.

Las principales razones que impulsaron la aprobación del Código Tributario, se sustentan en factores legales, fiscales y económicos ya que al ser aprobada una legislación que contemple los impuestos internos, excluyendo los aduaneros y municipales, se facilita en gran medida el entendimiento y cumplimiento de la

misma, ya que los contribuyentes pueden aplicar una sola normativa en el desarrollo de sus operaciones.

Tomando en cuenta que la mayor parte de los ingresos que percibe el Estado provienen de los tributos, se hacía necesario reformar las leyes que rigen los impuestos, con el objeto de incrementar su recaudación y disminuir el Déficit Fiscal existente

1.4 El Auditor Independiente en el área fiscal.

1.4.1 Conducta Profesional:

El Contador Público debe actuar de acuerdo con la buena reputación de la profesión y evitar cualquier conducta que pueda desacreditarla. Esto requiere que las agremiaciones a las cuales pertenece al desarrollar sus normas de ética tengan en cuenta las responsabilidades profesionales de los Contadores Públicos con sus clientes, con terceros, con otros miembros de la profesión contable, con el personal de la entidad que los emplee laboralmente y con el público en general.

1.4.2 Etica Profesional:

El código de ética hace hincapié en la responsabilidad que tiene la profesión hacia el público, responsabilidad que ha aumentado a medida que ha crecido el número de inversionistas, la relación entre los ejecutivos y los accionistas de las compañías se ha tornado más impersonal y el gobierno ha llegado a confiar más en la información contable proporcionada por los contadores públicos.

También la ética profesional se hace evidente la responsabilidad de los contadores públicos hacia sus clientes y colegas ya que su comportamiento en estas relaciones no puede dejar de afectar la responsabilidad de la profesión en general hacia el público.

Las reglas de conducta establecen los niveles mínimos de conducta aceptable, los cuales tienen carácter obligatorio y su incumplimiento está sujeto a sanciones. No obstante, para beneficio de la profesión todo contador público debe ir más allá de lo estrictamente exigido.¹⁸

La conducta de todo profesional en contaduría pública debe seguir y se engloba en cinco principios los cuales son: Independencia Integridad y objetividad, competencia y normas técnicas, responsabilidad hacia los clientes, responsabilidad hacia los colegas, otras responsabilidades y prácticas.

1.4.3 Normas Técnicas:

El auditor deberá conducir una auditoría fiscal de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, Normas para auditoría de cumplimiento de obligaciones

tributarias demás normas técnicas que se aprueben en el país que se adapten a un trabajo de auditoría fiscal. Estas contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo o de otro tipo.

Debido a la importancia de la Estructura de Control Interno en la planeación de una auditoría, el SAS 78 requiere que el auditor entienda a cabalidad y suficientemente, en toda la auditoría, los cinco elementos del control para planear la Auditoría:

Ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información y comunicación, y vigilancia¹⁹

Actualmente el Consejo de Vigilancia de la contaduría pública y auditoría a emitido la Norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias la cual servirá de base técnica para la preparación del dictamen fiscal e informe fiscal a partir del 1 de enero de 2002, la presente norma se enmarca de la siguiente manera:

Se entiende por auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias el trabajo a realizar por el auditor independiente en la auditoría fiscal para expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas de los contribuyentes obligados a dictaminarse fiscalmente.

Desarrollo del Trabajo a realizar: En esta sección se enmarca en el desarrollo del trabajo del auditor asegurándose del cuidado en la planeación, desarrollo y evaluación de los resultados de sus procedimientos y el apropiado escepticismo profesional para alcanzar una seguridad razonable de que incumplimientos importantes sean detectados.

Planeación y supervisión del trabajo a realizar: consideraciones generales, componentes múltiples, utilización del trabajo de un especialista, función de auditoría interna, consideración del control interno, obtención de la evidencia suficiente y apropiada, consideración de eventos subsecuentes.

Riesgos de la Auditoría: riesgo Inherente, de control y de detección

Materialidad (Importancia relativa): El auditor independiente debe considerar que la materialidad de cumplimiento difiere de aquella de una auditoría de estados

¹⁸ Filosofía de los conceptos de la Etica Profesional del contador público, Escuela de Contaduría Pública UES.

¹⁹ SAS 78 Evaluación de la estructura del control interno en una auditoría de Estados Financieros

financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Al hacerse un examen del cumplimiento de una entidad con requisitos especificados se ve afectada la consideración que hace el profesional de la materialidad por la naturaleza de los requisitos de cumplimiento los cuales pueden o no ser cuantificables en términos monetarios

Opinión: el auditor independiente debe evaluar si el contribuyente ha cumplido con todos sus aspectos importantes, considerando en su opinión: la naturaleza, frecuencia del incumplimiento identificado y si tal incumplimiento es importante con respecto a la naturaleza de las obligaciones tributarias formales y sustantivas.

CAPITULO II

2. Descripción de la metodología de la investigación, su análisis y diagnóstico

En el contexto del presente capítulo se podrá apreciar la metodología utilizada de la investigación realizada la cual consistió en el planteamiento de una problemática identificando la necesidad del auditor independiente de contar con una guía de procedimientos y técnicas para la evaluación y administración del riesgo, es por ello que se llevo a cabo la planeación del mismo y se requirió de información documental y de campo la cual fue retomada de los despachos de auditoría esto debido a que son las unidades de análisis, por lo que se utilizaron técnicas que permitieron comprobar la problemática planteada.

Las técnicas utilizadas fueron la documental la cual sirvió para conocer aspectos generales y específicos del tema, para ello se utilizaron libros, revistas, tesis, fichas bibliográficas, estas últimas ayudaron a la recopilación de información de forma ordenada, otra de las técnicas utilizadas fue la investigación de campo la cual sirvió de base para comprobar la teoría planteada, se utilizaron métodos para la recolección de la información algunos de estos fueron la encuesta, entrevistas dirigidas y la observación, para tal efecto se retomaron los objetivos planteados en el anteproyecto de investigación los cuales detallamos a continuación:

2.1 Objetivo general

- a. Elaborar una propuesta que contenga técnicas y procedimientos para la evaluación del riesgo en la ejecución de la auditoría fiscal, que conlleve a una adecuada administración del mismo, los cuales sirvan al auditor como una

herramienta que contribuya a una ejecución efectiva de la auditoría, obteniendo la evidencia y los elementos de juicio para minimizar el riesgo que asume al emitir el dictamen e informe fiscal.

Luego de la ejecución de la investigación de campo, se procedió a analizar los resultados obtenidos, concluyendo que existe una necesidad en las firmas de auditoría de disponer de un documento que contenga lineamientos específicos que sirvan de guía al auditor para la evaluación del riesgo y su adecuada administración en el desarrollo de la auditoría fiscal.

2.2 Diseño Metodológico

El diseño metodológico reviste de gran importancia en el trabajo de investigación, debido a que este constituyó el plan de ejecución de la investigación, por lo que se tomo un conjunto de elementos que sirvieron de base para alcanzar los objetivos propuestos en el tema de investigación, definiendo que los tipos estudio a realizar son retrospectivo, correlacional y longitudinal.

La investigación de acuerdo al tiempo de ocurrencia de los hechos es retrospectivo ya que el tema de estudio se enmarcó desde el año 2000, dado que los estados financieros de ese año sirvieron de base para que los contribuyentes nombraran al auditor fiscal y este realizara la auditoría del ejercicio 2001, es correlacional porque se relacionaron y analizaron las variables que influyen directamente en determinación y evaluación del riesgo, según el periodo y secuencia del estudio es longitudinal porque cuando se hace la evaluación del riesgo debe remitirse a periodos ininterrumpidos de tiempo, considerando aspectos financieros y administrativos del

mismo, analizados de manera secuencial, que proporcione elementos de juicio importantes para la evaluación del riesgo.

2.2.1 Delimitación geográfica y unidades de análisis

El estudio se llevo a cabo en la zona Metropolitana de San Salvador porque es donde se encuentran establecidas la mayoría de firmas de auditoria, las unidades de análisis que sirvieron de objeto de estudio, para desarrollar la investigación estaban conformadas por las firmas de auditoría constituidos como entes jurídicos que fueron seleccionados ya que cuentan con una mejor estructura organizativa.

2.3 Población y muestra

Para este estudio la población fue las firmas de auditoría legalmente constituidas con su ubicación geográfica en el área metropolitana de San Salvador, de esto se determinó una muestra utilizando la formula estadística, la cual se muestra en los siguientes apartados.

- **Unidad de muestreo:** Las unidades de muestreo fueron los despachos de auditoría del área metropolitana de San Salvador que prestan los servicios de auditoría fiscal.
- **Unidad de información:** Las unidades de información fueron los socios, gerentes y personal operativo asignado a los compromisos fiscales de las firmas de auditoría del área metropolitana de San Salvador.

El método a utilizar en el análisis, es el “Muestreo aleatorio simple”, debido a que en la investigación todos los despachos de auditoría tendrán la misma oportunidad de ser evaluados.

A continuación se detalla la fórmula estadística, para determinar ‘n = muestra’:²⁰

La muestra poblacional examinada fue de 34 despachos de auditoría, obtenida por medio de la fórmula siguiente:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{(N-1)E^2 + Z^2 \cdot P \cdot Q}$$

En la cual:

n = Muestra a obtenerse al sustituirse valores y efectuar las operaciones respectivas.

Z = Valor crítico que corresponde a un coeficiente de confianza del 90%, donde Z es 1.64, de acuerdo al área bajo la curva normal.

P = Proporción poblacional que ofrece servicios de auditoría tributaria 20%

Q = Proporción poblacional que no ofrece servicios de auditoría tributaria 80%

N = Total de despachos de auditoría

E = Error muestral 10%

Sustituyendo valores en la fórmula:

$$n = \frac{(2.69) (0.20) (0.80) (158)}{(157) (0.01) + 2.69(0.20) (0.80)}$$

Desarrollando el resultado, se obtiene:

$n = 34$ despachos de auditoría

De los enfoques básicos de muestreo estadístico, se utilizó el de muestreo por atributos debido a la caracterización del fenómeno estudiado. Además, la técnica de selección de muestras condujo a utilizar el de muestreo aleatorio que permitió seleccionar cada uno de los despachos encuestados.

2.4 Métodos e instrumentos para la recolección de datos.

2.4.1 Investigación Bibliográfica.

La técnica documental sirvió para conocer los aspectos generales y específicos del tema, basados en los conocimientos y experiencias relacionadas con la evaluación del riesgo en la Auditoría Fiscal, los datos recolectados a través de esta técnica fueron el punto inicial de la investigación y jugaron un papel determinante para completar el trabajo de campo, utilizando la lectura e investigación documental de leyes relacionadas, libros, revistas, tesis, síntesis de seminarios, diccionarios y literatura que tenga relación con la auditoría fiscal, fichas bibliográficas las cuales sirvieron para ordenar la información recolectada, la paráfrasis la cual contiene las ideas principales sin cambiar el sentido y argumento de los autores e información a través de Internet.

La misma técnica bibliográfica permitió la recopilación de un archivo documental que se irá enriqueciendo hasta la conclusión de la investigación.

2.4.2. Investigación de campo

La investigación de campo se utiliza para soportar cualquier teoría, por consiguiente constituye un elemento indispensable para la investigación, de igual forma como la bibliográfica existen muchos métodos que se utilizaron como:

- La elaboración de un cuestionario para la recopilación de la información.
- La entrevista con el propósito de obtener elementos adicionales a los que se exponen en las respuestas del cuestionario
- La observación

2.5 Definición de los métodos de recolección de datos y elaboración de instrumentos.

Para recolectar la información, se decidió utilizar la entrevista y el cuestionario con preguntas estructuradas, diseñado para cumplir con los objetivos siguientes

- Evaluar el conocimiento técnico y legal sobre el cual los auditores independientes identifican el riesgo profesional del cliente.
- Conocer si existen políticas internas dentro de los despachos de auditoría para la evaluación del riesgo.
- Identificar en que etapas de la auditoría fiscal el despacho de auditoría evalúa el riesgo de auditoría.
- Conocer si los despachos de auditoría cuentan con una guía para el desarrollo de la auditoría fiscal que los conduzca a la identificación y evaluación del

riesgo y su adecuada administración, desde el inicio hasta la emisión del dictamen fiscal y compromisos recurrentes.

2.6 Tabulación de los datos.

De la información obtenida del cuestionario, las preguntas abiertas y cerradas se agruparon por afinidad en base a los objetivos propuestos en cada una de ellas, las respuestas de preguntas cerradas se tabularon las frecuencias en términos absolutos y relativos y las respuestas de las preguntas abiertas se presentan en términos relativos (porcentajes), las preguntas abiertas complementaron a las cerradas para darles un mayor realce a las respuestas.

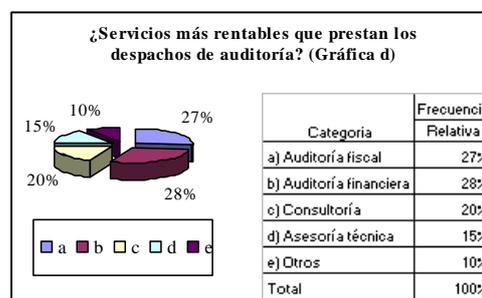
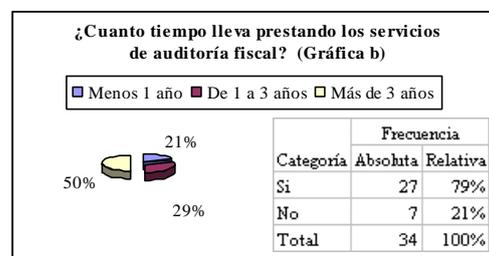
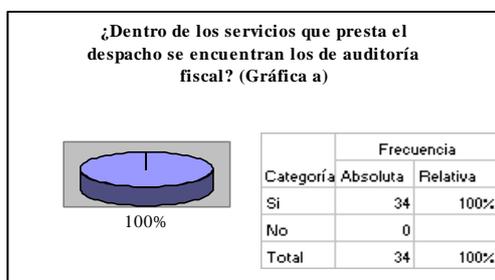
2.7 Análisis de los resultados

Al obtener información a través de las diferentes técnicas de recolección de datos, se realizó una comparación objetiva de los aspectos concernientes al problema de la investigación y de esa forma discernir aquellas situaciones del área de estudio.

Una vez tabuladas las respuestas en sus cuadros y gráficos correspondientes, se desarrolló la interpretación de las frecuencias absolutas y relativas establecidas por cada pregunta, considerando adicionalmente los comentarios expresados por los encuestados, sobre los cuales se llevó a cabo la investigación.

Luego se realizó un análisis de manera global por cada objetivo, tomando en cuenta las respuestas con mayor frecuencia (según cada cuadro y gráfico), permitiendo un mejor análisis del fenómeno objeto de la investigación.

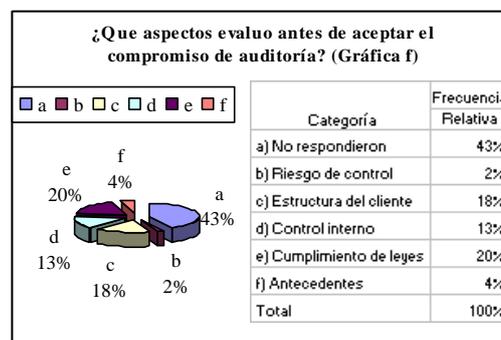
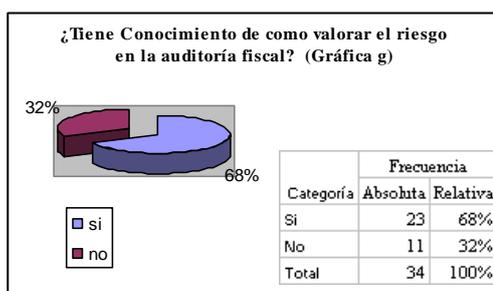
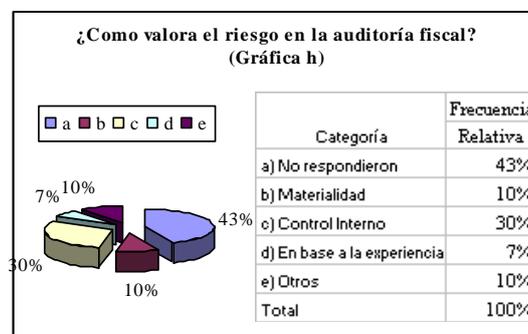
2.7.1 Despachos que prestan el servicio de la auditoría fiscal, su tiempo de servicio y nombramiento



Como resultado de la investigación realizada del total de despachos de auditoría encuestados el 50% respondió tener experiencia de más de 3 años (Gráfica b), prestando el servicio de auditoría fiscal, sin embargo observamos que el desempeño que el auditor ha tenido en el desarrollo de la auditoría fiscal no ha sido del todo convincente, esto debido a que hubieron muchos despachos que se vieron obligados a presentar el dictamen fiscal apresuradamente a la Administración tributaria o en muchos de los casos estos aún no han sido entregados, esto desvirtúa la experiencia que afirman tener, ya que existieron inconvenientes que permitieron dicho atraso de los cuales se mencionan algunos observados, no había experiencia en como desarrollar una auditoría fiscal, así como el diseño de los papeles de trabajo que cumplieran con los propósitos requeridos por la Administración Tributaria, existían vacíos sobre que base técnica se utilizaría para la auditoría fiscal para las auditorías de cumplimiento a nivel nacional, debido a la misma falta de experiencia muchos auditores asistieron frecuentemente a seminarios impartidos referentes a la Auditoría Fiscal, en los cuales buscaban entender claramente lineamientos que se debían tomar para la ejecución de la auditoría fiscal. Sin embargo ahora la auditoría fiscal

constituye un gran compromiso tanto para el auditor externo como para el contribuyente, ya que esta resultó ser uno de los servicios más rentables para el auditor independiente juntamente con la auditoría de estados financieros (Gráfica d). Por lo que un 79% de despachos de auditoría ya fueron nombrados para el ejercicio 2002 (Gráfica c), como auditores fiscales, sin embargo existe un 21% que a la fecha no han sido nombrados como auditores fiscales (Gráfica c), debiéndose esto a que el nombramiento por parte del contribuyente no se ha hecho formalmente y esto vendrá a tener su efecto en el tiempo que se dispone posteriormente para la ejecución de la auditoría fiscal, ya que la normativa técnica y legal obliga a que se planee la auditoría, por lo que el tiempo que se dispondrá para todo el proceso de la misma afectará en gran manera de que esta se desarrolle adecuadamente cumpliendo con toda la normativa técnica, muchos auditores esperan que el cliente mejore la cultura fiscal gradualmente.

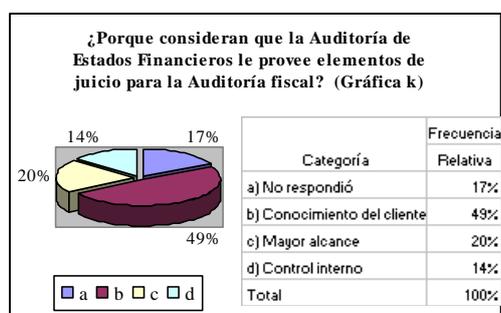
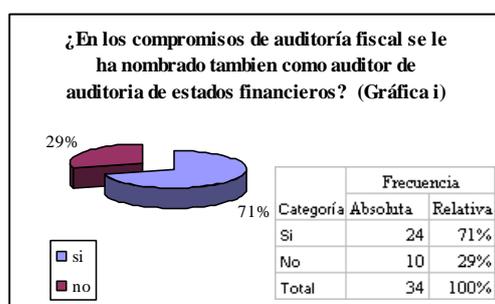
2.7.2 La evaluación del riesgo en la etapa preliminar de la auditoría y su valoración en la ejecución del trabajo

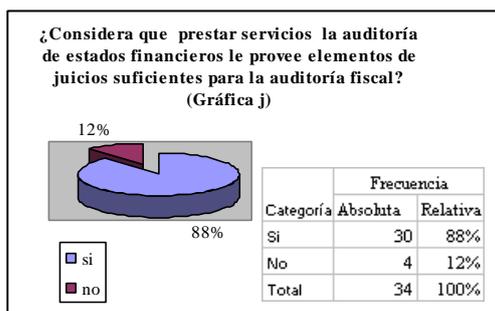


De la investigación de campo realizada determinamos que un 62% de los encuestados dijo haber evaluado el riesgo antes de aceptar el compromiso (gráfica e), lo cual se desvirtúa con el 43% de los encuestados que no respondieron que aspectos consideraron cuando evaluaron el riesgo en esta etapa preliminar, posterior a esta pregunta, con el objetivo de determinar como el auditor continuaba con la evaluación y valoración del riesgo en el desarrollo de la auditoría fiscal, un 68% respondió que si lo hacia, lo que no tiene relación con el 43% que no respondió como valoraban el riesgo, lo que deja en duda la forma de cómo se valoró y evaluó el riesgo, sumándole a esto solamente un 10% respondió que lo valoraba en base a la materialidad, siendo un porcentaje muy bajo debido a la importancia que esto tiene en la ejecución de la auditoría, por lo que solamente un 30% se enfoco que lo evaluaba en la etapa del control interno.

Concluyendo que si bien es cierto todos dicen valorar el riesgo y que en efecto existen varias formas de valorarlo, sin embargo la gran mayoría al no responder dejan abierto el espacio para pensar la forma de como lo evaluaron.

2.7.3 Consideraciones del porque la auditoría financiera provee elementos de juicio para la valoración del riesgo.





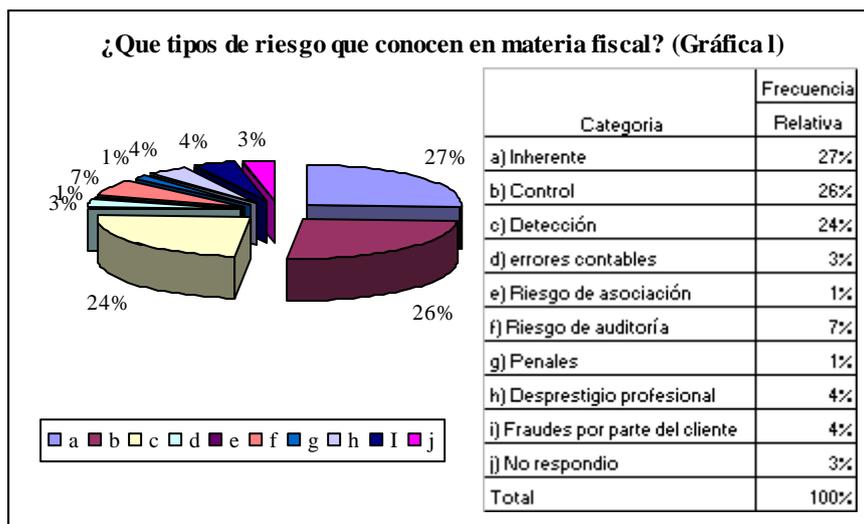
Como resultado de la investigación realizada determinamos que un 71% de los despachos de auditoría encuestados, presta los servicios de auditoría financiera y fiscal simultáneamente, manifestando que esto les provee un mayor alcance en la realización de la auditoría fiscal, como resultado de esto se preguntó si consideraban que sí la auditoría financiera les provee elementos de juicio suficiente para la valoración del riesgo un 88% respondió que si (gráfica j) , considerando que el conocimiento del cliente es lo que más les provee elementos de juicio ya que un 49% respondió a esto, sin embargo esto no debe ser para el auditor suficiente criterio para tener una seguridad de este factor le provee elementos juicio suficiente para evaluar el riesgo, aseveración que no es del todo cierto ya que no ayuda en gran manera a la auditoría fiscal, debido a que este factor solamente le provee fortalezas, aunado a esto un 17% no respondió a tal situación, lo que deja entrever que hacen falta otros elementos importantes que no han sido considerados por los auditores.

Sin embargo un 12% de los encuestados considera que la auditoría de estados financieros no les proporciona elementos suficientes en la auditoría fiscal ya que los resultados obtenidos de la auditoría realizada dependerá del buen desarrollo de la misma y la valoración del riesgo, esto no necesariamente lo puede hacer llevando la auditoría financiera simultáneamente.

Concluyendo así, que si bien es cierto que llevando ambas auditorías simultáneamente le da fortalezas y otros criterios al auditor para la evaluación del riesgo, pero no se

debe perder que el objetivo de la auditoría fiscal es diferente a la financiera, por lo que el auditor no debe confiarse con solamente el conocimiento del cliente para considerar que al desarrollar la auditoría financiera puede disminuir el riesgo.

2.7.4 Riesgos que el auditor conoce al momento de hacer la evaluación del mismo

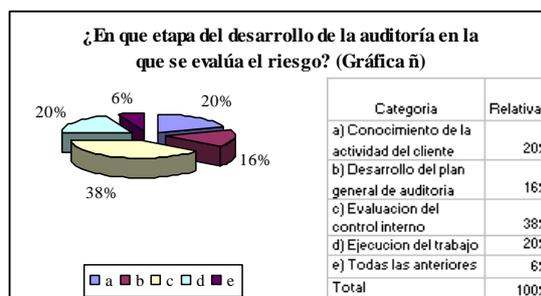
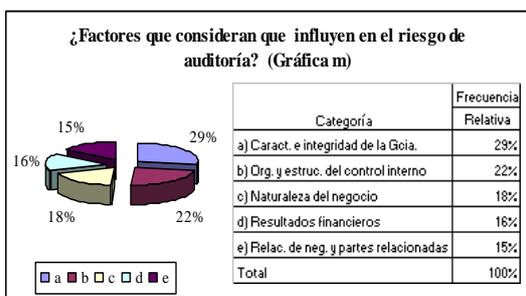


La mayoría de encuestados contestaron que los tipos de riesgo que comúnmente conocen son el Inherente, control y detección (Gráfica 1), estos tipos de riesgo se evalúan tanto en auditoría fiscal y financiera dándoles un enfoque diferente a cada uno por el objetivo que se busca en ambas auditorías, ya que el riesgo en la auditoría fiscal busca detectar incumplimientos importantes que pudieran ser detectados y en la auditoría financiera se refiere a la posibilidad de que los estados financieros tengan errores importantes que no hayan sido detectados por el auditor, sin embargo en la auditoría fiscal el riesgo que tiene mayor efecto es el de detección ya que el auditor verifica que el contribuyente haya cumplido con todas sus obligaciones fiscales, es por ello que el auditor debe identificar cualquier incumplimiento que afecte directamente a la opinión, otros de los riesgos a los cuales los auditores consideran que pueden ser expuestos es el desprestigio profesional y fraudes, debido a que la

firma podría ser expuesta a consecuencias adversas como resultado de su asociación con los estados financieros, como por ejemplo la publicidad negativa de estados financieros distorsionados, en el riesgo por fraudes el auditor se ve expuesto a que errores o irregularidades puedan causar una existencia de errores importantes en los estados financieros que no sean detectados por el auditor, por ejemplo: la manipulación y falsificación de registros importantes de ingresos y gastos, colusiones, etc.

Algunos encuestados comentaron que no existe una cultura fiscal transparente, ya que a partir de este punto de vista, se encuentra inmerso un riesgo al momento de emitir una opinión. Un 3% de los encuestados no respondió a la pregunta lo cual deja al descubierto si conocen o no cuales tipos de riesgo existen en el desarrollo de un compromiso de auditoría fiscal (Gráfica l).

