

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

**Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública**



“DISEÑO DE UN MODELO DE PLANEACION DE LA AUDITORIA FISCAL CON EL PROPÓSITO DE VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO A DISPOSICIONES TRIBUTARIAS EN LAS EMPRESAS”

Trabajo de Investigación presentado por:

**Ana Cecilia Romero Chávez
Evelyn del Carmen Rosa
Roberto Carlos Reyes Quinteros**

Para Optar al Grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

Junio de 2003

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretaria : Licda. Lidia Margarita Muñoz Vela

Decano de la Facultad de

Ciencias Económicas : Msc. Roberto Enrique Mena Fuentes

Secretario de la Facultad : Ing. José Ciriaco Gutiérrez Contreras

de Ciencias Económicas

Tribunal Examinador : Lic. Alvaro Edgardo Calero Rodas

Lic. Rafael Antonio Martel

Junio de 2003

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODOPODEROSO POR DARME LA VIDA Y PERMITIRME LOGRAR ESTA META.

A MI HIJO RICARDITO, POR SER MI INSPIRACION PARA SEGUIR ADELANTE Y COMPRENDERME EN TODOS LOS MOMENTOS EN LOS QUE TUBE QUE SEPARARME DE ÉL.

A MIS PADRES, POR BRINDARME SU APOYO CUANDO MÁS LOS NECESITE.

A MIS HERMANOS, SOBRINOS Y DEMAS FAMILIA QUE ME APOYARON E INCENTIVARON A SEGUIR ADELANTE.

EVELYN DEL CARMEN ROSA

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODO PODEROSO: POR HABERME PERMITIDO VIVIR HASTA
ESTE DIA Y LOGRAR UNA DE MIS METAS.

A MI MADRE: POR HABERME DADO LA VIDA Y SU APOYO
INCONDICIONAL, GRACIAS.

A MI ESPOSO: POR SER MI APOYO EN TODO MOMENTO, POR
TODA SU COMPRENSIÓN, AMOR Y CONFIANZA

A MIS FAMILIARES

Y AMIGOS: QUE DE UNA U OTRA FORMA ME BRINDARON
SU COMPRENSIÓN Y APOYO.

ANA CECILIA ROMERO CHAVEZ

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODO PODEROSO: POR HABERME PERMITIDO VIVIR HASTA
ESTE DIA Y LOGRAR UNA DE MIS METAS.

A MIS PADRES: POR HABERME DADO LA VIDA Y SU APOYO
INCONDICIONAL

A MIS FAMILIARES

Y AMIGOS: QUE DE UNA U OTRA FORMA ME BRINDARON
SU COMPRENSIÓN Y APOYO.

ROBERTO CARLOS REYES QUINTEROS

INDICE

Contenido	Pág.
RESUMEN EJECUTIVO.....	I
INTRODUCCIÓN	III
I MARCO DE REFERENCIA DE LA INVESTIGACIÓN	
1.1 GENERALIDADES DE LA AUDITORIA	1
1.1.1 Desarrollo e importancia	1
1.1.2 Tipos de Auditoría	3
1.1.2.1 Auditoría de Estados Financieros	3
1.1.2.2 Auditoría Operacional	3
1.1.2.3 Auditoría de Cumplimiento	3
1.1.2.4 Auditoría Fiscal	4
1.1.3 Planeación de la Auditoría	4
1.1.3.1 Etapas de la Planeación	4
1.2 Generalidades de la Administración Tributaria	9
1.2.1 Antecedentes	9
1.2.2 Finalidad	10
1.2.3 Objetivos de la Administración Tributaria	10
1.2.4 Funciones básicas de la Administración Tributaria	10
1.2.5 Generalidades de la Dirección General de Impuestos Internos	11