2.7.5 Factores que influyen en la evaluación del riesgo y las etapas en la que evalúan

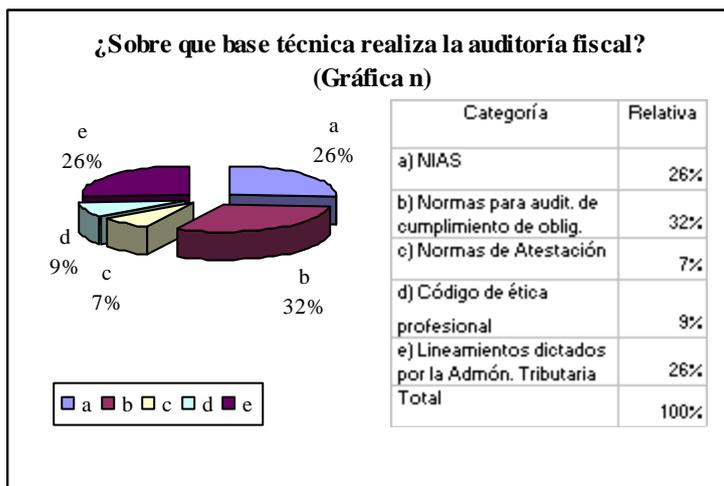


Del total de despachos encuestados, el 29% considera que el factor que más influye en la evaluación del riesgo son las características e integridad de la Gerencia, seguido con la Organización y estructura del control interno con un 22% (Gráfica m), debiéndose a que se considera concernientes a la presentación fraudulenta de información, las cuales se pueden dar por la capacidad, presiones y actitudes de la gerencia, al control interno y el proceso de presentación de la información, teniendo

una percepción lógica por parte de los auditores que a una mayor integración y organización de los niveles gerenciales de la empresa es menor la posibilidad de que puedan existir errores en el desarrollo de actividades que pudieren influir en el cumplimiento legal en cada una de las áreas de la entidad, aunque esto se contradice con el 38% que consideró que en la etapa del control interno hacían la evaluación del riesgo ya que las características de integridad de la gerencia se evalúan en una etapa preliminar y no en la evaluación del control interno. Es importante señalar que un 20% evalúa el riesgo considerando que el conocimiento de la actividad del cliente es un factor importante que le provee fortalezas, pero en auditoría fiscal existen otros parámetros que deben considerarse.

Sin embargo no solamente se debe enfocar en la etapa del control interno la evaluación del riesgo, si no que todas las etapas del proceso de la auditoría, para no dejar un margen de posibilidad de riesgo importante en aquellas que no se consideraron, por tanto el no darle un seguimiento durante el desarrollo de la auditoría, deja al descubierto que no existe un monitoreo constante del mismo, lo cual se considera que muy poco se hace por administrar el riesgo, ya que este no es más que el manejo efectivo de este desde el inicio que se adquiere el compromiso hasta la emisión del dictamen fiscal, esto se manifiesta en que solamente un 6% de los encuestados dijo hacerlo en todas las etapas de la auditoría, por lo que se concluye que no se está dando la debida importancia a la administración del riesgo en todo el desarrollo de la auditoría fiscal.

2.7.6 Base técnica utilizada para la evaluación del riesgo en el desarrollo de la auditoría fiscal

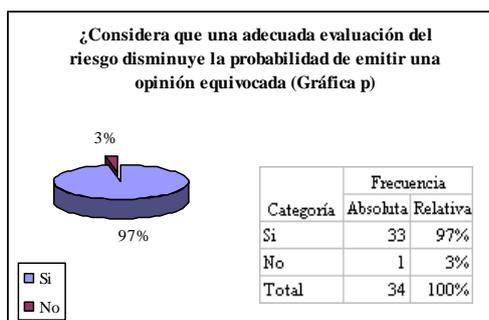
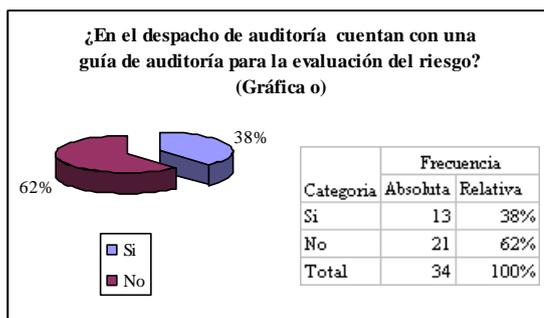


Del total de despachos de auditoría encuestados un 24 % respondió que había utilizado las Normas Internacionales de Auditoría para la evaluación del riesgo (Gráfica n) , pero que en estas solamente existen lineamientos generales para la evaluación del mismo y que deben considerarse aspectos aspectos que no están enmarcados en la normativa internacional, por lo que es necesario contar con lineamientos específicos para la valoración del mismo, así también algunos de los encuestados manifestaron haber utilizado las Normas Internacionales de Auditoría como base para la evaluación del riesgo y la emisión del dictamen, en el sentido que dichas normas eran requeridas por la Administración Tributaria, sin embargo algunos despachos más grandes manifestaron haber evaluado en base a las Normas de Atestación y la Normativa para el cumplimiento de obligaciones tributarias para el ejercicio 2001, así como los lineamientos dictados por la Administración Tributaria.

Un 26% de los encuestados evaluó el riesgo tomando como base la norma de auditoría de cumplimiento para obligaciones tributarias para las auditorías del ejercicio 2002, manifestando que la normativa por si sola no ayuda a la evaluación del riesgo y lo más importante a su administración, sin embargo considerando que la normativa técnica y legal requiere que se planee y si nos remontamos a la gráfica “c” observaremos que existe un 21% que aún no han sido nombrados, lo que afectará en

el tiempo que se contará al momento de realizar la auditoría debido a que tiene que planear, evaluar el control interno, desarrollar programas a la medida, trabajo que probablemente lo ejecute, pero la calidad del mismo habrá que considerarlo.

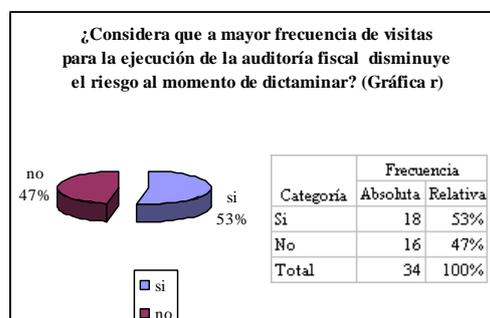
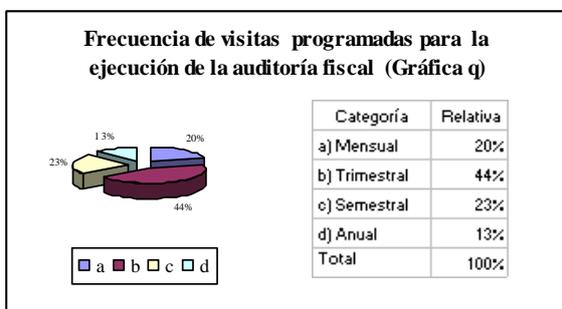
2.7.7 Despachos de auditoría que cuentan con guías para la evaluación del riesgo.



Del total de encuestados, un 62% respondió no contar con una guía para la evaluación del riesgo (ver gráfica o) y que la evaluación del mismo se ha realizado en base a la experiencia y juicio profesional del personal de auditoría, por no contar con lineamientos específicos a seguir para la valoración del riesgo, esto expone al auditor fiscal a no considerar factores de riesgo importantes que pueden propiciar que los compromisos adquiridos no sean evaluados adecuadamente, por no contar con elementos técnicos que permitan hacerlo de una mejor forma, pero si consideran la importancia que una adecuada evaluación del riesgo disminuye la probabilidad de emitir una opinión equivocada resultando así que un 97% respondió que “ sí ” , esto porque se pueden prever riesgos o contingencias fiscales oportunamente, dando

seguimiento a posibles correcciones fiscales en el proceso de la auditoría, y que sean corregidas permitiendo al auditor tener una mayor seguridad al momento de emitir su opinión, sin embargo esto algunas veces no se realiza de tal forma por diversos factores tanto internos como externos que existen al interior de las firmas de auditoría, limitándose así solamente a ver el cumplimiento del cliente. Un 38% de los encuestados manifestó que contaban con guías para la evaluación del riesgo, algunas de estas impuestas por la firma internacional cuando se tiene representación de la misma y se debe cumplir con lo establecido en ellas para cumplir con los controles de calidad que tienen las firmas internacionales de los compromisos adquiridos, y garantizar el prestigio de la firma, pero manifiestan que estas guías están enfocadas sobre lineamientos internacionales y no a la normativa legal vigente en el país y propiamente a la auditoría fiscal, por lo que también ven la importancia de contar con una guía que les pueda servir como complemento a las evaluaciones que realizan. Resultando así que un 100% de los encuestados manifestó la importancia de contar con una guía que contenga procedimientos para la evaluación del riesgo y su adecuada administración en todo el proceso de la auditoría fiscal.

2.7.8 La frecuencia de visitas de auditoría en los clientes y su efecto en el riesgo.

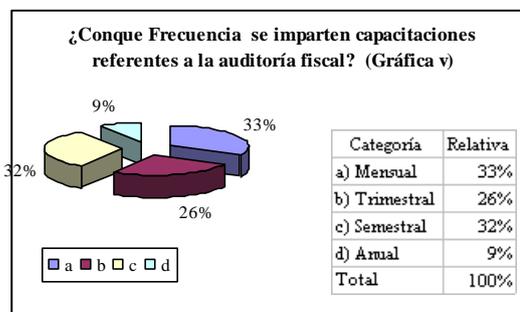
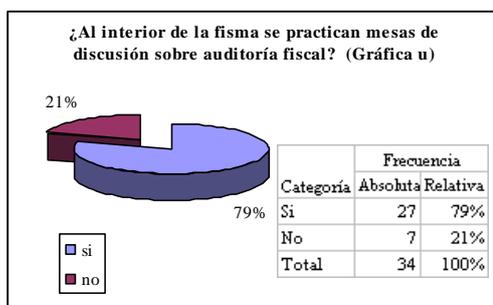
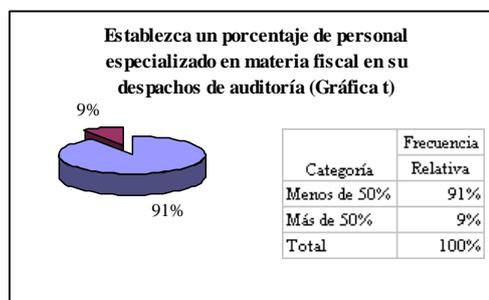
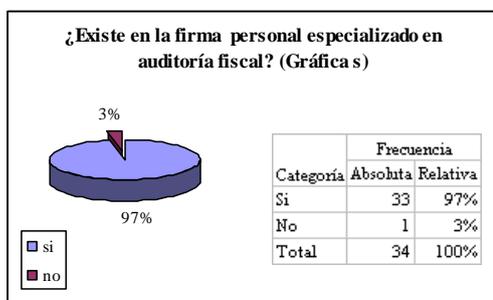


Según los resultados obtenidos un 53% de los encuestados manifestaron que a una mayor frecuencia de visitas disminuye el riesgo, pero esto se contradice con la

frecuencia de visitas programada ya que solo el 20% las hace mensual y el 80% de éstas se distribuye en trimestral, semestral y anual, por lo que no existe relación con la afirmación que hacen los encuestados, el otro 47% consideró que no necesariamente a una mayor frecuencia de visitas les da una seguridad de que no exista un riesgo que no halla sido detectado, pero si ven la importancia de que los resultados de la auditoría son mejores una mayor frecuencia de visitas debidamente planeadas

Concluyendo que, si bien es cierto que una mayor cantidad de visitas no disminuye el riesgo, pero en alguna medida ayuda al auditor a prever incumplimientos oportunamente lo que le permitirá disminuir éste, porque se tiene un constante monitoreo de las operaciones del cliente y sus cumplimientos.

2.7.9 Personal especializado en las firmas de auditoría y la práctica de mesas de discusión



Del total de despachos encuestados un 97% consideró que tienen personal especializado en materia tributaria (Gráfica s), estableciendo los despachos de auditoría que un 91% de su personal se encontraba en un nivel de menos del 50%, necesiándose de un porcentaje mayor de personal especializado, ya que si el personal aplica malos procedimientos en la ejecución de la auditoria esto influye en el riesgo de que errores o irregularidades no hayan sido detectados, sin embargo del total de despachos encuestados un 79% respondió hacer mesas de discusión respecto a la auditoría fiscal (Gráfica u) realizadas, debido a la importancia de contar con diferentes interpretaciones de la legislatura tributaria, un 21% no desarrollan mesas de discusión con relación a la auditoría fiscal, esta práctica limita su alcance de interpretación de la ley.

Al preguntarles si capacitan al personal un 33% respondió que capacitan mensualmente al personal de auditoría fiscal, pero al observar esto con la realidad contrasta con lo expuesto por los encuestados, ya que esto se dio en un inicio cuando entro en vigencia el Código Tributario, aunque debe de considerarse importante debido a los constantes cambios en la legislación tributaria.

No obstante la mayoría tiene programas de capacitación, pero estos se enfocan más a capacitar a los altos niveles jerárquicos.

2.8 Diagnóstico

En la actualidad de acuerdo a la observación de la investigación de campo y a la investigación bibliográfica, la situación de la evaluación del riesgo y su adecuada administración en la auditoría fiscal se encuentra de la siguiente manera:

Partiendo en que la evaluación del riesgo es algo complejo y no inicia solamente en la planeación del trabajo, si no que es un proceso que va desde la etapa preliminar, hasta después de haber entregado el informe final y se le da seguimiento en caso que sean clientes recurrentes; entonces para el auditor la parte preliminar de la planeación, es de vital importancia para la evaluación del riesgo y su adecuada administración, es por ello que de acuerdo a lo planteado en la investigación de campo se puede decir que no se efectúa una adecuada evaluación del riesgo, previo al compromiso y después de adquirirlo, ya que el auditor en muchas ocasiones es contratado en un periodo muy corto para cumplir con sus obligaciones, esto limita al auditor no solamente en el alcance de sus pruebas, si no que en su evaluación del riesgo previo que debe hacer, por lo que los resultados de esto se vieron fijados en el desempeño que ha tenido el auditor, ya que no ha sido del todo convincente, debido a la falta de experiencia en esta área. Muchos despachos de auditoría, presentaron los dictámenes fiscales apresuradamente a la Administración Tributaria o en muchos de los casos estos aún no han sido entregados. Estos inconvenientes que permitieron el atraso en la ejecución de la auditoría y la entrega del dictamen fiscal, obligo a muchos auditores a asistir frecuentemente a seminarios impartidos referentes a la Auditoría Fiscal buscando entender claramente los lineamientos que se debían tomar en cuenta para la ejecución de la misma, así como el diseño de los papeles de trabajo que cumplieran con los propósitos requeridos por la Administración Tributaria, ya que existían muchos vacíos sobre que base técnica debía de utilizarse para las auditorías de cumplimiento a nivel nacional, por no haber una normativa a nivel nacional. Fue así que a escasos ocho días de la entrega del dictamen a la Administración Tributaria, se aprobó la Norma de Cumplimiento para Obligaciones

Tributarias, a iniciativa del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría la cual fue promovida por algunos despachos de mayor prestigio, sin embargo la mayoría de despachos de auditoría evaluó el riesgo y dictaminó de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría ya que era la base técnica requerida por la Administración Tributaria, de alguna manera esto va en contra de la parte técnica que se utiliza para las auditorías de cumplimiento, por lo que los despachos que promovieron la normativa sí dictaminaron en base a esta.

Pero aún así toda esta falta de organización y conocimiento que hubo de los mismos gremios de la profesión, desvirtúa la experiencia que los despachos de auditoría afirman tener (Gráfica b), sin embargo no se descarta que exista experiencia en otros servicios que el auditor presta. Es por ello que la auditoría fiscal resulta ser uno de los servicios más rentables para el auditor (Gráfica d), constituyéndose en un gran compromiso para los despachos de auditoría. A pesar de esto el auditor ha subestimado los servicios fiscales, porque consideró que teniendo los compromisos de auditoría financiera y fiscal simultáneamente le proveería elementos de juicio suficientes para la valoración del riesgo, pero esto genera ventajas y desventajas, no obstante, no se puede tomar como parámetro la auditoría financiera para la auditoría fiscal, y obviar procedimientos en la ejecución de la misma, lo que conllevaría a que errores importantes no puedan ser identificados, tal es la situación que la mayoría de despachos fundamenta la evaluación del riesgo en el conocimiento de la actividad del cliente, considerando que es un factor importante que le provee fortalezas, pero en la auditoría fiscal existen otros parámetros que deben considerarse para su evaluación, resultando así que los despachos no midieron la inversión de tiempo que le conllevaría el desarrollo de la auditoría fiscal, lo que también resulta un riesgo para

el auditor, por dejar un margen de posibilidad importante de aquellos factores que no se consideraron, tampoco hicieron evaluaciones preliminares que permitieran al auditor obtener una certeza razonable de la evaluación del riesgo, debido a que un 43% de los encuestados no respondieron que aspectos consideraron cuando evaluaron el riesgo antes de aceptar el compromiso de auditoría, lo que deja entrever la forma de cómo evaluaron el riesgo, concluyéndose que lo que se ha trabajado en la evaluación del riesgo en la ejecución de la auditoría fiscal es muy poco, ya que no se le ha dado la debida importancia, debido a que los auditores solamente han enfocado su trabajo a ver si el contribuyente ha cumplido o no con sus obligaciones, concluyendo así con la emisión del dictamen.

Se puede decir que no se ha considerado la ejecución de la auditoría de forma preventiva, lo cual le ayudaría en gran manera hacer una adecuada administración del riesgo en todo el proceso de la auditoría fiscal.

Existen firmas que dijeron evaluar el riesgo con base a guías de enfoques de la firma internacional que representan en las cuales se considera la evaluación del riesgo antes de aceptar el compromiso, pero en la generalidad de los casos los despachos más pequeños que no tienen guías propias, evaluaron el riesgo en base a la experiencia y a su juicio profesional, resultando así que un 100% considero que hace falta un documento que contenga técnicas y procedimientos para la evaluación del riesgo y su adecuada administración.

CAPITULO III

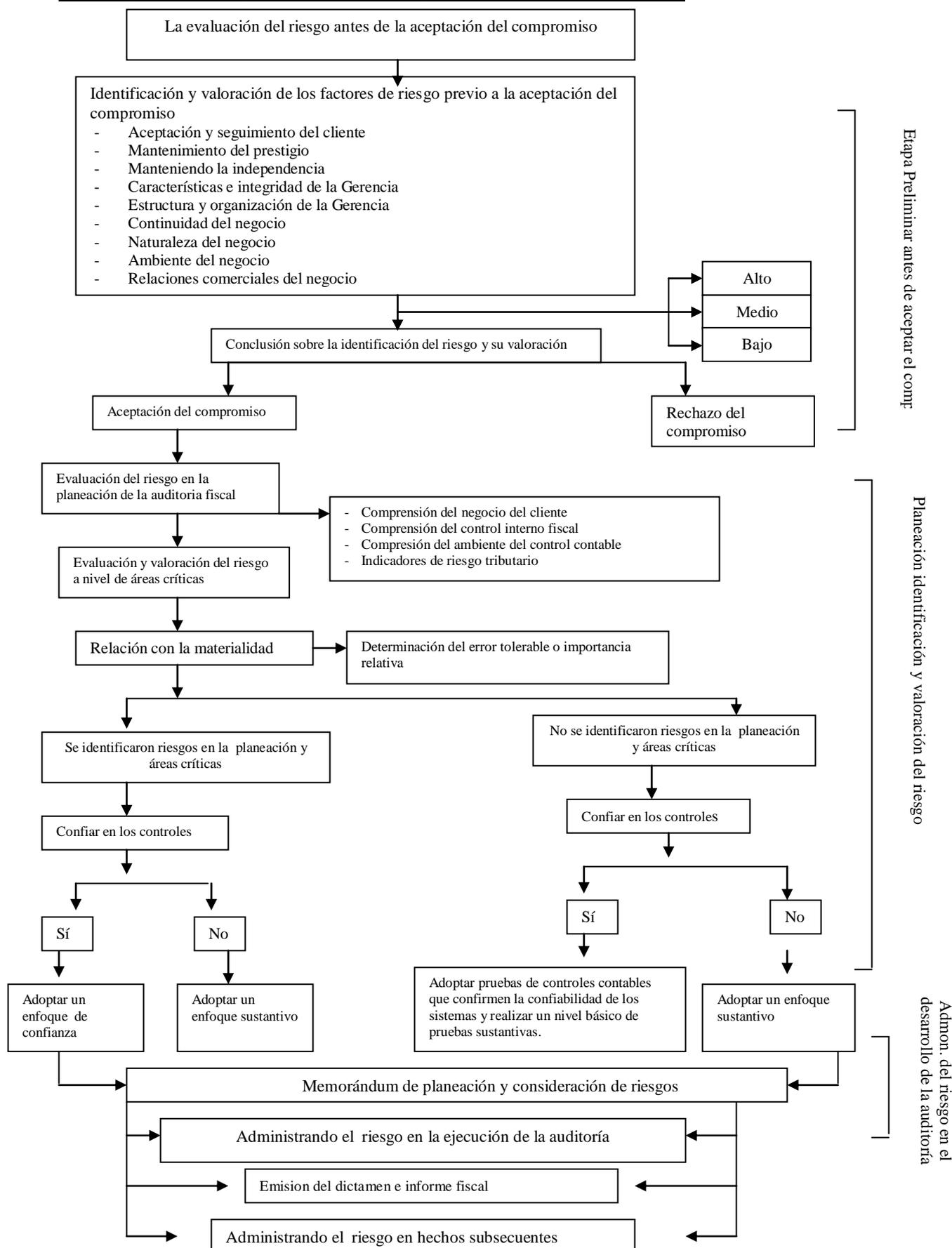
3. La evaluación del riesgo

Para una mejor comprensión del proceso que debe seguir el Auditor al identificar y evaluar el riesgo en una auditoría fiscal, en relación a las técnicas y procedimientos propuestos a continuación como una parte introductoria se presenta un esquema que contiene en forma ordenada y organizada las etapas y los factores a considerar y examinar, así como las opciones que puede tomar el Auditor para establecer una estrategia de auditoría encaminada a realizar un mejor trabajo considerando los riesgos inmersos en el mismo.

En el esquema se presenta un orden lógico en el que pueden ser desarrolladas las actividades y factores que deben evaluarse, en las actividades previas que el auditor puede ejecutar al momento de aceptar un compromiso, determinando así la valoración del riesgo, para tomar la decisión de si acepta o rechaza el compromiso para luego de su aceptación, en el desarrollo de la planeación identificar y valorar el riesgo, conllevándolo a desarrollar programas que le permitan administrar adecuadamente los riesgos identificados.

Seguidamente del esquema se desarrollan en forma detallada las etapas de valuación de los riesgos y los factores que son indicativos de un incremento del riesgo, y los medios que pueden ser utilizados para obtener la información necesaria para evaluar todos los componentes del riesgo de auditoría, antes de la aceptación del compromiso hasta llegar a la forma de cómo administrar dichos riesgos en la ejecución de la auditoría fiscal

Etapas propuestas para la evaluación y administración del riesgo



3.1 La evaluación del riesgo antes de la aceptación del compromiso

En el entorno en que el auditor presta sus servicios, se ve relacionado con todo tipo de empresas de diferentes actividades económicas, consecuentemente se hace necesario llevar a cabo un proceso de evaluación del riesgo de asociación antes de aceptar un trabajo de auditoría o continuar con un compromiso, se debe considerar el riesgo envuelto en este y en los estados financieros en conjunto. Los factores que influyen en la evaluación del riesgo de un compromiso existen en cada trabajo actual o prospecto, que conciernen en aquellos factores que, individualmente o en combinación, causarían su efecto en la evaluación del compromiso.

Al aceptar un compromiso con un cliente nuevo, así como también considerar la continuación de un cliente ya existente; con los clientes recurrentes solo debe actualizar su conocimiento al inicio de cada período de auditoría, con el cliente nuevo se realizará un proceso de comprensión e indagación minuciosa.

En el proceso de actualización del conocimiento del cliente, pueden surgir condiciones extraordinarias que hagan al auditor considerar la necesidad de una nueva evaluación del riesgo, por ejemplo; cambio en su giro para dedicarse a una industria, o cambios en el personal clave del cliente o miembros de la gerencia, así como también cambios en la estructura organizacional o en el tamaño de la empresa, etc.

El proceso de evaluación del riesgo de asociación, lleva inmerso la evaluación del riesgo inherente de los negocios del cliente, y requiere que el auditor realice una serie de actividades que son indispensables para la comprensión de las circunstancias económicas del cliente y su negocio en particular, también resulta necesario contar con la información suficiente acerca del ambiente en que se desarrollan las

operaciones de la empresa, la integridad de las personas que la administran, así como la estructura organizacional de la gerencia.

Las actividades que puede realizar el auditor al recolectar la información necesaria para su evaluación del riesgo de asociación, es obtenida básicamente mediante indagaciones en pláticas con la gerencia del cliente, e indagaciones con terceras personas que pueden conocerlo, así como antecedentes fiscales o por medio de pláticas con los auditores antecesores.

Se evalúa el riesgo de auditoría para:

- Decidir si se acepta el nombramiento de un nuevo compromiso de auditoría
- Decidir si se acepta el nombramiento de un compromiso recurrente
- Desarrollar un plan de auditoría apropiado, si se acepta el compromiso nuevo o recurrente.

La evaluación del riesgo del compromiso es una parte crítica de la auditoría fiscal debido a que esto afecta al auditor cuando acepta el compromiso y si, se acepta debe de evaluarse el riesgo del compromiso en la planeación lo más antes posible. En los casos de compromisos recurrentes se puede evaluar normalmente el riesgo de la auditoría en base a la experiencia con el cliente a menos que existan cambios significativos en el negocio. En cambio en los nuevos compromisos se necesita realizar una evaluación inicial del riesgo con la información limitada que pueda obtener antes del inicio del compromiso y obtener información adicional durante la planeación preliminar para reconsiderar la evaluación inicial.

El proceso de evaluación del riesgo de auditoría consiste en la identificación de factores y del ejercicio del juicio profesional, para determinar si dichos factores, separadamente o en combinación, son lo suficientemente significativos para requerir

respuesta especial a los riesgos específicos identificados. En casos extremos la respuesta apropiada podría ser en declinante o si es permitido legalmente retirarse del compromiso.

3.1.1 Identificación y valoración de los factores de riesgo previo a la aceptación del compromiso

En la medida posible se debe tratar de identificar los factores de riesgo antes de aceptar o renovar el compromiso. El conocimiento de los factores de riesgo podría derivarse de previas experiencias de la entidad, información obtenida de los auditores anteriores, indagaciones de la alta gerencia, la junta directiva u otras fuentes. Algunos factores que normalmente deben considerarse se proponen a continuación:

3.1.1.1 Aceptación y seguimiento del cliente

El proceso de aceptación de un compromiso, es el primer y más importante paso de la evaluación y la reducción del riesgo de auditoría. Debe establecerse procedimientos para evaluar los riesgos profesionales asociados a cualquier cliente, independientemente de los servicios a ser prestados. La firma de auditoría debe evaluar el riesgo de la auditoría y llegar a la conclusión sobre la aceptabilidad de los riesgos asociados con el compromiso. De igual forma debe aplicarse a un cliente recurrente con el propósito de determinar cualquier cambio en las circunstancias que requieran ser reconsideradas en relación con su negocio. Para un compromiso recurrente el proceso de seguimiento normalmente comienza al final de la auditoría del año corriente.

Si el riesgo es mayor de lo normal debe consultarse con los socios de la firma para determinar si se acepta el nombramiento como auditores fiscales. Una vez que se acepte el compromiso debe comunicarse al cliente claramente los términos del trabajo de auditoría en una carta compromiso.

3.1.1.2 Lineamientos que pueden ser considerados para el mantenimiento del prestigio.

La responsabilidad con el cliente y otros comienza cuando se inicia el trabajo de campo del compromiso adquirido, para su mejor apreciación a continuación se presenta un diagrama:

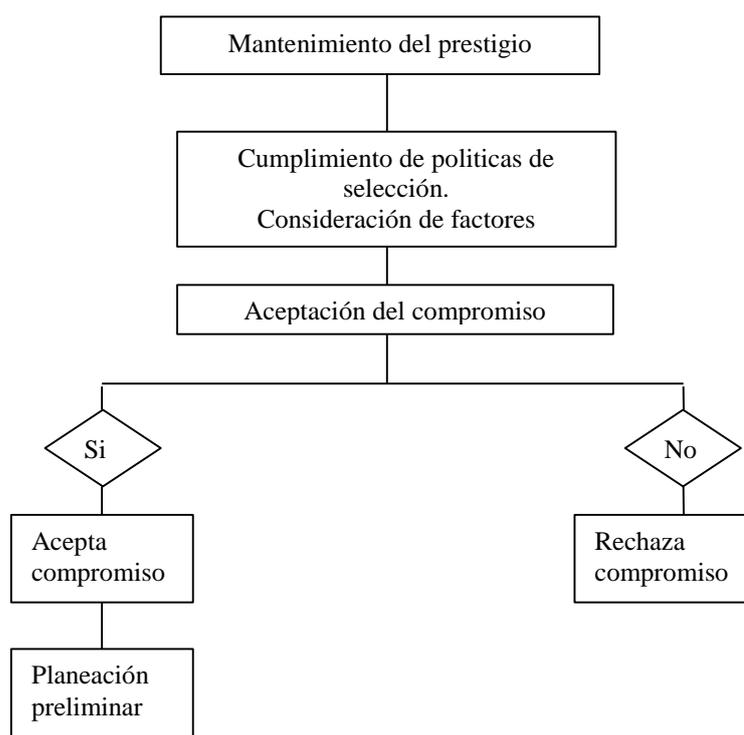


Ilustración 1

Las responsabilidades son grandes bajo las mejores circunstancias es por ello que dentro de las políticas de selección, las firmas de auditoría deben considerar los siguientes factores:

- No se debe asumir riesgos adicionales de servir a clientes no deseables, es decir aquellos clientes en los cuales tengan problemas de evasión fiscal con la Administración Tributaria o que consecuentemente hayan sido cuestionados por entes fiscalizadores.

- Se debe elegir a los clientes y compromisos específicos cuidadosamente y se debe revisar la información del cliente periódicamente para obtener la seguridad razonable de que el cliente mantiene negocios lícitos, es decir que el cliente no presenta riesgos indebidos para la firma.
- Debe excluirse de la cartera de clientes aquellos que el giro propio del cliente pueda conllevar a un desprestigio de la firma, tales como negocios de mala reputación.
- No deben tomarse compromisos de auditoría de clientes que hayan tenido o que tengan asuntos pendientes por problemas de lavado de dinero.
- No deben considerarse aceptar compromisos de auditoría de clientes que tengan incumplimientos periódicos que no se hayan tomado las medidas necesarias.

3.1.1.3 Elementos a considerar respecto de la independencia.

Antes de aceptar o continuar el compromiso con el cliente debe considerarse si existen asuntos relativos a la independencia que no permitirían representar la independencia con respecto a la entidad. Antes de iniciar una parte importante trabajo de campo de un compromiso para un nuevo cliente, debe considerarse lo siguiente:

- Si la firma es independiente con respecto al cliente
- Si los miembros de la firma no tienen ningún interés directo o indirecto importante en la empresa.
- Que no tengan relación directa accionaría, administrativas o de parentesco.
- Identificar que no exista relación de consanguinidad entre el personal de auditoría y el cliente.
- La disponibilidad y utilización efectiva y eficiente del personal.

En la siguiente ilustración se propone como debe evaluarse la independencia, antes de aceptar el compromiso y luego de aceptado la evaluación con relación al personal asignado en el compromiso adquirido:

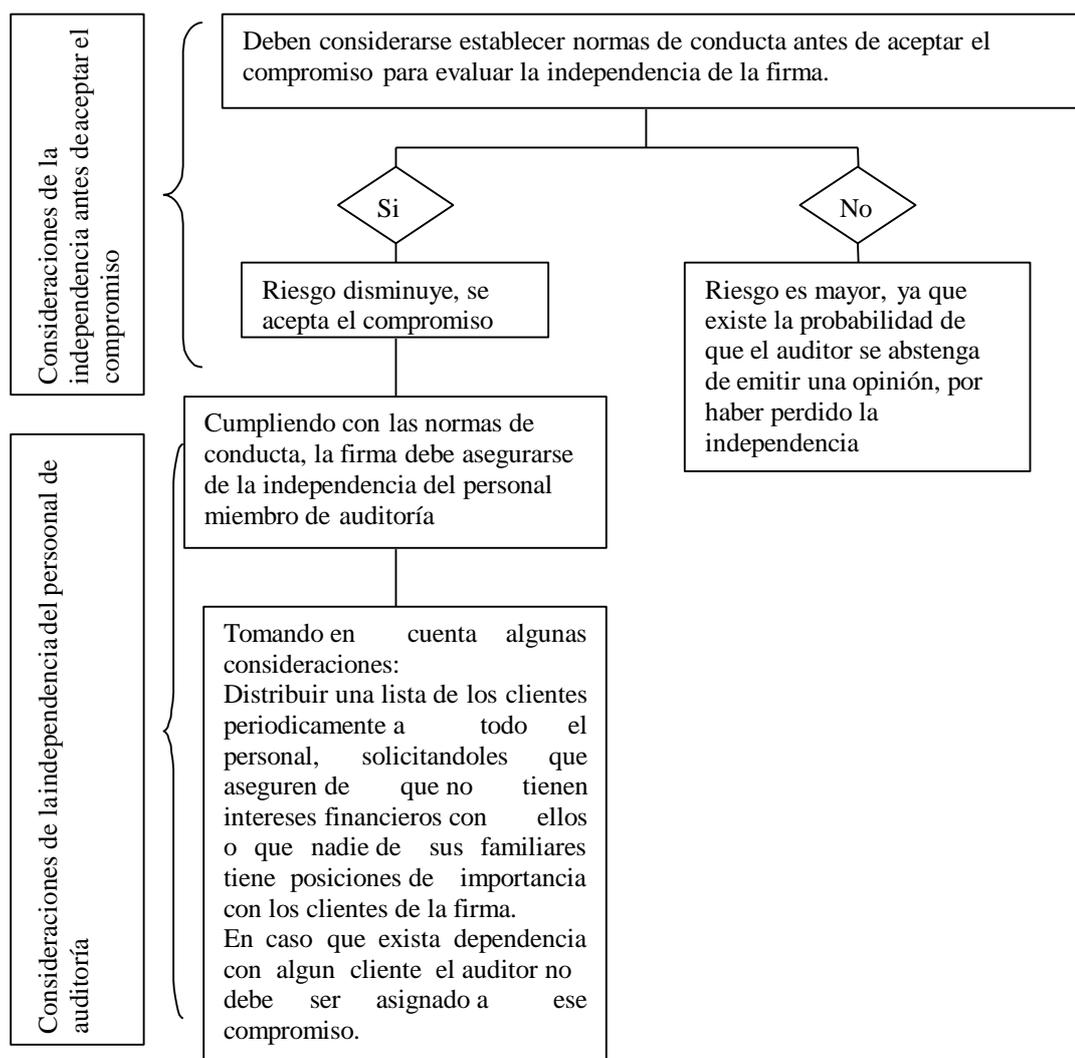


Ilustración 2

Poste:

in y valoración del

riesgo, así como la consideración de factores que influyen en la independencia de la firma de auditoría antes de aceptar el compromiso:

Factores	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Identificar la independencia que la firma tiene acerca del compromiso a adquirir.		Valoración del riesgo				
Considerar la independencia, incluyendo cualquier conflicto de interés posible.	a. ¿Se tiene conocimiento de circunstancias que puedan originar que terceras partes cuestionen la independencia?					
	b. ¿Existen hechos, tales como un juicio significativo entre esa entidad y otro cliente de la firma, que pudieran originar un conflicto de intereses?					
	c. ¿Es probable que la entidad, o un segmento principal de ella, sea adquirida por otra entidad?					
	d. ¿Servirá el trabajo de auditoría como respaldo para otros auditores?					
	e. ¿Se debe confiar en el trabajo de otros auditores respecto a una parte importante del trabajo a realizar en subsidiarias consolidadas?					
	f. ¿Existen entidades afiliadas significativas u otras partes relacionadas que no se auditarían con las cuales se hayan realizado transacciones significativas?					
	g. ¿Existen razones para creer que no se esta en condiciones de emitir una opinión sin salvedad debido a problemas tales como limitaciones al alcance, problemas contables o de revelación, o problemas de continuidad del negocio?					

De la sumatoria de todos los riesgos identificados el auditor debe concluir en la valoración del riesgo, el cual deberá considerarlo de acuerdo a su juicio profesional y de eso dependerá si acepta o rechaza el compromiso. En caso de su aceptación deberá elaborar programas que le sirvan de guía para la adecuada administración del riesgo los cuales deberán ser ejecutados en el desarrollo de la auditoría fiscal, existiendo así una adecuada supervisión del trabajo desarrollado. Como por ejemplo al asignar el personal a ejecutar la auditoría debe primero la firma de auditoría hacer que el auditor firme una carta de independencia de los clientes que le serán asignados, en caso que sea un cliente referido por otro cliente el auditor debe mantener la independencia y trabajar con escepticismo profesional.

3.1.1.4 Características e integridad de la gerencia

La integridad de la gerencia con el auditor y los dueños principales de una entidad es fundamental para la habilidad de ejecutar los servicios de atestación, es una consideración clave en la evaluación del riesgo del compromiso, para una mejor comprensión de los factores a considerar en la evaluación de las características e integridad de la gerencia a continuación se presenta en forma de diagrama:

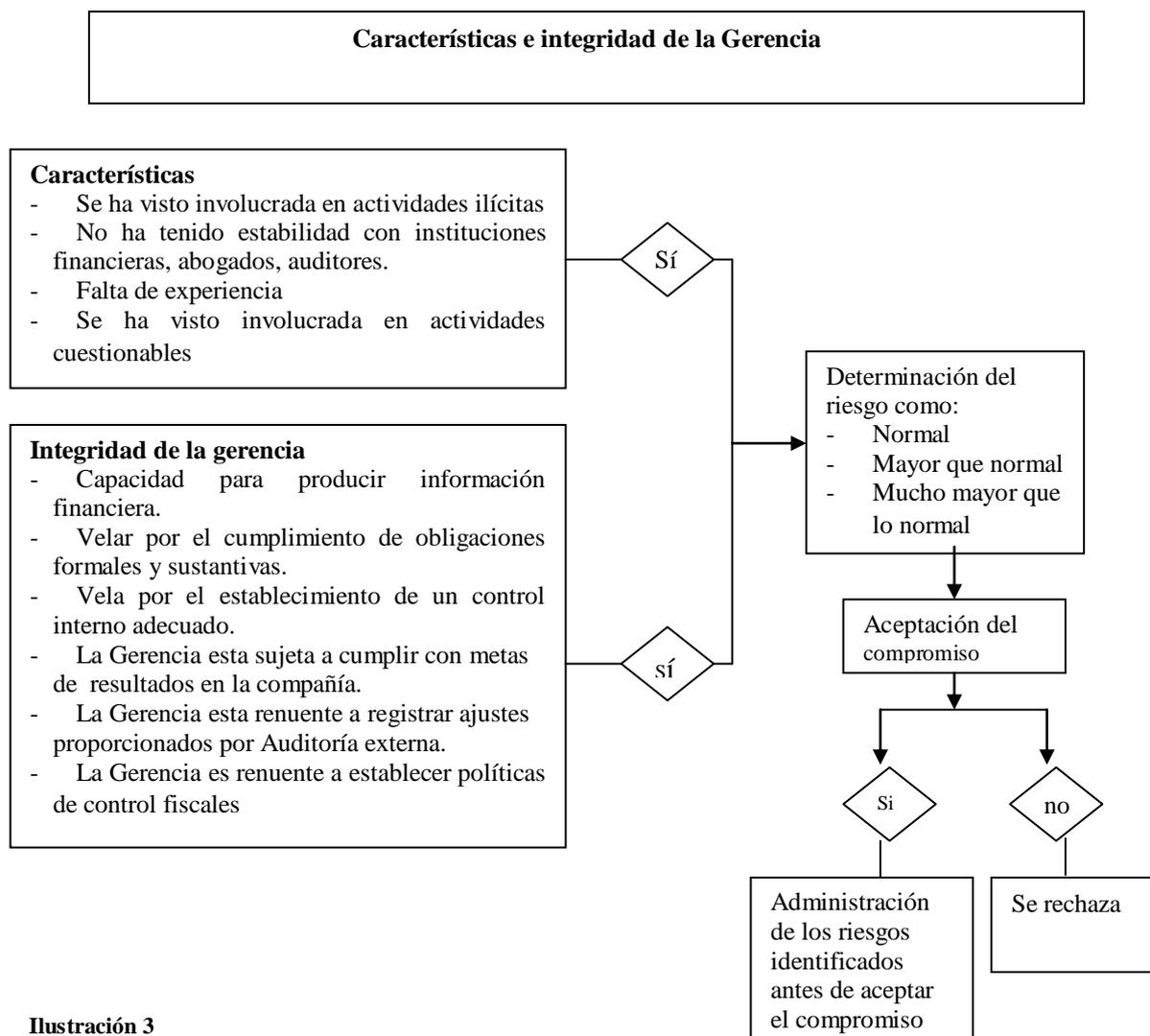


Ilustración 3

Considerando que es importante tomar en cuenta algunos factores por medio de algunas indagaciones con la Gerencia o terceras partes, a continuación se proponen algunos procedimientos o actividades que pueden considerarse para identificar algún riesgo asociado con la misma:

Factores	Procedimiento o Actividades	Valuación del riesgo				
		Si	No	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Identificar por medio de indagaciones corroborativas con la Gerencia u otras terceras personas acerca de la integridad de la Gerencia						
Debe tenerse el conocimiento de que la gerencia no esté implicada en actividades que, si bien	Por medio de indagaciones corroborativas verifique si el cliente ha cambiado frecuentemente bancos, abogados o auditores.					

Factores	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
no pueden considerarse ilegales, son cuestionables que podrían conducir a la firma a situaciones problemáticas						
Debe tenerse conocimiento de que la gerencia no esté implicada en incidentes relativos a actividades ilegales, distorsiones de estados financieros, problemas con dependencias reglamentarias o crimen organizado	¿Ha dejado la gerencia de contratar a profesionales independientes de buena reputación según lo apropiado (por ejemplo, banqueros de inversiones, abogados, valuadores)?					
	¿Parece la gerencia estar dispuesta a aceptar inusualmente altos niveles de riesgo?					
	¿Está la gerencia dominada por un individuo de fuerte personalidad o concentrada en un grupo pequeño sin controles compensatorios, tales como supervisión efectiva por el consejo de administración o por el comité de auditoría?					
	¿Existe algún individuo que sin aparente interés en la propiedad de la entidad, o sin una posición ejecutiva dentro de la misma, ejerza una influencia sustancial sobre sus negocios?					
	¿Ha ocurrido recientemente o es probable que ocurra durante el próximo año una alta rotación o un cambio inesperado o significativo en la alta gerencia, en la asesoría legal o en los miembros del consejo?					
	¿Carece la gerencia de experiencia?					
Compromiso General de Producir Información Financiera Confiable	¿Adopta la Compañía o deja de revelar adecuadamente políticas contables discutibles?					
	¿Tiende la gerencia a interpretar agresivamente las normas de contabilidad?					
	¿Es la gerencia renuente a registrar los ajustes propuestos por los auditores?					
	¿Tiene la gerencia conocimiento de la existencia de un número significativo de transacciones con partes					

Factores	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
	relacionadas que hayan surgido fuera del curso normal del negocio?					
	¿Parece la gerencia, incluyendo a la gerencia de unidades operativas significativas, poner énfasis indebido en obtener el monto de utilidades planeado o el crecimiento fijado como objetivo?					
	¿Está la entidad planeando o negociando un nuevo financiamiento importante, cuyos términos pueden estar influenciados por sus resultados financieros informados?					
Compromiso de la Gerencia de Diseñar y Mantener Sistemas de Aplicación y de Información Confiables	¿Existe un monitoreo inadecuado de los controles significativos?					
	¿Parece la gerencia despreocupada por las deficiencias en los sistemas de contabilidad y procedimientos de control, o deja de corregir las deficiencias (especialmente las condiciones reportables) que le son señaladas?					
	¿No ha establecido, comunicado ni soportado adecuadamente la entidad sus valores o su ética (por ejemplo, políticas respecto a temas como prácticas de negocios aceptables, conflicto de intereses y códigos de conducta), o ha comunicado valores o ética inapropiados?					
	¿Ha dejado la entidad de establecer procedimientos relativos a la prevención de actos ilegales, incluyendo el uso de instructivos?					
	¿Muestra la gerencia una desatención importante hacia las entidades regulatorias?					
	¿Continúa la gerencia contratando personal ineficaz de contabilidad, de tecnología de información o de auditoría interna?					
	¿Es alta la rotación de personal en las posiciones clave?					
	¿Las descripciones de puestos, incluyendo tareas específicas,					

Factores	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
	responsabilidades y obligaciones de información, no se han establecido con claridad o comunicado eficazmente a los empleados? (Verificar si existe manual de descripción de puestos)					
	¿Hay procedimientos inadecuados para controlar las solicitudes de empleo?					
	¿Han indicado las auditorías anteriores un número significativo de errores o asientos de ajustes hechos por el cliente, particularmente cerca del cierre del año?					
	¿Han indicado las auditorías anteriores una serie de incumplimientos de obligaciones formales y sustantivas?					
	¿Parece que la gerencia ha dejado de dar seguimiento efectivo a las cuestiones relativas a los resultados financieros o a las variaciones del presupuesto?					
	¿Parecen tener inadecuada asignación de personal los departamentos de contabilidad o de tecnología de información?					
Criterios inadecuados o poco claros en relación al reclutamiento y promoción del personal.	¿Parece que la gerencia, el personal de contabilidad o el de procesamiento de datos no son lo suficientemente competentes para cumplir con las responsabilidades asignadas?					

De encontrarse una valoración del riesgo alta respecto de la integridad de la Gerencia, el auditor debe tomar la decisión si acepta o rechaza el compromiso, considerando la opinión de la junta de socios, quienes decidirán si aceptan el compromiso, en caso que se acepte debe planearse en la ejecución de la auditoría como debe administrarse el riesgo, para ello se puede considerar algunos ejemplos que se detallan a continuación:

- Realizar indagaciones con los auditores predecesores respecto los motivos que le conllevaron a dejar el compromiso, así como la opinión que tiene acerca de la Gerencia.
- El auditor debe indagar e investigar sobre las razones por las cuales puede existir una alta rotación del personal clave de la entidad, como asesores legales, directores, etc., luego de esto debe concluir con las acciones que debe tomar para considerarlo en la administración del riesgo.
- El auditor debe obtener una seguridad de la integridad de la gerencia respecto a la información de resultados que presenta a los directores, si está cumpliendo con metas u objetivos que puedan conllevar a manipular los estados financieros.

El auditor puede sin embargo tomar otras acciones respecto de los riesgos identificados, luego de finalizado el cuestionario propuesto para la identificación y valoración del riesgo, puede considerar valorar el riesgo, respecto a la cantidad de riesgos identificados y clasificarlo como alto medio o bajo y en adelante en base a los resultados obtenidos deberá establecer procedimientos en la ejecución de la auditoría que le conlleven a disminuir de alguna manera el riesgo.

3.1.1.5 Estructura de la organización de la gerencia

La estructura y organización de la administración y los métodos de asignación de autoridad y responsabilidad, son muy importantes en una empresa debido a que proporcionan el marco dentro del cual se desarrollan sus actividades y contribuye a la efectividad de los controles existentes en la organización, para ello es importante que se consideren los siguientes factores, que se presentan en forma de un esquema para

una mejor comprensión de la importancia de la Estructura de la organización de la Gerencia:

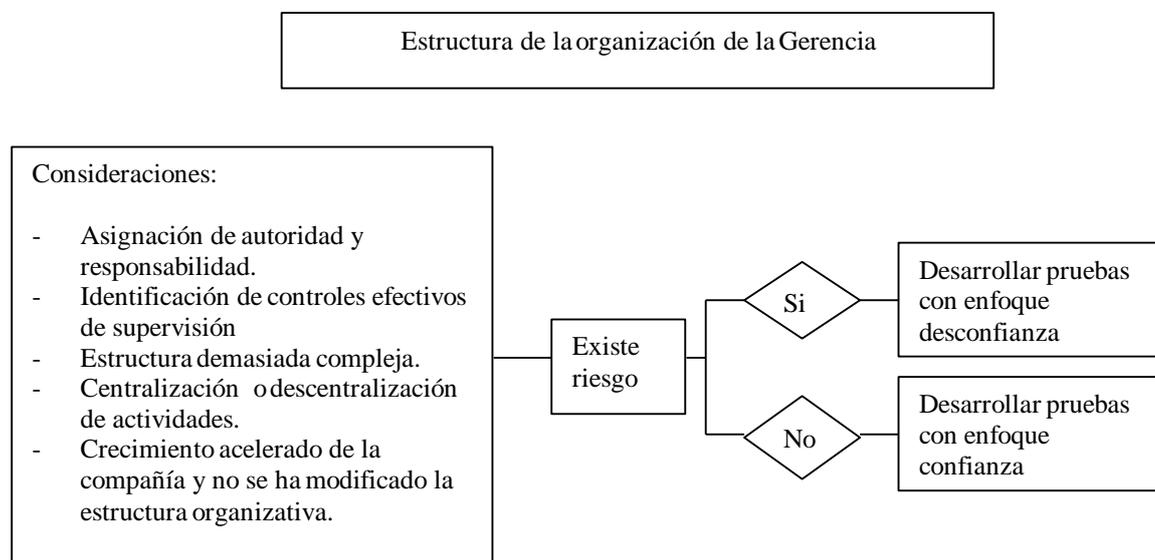


Ilustración 4

Debido a la importancia de la identificación de riesgos en la evaluación de los factores que deben ser considerados en la Estructura Organizacional de la entidad, se propone una guía de preguntas que el auditor puede considerar para su evaluación:

Factores	Preguntas o actividad a desarrollar	Si	No	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Conocer si es inapropiada la estructura organizacional para el tamaño y naturaleza del negocio		Valuación del riesgo				
Identificar como está la estructura organizativa de la entidad y si esta se encuentra actualizada de acuerdo a sus actividades desarrolladas	¿Es difícil determinar la organización o individuo(s) que controla(n) la entidad?					
	¿Es excesivamente compleja la estructura organizacional, involucrando entidades legales numerosas o inusuales, líneas gerenciales de autoridad o arreglos contractuales, sin propósitos de negocios?					
	¿Tiene el cliente un gran número de entidades operativas descentralizadas?					
	¿Es indebidamente compleja la estructura de información?					
	¿Ha experimentado el cliente una rápida expansión?					

Factores	Preguntas o actividad a desarrollar	Si	No	Alto	Medio	Bajo
	¿Ha adquirido el cliente recientemente otras entidades?					
Estructura Gerencial y Proceso de Control, Supervisión y Monitoreo.	¿Falta una estructura gerencial definida y existe una asignación de responsabilidades y rendición de cuentas inadecuadamente definida?					
Identificar si son inadecuados los procesos de control gerencial para el tamaño y naturaleza del negocio, acerca de la habilidad de la gerencia para supervisar y vigilar las operaciones eficazmente y para ejercer control sobre la autoridad delegada a otros	¿La capacidad o estilo de la gerencia es inconsistente con el tamaño y crecimiento del negocio?					
	¿Existe supervisión y monitoreo inadecuados de las operaciones dispersas geográficamente?					
	¿Existe supervisión y monitoreo inadecuados de las operaciones multinacionales?					
	¿Existe supervisión y monitoreo insuficientes de las operaciones de procesamiento de datos y de las funciones de contabilidad?					
Métodos de Asignación de Autoridad y Responsabilidad	¿Emplea la gerencia métodos ineficaces para dirigir y vigilar la planeación, el desarrollo y el mantenimiento efectivo de los sistemas, o las actividades de control?					
	¿No ha comunicado claramente la gerencia el alcance de autoridad y responsabilidad al personal de procesamiento de datos y de contabilidad?					
	¿Parece ser insuficiente el nivel de comunicación entre los gerentes de los departamentos de contabilidad y de procesamiento de datos?					
	¿Es inadecuada la documentación de las políticas y procedimientos de procesamiento de datos?					
Métodos de control de alta gerencia	¿El presupuesto se utiliza como herramienta para motivar a los niveles más bajos de gerencia a alcanzar ciertos objetivos de utilidades, incrementando con eso el riesgo de error?					
	¿El presupuesto generalmente no es lo suficientemente exacto para ser un método significativo de monitoreo que pudiera detectar errores importantes en los estados financieros?					
	¿Un nivel adecuado de gerencia no supervisa de cerca las variaciones del presupuesto ni obtiene explicaciones					

Factores	Preguntas o actividad a desarrollar	Si	No	Alto	Medio	Bajo
	razonables de las fluctuaciones significativas en forma oportuna?					
	b. ¿No hay departamento de auditoría interna o hay un departamento de auditoría interna ineficaz? (Responda "No" si, basado en el tamaño de la entidad, no se considera necesario un departamento de auditoría.) Considere:					
	- El departamento de auditoría interna no se encarga de actividades que mitiguen las condiciones que pueden incrementar el riesgo en el ambiente de control, tales como pruebas de controles y realización de auditorías de estados financieros.					
	- El departamento de auditoría interna no informa ni tiene acceso ilimitado al comité de auditoría o al consejo de administración.					
	- Los niveles de asignación de personal del departamento de auditoría interna parecen ser inadecuados.					
	- Los auditores internos no documentan la planeación ni la ejecución de su trabajo por medios tales como programas de auditoría y papeles de trabajo.					
	- La gerencia actúa en forma inadecuada e inoportuna para corregir las condiciones informadas por la función de auditoría interna.					
	- El departamento de auditoría interna parece no estar cumpliendo sustancialmente con las normas profesionales adecuadas.					

Algunas de estas condiciones se relacionan no solamente con la evaluación del riesgo del compromiso, si no también con el entendimiento del control interno de la compañía, si estas condiciones crean deficiencias significativas en el ambiente de control, podrían resultar en que se concluya que no es apropiado confiar en el control interno o no aceptar el compromiso.

En caso que se concluya en su aceptación el auditor puede considerar algunos aspectos que se pueden tomar en cuenta para la administración del riesgo:

- La falta de un estructura Gerencial definida, puede conllevar a que existan errores o irregularidades que no sean detectadas por la administración, para ello el auditor debe considerar evaluar la adecuada segregación de funciones y las actividades que tiene cada personal involucrado en los aspectos tanto fiscales como contables, así como su adecuada supervisión de tales actividades, esto conllevara a ampliar el alcance de las pruebas a desarrollar en la ejecución de la auditoría y a sugerir al cliente de las debilidades que muestra la estructura de la entidad.
- Si se valora como alto el riesgo de la capacidad de la Gerencia, el auditor debe actuar con mucho escepticismo profesional y de ser posible aumentar su alcance respecto a las evaluaciones posteriores a realizar debido a que puede o no existir supervisión, pero no se tiene la seguridad de la capacidad de la gerencia de detectar algún error o irregularidad.
- En caso que se haya identificado un riesgo en cuanto a los métodos de control de la Gerencia, el auditor debe considerar, si la Gerencia cuenta con presupuestos que le permitan medir de alguna forma las proyecciones con las que el contribuyente cuenta respecto de sus ventas o la inserción de nuevos productos, los cuales deberán ser debidamente controlados por estrategias propias de la administración o controles que le permitan asegurar la integridad de las operaciones de la entidad, en caso de no serlo el auditor debe realizar su auditoría con un enfoque de desconfianza, sin embargo el auditor puede considerar otros

factores que lo pueden llevar a concluir si el riesgo es alto y establecer procedimientos que le permitan administrar de una mejor forma el riesgo.