1.2.5.1	Finalidad	11
1.2.5.2	Funciones básicas de la D.G.I.I.....	11
1.2.5.3	Impuestos administrados por la D.G.I.I.....	12
1.3	Generalidades de la Auditoría Fiscal.....	13
1.3.1	Antecedentes.....	13
1.3.2	Desarrollo e Importancia.....	17
1.3.3	Planeación de la Auditoría Fiscal.....	44
1.3.4	Memorandum de Planeación de la Auditoría Fiscal.....	47
II	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	55
2.1	Tipo de estudio.....	57
2.2	Unidades de análisis.....	57
2.3	Definición de la población y determinación de la muestra.....	57
2.3.1	Población.....	57
2.4	Recopilación de la información.....	60
2.5	Procesamiento y análisis de la información recolectada.....	60
III	ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	61
IV	DISEÑO DE UN MODELO DE MEMORANDUM DE PLANEACIÓN DE AUDITORÍA FISCAL CON EL PROPÓSITO DE VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO A DISPOSICIONES TRIBUTARIAS EN LAS EMPRESAS.	
4.1	Descripción de los componentes que conforman un memorandum de planeación de auditoría fiscal.....	71

4.1.1	Objetivos de la auditoría.....	72
4.1.2	Antecedentes del cliente.....	72
4.1.3	Actividad económica de la empresa.....	73
4.1.4	Legislación aplicable.....	73
4.1.5	Sistemas de información contables y de control.....	73
4.1.6	Ubicación.....	74
4.1.7	Ambiente económico y aspectos comerciales.....	74
4.1.8	Estructura jurídica y operativa de la empresa.....	74
4.1.9	Accionistas principales.....	75
4.1.10	Tendencias financieras.....	75
4.1.11	Areas sujetas a examinarse.....	75
4.1.12	Factores de riesgo por áreas.....	76
4.1.13	Evaluación de riesgos y procedimientos a aplicar.....	77
4.1.14	Cuestionarios de control interno para IVA y RENTA.....	78
4.1.15	Programa de auditoría.....	78
4.2	Memorandum de planeación de auditoría fiscal.....	79
4.2.1	Objetivos de la auditoría fiscal.....	79
4.2.2	Información general de la empresa.....	79
4.2.2.1	Antecedentes y finalidad.....	79
4.2.2.2	Organización actual y composición del capital social.....	80
4.2.3	Sistemas de información contable y de control.....	82
4.2.4	Políticas contables.....	82

4.2.5	Ambiente económico y aspectos comerciales.....	82
4.2.6	Legislación aplicable.....	83
4.2.7	Estructura jurídica y operativa de la empresa.....	83
4.2.8	Areas sujetas a examinarse.....	84
4.2.9	Administración del trabajo.....	85
4.2.10	Evaluación de riesgos y procedimientos a aplicar.....	87
4.2.11	Cuestionario de control interno para efectos tributarios, ley de impuesto sobre la Renta.....	95
4.2.12	Cuestionario de control interno para efectos tributarios, ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios IVA.....	119
4.2.13	Programa de auditoría fiscal IVA – RENTA.....	126
V	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	133
5.1	Conclusiones.....	133
5.2	Recomendaciones.....	134

Anexos

1 Bibliografía

2 Encuesta

3 Modelos de dictamen e informe fiscal

RESUMEN EJECUTIVO

Las nuevas disposiciones legales adoptadas por la Administración Tributaria por medio del Código Tributario y su reglamento de aplicación, que obliga a los contribuyentes a que cumplan con una de las condiciones establecidas en el art. 131 C.T. el cual corresponde a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente. Para cumplir el mandato legal el profesional debe de realizar la planeación de la auditoría con el propósito de realizar la auditoría fiscal de manera eficiente y eficaz.

Conforme a lo anterior el profesional de contaduría publica debe adaptarse a los cambios que implica la ejecución de la auditoría fiscal como una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, a fin de emitir una opinión sobre el cumplimiento o no cumplimiento a las disposiciones legales por parte del contribuyente.

La investigación que se realizó es de tipo “Analítico descriptivo”, debido a que busca la relación que existe entre la propuesta de un diseño de memorandum de planeación que será utilizado para realizar la auditoría fiscal de manera eficiente y eficaz, la investigación se realizó a través de la aplicación de treinta y dos encuestas a personas jurídicas autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Al analizar los resultados más importantes de la investigación un 94% considera que será de gran utilidad proporcionarles un modelo de memorandum de planeación de auditoría fiscal, debido a que la planeación es una de las etapas más importantes del proceso de auditoría fiscal.