3.1.1.6 Importancia de la continuidad del negocio

La condición financiera de un cliente podría ser tal que indique un riesgo inusual para la firma, por eso es importante considerar algunos factores por medio de algunas indagaciones con la gerencia, a continuación se propone procedimientos o actividades que se pueden considerar para identificar algún riesgo asociado a la continuidad del negocio:

Esto puede complementarse con preguntas que conllevarían a responder los factores considerados en la siguiente evaluación

Factores a considerar	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Verificar si existen factores que indiquen que la entidad tal vez no está en condiciones de continuar como un negocio en marcha por un período razonable de tiempo.		Valoración del riesgo				
Verificar si existe duda alguna acerca de la habilidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, podría ser difícil presentar la posición financiera, los resultados operacionales y los flujos de efectivo de una manera significativa, así como incumplimientos legales y fiscales recurrentes que puedan afectar a la	a. ¿Existe insuficiencia de capital de trabajo o de crédito para que el negocio opere a una capacidad rentable?					
	b. ¿Existen requerimientos de nuevo capital en exceso a su disponibilidad?					
	c. ¿Existe una deuda importante con fuentes inusuales, (por ejemplo, partes relacionadas) o en condiciones inusuales?					
	f. ¿Existe incapacidad para hacer los pagos de la deuda programados o para pagar a otros acreedores?					
	g. ¿Existen proyecciones que indican dificultades significativas en el flujo de efectivo?					

entidad de continuar como negocio en marcha.	h. ¿Ha habido una posible pérdida de un cliente o grupo de clientes principales?					
	i. ¿Existen incumplimientos significativos que puedan afectar al cliente a continuar con sus operaciones?					

Si al finalizar el desarrollo del programa propuesto, el auditor considera que el riesgo del compromiso es alto o medio, en caso que fuese alto debe acordarse en junta de socios si se acepta el compromiso, teniendo en cuenta que la firma puede verse expuesta a mala publicidad en caso que el contribuyente tenga problemas fiscales con la Administración Tributaria, en la que se vea involucrado el auditor por no haber detectado contingencias fiscales que puedan afectar a la entidad a continuar como negocio en marcha. He aquí la importancia de la evaluación del riesgo en la Continuidad del Negocio.

3.1.1.7 Importancia de la naturaleza del negocio

La naturaleza del negocio indica algunas veces aumento del riesgo del compromiso, el que puede aumentar si la firma no considera evaluar algunos factores que podrían significar un riesgo.

Para identificar algún riesgo en la naturaleza del negocio se proponen algunas preguntas que pueden ser consideradas por el auditor:

Factores	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Verificar si hay alguna razón para preocuparse acerca de la naturaleza del negocio de la entidad		Valoración del riesgo				
Hace estimaciones contables significativas que implican una subjetividad, complejidad, o falta de certeza, mayor que la normal.	a. ¿Opera la entidad en una industria declinante con aumento en los fracasos de negocios o descenso importante en la demanda de los clientes?					
	b. ¿Existe un alto grado de competencia o de saturación del mercado dentro de la industria de la entidad, acompañado por márgenes declinantes?					
	c. ¿Se requieren estimaciones contables significativas que involucren subjetividad, complejidad o incertidumbre mayor que la normal o que estén sujetas a un cambio potencial importante en el corto plazo de manera que puedan tener un efecto financieramente destructor sobre la entidad?					
Opera en una industria frecuentemente asociada con actividades cuestionables o ilegales.	d. ¿Opera la entidad en una industria frecuentemente asociada con actividades ilegales o cuestionables?					
	e. ¿Utiliza la compañía técnicas financieras innovadoras o complejas?					
Tiene un ciclo operativo de largo plazo.	f. ¿Tiene la entidad un ciclo de operaciones a largo plazo?					
Opera en una industria o en un mercado transitorio.	g. ¿Opera la compañía en una industria o mercados volátiles?					
Ha hecho durante el año la adquisición significativa de una entidad que opera en una industria en la cual la	h. ¿Durante el año pasado la compañía realizó y adquirió una entidad significativa que opere en una industria en la cual la gerencia tiene poca o					

Factores	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
gerencia tiene poca experiencia.	ninguna experiencia previa?					
Cumplimiento de la obligación de declarar	Factura todos los ingresos percibidos por ventas realizadas					

Después de identificado el riesgo y valorarlo el auditor debe considerar la forma de cómo debe administrarlo, para ello se proponen algunas consideraciones a tomar en su administración:

- En caso que la entidad opere en una industria declinante o estacional el auditor debe identificar el incremento que tendrá en las ventas y gastos en los periodos de mayor venta, a la vez debe tener en cuenta el alcance que debe dar a las pruebas de auditoría en cada periodo y considerarlo al respecto.
- En caso que se detecte un riesgo con el cliente en actividades ilegales el auditor debe ser acucioso respecto al origen de tales negocios, esto por cuidar el prestigio de la firma de auditoría y considerar si acepta o no el compromiso.
- En caso que el cliente haya caído en un incumplimiento por no facturar y este haya sido observado por un fedatario de la Administración Tributaria puede afectar la continuidad como negocio en marcha en caso que el incumplimiento reincida

Pueden identificarse otra variedad de riesgos respecto de la Naturaleza del Negocio sin embargo el auditor debe tener el cuidado antes de aceptar un compromiso o en caso que se acepte, establecer procedimientos que le permitan contar con una adecuada administración del riesgo identificado.

3.1.1.8 Aspectos a considerar en el ambiente del negocio

Como parte de los procedimientos de aceptación y seguimiento del cliente se debe obtener un conocimiento de los riesgos asociados con el ambiente del negocio de una entidad.

Para propósitos de la determinación de estos riesgos debe considerarse los factores que influyen en el ambiente del negocio para obtener y mantener un conocimiento básico de la estructura organizacional de la entidad, el ambiente industrial el capital, los recursos humanos, financieros y obligaciones, el plan general del negocio global, terceras partes, clientes, proveedores y productos.

El riesgo del compromiso podría incrementarse si la entidad es particularmente vulnerable a condiciones del ambiente empresarial que afectan sus operaciones y su viabilidad como negocio en marcha, para identificar algún riesgo en el ambiente del negocio se proponen algunas preguntas que pueden ser consideradas por el auditor para su identificación y valoración:

Factores	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Identificar si existen influencias externas en el ambiente del negocio que afecten sus operaciones y su viabilidad como negocio en marcha		Valuación del riesgo				
Fluctuaciones drásticas en las tasas de interés, precios de productos	¿Es el desempeño financiero de la compañía significativamente mejor o peor que otras en la industria?					
	¿Ha experimentado la entidad un crecimiento rápido o una productividad de manera inusual, especialmente comparado con el de otras en la industria?					
	¿Existen presiones de las autoridades reglamentarias que puedan influir en la					

Factores	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
	gerencia para distorsionar los resultados financieros?					
	¿Existe de manera inusual una alta dependencia sobre la deuda, o la capacidad marginal para cumplir con los requerimientos de pago de la deuda?					
	¿Son los convenios de la deuda difíciles de mantener, o es marginal el cumplimiento con los convenios de la deuda, en relación con los resultados financieros?					
	¿Se tiene conocimiento de litigios pendientes o previos, procedimientos administrativos, de incumplimiento o reclamos contra la entidad alegando violaciones a la legislación?					
Condiciones de la industria, la capacidad de cambio tecnológico o establecimiento de nuevas regulaciones	¿Es la entidad vulnerable a las condiciones de la industria (por ejemplo, capacidad en exceso, cambios tecnológicos, obsolescencia del producto)?					
	¿Es la entidad vulnerable al cambio en el gobierno (por ejemplo, si el negocio es contratista del gobierno)?					
	¿Es la entidad vulnerable al cambio en los reglamentos (por ejemplo, ampliación de los requerimientos de información)?					
	¿Emite la entidad valores al público o cuenta con un extenso público al que tiene que rendir cuentas?					
	¿Se le atribuye a los estados financieros una importancia inusual?					

El auditor al finalizar su evaluación, puede considerar si los riesgos identificados anteriormente en su acumulación, determinan que el compromiso puede ser alto riesgo para la firma de auditoría, debe considerarse la opinión de los socios de la firma si se desea aceptar el compromiso. A continuación se exponen algunas consideraciones que el auditor al momento de evaluar el riesgo y su aceptabilidad puede considerar para administrarlo en la ejecución de la auditoría:

- Si se identifica un riesgo respecto de la dependencia económica del cliente de una deuda, debe considerarse en la administración del riesgo los resultados que la compañía obtiene respecto de sus ventas, si están resultando de tal forma que la fuente de financiamiento de la compañía pueda ser cubierta por los resultados obtenidos
- En caso que se identifique un riesgo alto respecto a las condiciones de la industria en la capacidad de cambio tecnológico, el auditor debe identificar o indagar con la Gerencia con que planes de contingencia cuenta la entidad, por ejemplo si vende computadoras, tiene una garantía con sus proveedores de que aquellos productos que no se vendan y que forman parte de una inversión considerable pueden ser recuperados.

Sin embargo el auditor puede identificar otros riesgos en el ambiente del negocio que probablemente no estén considerados en estos ejemplos, en la cual el auditor debe considerar procedimientos adicionales que debe hacer para una adecuada administración del riesgo que le permita llegar a obtener una seguridad razonable respecto de la entidad.

3.1.1.9 Relaciones comerciales del negocio

El riesgo del compromiso también podría aumentar si se tiene un claro entendimiento de la naturaleza de transacciones significativas o relaciones comerciales entre la entidad y otras entidades, por ello se han identificado algunos aspectos que pueden ser considerados y sus respectivas preguntas, las cuales se detallan a continuación:

Factores	Procedimiento o Actividades	Si	No	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Obtener una clara comprensión de la naturaleza de las transacciones y relaciones de negocios importantes entre la entidad y otras entidades, particularmente si estas últimas se presentan como terceros cuando de hecho son partes relacionadas.		Valuación del riesgo				
Identificar si existen otras entidades que son presentadas como terceras partes cuando de hecho son partes relacionadas, lo cual afectaría las conclusiones sobre la integridad gerencial.	¿Tiene el cliente partes relacionadas que puedan tener una influencia significativa en las operaciones de la industria?					
	¿Existen transacciones significativas entre partes relacionadas, es decir existen una dependencia económica?					
La estructura de la organización es bastante compleja y el auditor solo será de una entidad que no es significativa, debido a que las otras entidades son auditadas por otros profesionales.	¿Existe cruce de información financiera entre partes relacionadas, es decir que hay una circularización de saldos entre compañías?					

En caso que el auditor identifique y valore un riesgo alto respecto de la no revelación de partes relacionadas en los Estados Financieros, el auditor no debe confiar en la Integridad de la Gerencia ya que éste le daría indicios de la confiabilidad de la misma, lo cual significaría un riesgo alto, es por eso que debe considerar actuar con

mayor escepticismo profesional, estableciendo procedimientos que le ayuden a una adecuada administración del riesgo, como por ejemplo puede considerar identificar si existen transacciones importantes entre compañías que probablemente no estén debidamente justificadas o préstamos entre compañías que no se revelen adecuadamente en los estados financieros, es aquí que resulta la importancia de la actuación del auditor y los procedimientos a establecer para una adecuada administración del riesgo.

3.1.1.10 Evaluación del conocimiento y experiencia previa

El riesgo del compromiso es típicamente mayor durante los primeros años de la aceptación del compromiso, es por ello que antes de aceptar el compromiso de auditoría con un nuevo cliente el auditor debe hacer una evaluación consciente del personal con que cuenta para proporcionar el servicio que se le están solicitando, después de obtener conocimiento de los otros factores que son relacionados con el cliente y asuntos del negocio, el auditor está en la capacidad de considerar las cualidades y conocimientos con los que debe contar el personal que debe asignar al trabajo, para ello debe contar con:

- La falta de experiencia y conocimiento de un cliente nuevo puede conllevar a que exista evidencia de que una alta proporción de fallas en la auditoría pueden ocurrir durante los primeros años del compromiso. Dichas fallas se deben parcialmente al hecho de la falta de familiaridad con el cliente, hace identificar mucho de los otros factores que afectan la evaluación del riesgo del compromiso.
- El personal debe contar con experiencia en el tipo de industria y tener conocimiento de las regulaciones legales aplicables.

- En caso que el auditor desee expandir sus servicios a diferentes sectores de la industria debe contar con personal especializado.

3.1.1.11 Posibilidades de representación equivocada e intencional

El auditor debe mantener una actitud de escepticismo profesional cuando lleva a cabo reuniones con el futuro cliente, con el objeto de detectar situaciones que puedan dar indicios de representaciones equivocadas intencionales de la gerencia, y sobre todo debería considerar como un riesgo la existencia de evidencia de que la gerencia intenta restringirle el acceso a cierto personal o información de la compañía.

Para todos los compromisos, después de considerar los diversos factores que lo afectan, se debe evaluar el riesgo y se puede clasificar como:

- Normal en la medida que se acepte el compromiso, pero se necesite responder al riesgo en el desarrollo del plan de auditoría.
- Mayor de lo normal, en la medida en que se tenga serias dudas acerca de la aceptación del compromiso.

La evaluación del riesgo de auditoría solo puede efectuarse bajo las circunstancias del compromiso en cuestión, utilizando el juicio profesional. El cual no solo está basado en la identificación de los factores de riesgo del compromiso y las investigaciones preliminares, si no también en las siguientes consideraciones:

- El reconocimiento de que existen algunos factores de riesgo en casi todos los compromisos, aunque normalmente suman un grado normal de riesgo de la auditoría.
- La evaluación de la probabilidad de que no se detecten distorsiones significativas y las consecuencias probables de tal falla.

- Particularmente al auditor le concierne el riesgo de auditoría si tiene ciertas dudas acerca de la integridad de la gerencia o de la habilidad de la entidad para continuar operando como negocio en marcha durante un período razonable de tiempo. En dichas circunstancias generalmente se clasifica el riesgo de la auditoría como mayor o mucho mayor de lo normal, y podríamos tener serias dudas acerca de la aceptación del compromiso.
- Al aceptar un compromiso, se debe considerar aquella información adicional que se obtenga durante la auditoría, si ésta afecta la evaluación del riesgo del compromiso.

3.2 Aceptación del compromiso

Si se acepta un compromiso evaluado con un riesgo de la auditoría mayor que o mucho mayor que lo normal, o si existen nuevas condiciones, después del nombramiento que no hagan evaluar el riesgo de la auditoría como mayor que o mucho mayor lo normal, debemos responder apropiadamente en la planificación y la conducción de los servicios, la respuesta más importante es un aumento en el escepticismo profesional de todo el personal envuelto en la auditoría. Y debe considerarse lo siguiente:

- Involucrar un segundo socio en el compromiso
- Involucrar personal con especialización en la industria respectiva o funcional.
- Aumentar la participación de la gerencia en todas las etapas del compromiso.
- Reducir la confianza en el control interno, particularmente si los factores que aumentan el riesgo del compromiso indican deficiencias significativas en el ambiente de control.

- Considerar la naturaleza de los factores de riesgo y, de ser posible calcular si sus efectos podrían estar relacionados con errores potenciales o cuentas en particular.
- Rehusar aceptar fechas no razonables de entrega de informes que harían difícil para completar los procedimientos necesarios dentro del tiempo disponible.

3.2.1 Aceptación del compromiso luego de evaluar los factores de riesgo

Si el riesgo del compromiso es calculado como mayor que normal, por el socio encargado y al menos otro socio de la firma y se tiene duda sobre la aceptación del compromiso, la decisión de aceptar el compromiso deberá ser aprobada por la Junta de socios quienes en conjunto deberán tomar la decisión si lo aceptan.

3.2.2 Documentación de la evaluación de los factores de riesgo del compromiso aceptado

En el memorándum de planificación de la auditoría debe documentarse todos los aspectos que se tomarán en cuenta en la ejecución de la auditoría para la aceptación del compromiso, los cuales se detallan a continuación:

- Aquellos factores que se han identificado que aumentan el riesgo del compromiso.
- Las conclusiones sobre la aceptación del riesgo y si tal riesgo es mayor que lo normal, si amerita una reacción especial apropiada.
- Si el riesgo del compromiso es calculado mucho mayor que lo normal, el resultado de la consulta determina que el compromiso debe ser incluido en el programa de administración del riesgo.

3.2.3 Documentación de los términos del trabajo

Para minimizar el riesgo que puedan ocurrir entendimientos equivocados, se deben documentar los términos acordados del trabajo de auditoría anualmente. El método preferido de documentación es una carta contrato formal, por lo que debe enviarse al cliente la carta contrato describiendo los términos detallados del trabajo de auditoría y solicitando al cliente que confirme el acuerdo, devolviendo una copia firmada, la carta contrato se refiere ordinariamente a:

- El objetivo del trabajo de auditoría.
- La responsabilidad de la Gerencia por la información financiera (incluyendo los estados financieros) y por el mantenimiento del control interno.
- El alcance del trabajo de auditoría, incluyendo referencias a la legislación aplicable, regulaciones, o pronunciamiento.
- El hecho que, debido a las limitaciones inherentes de un trabajo de auditoría, y del control interno, existe la posibilidad que errores importantes, resultantes de fraude o de equivocación, puedan no ser detectados.
- El entendimiento que la gerencia esté de acuerdo en dar acceso a todos los registros, documentación, y otra información que sea necesaria para realizar el procedimiento de auditoría, lo que puede incluir el uso de software de interrogación de archivos.

Para trabajos de auditoría en los que el riesgo haya sido estimado como mayor que lo normal o mucho mayor que lo normal, la carta contrato puede incorporar términos que puedan indicar que el informe puede llegar a ser escrito de manera tal que restrinja su uso.

Además, la Carta contrato puede incluir referencias a temas administrativos tales como:

- Personal a cargo del trabajo de auditoría
- Oportunidad de las visitas.
- Fecha convenida de la terminación de nuestra auditoría y otras fechas importantes.
- Forma convenida de comunicaciones tales como las cartas de gerencia.
- Arreglos para el pago de los honorarios.
- Arreglos concernientes a la inclusión de otros auditores y especialistas.
- Arreglos concernientes a la inclusión de los auditores internos y otro personal del cliente.
- Arreglos hechos con el auditor precedente, si lo hubo, en el caso de un trabajo inicial de auditoría.
- Cualquier restricción del compromiso, cuando esa posibilidad exista.
- Una referencia a acuerdos adicionales entre el cliente y el auditor.

Los términos acordados del trabajo deben establecerse y documentarse anualmente a menos que se especifique que los términos del trabajo son aplicados a un período más prolongado. En esas circunstancias, sería apropiado preparar y enviar una carta al cliente, anualmente, confirmando los términos del trabajo e incluyendo información relevante al trabajo de auditoría corriente, tales como detalles sobre honorarios y otros temas administrativos.

3.2.4 Conclusión sobre la identificación y valoración del riesgo

Todo auditor debe considerar si existen observaciones, comentarios o recomendaciones constructivas que surjan del trabajo realizado anteriormente que deban ser comunicadas al cliente. Si es así, debe documentarse la observación o recomendación adicionándola a una Hoja de Recopilación de Observaciones la cual servirá de guía para el equipo asignado en la ejecución de la auditoría.

Debe prepararse además una hoja resumen en la que si existen muchos factores que conllevarían a responder que si en las preguntas expuestas deberán considerarse como valuaciones de riesgo, si es alto, medio o bajo lo cual servirá de guía para desarrollar el programa de como se debe administrar el riesgo en la ejecución de la auditoría.

3.2.5 Rechazo del compromiso

La decisión de no aceptar el nombramiento de un compromiso y la de no continuar como auditores, resulta de haber identificado en conjunto el riesgo del compromiso como mayor que lo normal.

Muchos asuntos además del riesgo del compromiso son tomados en consideración, incluyendo aquellos aspectos legales, éticos y el efecto potencial que puede resultar en el prestigio de la firma de auditoría

3.3 La evaluación del riesgo en la planeación la auditoría fiscal.

El auditor debe obtener el suficiente conocimiento de los sistemas de control interno de los clientes a ser auditados, esto encaminado a detectar riesgos con el objetivo de desarrollar un plan de auditoría que cubra dichos riesgos. Este conocimiento debe ser

adquirido a través del entendimiento del negocio del cliente a ser auditado, de la comprensión del proceso contable fiscal y de una revisión analítica preliminar.

Se consideran así, debido a que esta etapa de la auditoría ayuda al auditor a aportar otros elementos de juicio que podrían ser considerados en la evaluación del riesgo.

A continuación puede verse a nivel resumido las consideraciones que se toman en cuenta cuando se hace la comprensión del negocio del cliente.

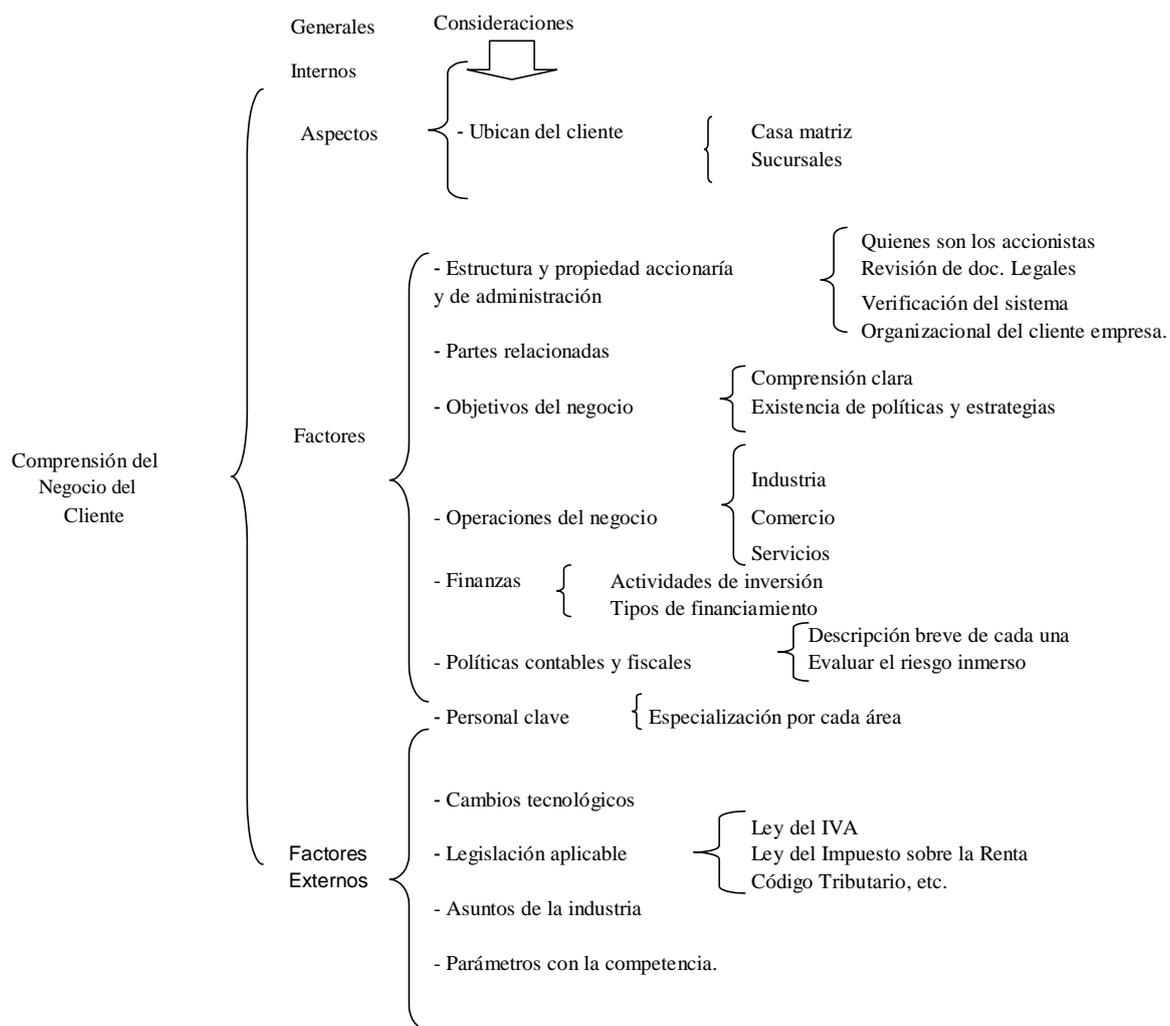


Ilustración 5

3.3.1 Comprensión del negocio del cliente

Al realizar un compromiso de auditoría fiscal se debe tener u obtener un conocimiento suficiente del negocio del cliente que nos permita identificar y comprender los hechos, transacciones y prácticas que, a juicio, pueden tener un efecto significativo sobre el compromiso adquirido.

3.3.1.1 Antecedentes del negocio

Es importante que se identifiquen los riesgos cuando se evalúan los antecedentes del negocio, con aquellos que se relacionan con aspectos legales y tributarios de la empresa, a continuación se propone como debe evaluarse:

Antecedentes del negocio		Valoración del riesgo		
Objetivo: Comprobar por medio de indagaciones con la gerencia y verificación de documentos, los aspectos legales y tributarios del cliente.				
Factores a considerar	Procedimiento o actividad	Alto	Medio	Bajo
Identificar si existen aspectos mercantiles y tributarios que puedan afectar en gran manera al compromiso adquirido.	Solicite la escritura de constitución y verifique la inscripción de la Sociedad fecha, número de libro, folio y su respectivo sello de legalidad, e indague si no existen modificaciones. - Solicite el formulario F-210 (formulario único de contribuyente) con el propósito de verificar que la dirección actual del cliente haya sido la misma que se reportó a la Administración Tributaria cuando se inscribió como contribuyente o en caso que exista modificación de dirección también haya sido informada.			

El auditor deberá concluir luego de identificar si existe riesgo respecto de los antecedentes del contribuyente, las actividades que desarrollará para administrar el riesgo, algunos de los probables riesgos que se puede identificar se detallan a continuación:

- Si al momento de hacer la revisión de la escritura de constitución, se identifica que se haya realizado el cambio en la razón social y esta no haya sido inscrita en el Centro Nacional de Registro, se tiene el riesgo de la integridad del negocio, por lo que el auditor debe hacer que el contribuyente realice las modificaciones de la escritura de constitución y las inscriba en el CNR.
- En caso que se detecte un incumplimiento respecto a informar a la Administración Tributaria de la ubicación del contribuyente o cambios en esta, cambios en la actividad económica, dirección de sucursales, etc., el auditor debe informar al contribuyente que corrija el incumplimiento encontrado, el cual deberá verificar en cada visita que éste se haya superado, en caso que no lo haga el contribuyente, el incumplimiento reportado debe ser sumariado con otros incumplimientos los cuales al finalizar la auditoría, el auditor verificará si exceden su materialidad y concluir si califica o no el dictamen.

Sin embargo el auditor puede encontrar diferentes riesgos que le conllevarán a establecer procedimientos para una adecuada administración del riesgo, los cuales realizará de acuerdo al giro del negocio y los riesgos encontrados.

3.3.1.1.1 Ubicación del cliente

Es importante identificar el área geográfica de la casa matriz y sucursales donde opera el cliente, y que se haya informado a la Administración Tributaria como lugar para oír notificaciones

Ubicación del cliente		Valoración del riesgo				
Objetivo: Verificar la dirección exacta y actual donde opera la empresa.						
Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Si	No	Alto	Medio	Bajo
Ubicación de la casa matriz	Verifique que el cliente haya informado a la Administración Tributaria en el formulario F-210 de la ubicación de la casa matriz y en caso que hubiese cambio de dirección también se haya informado dentro de los quince días hábiles siguientes.					
Informar si existen sucursales	Verifique que el cliente haya informado a la Administración Tributaria en el formulario F-210 si existen sucursales.					

Luego de haber verificado y concluido con las preguntas anteriores el auditor podrá detectar si existe algún incumplimiento por parte del contribuyente el cual deberá informar como debe superarlos y las medidas de acción que debe realizar para superar tal hallazgo, para luego verificar el auditor si este ha sido superado, resultando así una administración adecuada de tal incumplimiento.

3.3.1.1.2 Factores internos del negocio

El objetivo principal del conocimiento del negocio del cliente consiste en identificar y obtener una comprensión del proceso general administrativo y operacional fiscal

para ayudar a identificar controles efectivos en los que se pueda depositar confianza por parte del auditor.

Esta información nos ayudará a tener un mejor entendimiento del control interno, y se recopilan de diferentes fuentes individuales o una combinación de procesos tales como:

a) Estructura de propiedad y administración

Se debe tener bien identificada la estructura de propiedad del cliente tomando en cuenta los siguientes factores y a su vez se establece el procedimiento a seguir para el cumplimiento de esto o la identificación y valoración del riesgo:

Factores a considerar	Actividad o procedimiento	Valoración del riesgo				
		Hecho por	Ref	Alto	Medio	Bajo
Objetivos: Identificar y obtener información del proceso general del negocio del cliente.						
Se debe identificar de los accionistas del cliente, el porcentaje de composición del capital, accionistas, número de acciones y valor de las acciones, esto puede indagarse con el contador o la persona que en su caso haya sido asignada. Estructura organizativa. Bajo que régimen opera si es administrador único o	<ul style="list-style-type: none"> - Solicite al cliente la nómina de accionistas y los certificados de acciones que conforman el capital social, determinando el número de acciones, nombre de los accionistas, el porcentaje de participación y el capital invertido. - Verifique por medio del Libro de Registro de Accionistas, actas y realice el análisis comprobando que todo está de acuerdo a lo que establecen las leyes. - De la lectura efectuada a la 					

Factores a considerar	Actividad o procedimiento	Valoración del riesgo				
<p>tiene junta directiva, esto debe verificarse en la escritura de constitución</p>	<p>escritura de constitución verifique bajo que régimen opera si es administrador único o junta directiva verificando que se haya inscrito la credencial en el Centro Nacional de Registro.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Solicite el organigrama de la sociedad y verifique si está actualizado de acuerdo a las operaciones del negocio y que este autorizado por la alta administración. - Solicite las actas de Junta General de Accionistas donde se han hecho los nombramientos de Junta Directiva y de apoderados de la entidad cada vez que existan cambio ya sea en la Administración única o Junta Directiva esos deben inscribirse en el Centro Nacional de Registro para su acreditación. - Verifique si se ha informado a la Administración Tributaria respecto a la nómina de accionistas y la distribución de utilidades, 					

Factores a considerar	Actividad o procedimiento	Valoración del riesgo				
	<p>verifique que sean los mismos que se encuentren registrados en el libro de registros de accionistas.</p> <p>- Además verifique si se acreditó la personería jurídica del apoderado, por medio de poder certificado por un notario verifique que se haya informado el nombramiento por escrito, en forma clara e inequívoca, a la Administración Tributaria</p> <p>- Indague si existen manual de descripción de puestos y verifique si este aprobado por Junta Directiva.</p>					

El auditor al detectar riesgos en la estructura del cliente, debe tener presente que en el diseño de sus programas debe establecer procedimientos que le conlleven a contrarrestar el riesgo detectado, a continuación se exponen algunos ejemplos de riesgos que pueden ser identificados al evaluar la estructura del cliente en la planeación y como debe ser administrado:

- El auditor debe verificar que el libro de registro de accionistas este actualizado respecto de la nómina de accionistas, y que esta sea la misma que se ha informado a la Administración Tributaria, con su participación, número de acciones, valores. En caso que se haya identificado un incumplimiento debe

informarse inmediatamente al contribuyente de las medidas de acción que debe tomar para su corrección, en caso que sea renuente a aceptar tales sugerencias, el auditor debe considerarlo para la emisión de su informe.

- En caso que se encuentre un incumplimiento respecto a que no se informó a la Administración Tributaria de la acreditación del Apoderado de la compañía, el auditor debe informar al contribuyente que cumpla con la obligación formal, luego de esto el auditor debe verificar en cada visita que tal incumplimiento haya sido superado.
- Si al momento de hacer la evaluación de la estructura organizativa, se determina que existe ausencia del apoderado acreditado, el auditor debe verificar que se haya informado a la Administración Tributaria la persona que sustituirá tales funciones, en caso que no se haya realizado debe informarse al contribuyente que cumpla con tal incumplimiento, por su parte el auditor debe verificar que se realice

Luego de verificar en visitas posteriores que no se han superado algunos incumplimientos el auditor deberá, al finalizar la auditoría contar con una cédula de condiciones que no hayan sido superadas para tomar la decisión si la acumulación de estas excede su alcance y le puedan conllevar a emitir una opinión calificada.

b) Partes relacionadas

Es importante identificar las partes relacionadas de la compañía, así como la participación en cada una de ellas con sus respectivos porcentajes, identificar aquellas partes relacionadas que tiene influencia significativa dentro de la

compañía los cuales puedan considerarse que existe un riesgo, a continuación se expone algunas consideraciones que pueden ser tomadas en cuenta.

Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Valoración de riesgo				
		Hecho por:	Ref	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Verificar si la empresa tiene partes relacionadas y si estas influyen significativamente en la sociedad.						
Partes relacionadas	-Realice una entrevista con la gerencia para investigar si esta tiene relación con otra compañía.					
	- Indague con la gerencia el tipo de participación que posee con la parte relacionada, para comprobar si existe influencia significativa en las decisiones que toma la sociedad.					
	- Indague cual es el motivo por el cual la sociedad esta relacionada con otra y analice si es por razones comerciales o por motivos de inversión.					

Habiendo realizado un examen sobre esta etapa donde se verificó si existe relación intercompañía se debe la participación existente y está debidamente documentada se debe tener bien claro este proceso para conocer la relación por la cual están relacionadas ya que si es por razones comerciales debe existir una documentación cuidadosa de las transacciones que realizan, sobre todo cuando es un grupo de empresas que tienen diferentes tipos de operaciones se debe de elaborar una cedula e informar a la gerencia, y en las visitas posteriores monitorear los hallazgos para saber si el cliente ha realizado las correcciones respectivas.

c) Objetivos del negocio

El conocimiento de los objetivos más importantes del negocio por parte de la gerencia y de las políticas y estrategias establecidas para alcanzar esos objetivos provee una importante relación entre la comprensión de los estados financieros y las actividades principales de negocios que los sustentan y ayudan a desarrollar objetivos de servicio al cliente apropiados así como:

- Una clara comprensión de los objetivos clave de la gerencia pone en condiciones al auditor de analizar las necesidades del cliente y los requerimientos de servicios profesionales.

El auditor puede considerar algunos procedimientos que se proponen a continuación:

Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Valoración del riesgo				
		Hecho por:	Ref	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Tener un conocimiento claro sobre los objetivos que pretende alcanzar la sociedad.						
Objetivos del negocio	Verifique los documentos que contienen las políticas y estrategias del cliente para lograr los objetivos. Elabore una cédula comprobando con la gerencia acerca de los objetivos claves de la misma.					

De acuerdo a lo indagado se debe analizar si es posible que el cliente pueda lograr esos objetivos y mantener un monitoreo sobre la forma de lograr esos objetivos porque se puede caer en el error de que el cliente para lograrlo este involucrado en actividades ilícitas que pueda afectar el examen y con ello el prestigio del auditor.

d) Operaciones del negocio

Es importante comprender las operaciones del cliente, los aspectos más importantes son:

- La producción, distribución, ventas, y promoción, estas ayudan a identificar los tipos de transacciones y los saldos de cuentas significativos que se espera sean reflejados en los estados financieros, y a desarrollar objetivos de servicio al cliente apropiados.

Para identificar el riesgo se presentan algunos procedimientos que pueden ser considerados en la comprensión de las operaciones del negocio:

Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Valoración del riesgo				
		Hecho por:	Ref	Alto	Medio	Bajo
Objetivos: Conocer cuales son las Principales actividades del cliente						
Operaciones del negocio	<ul style="list-style-type: none"> - Realice una entrevista con la gerencia e infórmese sobre las actividades que realiza la compañía en la industria y aquellas que no formen parte del giro normal, identifíquelas con el propósito de saber si estas son lícitas. - De la escritura de constitución verifique la finalidad, para la cual fue constituida la compañía y compare con los aspectos considerados de la entrevista con la gerencia si existen algunas que no estén dentro del marco legal para la cual fue constituida. 					

e) Consideración de las finanzas en el conocimiento del cliente

Es importante conocer las fuentes de financiamiento con que cuenta la compañía para la ejecución de sus operaciones, permitiendo así identificar los factores claves que afectan el financiamiento y actividades de inversión, sus necesidades y capacidades para obtener financiamiento adicional. Este entendimiento puede ayudar a identificar las condiciones que originan dudas acerca de las posibilidades de la entidad de continuar como negocio en marcha. El entendimiento de las actividades financieras del cliente y su efecto sobre riesgos específicos al nivel de saldo de cuenta, son particularmente importantes cuando las transacciones requieren conocimiento especializado para entender su naturaleza y el impacto sobre los estados financieros.

A continuación se proponen algunas preguntas sobre factores a considerar en la evaluación de las fuentes de financiamiento que el cliente posee:

Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Hecho por:	Ref.	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Indagar sobre las fuentes de financiamiento de la compañía y actividades de inversión		Valoración del riesgo.				
Actividades de financiamiento	- Indague con la gerencia si posee fuentes de financiamientos como créditos para realizar sus actividades y solicite los mutuos hipotecarios para verificar las garantías hipotecarias o prendarías que la empresa ha dado para el otorgamiento de dichos préstamos, considerando la institución bancaria, plazo, la tasa					

Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Hecho por:	Ref.	Alto	Medio	Bajo
<p>Actividades de inversión</p> <p>Arrendamientos financieros</p>	<p>de interés y condiciones de pagos de los mismos.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Realice un análisis para verificar hasta que punto el cliente es capaz de cumplir con dichas obligaciones. - Verifique en los registros del cliente si esta posee inversiones en otras compañías, número de acciones porcentaje de participación y el nombre del inversionista. - Solicite los certificados de inversión para comprobar la existencia de las mismas. - Por medio de indagaciones con la gerencia verifique si la empresa posee arrendamientos financieros, en caso que hubieran solicite la escritura de compra venta. - Indague con la gerencia si existen préstamos con partes relacionadas y si existe un documento formal en el cual se haya establecido las condiciones del préstamo adquirido. 					

En caso que el auditor haya detectado diferentes riesgos en el desarrollo del programa propuesto debe decidir que criterio aplicar para valorarlo, a continuación se muestran algunos ejemplos respecto de posibles riesgos identificados:

- Puede darse el caso que el contribuyente no haya registrado todas sus obligaciones adquiridas por financiamiento externo, debido a que no les es conveniente informar el grado de endeudamiento adquirido, para ello el auditor debe verificar las fuentes de financiamiento de donde han provenido tales ingresos no justificados, y señalar al cliente que haga los registros correspondientes, lo cual debe verificar que se haya superado en sus próximas visitas.
- El auditor en caso de determinar que el contribuyente a adquirido bienes en arrendamiento, debe solicitar al cliente la escritura de compra-venta en el cual se especifique el arrendatario, descripción del bien, plazo, cuotas y tasa de interés, con el propósito de verificar su existencia, registros y las deducciones que se están registrando al gasto por las cuotas canceladas. Todo esto debe ser en cumplimiento con la Normativa Contable Internacional.

f) Políticas contables y fiscales

Es importante identificar las políticas contables y fiscales aplicadas por el cliente y cualquier cambio en esas políticas. Evaluando su razonabilidad en relación a normas internacionales de contabilidad y la sustancia económica de las transacciones, para ello se puede considerar:

- Describir aquellas políticas contables y fiscales que la administración ha adoptado para cumplir con la normativa contable internacional.

- Así como también identificar aquellas políticas internas establecidas por la administración.
- Debe haber un entendimiento de las políticas contables importantes del cliente que ayuden a desarrollar métodos efectivos para probar varios saldos de cuenta y errores potenciales.

Para la consideración de estos factores expuestos a continuación se proponen algunos procedimientos que pueden ser considerados por el auditor:

Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Valoración del riesgo				
		Hecho por:	Ref	Alto	Medio	Bajo
Objetivo: Indagar que existan políticas claras en relación a las Normas Internacionales de Contabilidad y su relación con aspectos fiscales.						
Normas Internacionales de Contabilidad Aspectos fiscales	<ul style="list-style-type: none"> - Verifique por medio del sistema de contable, si la empresa esta trabajando bajo Normas Internacionales de Contabilidad. -Solicite copia del sistema de contabilidad y verifique que esté legalizado. - Verifique si existe un manual de políticas fiscales en el cual se haya considerado los cumplimientos a los cuales está sujeto el cliente con la Administración tributaria. 					

El riesgo principal que el auditor puede detectar en este evaluación es la falta de políticas, contables y fiscales, lo cual no dará una seguridad de los controles

existentes que deben tener en los cumplimientos de obligaciones formales y sustantivas, así como la técnica contable que debe aplicarse en los registros contables, de esta manera el auditor podrá tener un entendimiento básico y estar conciente e informar al cliente sobre los hallazgos para que este realice las modificaciones necesarias y dar un seguimiento a las correcciones realizadas y tomar en cuenta esto último para la emisión del informe y dictamen fiscal

g) Evaluación de perfiles de puestos para la identificación de riesgos

La identificación de perfiles importantes de la empresa y de contabilidad, se debe considerar lo siguiente:

Si existe personal calificado apropiadamente para llevar a cabo las responsabilidades asignadas en la gerencia, personal de contabilidad y otro personal sin experiencia y con falta de entrenamiento pueden no estar en condiciones de realizar sus tareas en forma competente. Si tales personas realizan o tienen responsabilidades de supervisión dentro del proceso fiscal y contable, se puede concluir que no se debe confiar en ciertas actividades de control, para ello se recomienda lo siguiente:

Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Valoración del riesgo				
Objetivos: Indagar si el cliente tiene el personal adecuado en cada puesto.		Hecho por:	Ref.	Alto	Medio	bajo
Personal Administrativo	-Verificar si existe una adecuada segregación de funciones y que éstas se cumplen eficientemente.					
Personal Contable	- Solicite los expedientes del personal de contabilidad para verificar si la función					

	<p>que realiza esta acorde al perfil del puesto.</p> <p>- Detalle en una cedula como esta integrado el departamento contable e identifique los puestos claves de captura de información.</p>					
--	--	--	--	--	--	--

El riesgo que el auditor puede encontrar en los perfiles importantes del contribuyente que exista personal que no este capacitado para desarrollar sus funciones o que no tenga la experiencia necesaria para cumplir con sus obligaciones, así como el conocimiento técnico necesario como por ejemplo: Desconocimiento de la Normativa Tributaria, Mercantil y Contable Internacional, lo cual podría llegar hacer que el contribuyente reincida en incumplimientos por falta de conocimiento.

En caso que el auditor detecte esto en el personal de la entidad, debe actuar con mucho escepticismo profesional, esto le permitirá administrar mejor el riesgo.

3.3.1.2 Factores externos del negocio

Se puede obtener la información relativa a los asuntos específicos en materia fiscal de las actividades que el cliente desarrolla para considerar los riesgos que pueden existir en determinado momento esto incluye situaciones relacionadas con:

a) Cambios tecnológicos

Es importante identificar los cambios tecnológicos que se den durante el periodo de ejecución de la auditoría y el posible efecto que esto puede tener en la información que se genera para los registros contables.

b) Legislación aplicable a la empresa

Con el fin de planear el trabajo de auditoría, necesitamos obtener una comprensión general del marco regulatorio y legal aplicable a la entidad y la industria y la forma como la entidad cumple dentro de ese marco.

En la obtención de dicha comprensión, se puede reconocer particularmente que algunas leyes y regulaciones pueden tener un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad. La falta de cumplir con ciertas leyes y regulaciones puede originar que la entidad cese sus operaciones por resoluciones de la Administración Tributaria o puede llamar la atención acerca de las posibilidades de la entidad de continuar como negocio en marcha.

c) Parámetros con la competencia

Se debe comparar la información de los estados financieros del cliente con información similar de otras entidades que operen en la misma industria o comparar otros elementos comunes. Esa comparación de información de estados financieros puede identificar desviaciones del promedio en sentido positivo o negativo. También provee información que posibilita que consideremos posibilidades futuras basadas en tendencias, ubicación con relación a la competencia y otros factores. Los niveles marcados por la competencia pueden formar una parte integral de los procedimientos preliminares o analíticos sustantivos en ciertas situaciones.

A continuación se propone los factores externos que deben considerarse y las actividades a realizar para la identificación y valoración del riesgo.

Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Valoración del riesgo				
		Hecho por:	Ref.	Alto	Medio	Bajo
Objetivos: Verificar todos los factores externos que puedan conllevar un riesgo para el cliente.						
Cambios tecnológicos	Indagar si el cliente ha realizado cambios en sus sistemas de información para comprobar que estos están siendo usados adecuadamente y no representan un riesgo para la firma en cuanto a la captura de registros contables y la generación de información financiera fiscal.					
Leyes aplicables	Luego de haber identificado la reglamentación aplicable a la industria del cliente, realice una entrevista con la gerencia para indagar sobre la legislación bajo la cual esta sujeta la empresa y prepare una cédula de las mismas, analice si la empresa tiene conocimiento amplio de los cumplimientos a los cuales esta sujeto el cliente.					
Parámetros con la competencia.	- Indague con la gerencia si tiene parámetros respecto a la competencia, en que nivel se encuentra respecto de ellos, para analizar si posee algún riesgo significativo con respecto a la comercialización de sus productos o prestación de servicios.					

Factores a considerar	Actividades o procedimientos	Valoración del riesgo				
		Hecho por:	Ref.	Alto	Medio	Bajo
Objetivos: Verificar todos los factores externos que puedan conllevar un riesgo para el cliente.						
	- Indague con la gerencia sobre sus clientes potenciales que posee para verificar si por la competencia ha perdido clientes y por ende han bajado sus ventas significativamente.					
Comprensión del ambiente de control.	Indague sobre los sistemas de control que posee el cliente para corroborar que son los adecuados de acuerdo a lo establecido en las leyes y reglamentos fiscales.					

El auditor luego de haber identificado si existen riesgos en la evaluación de factores externos debe considerar la importancia de la administración de dichos factores, para ello se proponen algunas consideraciones que pueden ser tomadas en cuenta en la ejecución de la auditoría:

Cambios Tecnológicos: Con el paso del tiempo la tecnología cambia, el auditor deberá estar en constante actualización, lo cual le haga más comprensible los sistemas y programas contables, más sin embargo si no fuera posible su adecuada comprensión, el auditor deberá apoyarse en el trabajo de un especialista, disminuyendo de ésta forma el nivel de riesgo de detección que pueda existir en un compromiso de auditoría fiscal.

Leyes aplicables: En cuanto a este factor externo, el auditor deberá contar con un criterio común actualizado de la aplicabilidad adecuada de las diferentes leyes relacionadas con las operaciones del cliente, partiendo de lo anterior el auditor estará

en la capacidad de poder identificar incumplimientos, los que serán comunicados inmediatamente a la gerencia.

Parámetros con la competencia: con el proceso de globalización de la economía las empresas han entrado en un mercado competitivo, ante el cual deberá competir, el auditor tomara en cuenta para la disminución de riesgos, el tipo de estrategia que el cliente esta utilizando para tal objetivo, los procesos de producción, la adquisición de la mercadería y otros eventos no lícitos, por Ej. Contrabando de mercadería, sobre los cuales el auditor emita una opinión no razonada de tales eventos

En conclusión, si se han identificado riesgos específicos que puedan afectar en la ejecución de la auditoría debe preparase una cedula resumen que permita al equipo de auditoría enfocar pruebas de doble propósito en las áreas de mayor riesgo.

3.3.2 Comprensión del ambiente de control interno fiscal

El auditor debe obtener el suficiente conocimiento de los sistemas de control interno fiscal de los clientes a ser auditados, ésto encaminado a detectar riesgos y desarrollar un plan de auditoría que cubra dichos riesgos.

La evaluación del riesgo de asociación e inherente y las actividades realizadas en esta etapa ayudaran a la identificación de riesgos específicos que están asociados con aspectos particulares de las operaciones del cliente por ejemplo: procesos analíticos preliminares.

Con los riesgos determinados en esta etapa de evaluación, el auditor puede desarrollar un plan de auditoría fiscal, tomando como base los riesgos determinados en la identificación de los rubros de carácter fiscal considerados como críticos, lo anterior conlleva al desarrollo de un proceso de evaluación de riesgo, que permita

responder a una serie de preguntas relativas a la existencia de factores, que son considerados como indicadores de mayor probabilidad de riesgo sobre todo aquellos procedimientos de control implementados por la empresa que contribuyan a disminuir el riesgo en las obligaciones formales o sustantivas.

A continuación se propone un cuadro sinóptico de la comprensión del control interno fiscal.

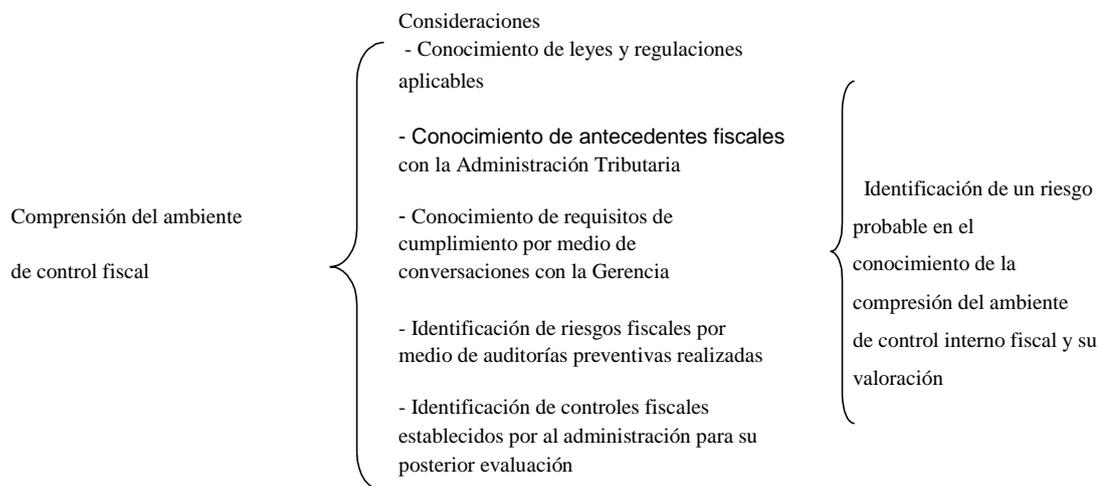


Ilustración 6

Para obtener un entendimiento del control interno fiscal, el profesional deberá tomar en consideración lo siguiente:

- Identificar las leyes y regulaciones, que apliquen a la industria que se va auditar.
- Conocer los antecedentes fiscales que tenga la compañía con la Administración Tributaria, con el propósito de identificar si no existen contingencias fiscales que pudieran afectar la opinión del auditor.

- El conocimiento relacionado con los requisitos de cumplimiento especificados y obtenidos a través de contratos anteriores, verificando así las medidas de acción que ha tomado la administración.
- Obtener conocimiento sobre los requisitos de cumplimiento específicos obtenidos por medio de conversaciones con el personal gerencial los auditores internos, los asesores internos y externos.
- Conocer si existen auditorías preventivas por parte del auditor interno en cuanto a los controles fiscales y conocer las medidas de acción tomadas por la dirección del cliente.
- Tener conocimiento acerca de los requisitos de cumplimiento específicos obtenidos a través de pláticas con los individuos adecuados fuera de la entidad como por ejemplo los auditores externos anteriores, auditores anteriores tributarios.
- El grado en que se cumplen las obligaciones tributarias en cada componente.
- Obtener un entendimiento de los procesos de facturación y compras, ventas comprendiendo el ciclo completo desde su emisión hasta su cobrabilidad o pago.
- Identificar las personas responsables de preparar las declaraciones de IVA, Pago anticipado y Renta, así como su adecuada revisión y controles para su preparación.
- Tener conocimiento si existe un control de fechas específicas para la presentación y pago de las declaraciones.

A continuación se proponen algunos procedimientos que pueden ser considerados para hacer el entendimiento del control interno fiscal:

Procedimientos del ambiente de control interno fiscal	Hecho por	Ref.	Alto	Medio	Bajo
<p>Objetivos:</p> <p>Identificar sobre las leyes y regulaciones que le aplican a la industria del cliente y su cumplimiento en cada una de ellas.</p>					
<p>1. Puede considerar elaborar una cédula que contenga información relevante sobre los antecedentes del cliente solicitando el expediente del contribuyente a la Administración Tributaria e identifique si puede existir un riesgo en el compromiso adquirido que el cliente no lo tenga identificado.</p>					
<p>2. Verifique si el cliente posee una calendarización de sus obligaciones formales y sustantivas a cumplir como contribuyente, con el objetivo de tener buenos controles con relación a sus obligaciones formales y sustantivas.</p>					
<p>3. Verifique los informes de los auditores anteriores a fin de asegurarse si han habido incumplimientos que afecten su opinión y reputación en caso de que estos no hallan sido subsanados.</p>					
<p>4. Verifique si existen auditorías preventivas efectuadas por parte de auditoría interna referente a el control interno fiscal.</p>					
<p>5. Indague sobre las medidas tomadas por la alta gerencia sobre los informes emitidos por auditoría interna ante los incumplimientos encontrados.</p>					
<p>6. Identifique el ciclo de la facturación de la empresa verificando si existe algún riesgo de que existan ventas que no sean facturadas, además asegúrese que las características de los comprobantes y facturas cumplan con los requisitos</p>					

Procedimientos del ambiente de control interno fiscal	Hecho por	Ref.	Alto	Medio	Bajo
establecidos por la ley.					
7. Identifique si existen controles adecuados de resguardo de documentos legales importantes, ejemplo: facturas, Ccf, notas de remisión, notas de debito y crédito, transacciones contables y documentación anexa.					
8. Identificar acerca de la capacidad del personal encargado de controlar y elaborar las declaraciones de IVA Pago a Cuenta-Renta así como su adecuada supervisión.					
9. Por medio de indagaciones corroborativas verifique si la compañía cuenta con controles internos fiscales que permitan dar una confiabilidad de la información presentada a la Administración Tributaria					

3.3.3 Comprensión del ambiente de control contable

Para poder identificar los riesgos específicos asociados con el proceso de contabilidad y poder realizar un plan de auditoria fiscal eficiente, el auditor debe obtener una comprensión de los principales sistemas contables en los que se procesa información de carácter fiscal.

Entre estos se puede mencionar: sistema de control de inventarios de mercaderías y activos fijos, compras y ventas, gastos, etc.

La comprensión del proceso contable se inicia a partir de la identificación del procesamiento de las operaciones contables en la empresa, si son realizadas en forma manual o por procesamiento electrónico de datos, volumen de operaciones, etc.

La clasificación del uso de la computadora debe ser realizada en la planeación de la auditoría para determinar si se necesitara ayuda de especialistas, el auditor para llevar a cabo la clasificación se deben considerar los siguientes criterios:

- La complejidad del ambiente de las computadoras y la importancia de los sistemas de computación para el negocio
- Para el entendimiento del proceso contable se tiene que identificar de que manera el sistema de información del negocio respalda las clases de transacciones de tal forma que se pueda comprender lo siguiente: como se inician las transacciones, como se procesa la información desde el inicio hasta llegar a los Estados Financieros. Una lectura comprensiva de esto ayudara a identificar factores de riesgo fiscal relacionado con los sistemas de contabilidad. Por ejemplo que los procesos de revisión y control sean mínimos o que no sean efectivos, que el estado general de los sistemas contables y los registros sea pobre lo que estaría denotando que existe un ambiente propicio para la existencia de errores intencionales.

Para la identificación probables riesgos que pudieran existir en la comprensión del control contable se propone los siguientes procedimientos a realizar los cuales están a consideración del auditor por el tamaño u operaciones de la entidad a auditar:

El auditor puede considerar la forma propuesta para la evaluación del control contable.