Además se determinó que solo 6 de las firmas de auditoría encuestadas consideran dentro del proceso de auditoría fiscal la etapa de la planeación.

En el presente trabajo se diseña un modelo de memorandum de planeación de auditoría fiscal, con el propósito de verificar el cumplimiento a las disposiciones tributarias en las empresas, considerando para su desarrollo la forma en que actualmente se está realizando la auditoría por parte de las firmas de auditoría .

Dentro del modelo de memorandum de planeación se describe toda aquella información útil y necesaria sobre el cliente, así como naturaleza y generalidades, ambiente de control administrativo y contable, antecedentes fiscales, ambiente económico y empresarial, áreas sujetas a examen, legislación aplicable, análisis de riesgos desde el punto de vista fiscal, cuestionarios de control interno para IVA y RENTA, programa de auditoría fiscal, etc.

Al finalizar la investigación se concluyó que a través de la aplicación de un memorandum de planeación de auditoría fiscal y apoyándose de la normativa técnica existente, se realizará la auditoría fiscal de forma eficiente y eficaz.

I INTRODUCCION

El Gobierno Central a través del Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Impuestos Internos, se ve en la necesidad de adoptar nuevos mecanismos legales de control, para lograr una captación de impuestos de forma más eficiente y a la vez estimular a los contribuyentes al cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, bajo un marco legal, que está contenido en el Código Tributario y su reglamento de aplicación, el cual obliga a los contribuyentes a someterse a una Auditoría Fiscal, basándose en ciertos aspectos a cumplir por éstos.

Una de las etapas más importantes en el trabajo del auditor es la planeación de la auditoría, que significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría.

El presente trabajo de investigación pretende dotar al Profesional de la Contaduría Pública de una herramienta de apoyo técnico, sobre la planeación y desarrollo de una auditoría fiscal, la cual pretende ilustrar al auditor sobre como elaborar la Planeación Estratégica Detallada de Auditoría Fiscal, lo cual implica la evaluación del riesgo de auditoría, clasificado en los riesgos inherentes, de control y de detección, determinar áreas críticas de investigación y proceder a la elaboración del programa de auditoría, orientada al cumplimiento de las

obligaciones Tributarias establecidas en el Código tributario, su reglamento de aplicación y demás leyes relacionadas, para lo cual nuestro trabajo describe el planteamiento de un modelo de memorandum de planeación de auditoría fiscal, que contiene la información mínima requerida sobre la empresa para realizar la auditoría fiscal de una forma eficiente y eficaz.

En el primer capítulo se consideran aspectos generales sobre la auditoría, su desarrollo e importancia, tipos de auditoría, el proceso de auditoría y antecedentes y generalidades de la auditoría fiscal.

En el segundo capítulo se plantea la metodología aplicada para la realización del trabajo de investigación, la cual sirve de base para realizar el análisis de los resultados, que se muestra en el siguiente capítulo.

En el tercer capítulo se presenta el análisis de los resultados de la investigación mediante el cruce de variables e interpretación de los resultados obtenidos por medio de la encuesta realizada a 32 firmas de auditoría.

En el cuarto capítulo, que es la parte medular de este trabajo, se desarrolla la propuesta de un modelo de memorandum de planeación de auditoría fiscal, el cual proporcionará al auditor los criterios necesarios para realizar la planeación de la auditoría fiscal con el propósito de ejecutarla de manera eficiente y eficaz.

En el quinto capítulo se presentan las diferentes conclusiones con sus respectivas recomendaciones, obtenidas como resultado del trabajo de investigación que se realizó.

Finalmente se suman al contenido del trabajo de investigación los diferentes anexos que vienen a reforzar aun más nuestro trabajo.