Comprensión del proceso de contabilidad	Si	No	Alto	Medio	Bajo
1. ¿Carece la empresa de un sistema contable debidamente autorizado? 2. ¿Los libros legales contables están debidamente autorizados por un Contador Público autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría y Auditoría? 3. ¿Carecen los documentos de contabilidad de un resguardo adecuado? 4. ¿Existe algún riesgo en el procesamiento de las operaciones? 5. ¿Se tienen dificultades para identificar los principales sistemas de aplicación? 6. ¿Existen dificultades para estimar el volumen mensual de las transacciones que realiza la empresa? Resuma los riesgos identificados y la respuesta en el formato para evaluación del riesgo					

El auditor debe resumir los riesgos identificados los cuales le permitirán definir si su alcance es tal que cubra los riesgos o los incremente.

3.3.4 Importancia de los indicadores de riesgo tributario

La evaluación del riesgo debe realizarse a cada cuenta, rubro o componente para identificar posibles irregularidades fiscales o áreas de riesgo.

En el estudio y evaluación del riesgo tributario debe considerarse que el contribuyente efectúa diversas actividades con diferentes organizaciones y criterios administrativos, distintos sistemas contables y procedimientos de control, por consiguiente el enfoque del sistema debe ser visto de diferentes circunstancias específicas es por ello que los indicadores por relaciones tributarias, presentan la

relación entre sí dependiendo de los factores de los estados financieros que sean considerados para su evaluación, para una mayor comprensión, a continuación se muestra en forma de diagrama la clasificación de los indicadores tributarios

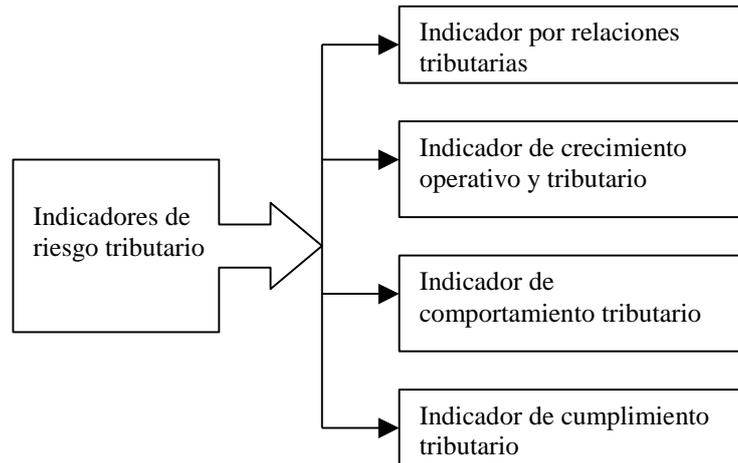


Ilustración 7

3.3.4.1. Indicadores por relaciones tributarias

Presentan la relación entre sí de ingresos, costos y gastos, ventas, compras, débitos y créditos.

CRITERIOS A EVALUAR
IVA
Relación débito – Crédito = DEB. FISC. / CRED. FISCAL
Sí el resultado de esta relación es mayor a uno puede ser considerado como normal, en caso que sea menor se debe a que los créditos son mayores que los débitos, lo cual debe ser considerado para el auditor un indicador de riesgo, debido a que las compras están resultando mayores que las ventas lo cual debe explicarse exhaustivamente. Sin embargo puede existir la excepción en caso que sea exportador.
Relación ventas – Compras = VTAS. TOTALES / COMPRAS TOTALES

CRITERIOS A EVALUAR

IVA

Relación exportaciones – Ventas = EXPORT. / VENTAS TOTALES

Cuando el factor de este índice resulta ser mayor, el auditor debe asegurarse de que el cliente sea un exportador, de lo contrario debe justificarse porque las exportaciones son mayores que las ventas totales cuando no ha sido calificado como exportador.

Relación exentas – Ventas = VTAS. EXEN. / VTAS. TOTALES

El resultado debe ser en la mayoría menor a uno, debido a que son pocos los contribuyentes que tienen ventas exentas, a excepción que sea una entidad educativa.

Importancia del remanente de crédito

Es importante el control que se tenga en el remanente del crédito fiscal, ya que los exportadores tienen el beneficio fiscal que les permite reclamar su devolución, por lo que están sujetos a una revisión fiscal por parte de la Administración Tributaria. En caso de los exportadores el remanente del crédito que comúnmente se maneja es más elevado que un contribuyente que vende localmente.

RENTA

Índice de utilidad de operación = RTA. IMP. / TOTAL RTAS. GRAVADAS

Establece el nivel de incidencia del impuesto computado, en relación a las rentas gravadas.

Rentabilidad de la inversión = RTA. IMP. / TOTAL ACTIVO

Establece el nivel de incidencia del impuesto computado en relación a los activos del contribuyente.

Rendimiento impositivo = IMP. COMP. / TOTAL VTAS. GRAVADAS

Las relaciones entre datos tributarios casi siempre revelan elementos importantes en esta ocasión si relacionamos el impuesto sobre las compras y las ventas gravadas obtendremos un factor, el cual nos muestra el grado en que el contribuyente ha declarado íntegramente sus ingresos, en este caso el factor tendrá que ser siempre menor que uno. También muestra cuanto se pagó de impuesto por cada colón vendido.

Importancia Costos – Gastos = CTOS. Y GTOS. DEDUC. / TOTAL RTAS. GRAVADAS

En este índice tiene una relación directa entre costos y gastos deducibles y rentas gravadas revela el valor de las deducciones realizadas por cada colón de renta gravada obtenida en el periodo declarado por el contribuyente.

Índice de utilidad bruta = VTAS. TOTALES – COSTO VTAS.

A través de este índice se puede analizar de forma más comprensiva la utilidad bruta obtenida por el contribuyente en el periodo declarado y sus cálculos hasta la conclusión en la utilidad neta o imponible.

Importancia de la devolución Renta

Para la devolución de renta se tiene que considerar algunos elementos muy importantes, por Ej. Si la empresa no ha incurrido en emisión de documentación de gastos deducibles ficticios que no forman parte de las operaciones normales del negocio, si no que provienen de otras fuentes no permitidas por la Administración Tributaria, pero que no fueron identificados, es un factor de riesgo.

IVA – RENTA

Diferencia en compras Renta e IVA

Siempre debe existir una relación razonable entre los costos y gastos mensuales contabilizados, con el crédito fiscal de las compras, en caso que al resultar determinar los créditos de las compras realizadas mensualmente no resulten el crédito declarado en IVA este puede resultar por compras o gastos que no son gravados de IVA.

Diferencia en Ingresos Renta e IVA

En caso que resulte diferencias entre lo declarado en los ingresos de IVA con el Pago anticipado, debe justificarse adecuadamente las variaciones obtenidas, de no existir explicación o justificación alguna esto da la pauta de la existencia de un riesgo tributario.

3.3.4.2. Indicadores de crecimiento operativo y de tributación

Los indicadores de crecimiento operativo indican en que medida se han incrementado o disminuido las operaciones del contribuyente, los cuales se miden tomando como base el año anterior, es decir se que se deben analizar las variaciones de las operaciones del contribuyente, por ejemplo: ingresos, costos y gastos, ventas, compras, créditos y débitos con relación al año anterior.

El resultado de esto se muestra en los indicadores de tributación, ya sea que sus tributos incrementen o disminuyen.

CRITERIOS A EVALUAR
IVA
Crecimiento de las ventas totales
Crecimiento de las compras totales
Crecimiento de los débitos totales
Crecimiento de los créditos totales
Crecimiento de las exportaciones
Crecimiento de las ventas exentas
Crecimiento del remanente de crédito
Crecimiento del impuesto pagado
RENTA
Crecimiento Renta Gravada
Crecimiento de Costos y gastos totales
Crecimiento de Gastos de Administración
Crecimiento de Gastos de venta
Crecimiento de Gastos financieros
Crecimiento de Renta Imponible
Crecimiento del Impuesto Computado
Crecimiento Devolución Renta

3.3.4.3 Indicadores de comportamientos tributarios

Indica las infracciones tributarias cometidas por el contribuyente por incumplimiento a las obligaciones formales y sustantivas impuestas por la ley y las correcciones a las deficiencias realizadas en forma voluntaria.

CRITERIOS A EVALUAR
<p>IVA Y RENTA</p> <p>Deficiencia sustantiva: Esto se debe a que el contribuyente haya pagado menos en su obligaciones con el fisco con relación a lo que muestran sus registros contables.</p> <p>Deficiencia formal: La deficiencia formal resulta de que el contribuyente no haya presentado sus declaraciones ya sea que tenga impuesto a pagar o no, además que cumpla con las obligaciones formales en los documentos y registros, o que no haya cumplido con informar a la Administración Tributaria de sus obligaciones formales.</p> <p>Sin deficiencia : Esto resulta de que no existen incumplimientos con la Administración Tributaria</p> <p>Corrigió: Por ejemplo puede darse que el contribuyente corrigió los incumplimientos que el auditor fiscal haya observado en su dictamen e informe fiscal.</p> <p>No corrigió: Por ejemplo puede darse que el contribuyente no corrigió los incumplimientos que el auditor fiscal haya observado en su dictamen e informe fiscal.</p> <p>Corrigió parcialmente: Significa que el contribuyente pudo haber corregido algunos incumplimientos informados por el auditor fiscal.</p>

3.3.4.4 Indicadores de cumplimiento tributario

Indica si el contribuyente presentó su declaración o no y de existir pago que se haya enterado a la Administración Tributaria, o sea que se considera el cumplimiento de sus obligaciones tanto formales como sustantivas.

CRITERIOS A EVALUAR
IVA

Omisión IVA

RENTA

Omisión Renta

Omisión pago a cuenta – Impuesto retenido

Mientras más alto sea el riesgo que cause un contribuyente, mayor será la atención que se deberá considerarse en él.

Sin embargo debe tenerse en cuenta que los criterios que se han aplicado a los indicadores, no constituyen la totalidad de criterios que deben considerarse, esto dependerá de las operaciones del contribuyente.

3.3.4.5 Realizar procedimientos analíticos preliminares para la identificación de riesgos

Se realizan procedimientos analíticos preliminares al planear el trabajo de auditoría con el objeto de obtener una comprensión general del contenido de los Estados Financieros y cambios operacionales o contables significativos que puedan haber ocurrido desde la ejecución del trabajo de auditoría previo. Tales procedimientos familiarizarán al auditor con la liquidez y rentabilidad del cliente y le ayudará a determinar el alcance de la prueba. Al hacer los procedimientos analíticos preliminares el auditor busca cambios inusuales en los Estados Financieros, o la ausencia de cambios esperados, para identificar riesgos específicos o errores significativos.

Los procedimientos analíticos preliminares también amplían la comprensión del negocio del cliente y ayudan a identificar asuntos que pongan en duda la habilidad del cliente de continuar como negocio en marcha.

Los procedimientos analíticos preliminares se efectúan mediante la comparación financiera intermedia más reciente preparada por el cliente con la del ejercicio anterior. En caso que se tenga un cliente que no prepare información financiera intermedia se puede obtener información de los balances de comprobación, a la fecha de la evaluación de los procedimientos analíticos preliminares, los cuales deben compararse con los resultados del ejercicio anterior.

3.4 La evaluación y valoración del riesgo a nivel de áreas críticas

La evaluación del riesgo asociado con los estados financieros y las actividades que se puedan desarrollar en esta etapa ayudan al auditor a identificar aquellos riesgos específicos que están asociados con los estados financieros, aunque el auditor realice un trabajo de atestar, siempre es importante que identifique aquellas áreas críticas que probablemente tengan riesgos y le puedan afectar al momento de opinar.

Los riesgos a nivel de rubro de los estados financieros siempre están relacionados con la auditoría fiscal, ya que con los registros fiscales afectan una o varias de las afirmaciones de la gerencia (existencia y ocurrencia, integridad, derechos y obligaciones, medición, valuación, presentación y revelación), los errores más comúnmente detectados por los auditores en los rubros más importantes de los estados financieros, se convierten en posibles riesgos y pueden servir de parámetros para el auditor. A continuación se presentan ejemplos de la evaluación del riesgo en áreas críticas más importantes de los estados financieros:

TRATAMIENTO DE RIESGOS ESPECIFICOS POTENCIALES, EN UNA AUDITORÍA FISCAL	VALORACION DEL RIESGO
EFFECTIVO Objetivo: Verificar la integridad y exactitud de los renglones de los estados financieros que revelan el efectivo de la Entidad	

Riesgo Potencial Identificado	Actividad o Procedimiento	Alto	Medio	Bajo
1. Que no se incluya en los estados financieros, todas las disponibilidades con que cuenta la Empresa	Revisar Estados de cuenta bancarios y las conciliaciones respectivas de cada una de las cuentas con que cuenta la empresa y corte de efectivo al final del periodo, determinando que estén debidamente registrados			
2. Saldo mostrados en los estados financieros que sean incorrectos	Solicite confirmaciones de saldos bancarios y verifique saldos por cada una de las cuentas a nombre de la empresa y el efectivo respectivo del periodo de revisión			
CUENTAS POR COBRAR				
Objetivo: Identificar la existencia real de cuentas por cobrar, considerando lo siguiente: antigüedad de saldos, subvaluación de las mismas y provisión por incobrabilidad.				
1. La gerencia puede inflar las cuentas por cobrar y las ventas al final del periodo, registrando ventas de productos no enviados, resultando así cuentas por cobrar ficticias.	Llevar a cabo una revisión de cartera de cuentas por cobrar y realizar confirmaciones con clientes sobre los saldos presentados por la gerencia y revisar el movimiento de inventario			
2. Revisar la facturación para fin de año, con el propósito de verificar que todas las cuentas por cobrar queden registradas	Verificar al final del año en los registros contables, que todas las operaciones de cuentas por cobrar estén registradas adecuadamente e íntegras			
3. Probar los controles para ciertos de errores potenciales y si los controles son efectivos reducir los procedimientos sustantivos relacionados	Realizar cálculos aritméticos relacionados con la antigüedad de saldos de cuentas por cobrar y obtener una apreciación razonable			
4. Adopción de estrategia de confiabilidad en los controles para reducir la extensión de las pruebas sustantivas incluidas en la confirmación de cuentas por cobrar.	Evaluar mediante monitoreo de controles internos de la empresa el grado de tolerancia que puede dársele a una prueba sustantiva encaminada a la confirmación de cuentas por cobrar			
5. Revisión de la antigüedad de saldos de cuentas por cobrar, este control puede detectar facturas ingresadas en los registros contables en forma inexacta	Determine una muestra y examine exhaustivamente el saldo de cuentas contenidas en dicha muestra, verificando la exactitud de los saldos presentados por la Gerencia.			
6. Monitoreo de los ingresos de caja, este control puede asegurar que todos los ingresos son depositados íntegramente	Para el monitoreo de los ingresos de cuentas por cobrar, obtenga una muestra de las boletas de depósito de caja u otros documentos similares esto en base al alcance establecido, para luego verificar si existen errores que			

	excedan la materialidad planeada, ampliar el alcance de la muestra, verifique su adecuado registro.			
7. Aprobación de todos los débitos a ventas y las bajas de las cuentas por cobrar, esto asegura que no se efectúen débitos a ventas no autorizadas	Realizar verificación de débitos a ventas no autorizadas y valide su aplicación, si procede, actualice cálculos para su mejor juicio.			
INVENTARIOS				
Objetivo: Determinar la existencia y propiedad de los inventarios, su valuación y tratamiento de los ajustes correspondientes.				
1. Que existan inventarios presentados en los estados financieros y no sean propiedad de la Empresa que se tengan en consignación	Verifique las facturas y documentos que amparan las compras de inventarios y cerciorese que estén adecuadamente registradas			
2. En lo que se refiere a la afirmación de revelación existe el riesgo de que la Empresa tenga pignorado los inventarios o parte de ellos y por alguna razón no los revele en las notas a los estados financieros.	Realice una revisión a las notas de los estados financieros, si no existe revelación alguna de contingencia de inventarios indague a través de la gerencia cuales son las causas de la no revelación			
3. Los ajustes a un inventario físico puede indicar un riesgo incrementado con relación al registro contable de los inventarios	Lleve a cabo una evaluación, sobre la base del método de evaluación aplicado en la empresa que este de acuerdo a la legislación tributaria y el autorizado, tome en cuenta los desperdicios de materia prima. Verifique posteriormente el adecuado registro de los respectivos ajustes			
4. Las cantidades de inventario pueden estar infladas para cubrir robos, cuando inventarios de un valor alto, un tamaño pequeño y fácilmente vendibles es recontado por el personal del cliente responsable de la custodia del inventario	Mediante pruebas selectivas realice una verificación de los procesos de control aplicados por la empresa desde el ingreso y compra de mercadería hasta su adecuada baja del inventario			
5. Las cantidades o valores de inventario pueden estar equivocados debido a que el auditor no posee el adecuado conocimiento para probar las cantidades o valores	Mantener supervisión del trabajo continúa de los colaboradores a manera de disminuir el margen de riesgo de detección, inmerso en un trabajo de auditoría fiscal y en caso específico disminuir la posibilidad de dar por aceptado valores o cantidades de inventario equivocados			
6. El tratamiento que se le de a la	Cerciorese que la empresa este			

mermas o pérdidas de los inventarios debe cumplir con la normativa tributaria	dando tratamiento a las pérdidas y mermas de inventario de acuerdo a la normativa tributaria, Art. 193 Código Tributario y Art. 81 Reglamento de Aplicación. Se puede contratar los servicios de un especialista para medir o valorar los inventarios.			
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO				
Objetivo: Verificar que la entidad este aplicando correctamente los registros por la amortización del gasto correspondiente al ejercicio de revisión				
Los gastos pagados por anticipado generalmente no son rubros muy materiales en muchas empresas, y la afirmación con la que existe mayor riesgo en este rubro es la presentación y revelación, por lo que se deben realizar procedimientos que cubran esta afirmación	Verifique que la Empresa presente en los estados financieros adecuadamente el importe de las amortizaciones de gasto correspondientes y que no sean sobrevaluados, verifique tal afirmación a través de registros auxiliares y otros controles extracontables			
ACTIVO FIJO				
Objetivo: Determinar la existencia de activos fijos propiedad de la empresa y el método de depreciación a aplicar				
1. Los activos fijos pueden incluir ítems que no sean propiedad de la Entidad	Para propósitos de comprobar la propiedad de la Entidad en cuanto al activo fijo se examinarán las escrituras de compra venta o títulos de propiedad de los bienes, que evidencien su legal posesión			
2. Que se estén presentando en los estados financieros activos que realmente ya no existen	Obtenga del reporte de activo fijo, una muestra de bienes significativos e importantes, de años anteriores y verifique su real existencia, realice una inspección física para afirmar que los activos existen y son controlados por el cliente y de los resultados obtenidos coteje con los registros auxiliares contables a fin de identificar aquellos que no estén registrados o que ya no existan			
3. Que existan transacciones registradas en este rubro que se este depreciando bienes que no son de la Empresa	Obtenga una muestra de activos fijos e identifique el valor de depreciación correspondiente a cada uno de ellos, tomando en cuenta que los bienes son propiedad de la entidad			
4. Que la entidad este depreciando sus bienes de acuerdo al método permitido por la normativa tributaria del país.	Verifique que la Empresa este aplicando para cálculo de las depreciaciones de activo fijo bajo los métodos aceptados por la			

	Administración Tributaria, realice cálculos aritméticos.			
CUENTAS POR PAGAR				
Objetivo: Confirmar la exactitud e integridad de los saldos de cuentas por pagar presentadas en los Estados Financieros de la Entidad.				
1. Exactitud e integridad de los registros contables de cuentas por cobrar	Revisar los documentos que sustentan las compras como parte del proceso de firmas de cheques, además de proveer seguridad con respecto a la validez, este control también provee seguridad relativa a la exactitud de los registros a través de asegurar que el monto correcto es cargado a la cuenta de compras apropiada			
2. Puede existir la posibilidad de que algunos pasivos no hayan sido registrados y que otros que están registrados no pertenezcan a la entidad	Examine a través de registros contables el saldo y validez de las cuentas por pagar, verificando que efectivamente son deudas a cargo de la entidad exclusivamente. Para ello habrá que realizar confirmación de saldos con proveedores y acreedores de bienes y servicios.			
3. Pueda ser que no se hayan registrado las obligaciones que se tengan con La Administración Tributaria sean estas: retenciones, débitos fiscales, renta y otras contingencias por resoluciones.	Verifique a través de notificaciones y resoluciones enviadas por la Administración Tributaria a la entidad si existen este tipo de obligaciones y en su defecto solicite estado de cuenta tributario a la Dirección General de Impuestos Internos.			
GASTOS DE OPERACIÓN				
Objetivo: Identificar prioritariamente sobrevaluaciones de gastos de operación y partidas no justificadas.				
1. Los costos de sueldos y salarios pueden ser sobrevaluados por haberse efectuado gastos fraudulentos	El auditor deberá considerar seleccionar una muestra de la nomina de empleados y revisar la integridad y validez directamente con los empleados y la gerencia.			
2. Puede existir una diversidad de partidas no justificadas que correspondan a periodos anteriores que se encuentren registradas como gastos del ejercicio en revisión.	Seleccionar una muestra de partidas de gasto con el propósito de identificar que todas se encuentren debidamente justificadas y correspondan al periodo auditado.			
3. Pueden registrarse gastos que no forman parte del giro de las operaciones de la Entidad	Examine una muestra de gastos y determine, de acuerdo al giro normal de la empresa, si son aplicables para dicho giro.			
4. Revisión de los estados de los	Verifique de forma exhaustiva			

proveedores y de las conciliaciones, este registro puede identificar errores en el registro de facturas de compra	que los gastos por compra de mercadería sean registrados de acuerdo a la factura correspondiente.			
5. Los errores más comunes en gastos acumulados están relacionados con la integridad, por lo que se incrementa el riesgo de que no se encuentran registrados todos los pasivos existentes	Realice proceso confirmatorio de gastos acumulados y en su defecto una búsqueda de pasivos no registrados por medio de pagos posteriores esto ayudará a disminuir el riesgo.			
VENTAS				
Objetivo: Identificar riesgos potenciales de ventas o ingresos, considerando la integridad de los mismos, posibles omisiones y concluyendo con los resultados de la Entidad				
1. La gerencia puede inflar las ventas al final del año registrando ventas no enviadas o ventas en consignación como ventas efectivas o registrando ventas ficticias	Revisar en registros o libros auxiliares el detalle de la ventas del período y dar énfasis a operaciones o partidas que parezcan inusuales al flujo de operaciones normales de la empresa			
2. Ventas de mercadería a proveedores y partes relacionadas registradas inadecuadamente en contabilidad	Identifique la naturaleza de la operación de venta, considerando el sistema contable de la entidad y verificando su aplicación en los registros contables.			
3. Saldos no incluidos en verificaciones de fin de año, determinando de esta forma si una cuenta es real.	Confirme con los clientes cualquier saldo no incluido en dicha verificación y examine las ordenes de compra y documentos de envió relacionados			
4. Reporte de débitos por ventas no reales por parte de la Gerencia	Establezca una muestra en base a la importancia relativa o reportes de débitos mensuales menores o mayores e investigue los débitos más significativos de fuentes y niveles inusuales, para asegurar que no representan una reversión de ventas ficticias registradas en el año bajo revisión			
5. Que los documentos de envió estén preparados y controlados pero las facturas correspondientes están pobremente controladas	Revisar cuidadosamente los documentos de envió y rastrear las facturas de venta para comprobar que todas han sido registradas			
COSTO DE VENTA				
Objetivo : Comprobar la exactitud de los registros contables por el costo de lo vendido, de ventas realizadas por la Entidad				
Corte-error debido a equivocaciones o Manipulaciones intencionales o no intencionales	Establezca una muestra y verifique a través de detalle de compras mensuales los costos de venta reales.			

Los costos pueden estar sobrevaluados debido al registro de costos que no pertenecen a la entidad o son ficticios	Revise el diario de compras para identificar e investigar ítems que no parecen relacionarse con las operaciones normales de la Entidad y compras de partes relacionadas o proveedores no conocidos			
OTRAS CUENTAS POR COBRAR				
Objetivo: verificar la veracidad de los registros presentados por la gerencia en los estados financieros				
El pago a cuenta puede provisionarse por valores menores o mayores a los realmente enterados a la administración tributaria	Verifique a través de declaraciones mensuales de pago a cuenta y registros contables de la empresa, si esto ha sido registrado correctamente			

Finalmente se puede decir de que a pesar de que se han identificado que cada rubro de los estados financieros tienen una mayor incidencia de errores que tienen que ver con mayor frecuencia con alguna de las afirmaciones de la gerencia, cada uno de estos rubros pueden estar expuesto al riesgo que estén relacionados con cualquiera de las afirmaciones, sin embargo lo anterior puede servir de parámetro para dirigir su trabajo de identificación y evaluación del riesgo. Es por esto que se propone un formato resumen de los riesgos identificados en cada una de las áreas críticas.

No.	Riesgos	Cuenta afectada	Afirmaciones de la gerencia	Representación del riesgo identificado	Ref.
		Cuentas por cobrar			
		Inventarios			
		Ventas			
		Gastos			
		Compras			

3.4.1 Relación con la materialidad

La materialidad se refiere a la magnitud o naturaleza de una cifra errónea incluyendo una omisión de información, ya sea individualmente o en combinación con otros errores que a la luz de las circunstancias que lo rodean hace probable que el juicio de una persona razonable que confiará en la información, fuera influida por la cifra

errónea o que su decisión se afectará como resultado del error. A continuación se presenta un cuadro sinóptico de las consideraciones que deben tenerse al establecer la materialidad:

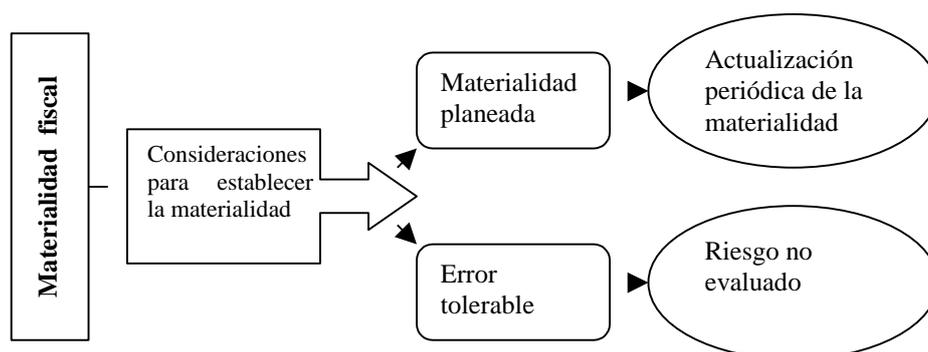


Ilustración 8

La materialidad es aplicable no solo a cifras erróneas sino también a aspectos cualitativos como la adhesión a principios contables y el cumplimiento de leyes y regulaciones.

Los incumplimientos a requisitos específicos aplicables en materia fiscal, se pueden identificar teniendo presente algunos factores tales como: incrementos inusuales en rubros relacionados de importancia, por ejemplo compras y ventas; que tan significativos son los aumentos en los remanentes del crédito fiscal con relación al débito por ventas, existe razonabilidad o es que la empresa esta realizando compras superiores al porcentaje normal

En esta parte será importante identificar los periodos mensuales que presenten dicha relación tomando como base para la evaluación del riesgo y tomando los de mayor

rango entre débitos y créditos y determinando su razonabilidad, otro elemento a considerar con relación a la materialidad cualitativa es: identificar aquellos controles menos efectivos en la organización, para lo cual se hacen los siguientes cuestionamientos: ¿Tiene la organización los controles adecuados en materia fiscal? ¿Existen los flujos de actividades secuenciales convenientes a las actividades normales y acordes al giro de la organización? para dar respuesta a estos y otros cuestionamientos importantes en la determinación de riesgos, el auditor deberá hacer evaluaciones con base a la materialidad de forma periódica en cada una de las visitas realizadas al cliente, como una técnica acorde a los procesos cambiantes de las actividades de las organizaciones actuales.

Ajustes Periódicos

Debe tomarse en cuenta que la materialidad planeada se ve afectada a medida que transcurre el periodo bajo revisión; principalmente cada vez que efectuemos visitas al cliente y efectuemos procedimientos de auditoría para evaluar determinadas áreas consideradas como críticas.

La determinación de la importancia relativa planeada es un criterio profesional complejo que debe hacerse en el contexto del conocimiento del cliente, la evaluación del riesgo de auditoría y los requisitos de reporte para los estados financieros.

Al hacer un examen de cumplimiento de una entidad con requisitos específicos, la consideración que el profesional de a la materialidad difiere de aquella auditoría de estados financieros de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Al hacer un examen del cumplimiento de una entidad con requisitos específicos se ve afectada la consideración que hace el profesional de la materialidad por:

- a) la naturaleza de los requisitos de cumplimiento los cuales puede o no ser cuantificables en términos monetarios.
- b) la naturaleza y la frecuencia de la falta de cumplimiento identificada con la consideración apropiada del riesgo de pruebas.
- c) Las consideraciones cualitativas, incluyendo las necesidades y expectativas de los usuarios del informe.

Para estar en la capacidad de desarrollar una respuesta apropiada de auditoría, para un saldo de una cuenta o rubro de los estados financieros en el que se identifica el riesgo específico, se necesita considerar la materialidad de error que puede ocurrir en dicha cuenta. Por lo que se relaciona el efecto de un riesgo específico con el saldo de una cuenta en particular, o su componente, y a la afirmación de la gerencia en particular.

El hecho de que no se identifique un riesgo específico relacionado con la cuenta, no quiere decir que no puede existir un error en dicha cuenta; el auditor deberá diseñar el plan de auditoría que garantice la detección de errores materiales, para que al desarrollar el plan, el auditor minimice el riesgo de que se le pase por alto alguna afirmación de la gerencia que este relacionado con un saldo de una cuenta significativo, (existencia, ocurrencia, derechos y obligaciones, medición de valuación) o en los estados financieros tomados en conjunto. Estas afirmaciones de la gerencia pueden convertirse en el proceso de la auditoría en posible riesgo o errores potenciales.

Se deberá considerar por separado cada cuenta significativa, e investigar las clases de transacciones materiales y los factores que aumentan el riesgo de que dicha cuenta contenga un error; esta investigación podría basarse en la información obtenida al

realizar las actividades previas al trabajo, o plan preliminar y de la comprensión del ambiente de control.

Al identificar los posibles riesgos que puedan afectar cada cuenta significativa y puntualizar cada riesgo específico que ha identificado en el proceso de evaluación de riesgos a nivel de rubro de los estados financieros, se deberá tomar en cuenta la importancia o materialidad de cada rubro que podría ser significativo, por otra parte si se identifica un error en una cuenta poco significativa, el auditor en este caso no debería invertir el tiempo en ella ya que el error no tendría un efecto importante en los estados financieros tomados en conjunto, la comprensión de las causas que proporcionaron la cuenta de los errores y del medio en el cual fueron detectados, si fue por el cliente a través de procedimientos de auditoría es muy importante al evaluar el riesgo a nivel de rubro de los estados financieros, para desarrollar una respuesta apropiada encaminada a detectar los posibles errores.

3.4.1.1 Determinación del error tolerable o importancia relativa

En contabilidad se puede definir la importancia relativa como el monto crítico o error monetario máximo que puede existir en el saldo de la cuenta o clase de transacción. Es un límite no muy fácil de estimar, que el auditor deberá fijar desde el inicio de su trabajo de verificación, establecer el monto total de error probable que el podría aceptar sin cambiar su opinión sobre posibles efectos en los registros fiscales asociados al saldo de cuenta identificado. Algunos criterios utilizados para la determinación de la importancia relativa son:

3.4.1.1.1 Criterios cuantitativos.

Según en resultado final. El beneficio neto (5% a 10% del beneficio neto antes de impuesto) o el total de activo. (12% a 1%)

Según el resultado medio. La media del beneficio de los últimos 5 años (5% a 10% del beneficio neto antes de impuesto).

El capital de trabajo de la empresa ($\frac{1}{2}$ % a 1% de la producción o $\frac{1}{2}$ % a 5% del margen de beneficio bruto).

3.4.1.1.2 Criterios cualitativos que deben ser considerados.

Si la situación financiera de la empresa no es muy buena., el monto de error tolerable deberá disminuirse para evitar riesgos

Es importante comprender que el error tolerable no representa una línea de demarcación, si no más una zona de incertidumbre donde, definitivamente, es necesario tomar una decisión. Así por ejemplo se hacen las siguientes preguntas: ¿Que tan aceptables o razonables son los saldos del balance? ¿Hasta que limite se acepta una partida inusual? ¿Hasta que limite de efectividad se deben aceptar los controles de la entidad? ¿Que margen de error se esta dispuesto a aceptar en la efectividad de actividades imperantes en la organización?

3.5 Memorándum de planeación y consideración de riesgos

El auditor independiente debe considerar en el diseño de su plantación del trabajo muchos factores importantes para evaluar de una mejor forma los riesgos potenciales identificados en la etapa preliminar, referente a la aceptación de un nuevo trabajo de auditoría fiscal, así debe considerar en sus papeles de trabajo, soportar las evidencias suficientes y dejar documentado su proceso de evaluación de riesgo de asociación y del trabajo de auditoría en sus diferentes componentes: Inherente, de control y de procedimientos (de detección), cuestionarios y entrevistas con ejecutivos y las investigaciones corroborativas con los empleados a los diferentes niveles jerárquicos, son los medios para recopilar la información, que se necesita para evaluar el riesgo,

sin embargo para poder visualizar de una mejor forma y más rápida los riesgos determinados en el proceso de la planeación el auditor independiente deberá resumir dichos riesgos, el nivel de materialidad y precisión monetaria, las conclusiones sobre el control interno, el presupuesto de tiempo estimado, el personal que lo realizara y las fechas de presentación del informe y dictamen fiscal.

A continuación se detalla a manera de ejemplo lo que deberá contener un memorandum de planeación de una auditoría fiscal con propósitos de evaluación de riesgos identificados.

3.5.1 Contenido y estructura del Memorándum de Planeación

- I. Objetivos y responsabilidades de la auditoría
- II. Antecedentes de la Empresa**
- III. Actividad económica**
- IV. Estructura de propiedad y operativa**
- V. Legislación aplicable a la Empresa**
- VI. Alcance de la auditoria **
- VII. Evaluación de riesgos (Ver p. 3.1 La evaluación del riesgo antes de la aceptación del compromiso y 3.2 La evaluación del riesgo en la planeación de la auditoría fiscal)**
- VIII. Ambiente de control (Ver p. 3.2 Comprensión del control interno fiscal y p.3.3 Comprensión del control interno contable)**
- IX. Materialidad planeada (Ver p. 3.1.3 Materialidad planeada)**
- X. Evaluación de riesgos a nivel de áreas críticas (ver p. 3.4 Evaluación y valoración del riesgo a nivel de áreas críticas)**
- XI. Modelo de estrategia a seguir

- XII. Plan de objetivos del cliente – servicios.
- XIII. Fechas de presentación de informes y dictamen fiscal
- XIV. Presupuesto de tiempo
- XV. Personal asignado al trabajo encomendado

Anexos (Estados financieros del último ejercicio)

**La importancia de la evaluación del riesgo en la etapa preliminar de la auditoría fiscal, se ve enmarcada en el memo de planeación ya que en el se establecen los resultados obtenidos en la planeación de la auditoría detallando los riesgos identificados, posterior a esto el auditor establece los planes de acción que tomará en el desarrollo de la auditoría fiscal. Es por ello que el trabajo de investigación se enmarca en la importancia de una evaluación del riesgo desde antes de aceptar el compromiso y luego de aceptado al seguimiento de su evaluación, conduciendo así finalmente a la administración del riesgo en el desarrollo de la auditoría fiscal.

3.6 La administración del riesgo en el desarrollo de la auditoría fiscal.

Cada firma de auditoría debe establecer y documentar un programa de Administración del riesgo, el cual debe tener por lo menos:

- un socio a cargo de la administración del riesgo.
- Establecer procedimientos y guías para la aceptación y continuación de clientes recurrentes y compromisos nuevos en la etapa preliminar de la auditoría.
- Establecer procedimientos y guías para la aceptación de asignaciones y reasignaciones para servir un cliente o realizar un compromiso para el cual se ha evaluado el riesgo del cliente o el riesgo del compromiso como mayor que lo normal o mucho mayor que lo normal.

Los procedimientos para vigilar y administrar los casos de riesgo deben, por lo menos aplicar a todos los clientes o el riesgo del compromiso han sido evaluados como mucho mayor que lo normal y deben incluir la asignación de un socio de revisión especial.

El objetivo en la administración de un trabajo de auditoría, es asegurar que el trabajo se realiza de acuerdo con las políticas y procedimientos de la firma y que se responde de manera efectiva y eficiente a los problemas de la administración del riesgo y la implantación de normas de servicios al cliente, es por eso que cada compromiso de auditoría debe ser adecuadamente planeado, supervisado, y administrado para asegurar que el trabajo realizado es efectivo y eficiente, y para dar seguridad razonable de que el trabajo realizado cumple con las políticas y las normas profesionales aplicables. Es por eso que para administrar un compromiso se debe tener presente:

- Ser efectivos en la realización del trabajo de auditoría, obteniendo suficiente evidencia relevante y confiable que permita formar una opinión sobre los estados financieros.
- Para ser eficientes, se necesita obtener evidencia de auditoría y de una manera altamente profesional. Esto involucra hacer el mejor uso de los recursos disponibles, la capacidad del personal asignado, su tiempo y cualquier ayuda que pueda ser dada por el cliente.

La clave de la administración exitosa de un trabajo de auditoría es el buen trabajo en equipo, mantenida por equipos de trabajo que se construyen sobre la base de fuerza, conocimiento y experiencia individuales, son multifuncionales y trabajan de manera fluida a través de límites geográficos y culturales.

Los elementos de trabajo en equipo efectivos, incluyen:

- Fuerte liderazgo por el Socio del Servicio de Auditoría y que administra el riesgo.
- Un conocimiento amplio dentro del equipo de trabajo de sus objetivos y los respectivos papeles y responsabilidades de los miembros del equipo.
- Una amplia comprensión y compromiso al servicio a ser prestado y del plan de servicio al cliente desarrollado para cumplir con ello.
- Comunicación continúa de doble sentido dentro del equipo de trabajo a todos los niveles.
- Trabajar con normas claramente definidas.
- Una comprensión común de los vencimientos, plazos establecidos, tiempos y costos presupuestados.
- Distribución efectiva y razonable de tareas y trabajos y la utilización creativa de todos los recursos disponibles.
- Control del progreso del trabajo, utilización de mecanismos de alerta anticipada, y planeación de contingencias.
- Revisión de los resultados alcanzados y base para los éxitos

3.6.1 Responsabilidades para la administración del compromiso

La efectividad y eficiencia con la que se administra el trabajo mejorará si cada persona involucrada tiene un claro entendimiento de los respectivos papeles y de las responsabilidades de cada miembro del equipo de trabajo. Los papeles variarán en la práctica dependiendo de la naturaleza, tamaño y complejidad de las operaciones del cliente. El mantenimiento de la continuidad y de un apropiado nivel de experiencia

dentro del equipo de trabajo tiene un impacto importante sobre la efectividad y eficiencia del equipo de trabajo.

La gerencia del trabajo responsable por un trabajo de auditoría debería incluir, dependiendo del tamaño, naturaleza, y complejidad de las operaciones del cliente, alguno o todos de los siguientes:

- Socio Principal de Servicio al Cliente
- Socio del Servicio de Auditoría
- Socio Asesor
- Gerente de Auditoría
- El encargado o Senior de Auditoría

Cada uno debe tener bien claras las actividades a desarrollar y el grado de responsabilidad que adquieren al asignárseles un compromiso ya sea este nuevo o recurrente.

La firma de auditoría debe asegurarse que todos los costos incurridos en un trabajo de auditoría son necesarios y producen un beneficio al proceso de auditoría.

3.6.2 Establecimiento de comunicaciones efectivas

Para asegurar un trabajo en equipo y un servicio al cliente efectivo, se necesita establecer:

- Buenas comunicaciones dentro del equipo de trabajo a todos los niveles
- Comunicaciones con el cliente para ampliar la percepción del cliente del valor y calidad del servicio

La comunicación clara ayuda a asegurar que cada miembro del equipo de trabajo tiene la información necesaria que le permite realizar el trabajo de auditoría en forma efectiva y eficiente.

En resumen se necesita clarificar las expectativas de la administración del trabajo sobre cada miembro del equipo. El personal con menos experiencia puede necesitar ayuda adicional para evitar trabajo innecesario y detalle excesivo en los papeles de trabajo.

El objetivo es asegurar que la documentación en los papeles de trabajo es relevante y fácil de revisar un aspecto importante de la administración eficiente es asegurar que el equipo de trabajo tenga un entendimiento y un compromiso de los "informes a presentar", como resultado de su trabajo (por ejemplo, cualquier informe escrito u oral o presentaciones a ser hechas al cliente).

3.6.3 Controlar el avance del trabajo de auditoría

Para implementar los planes de auditoría y de servicio al cliente efectiva y eficientemente, se necesita establecer una estimación de tiempos reales, fijando vencimientos críticos y permitiendo algún espacio para situaciones inesperadas o demoras. Las fechas de vencimiento y el itinerario general necesitan ser acordados con el cliente, preferiblemente por escrito, para evitar malos entendidos o disputas.

3.6.4 Identificar la necesidad de consultas con especialistas

Las consultas con los especialistas deben efectuarse de acuerdo la necesidad de consultar dentro de la firma o con otros profesionales sobre problemas técnicos de contabilidad y auditoría relativos a la aplicación e interpretación de normas aplicables y asuntos sobre informes o sobre cualquier tema perteneciente a auditoría

que requiera conocimiento especializado. El propósito de la consulta es determinar la posición de la firma en relación a un asunto específico.

3.6.5 Documentación de la administración

El auditor debe manejar un trabajo de auditoría y dejar debidamente documentados sus pruebas y procedimientos obteniendo:

- Evidencia suficiente que demuestre que las responsabilidades de los miembros del equipo de trabajo han sido asumidas y cumplidas adecuadamente.
- El nivel de la participación del cliente.
- Presupuestos detallados de costos y tiempo por saldos de cuenta significativos y la asignación de trabajo a los distintos miembros del equipo de trabajo. La actualización continúa de estos presupuestos en relación a las horas/costos reales a determinada fecha y la estimación de horas/costos necesarios para completar el trabajo, y la revisión de comparaciones entre presupuesto/real son una manera efectiva de controlar el progreso del trabajo de auditoría.

A continuación presentamos las áreas críticas en donde se identificó algunas áreas de riesgo y la administración que puede considerar el auditor independiente.

Riesgo Potencial Identificado	Actividad o Procedimiento	Administración del riesgo
EFFECTIVO		
1. Que no se incluya en los estados financieros, todas las disponibilidades con que cuenta la Empresa	Revisar Estados de cuenta bancarios y las conciliaciones respectivas de cada una de las cuentas con que cuenta la empresa y corte de efectivo al final del periodo, determinando que estén debidamente registrados	En cada visita el auditor debe considerar verificar las conciliaciones bancarias solicitando los estados de cuenta correspondientes de los bancos, a fin de corroborar que el saldo el bancos corresponda a valores reales, así mismo no debe de dejar de considerar realizar circularizaciones

Riesgo Potencial Identificado	Actividad o Procedimiento	Administración del riesgo
		de saldos al final del año
2. Saldo mostrados en los estados financieros que sean incorrectos	Solicite confirmaciones de saldos bancarios y verifique saldos por cada una de las cuentas a nombre de la empresa y el efectivo respectivo del periodo de revisión	
CUENTAS POR COBRAR		
1. La gerencia puede inflar las cuentas por cobrar y las ventas al final del periodo, registrando ventas de productos no enviados, resultando así cuentas por cobrar ficticias.	Llevar a cabo una revisión de cartera de cuentas por cobrar y realizar confirmaciones con clientes sobre los saldos presentados por la gerencia y revisar el movimiento de inventario	En cada visita el auditor debe considerar hacer procedimientos analíticos de las variaciones de las cuentas por cobrar para evaluar su recuperabilidad o el incremento de la mora, luego hacer una selección de los ítems que integran las cuentas por cobrar, solicitando la documentación que respalda el cobro que garantice su recuperabilidad, así también que el valor registrado sea el correcto. Ejemplo: Quedans, documento mutuo, letra, etc.
2. Revisión de la antigüedad de saldos de cuentas por cobrar, este control puede detectar facturas ingresadas en los registros contables en forma inexacta	Determine una muestra y examine exhaustivamente el saldo de cuentas contenidas en dicha muestra, verificando la exactitud de los saldos presentados por la Gerencia.	
3. Revisar la facturación para fin de año, con el propósito de verificar que todas las cuentas por cobrar queden registradas	Verificar al final del año en los registros contables, que todas las operaciones de cuentas por cobrar estén registradas adecuadamente e íntegras	En caso que exista un riesgo que no todas las facturas por cobrar hayan sido contabilizadas el auditor al final del ejercicio puede seleccionar una muestra de lo facturado en el mes de diciembre y verificar que todas aquellas ventas realizadas al crédito hayan sido contabilizadas por cobrar
4. Probar los controles para ciertos de errores potenciales y si los controles son efectivos reducir los procedimientos sustantivos relacionados	Realizar cálculos aritméticos relacionados con la antigüedad de saldos de cuentas por cobrar y obtener una apreciación razonable	Cada vez que el auditor realice evaluaciones a las cuentas por cobrar debe tener primero la seguridad de que la información proporcionada sea confiable en cuanto a sus operaciones aritméticas, es decir la sumariación de todos los ítems y su adecuada clasificación por antigüedad de acuerdo a las políticas internas de la entidad. En algunos casos se puede hacer uso de las bases de datos y solicitarlas al cliente para trabajarlas en hojas electrónicas lo cual hace más eficiente el trabajo del auditor.
5. Adopción de estrategia de confiabilidad en los controles para	Evaluar mediante monitoreo de controles internos de la Empresa el	El auditor en su visita final debe considerar la posibilidad de

Riesgo Potencial Identificado	Actividad o Procedimiento	Administración del riesgo
reducir la extensión de las pruebas sustantivas incluidas en la confirmación de cuentas por cobrar.	grado de tolerancia que puede dársele a una prueba sustantiva encaminada a la confirmación de cuentas por cobrar	preparar circularizaciones de cuentas por cobrar con el propósito de disminuir el riesgo que existan cuentas por cobrar inexistentes.
6. Monitoreo de los ingresos de caja, este control puede asegurar que todos los ingresos son depositados íntegramente	Para el monitoreo de los ingresos de cuentas por cobrar, obtenga una muestra de las boletas de deposito de caja u otros documentos similares esto en base al alcance establecido, para luego verificar si existen errores que excedan la materialidad planeada, ampliar el alcance de la muestra, verifique su adecuado registro.	Luego de haber identificado los procesos de control interno se debe probar el cumplimiento identificando aquellas desviaciones que pueden considerarse como riesgo en el ambiente de control. De la muestra seleccionada de los ítems de las cuentas por cobrar debe examinarse su adecuado registro, del debito fiscal por la venta realizada, así como la documentación anexa a la transacción contable.
7. Aprobación de todos los débitos a ventas y las bajas de las cuentas por cobrar, esto asegura que no se efectúen débitos a ventas no autorizadas	Realizar verificación de debitos a ventas no autorizadas y valide su aplicación, si procede, actualice cálculos para su mejor juicio.	El auditor debe asegurarse que las bajas en las cuentas por cobrar correspondan a devoluciones o cancelaciones de productos, las cuales deben estar debidamente documentadas. En caso de bajas provisiones por incobrabilidad debe verificarse es un gasto no deducible y en caso que sea una cuenta por cobrar que es comprobable que es irrecuperable debe registrarse como gasto deducible.
INVENTARIOS		
1. Que existan inventarios presentados en los estados financieros y no sean propiedad de la Empresa por que se tengan en consignación	Verifique facturas y documentos que amparan las compras de inventarios y cerciorese que estén adecuadamente registradas	El auditor debe verificar que dentro de los inventarios propios de la compañía el cliente deje por separado la mercadería en consignación lo cual permita un mejor control de la misma.
2. En lo que se refiere a la afirmación de revelación existe el riesgo de que la Empresa tenga pignorado los inventarios o parte de ellos y por alguna razón no los revele en las notas a los estados financieros.	Realice una revisión a las notas de los estados financieros, si no existe revelación alguna de contingencia de inventarios indague a través de la gerencia cuales son las causas de la no revelación	El auditor al preparar las confirmaciones bancarias debe tener presente aquellas en las que confirmen los créditos que se han otorgando al contribuyente y que existe mercadería en consignación, para que esta sea revelada en el informe fiscal.
3. Los ajustes a un inventario físico puede indicar un riesgo incrementado con relación al registro contable de los inventarios	Lleve a cabo una evaluación, sobre la base del método de evaluación aplicado en la empresa y que este de acuerdo a la legislación tributaria y el autorizado, tome en cuenta los desperdicios de materia prima. Verifique posteriormente el adecuado registro de los respectivos ajustes	Como parte de los cumplimientos fiscales la entidad debe trabajar con un método de valuación que este autorizado por la Administración Tributaria, en caso que no este autorizado deben existir controles que permitan garantizar el interés fiscal.

Riesgo Potencial Identificado	Actividad o Procedimiento	Administración del riesgo
4. Las cantidades de inventario pueden estar infladas para cubrir robos, cuando inventarios de un valor alto, un tamaño pequeño y fácilmente vendibles es recontado por el personal del cliente responsable de la custodia del inventario	Mediante pruebas selectivas realice una verificación de los procesos de control aplicados por la empresa desde el ingreso y compra de mercadería hasta su adecuada baja del inventario	Debe verificarse que la entidad cuente con controles que le permitan tener una seguridad razonable respecto a los ítems de los inventarios, que de tal forma los ítems que se listan sean los que realmente se encuentren físicamente para ello puede hacer muestras selectivas que le permitirán hacer tal verificación
5. Las cantidades o valores de inventario pueden estar equivocados debido a que el auditor no posee el adecuado conocimiento para probar las cantidades o valores	Mantener supervisión del trabajo continúa de los colaboradores a manera de disminuir el margen de riesgo de detección, inmerso en un trabajo de auditoría fiscal y en caso específico disminuir la posibilidad de dar por aceptado valores o cantidades de inventario equivocados	El auditor debe prever desde un inicio la necesidad de un especialista si cuenta con mediciones en los inventarios que no puedan ser verificadas por el personal asignado, para ello deberá requerir la ayuda de otros profesionales y asegurarse de obtenerla en el desarrollo de la auditoría
6. El tratamiento que se le de a las mermas o pérdidas de los inventarios debe cumplir con la normativa tributaria	Cerciorese que la empresa este dando tratamiento a las perdidas y mermas de inventario de acuerdo a la normativa tributaria, Art. 193 Código Tributario y Art. 81 Reglamento de Aplicación.	El auditor debe asegurarse que la entidad cuente con controles que le permitan justificar adecuadamente las mermas o desperdicios para justificar así tales registros.
	Se puede contratar los servicios de un especialista para medir o valorar los inventarios.	
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		
Los gastos pagados por anticipado generalmente no son rubros muy materiales en muchas empresas, y la afirmación con la que existe mayor riesgo en este rubro es la presentación y revelación, por lo que se deben realizar procedimientos que cubran esta afirmación	Verifique que la Empresa presente en los estados financieros adecuadamente el importe de las amortizaciones de gasto correspondientes y que no sean sobrevaluados, verifique tal afirmación a través de registros auxiliares y otros controles extracontables	Los gastos registrados por anticipados deben ser controlados por cuadros de amortización los cuales deben estar debidamente justificados, ante cualquier revisión de un ente fiscalizador.
ACTIVO FIJO		
1. Los activos fijos pueden incluir ítems que no sean propiedad de la Entidad	Para propósitos de comprobar la propiedad de la Entidad en cuanto al activo fijo se examinarán las escrituras de compra venta o títulos de propiedad de los bienes, que evidencien su legal posesión	Elabore una cedula detalle , tomando en cuenta la muestra y obtenga los datos generales de cada bien contenido en la muestra y tener de esta forma una situación mas certera y razonable de la existencia de los bienes de la empresa
2. Que se estén presentando en los estados financieros activos que realmente ya no existen	Obtenga del reporte de activo fijo, una muestra de bienes significativos e importantes, de años anteriores y verifique su real existencia, realice una inspección física para afirmar	obtenga a través del reporte de inventario, una muestra y realice la constatación física de los bienes y cerciorese que estén registrados adecuadamente

Riesgo Potencial Identificado	Actividad o Procedimiento	Administración del riesgo
	que los activos existen y son controlados por el cliente y de los resultados obtenidos coteje con los registros auxiliares contables a fin de identificar aquellos que no estén registrados o que ya no existan	
3. Que existan transacciones registradas en este rubro que se este depreciando bienes que no son de la Empresa	Obtenga una muestra de activos fijos e identifique el valor de depreciación correspondiente a cada uno de ellos, tomando en cuenta que los bienes son propiedad de la entidad	Prepare en una cedula de trabajo los cálculos para la depreciación del grupo de activos considerados en la muestra seleccionada para la revisión
4. Que la entidad este depreciando sus bienes de acuerdo al método permitido por la normativa tributaria del país.	Verifique que la Empresa este aplicando para el cálculo de las depreciaciones de activo fijo bajo los métodos aceptados por la Administración Tributaria, realice cálculos aritméticos.	Realice a través de pruebas de cumplimiento verificando que la entidad esta aplicando correctamente la depreciación de acuerdo a lo establecido en la ley del Impuesto sobre la Renta
CUENTAS POR PAGAR		
1. Exactitud e integridad de los registros contables de cuentas por cobrar	Revisar los documentos que sustentan las compras como parte del proceso de firmas de cheques, además de proveer seguridad con respecto a la validez, este control también provee seguridad relativa a la exactitud de los registros a través de asegurar que el monto correcto es cargado a la cuenta de compras apropiada	Elabore una cedula detalle de cuentas por pagar, con los datos importantes, analice los saldos y determine diferencias no reveladas en los estados financieros de la entidad
2. Puede existir la posibilidad de que algunos pasivos no hayan sido registrados y que otros que están registrados no pertenezcan a la Entidad	Examine a través de registros contables el saldo y validez de las cuentas por pagar, verificando que efectivamente son deudas a cargo de la Entidad exclusivamente.	obtenga a través de confirmación con proveedores los saldos reales de cuentas por pagar y plasme el detalle en cedula de trabajo respectiva
	Para ello habrá que realizar confirmación de saldos con proveedores y acreedores de bienes y servicios.	
3. Pueda ser que no se hayan registrado las obligaciones que se tengan con La Administración Tributaria sean estas: retenciones, debitos fiscales, renta y otras contingencias por resoluciones.	Verifique a través de notificaciones y resoluciones enviadas por la Administración Tributaria a la entidad si existen este tipo de obligaciones y en su defecto solicite estado de cuenta tributario a la Dirección General de Impuestos Internos.	Determine a través de notificaciones y resoluciones las sanciones y multas a las que la empresa se ha acreedora en el periodo revisado, elabore una lista de infracciones y sanciones a las cuales la entidad se ha hecho acreedora en el periodo de revisión
GASTOS DE OPERACIÓN		
1. Los costos de sueldos y salarios pueden ser sobrevaluados por haberse efectuado gastos fraudulentos	El auditor deberá considerar seleccionar una muestra de la nomina de empleados y revisar la integridad y validez directamente con los empleados y la gerencia.	Establezca las diferencias en gastos, a través de cálculos aritméticos y tomando en cuenta las leyes vigentes en el país y los porcentajes de aplicación
2. Puede existir una diversidad de	Seleccionar una muestra de partidas	Haga una comparación de

Riesgo Potencial Identificado	Actividad o Procedimiento	Administración del riesgo
partidas no justificadas que correspondan a periodos anteriores que se encuentren registradas como gastos del ejercicio en revisión.	de gasto con el propósito de identificar que todas se encuentren debidamente justificadas y correspondan al periodo auditado.	operaciones realizadas con el giro normal de la empresa y enliste aquellas operaciones o partidas inusuales y determine su justificación
3. Pueden registrarse gastos que no forman parte del giro de las operaciones de la Entidad	Examine una muestra de gastos y determine, de acuerdo al giro normal de la empresa, si son aplicables para dicho giro.	Identifique mediante constatación de operaciones normales de la empresa aquellas actividades que no forman parte del giro normal del negocio
4. Revisión de los estados de los proveedores y de las conciliaciones, este registro puede identificar errores en el registro de facturas de compra	Verifique de forma exhaustiva que los gastos por compra de mercadería sean registrados de acuerdo a la factura correspondiente.	Determine y detalle en cedula de trabajo aquellas facturas que presenten algún tipo de error de registro en libros y que los gastos sean registrados adecuadamente
5. Los errores más comunes en gastos acumulados están relacionados con la integridad, por lo que se incrementa el riesgo de que no se encuentran registrados todos los pasivos existentes	Realice proceso confirmatorio de gastos acumulados y en su defecto una búsqueda de pasivos no registrados por medio de pagos posteriores esto ayudará a disminuir el riesgo.	Elabore una cedula en la cual se detalle el origen de los pasivos o deudas a cargo de la entidad.
VENTAS		
1. La gerencia puede inflar las ventas al final del año registrando ventas no enviadas o ventas en consignación como ventas efectivas o registrando ventas ficticias	Revisar en registros o libros auxiliares el detalle de la ventas del período y dar énfasis a operaciones o partidas que parezcan inusuales al flujo de operaciones normales de la Empresa	Identifique las ventas realizadas por la entidad y que no forman parte de las actividades normales, también determine mediante revisión de libros aquellas ventas ficticias que nunca se realizaron
2. Ventas de mercadería a proveedores y partes relacionadas registradas inadecuadamente en contabilidad	Identifique la naturaleza de la operación de venta, considerando el sistema contable de la Entidad y verificando su aplicación en los registros contables.	Revise con base al sistema contable de la entidad, el registro adecuado de las ventas de mercadería en libros contables de la entidad
3. Ingresos no incluidos por ventas realizadas en verificaciones de fin de año, determinando de esta forma si una cuenta es real.	Confirme con los clientes cualquier saldo no incluido en dicha verificación y examine las ordenes de compra y documentos de envío relacionados	Elabore una cedula en la cual se explique, si existen saldos no incluidos en las verificaciones de fin de año y justifique su razonabilidad
4. Reporte de debitos por ventas no reales por parte de la Gerencia	Establezca una muestra en base a la importancia relativa o reportes de debitos mensuales menores o mayores e investigue los debitos más significativos de fuentes y niveles inusuales, para asegurar que no representan una reversión de ventas ficticias registradas en el año bajo revisión	Revise los libros de IVA y verifique los débitos registrados y los débitos presentados en los estados financieros de la entidad
5. Que los documentos de envío estén preparados y controlados pero las facturas correspondientes están pobremente controladas	Revisar cuidadosamente los documentos de envío y rastrear las facturas de venta para comprobar que todas han sido registradas	Verifique y observe directamente una rutina de control de facturas ingresadas al sistema de facturación, desde su ingreso físico hasta su registro en contabilidad.