CAPITULO I

MARCO DE REFERENCIA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA

1.1.1 Desarrollo e Importancia¹

La Auditoría ha existido aproximadamente desde el siglo XV. El origen verdadero de las auditorías de informes financieros es actualmente objeto de controversia, pero se sabe que hacia el siglo XV algunas familias pudientes establecidas en Inglaterra recurrían a los servicios de auditores para asegurarse que no había fraude en las cuentas que eran manejadas por los administradores de sus bienes. El origen de la función de auditoría es remoto pero su verdadero desarrollo corresponde desde el momento en que existe el comercio se han llevado auditorías de algún tipo, las primeras auditorías fueron meticulosas y detalladas, las cuales estaban encaminadas a asegurar al propietario de un negocio que los empleados hubieran mantenido correctamente las cuentas y que los activos existían y habían sido registrados en cantidades apropiadas.

Después de la Revolución Industrial, el alcance y la complejidad de los negocios se amplió notablemente al aumentar en tamaño las empresas contrataron más personal y sus sistemas contables se desarrollaron mucho más, lo que posibilitó dividir las tareas dentro de la empresa; ninguna persona tenía la responsabilidad de manejar la totalidad de una operación, las funciones de custodia y registro de activos

¹ Auditoría Santillana González, Juan Ramón, ECASA, 2ª. Edición, 1998, Pag. 15

fueron separados y se establecieron otros controles internos efectivos para protegerlos, con el fin de prevenir y detectar los desfalcos.

Además, se comprendió que la meta de descubrir errores se podía llevar a cabo con mayor efectividad mediante un sistema adecuado de control interno.

El papel del auditor cambió de la búsqueda de desfalcos y de certificar la exactitud de un balance general a la revisión del sistema y comprobación de las evidencias a fin de poder emitir una opinión sobre la presentación correcta de todos los Estados Financieros.

La creciente difusión de la propiedad de las corporaciones estimuló el desarrollo de la auditoría moderna; la cual ha venido evolucionando a través del tiempo hasta la actualidad.

En la década de los años noventa, se observó que la función de la auditoría se está situando en los primeros niveles organizacionales, no por casualidad, sino por el valor que representa como una de las grandes herramientas de control.

1.1.2 Tipos de auditoría.

1.1.2.1 Auditorías de Estados Financieros.

Esta se lleva a cabo para determinar si los Estados Financieros se presentan de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aunque también es común realizar auditorías de Estados Financieros que hayan sido preparados utilizando la base de efectivo y alguna otra base de contabilidad apropiada para la empresa.

1.1.2.2 Auditorías Operacionales.

Es aquella revisión de cualquier parte del proceso y métodos de operación de una empresa con el propósito o finalidad de evaluar su eficiencia y eficacia. En este tipo de auditoría los análisis no se limitan a la contabilidad, en ellos se puede incluir la evaluación de la estructura de una empresa, las operaciones de computo, los métodos de producción, la comercialización, etc.

1.1.2.3 Auditorías de Cumplimiento.

El propósito es determinar si el auditado esta cumpliendo con los procedimientos, reglas o reglamentos específicos que le son aplicados a éste, dentro de las auditorías de cumplimiento podemos mencionar la auditoría fiscal.

1.1.2.4 Auditoría Fiscal.

Según el código tributario vigente a partir del 1º de enero de 2001 por Decreto Legislativo No. 230, la auditoría fiscal consiste en “La revisión del cumplimiento a disposiciones tributarias, formales y sustantivas por parte de un Contador Público autorizado para ejercer la Auditoria Externa, establecido en el Reglamento de Aplicación del Código tributario (Art. 58), éste establece que en base a la realización de la auditoría emitirá su Dictamen e Informe Fiscal según leyes tributarias y en el aspecto técnico se apegará a lo que establezca la Junta de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría y en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública”

1.1.3 Planeación de la Auditoría.

La planeación significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría. El auditor planea desempeñar la auditoría de manera eficiente y oportuna.

1.1.3.1 Etapas de la Planeación

La planeación de la auditoría comprende las siguientes etapas :

- a.) Conocimiento del negocio.
- b.) Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- c.) Riesgo e importancia relativa.
- d.) Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos.
- e.) Coordinación, dirección, supervisión y revisión.

- f.) Diseño de Programas de Auditoría.
- g) Otros asuntos.

A continuación se describe brevemente en que consisten cada una de ellas:

a) Conocimiento del negocio

Al desempeñar una auditoría de estados financieros, el auditor debe obtener conocimiento suficiente para que sea posible identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que a su juicio puedan tener un efecto importante en el examen sobre los estados financieros o en el dictamen de auditoría.

Aspectos aplicables para evaluar el conocimiento del cliente

- Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan el negocio de la entidad.
- Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar incluyendo cambios desde la fecha de la anterior auditoría.
- El nivel general de competencia de la administración.

b) Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.

El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Aspectos aplicables para evaluar el sistema de contabilidad y control interno:

- Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas.
- El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría.
- El conocimiento acumulable del auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el relativo énfasis que se espera se aplique en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos.

c) Riesgos e importancia relativa.

La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea.

Aspectos aplicables para evaluar la importancia relativa:

- Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes.
- El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría.
- La posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la experiencia de períodos pasados, o de fraude.
- La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables.

d) Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos.

- Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría.
- El efecto de la tecnología de información sobre la auditoría.
- El trabajo de auditoría interna y su esperado efecto sobre los procedimientos sobre auditoría externa.

e) Coordinación, dirección, supervisión y revisión.

- El involucramiento de otros auditores en la auditoría de componentes, por ejemplo, subsidiarias, sucursales y divisiones.
- El involucramiento de expertos.
- El número de locaciones.
- Requerimientos de personal.

f) Diseño de programas de auditoría.

Los programas de auditoría constituyen la ordenación de procedimientos de auditoría que deben realizarse durante la fase de trabajo de campo. Los procedimientos dentro de un programa de auditoría deberán ser lo suficientemente integrales para estar ciertos de que los objetivos se satisfagan. Los programas proporcionan la siguiente información:

- Un bosquejo del trabajo que se debe realizar e instrucciones respecto a como debe realizarse.
- Una base para coordinar, supervisar y controlar la auditoría.
- Un registro del trabajo realizado.

- El diseño básico de programas de auditoría se realiza durante la planeación de la auditoría. Sin embargo, a medida que el trabajo de campo avanza podrá ser necesario modificar el programa planeado.

g) Otros Asuntos.

Al realizar la planificación el auditor también debe considerar otras situaciones como:

- La posibilidad de que el supuesto “negocio en marcha” pueda ser cuestionado.
- Condiciones que requieran atención especial, como la existencia de partes relacionadas.
- Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias.
- La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo términos del trabajo.
- Los cálculos y transferencias de información que hace el cliente durante el período que se está auditando. El verificar de nuevo los cálculos consiste en comprobar la precisión aritmética del cliente.
- Procedimientos analíticos: Se utilizan comparaciones y relaciones para determinar si los saldos y cuentas son razonables.
- Evidencia virtual: Es la información obtenida por el auditor con existencia aparente y no real, es decir lo que no es presencial, lo que se hace o existe en el ciberespacio con el propósito de llegar a conclusiones para basar su auditoría.

1.2 Generalidades de la Administración Tributaria

1.2.1 Antecedentes

La historia del Ministerio de Hacienda comienza en febrero de 1829, cuando asume el Gobierno de El Salvador, don José María Cornejo, quién asigna como Encargado de Hacienda y Guerra a don Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer don Joaquín Durán Aguilar. Posteriormente asumió el poder don Joaquín de San Martín, en febrero de 1833, y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a don Juan José Córdova.

En mayo de 1938, el vicejefe del ejecutivo, don Timoteo Menéndez, nombró Ministro General al ilustre patricio don Antonio José Cañas . Este comienza a trabajar arduamente y organiza a la Administración Pública en cuatro secciones; Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación. Don Antonio José Cañas, ha sido siempre considerado como el primer Ministro de cada una de las cuatro carteras más antiguas del gabinete de Gobierno de El Salvador.