Riesgo Potencial Identificado	Actividad o Procedimiento	Administración del riesgo
COSTO DE VENTA		
Corte-error debido a equivocaciones o Manipulaciones intencionales o no intencionales	Establezca una muestra y verifique a través de detalle de compras mensuales los costos de venta reales.	Debe de verificar los documentos que amparan las partidas significantes de costos y verificar que de acuerdo a los retaceos se ha realizado el registro de salida correctamente por las ventas
Los costos pueden estar sobrevaluados debido al registro de costos que no pertenecen a la entidad o son ficticios	Revise el diario de compras para identificar e investigar ítems que no parecen relacionarse con las operaciones normales de la entidad y compras de partes relacionadas o proveedores no conocidos	Realizar un arqueo de documentos para cotejar con los registros de proveedores que hay contablemente
OTRAS CUENTAS POR COBRAR		
El pago a cuenta puede provisionarse por valores menores o mayores a los realmente enterados a la administración tributaria	Verifique a través de declaraciones mensuales de pago a cuenta y registros contables de la empresa, si esto ha sido registrado correctamente	Debe prepararse una cedula en la que se detallen la ventas gravables y exentas y hacer el recalcu para aquellas gravadas del 1.5% de pago anticipado, así mismo debe verificarse el registro contable se este haciendo correctamente.

3.7 Concluir con el informe y dictamen del auditor fiscal

3.7.1 Consideración de eventos subsecuentes

La consideración de eventos subsecuentes en un examen del cumplimiento del cliente con requerimientos específicos es similar a la consideración del auditor de eventos subsecuentes en la auditoría de estados financieros. En los eventos subsecuentes el auditor debe considerar información acerca de dichos eventos que llamen su atención después de finalizado el período al que se refiere el informe del auditor y previo a su emisión.

Existen dos tipos de eventos subsecuentes que requieren consideración de la parte responsable y evaluación del auditor. El primero consiste en eventos que proporcionan información adicional acerca del cumplimiento de la entidad durante el periodo de examen y pueden afectar el informe del auditor, desde el fin del periodo

de examen a la fecha del informe del auditor, el auditor debe llevar a cabo procedimientos que identifiquen dichos eventos que proporcionen información adicional acerca del cumplimiento durante el periodo reportado. Dichos procedimientos deben incluir, pero no limitarse a indagar debe considerar la siguiente información:

- Informes de auditoría interna relevantes emitidos durante el periodo subsecuente relacionado con el período auditado
- Otros informes de auditoría externa que identifiquen incumplimientos, durante el período auditado.
- Informes de entidades reguladoras sobre incumplimientos de la entidad, emitidos durante el periodo subsecuente
- Información acerca de incumplimientos por parte del contribuyente, obtenida a través de otros trabajos profesionales para esa entidad, que hayan sido subsanados antes de la fecha de emisión del dictamen

El segundo tipo consiste en incumplimientos que ocurren subsecuentes al periodo reportado pero antes de la fecha del informe del auditor. El auditor no tiene ninguna responsabilidad de detectar dichos incumplimientos. Sin embargo, si el auditor se da cuenta de dichos incumplimientos, pueden ser de tal naturaleza e importancia que se requiere la revelación de ellos para evitar que los usuarios se vean mal orientados. En tales casos, el auditor debe incluir en su informe un párrafo explicatorio describiendo la naturaleza del incumplimiento.

3.7.2 Emisión del dictamen e informe fiscal

La opinión del auditor independiente dependerá de la evaluación realizada al contribuyente en el desarrollo de la auditoria fiscal si este ha cumplido en todos sus

aspectos importantes, el auditor debe considerar en su opinión: a) La naturaleza y frecuencia del incumplimiento identificado, b) Si tal incumplimiento es importante con respecto a la naturaleza de las obligaciones tributarias formales y sustantivas.

Cuando el auditor ha realizado una identificación, valoración y administración del riesgo adecuado, esto le provee una seguridad más razonable al momento de emitir su opinión, debido a que en todo el proceso de la auditoría tuvo presente de que incumplimientos importantes hayan sido detectados oportunamente.

El dictamen emitido por el auditor fiscal sobre sus pruebas de cumplimiento, debe ser dirigido a la Administración Tributaria y debe incluir lo siguiente:

- a. Un encabezado que incluye las palabras independiente “Dictamen del Auditor Independiente para propósitos fiscales”
- b. Identificación de los cumplimientos examinados, incluyendo el período examinado, y la responsabilidad asumida.
- c. Una declaración de que los cumplimientos específicos son de la responsabilidad del contribuyente.
- d. Una declaración que la responsabilidad del profesional es expresar una opinión sobre el cumplimiento de la entidad basado en su examen.
- e. Una declaración que la revisión fue conducido de acuerdo con las normas de Auditoria Generalmente Aceptadas en El Salvador y la norma para auditoria de cumplimiento de obligaciones tributarias, promulgada por el por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y que incluyó el examen en base de pruebas selectivas la evidencia sobre el cumplimiento de la entidad con los requerimientos pertinentes, y el desarrollo de otros procedimientos considerados necesarios en las circunstancias.

- f. Una declaración que el profesional cree que su revisión proporciona una base razonable para su opinión.
- g. Una declaración que la revisión no proporciona una determinación legal sobre el cumplimiento de la entidad.
- h. Su opinión sobre si la entidad cumplió en todos los aspectos materiales con los requerimientos establecidos en el criterio específico de incumplimiento material.
- i. Una declaración que limite el uso del informe a las partes especificadas, bajo las siguientes circunstancias:
 - Cuando el criterio utilizado para evaluar el cumplimiento es considerado por el profesional de ser apropiado solamente por un número limitado de partes que participan en su negocio o quienes se presumen tienen un entendimiento adecuado del criterio.
 - Cuando el criterio utilizado para evaluar el cumplimiento está disponible solamente a las partes específicas.
- j. La firma manual o impresa del profesional independiente.
- k. La fecha del informe.

Un formato de informe que debe ser utilizado por el profesional cuando expresa su opinión sobre el cumplimiento de la entidad con requisitos específicos durante un período de tiempo establecido, se muestra a continuación

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

(Párrafo de introducción)

Hemos examinado el cumplimiento de (Nombre de la entidad) con (detallar los requerimientos específicos del cumplimiento) durante (el período) terminado

(fecha). La administración de (Nombre de la entidad) es responsable por el cumplimiento con dichos requisitos. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el cumplimiento de (Nombre de la entidad) basados en nuestra revisión.

(Párrafo de alcance)

Nuestra revisión fue conducida de acuerdo con la Norma de Atestación establecidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, y por consiguiente incluyó una revisión selectiva, sobre la evidencia de cumplimiento de (Nombre de la entidad) con dichos requerimientos, y el desarrollo de otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias.

Creemos que nuestra revisión proporciona una base razonable por nuestra opinión. Nuestra revisión no proporciona una determinación legal sobre el cumplimiento de (Nombre de la entidad) con los requerimientos específicos.

(Párrafo de Opinión)

En nuestra opinión (Nombre de la entidad) cumplió, en todos los aspectos materiales con los requerimientos arriba mencionados por el año terminado al 31 de diciembre de 20XX

Modificación de informe

El profesional debe considerar modificar el informe estándar si existe cualquiera de las siguientes condiciones:

- Existe incumplimiento material con requisitos específicos.
- Hay restricción del alcance del trabajo.
- El profesional decide hacer referencia al informe de otro profesional como la base, en parte, en su informe.

- **Incumplimiento material**

Cuando la revisión del cumplimiento de una entidad con requisitos específicos revela incumplimiento con los requisitos aplicables y el auditor fiscal cree que éste tiene un efecto material sobre el cumplimiento de la entidad el informe debe ser modificado y para ser efectivamente comunicado con el lector del informe debe reflejar su opinión sobre el cumplimiento de la entidad con requisitos específicos y no sobre las declaraciones de las partes responsables, entonces el auditor considerará si debe emitirse una **opinión calificada y si es apropiada** bajo las circunstancias, que el auditor ha determinado.

3.7.3 Emisión de la carta de representación

En un trabajo de revisión o de procedimientos previamente acordados, el profesional debe obtener representaciones por escrito de la parte responsable.

- Reconocimiento de responsabilidad de parte del contribuyente del cumplimiento con los requisitos específicos.
- Reconocimiento de responsabilidad de parte del contribuyente y mantenimiento de una estructura de control interno efectiva sobre el cumplimiento.
- Una declaración que la parte responsable ha desarrollado una evaluación de (Uno) cumplimiento de la entidad con requisitos específicos o (dos) los controles de la entidad que aseguran cumplimiento, y la detección de incumplimiento con requisitos específicos.
- Declaración de la aceptación de la parte responsable sobre el cumplimiento de la entidad con requisitos específicos o sobre la efectividad de los controles internos de cumplimiento, basados en el criterio declarado o establecido.

- Una declaración que el contribuyente ha divulgado todos los casos conocidos de incumplimiento.
- Una declaración que el contribuyente se niega ha proporcionado toda la documentación necesaria relacionada con cumplimiento de los requisitos específicos.
- Una declaración que el contribuyente interpreta de requisitos de cumplimiento que tiene varias formas de interpretación.
- Una declaración que de que el contribuyente ha divulgado cualquier comunicación de agencias regulatorias, auditores internos y otros profesionales relacionados con posibles casos con los incumplimientos con los requisitos específicos, incluyendo comunicaciones recibidas entre la fecha de determinación de trabajo de campo y la fecha del informe del profesional.

En caso que el contribuyente se niegue proporcionar todas las representaciones por escrito en un trabajo de revisión, éste constituye una limitación en el alcance del trabajo suficiente para evitar una opinión sin calificación, y normalmente es suficiente para negar una opinión o retirar el trabajo. Sin embargo basados en la naturaleza de las representaciones no proporcionadas o las circunstancias de la negación el profesional puede concluir que una “opinión calificada desapropiada”. Cuando el profesional desarrolla procedimientos previamente acordados y el cliente del profesional es la parte responsable, la negación de la parte responsable de proporcionar todas las representaciones por escrito apropiadas constituye una limitación en el alcance del trabajo suficiente para que el profesional que retire del trabajo.

Cuando el cliente no es la parte responsable el auditor no está obligado a retirar el trabajo, pero debe considerar los efectos de la negación del contribuyente en su informe.

Además el auditor debe considerar los efectos de negación del contribuyente sobre su habilidad de poner confianza sobre las demás representaciones de las partes responsables.

3.7.4 La administración de eventos subsecuentes luego de haber entregado el informe a la Administración Tributaria

La administración del riesgo se debe considerar desde la aceptación de un compromiso hasta después de haber presentado el dictamen e informe fiscal, porque muchas veces resultan eventos inesperados de los cuales el auditor no considero como importantes. En este ambiente el auditor debe ser cuidadoso al establecer el alcance de sus pruebas y emitir su opinión. Se debe considerar aquellos eventos que pueden surgir después de la presentación del dictamen e informe fiscal, que llamen la atención que pueden afectar el prestigio de la firma ante la Administración Tributaria y la profesión del auditor por el hecho de que los saldos de algunas cuentas o transacciones que resultan importantes y que ocurran errores o irregularidades que no se consideraron en la ejecución del trabajo de auditoría en ese caso el auditor debe comprobar que su trabajo ha sido desarrollado sobre bases técnicas de auditoría.

El riesgo inmerso que tiene es que estos errores pueden causar sanciones por parte del Consejo de la Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría que van desde amonestaciones verbales, multas, suspensión del ejercicio de la profesión por 5 años hasta acciones penales según lo establecido en el artículo 47 de dicha ley.

Es de vital importancia que la documentación que sustenta los procedimientos de auditoría esté guardada cuidadosamente garantizando que lo expresado en el informe y dictamen fiscal esta respaldado atendiendo a los requerimientos que formule la Administración Tributaria según lo establecido 135 del Código tributario. Además se debe guardar estos papeles de durante un periodo de 5 años que es el plazo que caduca la revisión según el Art. 147 del Código Tributario.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

De acuerdo a los resultados de la investigación bibliográfica y campo realizada, respecto a la evaluación del riesgo y su adecuada administración por parte del auditor independiente, a continuación presentamos las conclusiones más importantes de la siguiente manera:

4.1.1 La mayoría de los auditores fiscales no consideraron la importancia de la evaluación del riesgo antes de adquirir el compromiso e incluso después de adquirido fueron pocos lo que manifestaron que evaluaban el riesgo al momento de hacer la planeación de la auditoría, por lo que se concluye que no se le a dado debida importancia a la valoración y valuación del riesgo a pesar de conocer que este, le provee elementos necesarios para la consideración de los riesgos en el trabajo a realizar.

4.1.2 El auditor independiente al adquirir un compromiso nuevo o recurrente de auditoría fiscal no considera la importancia de evaluar el riesgo antes de aceptar un compromiso tomando en cuenta el expediente que el contribuyente tiene en la Administración Tributaria, lo cual le ayudará a considerar factores importantes que pueda representar riesgo para la firma de auditoría, por su parte también debe tomar en cuenta el dictamen e informe fiscal que haya emitido el auditor antecesor.

4.1.3 Las firmas de auditoría manifestaron que llevando la auditoría financiera y fiscal simultáneamente, les proveía elementos de juicio suficientes para evaluar el riesgo, no obstante el hecho de llevar ambas auditorías no es garantía para el auditor, ya que ésta solamente le provee fortalezas y no una seguridad de confianza razonable que le permita la identificación del riesgo. Resultando así que en su mayoría el personal asignado a ejecutar la auditoría financiera es el mismo que ejecuta la auditoría fiscal.

4.1.4 No existe una adecuada administración del compromiso adquirido por parte del auditor fiscal lo que le conllevó a que no planeara adecuadamente su trabajo ni valorara el riesgo antes de adquirir el compromiso, resultando así, al finalizar la auditoría se emitiera dictámenes apresurados dejando de lado la normativa técnica, que un trabajo de auditoría requiere, en tal sentido no le permitió realizar una adecuada administración del mismo que le permitiera al final de la auditoría tener suficientes elementos de juicio para dictaminar y de esta forma disminuir el riesgo profesional al que está expuesto al emitir una opinión equivocada ante la Administración Tributaria.

4.1.5 Actualmente en la normativa técnica a utilizar en el desarrollo de la auditoría fiscal, existe una dualidad de criterios respecto a la opinión a emitir sobre el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas del contribuyente, debido a que los lineamientos dictados por la Administración Tributaria establecen una opinión de si cumple o no cumple, mientras que la Norma de Cumplimiento sobre Obligaciones Tributarias, permite emitir diferentes tipos de opiniones, cabe

mencionar que esta norma fue aprobada, una semana antes de vencer el plazo para la presentación del dictamen e informe fiscal, pero hasta el momento no existe ningún pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria respecto de cual es la técnica a utilizar.

4.1.6 Las universidades legalmente establecidas por el Ministerio de Educación no han considerado la actualización del pensum, de la carrera en Contaduría Pública, en lo que se refiere a los constantes cambios de la profesión y en especial a la auditoría fiscal, de tal forma que ayude a la preparación del estudiante con los conocimientos básicos que la materia requiere.

4.2 RECOMENDACIONES

4.2.1 El auditor debe darle mayor importancia a la evaluación del riesgo, de tal forma que utilice técnicas y los procedimientos que le permitan obtener los elementos de juicio suficientes antes de aceptar el compromiso y luego de adquirido dar seguimiento a la evaluación del mismo.

4.2.5 El auditor fiscal ya sea que adquiera un compromiso de auditoría nuevo o recurrente debe evaluar los antecedentes del cliente, ya sea por medio del dictamen fiscal anterior o de ser posible solicitar el expediente a la administración tributaria para enterarse si existen contingencias fiscales que puedan afectar su prestigio o el de la firma, en caso de ser un compromiso recurrente el auditor debe iniciar con el seguimiento del ejercicio anterior, y las medidas de acción tomadas por la administración de la compañía, valuando así el riesgo si es alto, medio o bajo.

4.2.3 Para una mejor independencia de factores a considerar en la evaluación del riesgo en la auditoría fiscal y financiera es recomendable que se desarrollen separadamente, asignando personal distinto, para cada de las auditoría esto le permitirá al auditor obtener otros elementos de juicio al momento de valorar el riesgo, debido a que la naturaleza de ambas auditorías es diferente.

4.2.4 El auditor debe orientar sus esfuerzos más a prevención que a la corrección, para lo cual deberá elaborar un programa de administración del riesgo que le permita monitorear los riesgos identificados y disminuir el mismo, de tal forma que al momento de dictaminar tenga una seguridad razonable de la opinión que va a emitir.

4.2.5 El auditor debe tomar como base técnica para el desarrollo de la auditoría fiscal lo establecido en la Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, ya que esta le permite una mayor amplitud de criterios y garantizar el verdadero propósito de la auditoría los gremios deben pronunciarse por que esta sea la única base técnica a utilizar al momento de emitir su opinión.

4.2.6 Como producto de los cambios que esta afrontando el profesional de la contaduría pública, las universidades deben incorporar dentro de sus planes de estudio una materia en la que se consideren elementos básicos de auditoría fiscal, incluyendo la evaluación y administración del riesgo, contribuyendo así a que el estudiante tenga una mejor preparación en esta área.

4.2.7 Que los profesionales de la Contaduría Pública hagan uso de esta guía, ya que contiene técnicas y procedimientos para la evaluación del riesgo y su adecuada administración en los compromisos de auditoría fiscal, la cual sirva como una herramienta en la ejecución efectiva de la misma, obteniendo la evidencia y los elementos de juicio suficientes para minimizar el riesgo que asume al emitir el dictamen e informe fiscal.

BIBLIOGRAFÍA**AUDITORÍA.- UN ENFOQUE INTEGRAL***SEXTA EDICIÓN**ALVIN A. ARENS - JAMES K. LOEBBECK**PRENTICE HALL HISPANOAMERICANA S.A.***AUDITORÍA INTERNA MODERNA***EVALUACIÓN Y CONTROL DE OPERACIONES**CUARTA EDICIÓN**V. BRINK Y H. WITT**ECASA***AUDITORÍA MODERNA***KELL - ZIEGLER**CECSA**CÓDIGO TRIBUTARIO**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS***AUDITORÍA CONCEPTOS Y METODOS***JHON J. WILLINGHAM***CONVENCION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD, 1999***COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE PUERTO RICO, VOLUMEN 2***DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORÍA (SAS)***AMERICAN INSTITUTE OFF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS***DESARROLLO DE UN MODELO DE PLANIFICACIÓN PARA UNA
AUDITORÍA FISCAL SECTOR COMERCIO***TRABAJO DE GRADUACIÓN*

CARLOS EDUARDO COTO MELENDEZ Y OTROS

OCTUBRE 1997

**EL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO ANTE LOS SERVICIOS DE UNA
AUDITORÍA FISCAL EN EL SALVADOR.**

UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DE EL SALVADOR

TRABAJO DE GRADUACIÓN

ARACELY DEL CARMEN VASQUEZ URÍAS Y OTROS.

MAYO 1999

ESTADÍSTICA PARA ADMINISTRACIÓN Y ECONOMÍA

ANDERSON, SEPTIMA EDICION

**FILOSOFIA DE LOS CONCEPTOS DE LA ETICA PROFESIONAL DEL
CONTADOR PUBLICO**

ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA, UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

GUIA DE AUDITORÍA

MCGRAW-HILL

INTERAMERICANA EDITORES S.A. DE C.V.

**GUIA AUTORIZADA DE ORIENTACIÓN GENERAL PARA LA
ELABORACIÓN DEL DICTAMEN E INFORME FISCAL**

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

GUIA PARA REALIZAR INVESTIGACIONES

RAUL ROJAS SORIANO

GUIA PARA TRABAJOS DE INVESTIGACION UNIVERSITARIOS

R.MUÑOZ CAMPOS, 3ª. EDICION

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

ROBERTO HERNANDEZ SAMPIERI. 2ª. EDICION

NORMAS PARA LA ACTUACION EN MATERIA FISCAL

INSTITUTO MEXICANO CONTADORES PÚBLICOS

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

INTITUTO MEXICANO CONTADORES PÚBLICOS, QUINTA EDICION 2000

**PROYECTO DE GUIA DE ORIENTACIÓN DEL DICTAMEN E INFORME
FISCAL**

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

GLOSARIO DE TERMINOS DE AUDITORÍA

ANEXO 1

TERMINO	CONCEPTO
ACTIVIDADES DE CONTROL	Políticas y procedimientos además del ambiente de control en el sistema contable que establece la dirección para cumplir sus objetivos
ALCANCE DE UNA AUDITORÍA	El término “alcance de una auditoría” se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.
AMBIENTE DE CONTROL	Las acciones, políticas y procedimientos que reflejan las actitudes globales de la alta dirección, los directores y los dueños de una entidad sobre el control y su importancia para la misma.
AUDITOR	<p>Persona que ya sea como empleado de planta o en una capacidad externa y profesional, audita los libros de contabilidad y los registros que llevan otras personas.</p> <p>Persona nombrada por una auditoría superior para que examine e informe sobre las cuentas y los registros de una contabilidad.</p>
AUDITORÍA	Es un examen sistemático de los estados financieros, registros y transacciones relacionadas para determinar la adherencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las políticas de dirección o a los requerimientos establecidos.
COMPRESIÓN DE LA	El conocimiento del ambiente de control, sistema

ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO	contable, y los procedimientos de control que el auditor cree necesario para planear la auditoría.
CONTROL INTERNO CONTABLE	Es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que son relativos y que están directamente relacionados principalmente con la salvaguarda de activos y con la fiabilidad de los registros financieros.
CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO	Una serie de preguntas sobre los controles en cada área de auditoría que se utiliza como medio para indicar al auditor aspectos de la estructura de control interno que podría ser inadecuados.
DEBILIDADES DE CONTROL INTERNO	La ausencia de controles adecuados; una debilidad de control interno aumenta el riesgo de errores en los estados financieros.
ERRORES	Se refiere a declaraciones incorrectas no intencionales u omisiones de cifras o revelaciones en los estados financieros.
ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO	Los procedimientos y políticas establecidos para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad.
ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él, así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

EVALUAR EL RIESGO DE CONTROL	El proceso de evaluar la efectividad de los procedimientos y políticas de la estructura de control interno de una entidad, para evitar o detectar las declaraciones incorrectas en las afirmaciones de los estados financieros.
EVIDENCIA	Cualquier información que utiliza el auditor para determinar si la información cuantificable que se audita se presenta de acuerdo con criterios establecidos.
IRREGULARIDADES	Se refiere a declaraciones incorrectas u omisiones intencionales de cifras o revelaciones en los estados financieros.
NIVEL EVALUADO DE RIESGO DE CONTROL	El nivel de riesgo de control que usa el auditor para determinar el riesgo de detección aceptable para una afirmación de los estados financieros y por consiguiente para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas. Este nivel podrá variar en una escala de máximo y mínimo, siempre y cuando el auditor haya obtenido la evidencia comprobatoria para apoyar ese nivel evaluado.
NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO	Existen ciertos elementos que por su importancia deben ser cumplidas, estos elementos son básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo que constituye la especificación particular por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia.
PROCEDIMIENTO DE CONTROL	Los procedimientos y políticas a parte del ambiente de control y el sistema contable establecido por la gerencia, para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad.

PRUEBAS DE CONTROL	Procedimientos de auditoría para probar la eficacia de las políticas y procedimientos de control para apoyar de un riesgo de control evaluado reducido.
PRUEBAS DE CONTROLES	Pruebas dirigidas al diseño y operación de un procedimiento o política de la estructura de control interno, para evaluar su efectividad, para evitar o detectar declaraciones incorrectas importantes en una afirmación de los estados financieros.
RIESGO DE CONTROL	El riesgo de que una declaración incorrecta importante que pudiera ocurrir en una afirmación no se evitará ni detectará oportunamente por medio de los procedimientos o políticas de la estructura de control interno de una entidad.
VALORACIÓN DEL RIESGO	Es la identificación de la entidad y el análisis de los riesgos importantes para lograr los objetivos, formando una base para la determinación de como los riesgos deben ser manejados.
VERIFICACIONES DE CONTROL	DE Procedimientos de auditoría para verificar la eficacia de las políticas y procedimientos de control en apoyo a un menor riesgo de control ponderado.