Posteriormente se integran el Ministerio de Economía con el de Hacienda, pero el 13 de marzo de 1950 queda funcionando el Ministerio de Hacienda independientemente. En síntesis, desde 1829 el Ministerio de Hacienda está organizado, controlando las finanzas y equilibrando el gasto público, lo que ha traído como consecuencia el mejoramiento social y económico del país.

1.2.2 Finalidad

Dirigir y coordinar las finanzas públicas propiciando un ambiente de estabilidad macroeconómica a través de una política fiscal sostenible orientada a proporcionar servicios de calidad que satisfagan las expectativas de los contribuyentes y demás usuarios; impulsando el desarrollo económico y social de El Salvador, en concordancia con el Plan de Gobierno.

1.2.3 Objetivos de la Administración Tributaria

- Lograr niveles de ingreso, gasto e inversión que respondan a las necesidades del desarrollo económico y social de El Salvador en armonía con el Plan de Gobierno y que aseguren, en el tiempo, la sostenibilidad de las finanzas del Estado.
- Incrementar los niveles de cumplimiento tributario, reduciendo la evasión y elusión fiscal.
- Fortalecer una cultura de cambio que garantice la calidad en la prestación de los servicios que ofrece el Ministerio de Hacienda.
- Transformar el Ministerio de Hacienda en una institución eficiente y eficaz que responda a los objetivos planteados en el Plan de Gobierno.

1.2.4 Funciones Básicas de la Administración Tributaria.

Tal como lo establece el art. 23 del Código Tributario, las funciones básicas de la Administración Tributarias son :

- El registro y control de los sujetos pasivos del impuesto.
- Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva.
- Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales.
- Control y designación de agentes de retención y de percepción.
- La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes.
- Las liquidaciones oficiosas del impuesto.
- La aplicación de sanciones.
- La gestión administrativa del cobro del impuesto y accesorios.
- La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial; y
- Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administrativa.

1.2.5 Generalidades de la Dirección General de Impuestos Internos

1.2.5.1 Finalidad:

Se crea la Dirección General de Impuestos internos, como un organismo adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y tendrá competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos, generando mayores niveles de ingresos para el logro de los objetivos del Estado.

1.2.5.2 Funciones básicas de la D.G.I.I.

Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, etc.

1.2.5.3 Impuestos Administrados por la D.G.I.I.

La Administración Tributaria a través de la Dirección General de Impuestos internos pretende el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por medio de la aplicación eficiente de las siguientes leyes tributarias:

Ley del Impuesto sobre la Renta:

Es el impuesto aplicado sobre todos los productos o utilidades percibidas o devengadas por los sujetos pasivos del impuesto, ya sea en efectivo o en especie.

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA):

Es el impuesto que se aplicara a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios.

Ley de Impuesto de Cigarrillos:

Es el impuesto aplicado a los cigarrillos de fabricación nacional o extranjera que se distribuyan, vendan o consuman en el país.

Ley del Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Simples o Endulzadas:

Se establece para las bebidas gaseosas un impuesto ad-valorem del diez por ciento del precio de venta al público sugerido por el productor, importador o distribuidor.

Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas:

Impuesto aplicado a la producción, elaboración y venta de alcohol etílico o industrial y de bebidas alcohólicas, tanto nacionales como extranjeras.

1.3 Generalidades de la Auditoría Fiscal**1.3.1 Antecedentes****A nivel mundial.**

En México a partir del año 1959 se implementó el dictamen fiscal, siendo este país uno de los pioneros a nivel internacional en regular esta actividad, y fué en su momento considerado como un gran avance en materia de política fiscal, ya que representaba un medio eficaz de fiscalización por la certeza que el mismo proporcionaba a la autoridad encargada de la recaudación y administración de tributos.

En El Salvador.

En sus inicios, la Auditoría Tributaria en El Salvador, era realizada exclusivamente a los ingenios y consistía en presenciar la autenticidad de los quintales de azúcar

producidos para determinar y calcular el pago del impuesto sobre este rubro, al personal encargado se le conocía con el nombre de inspectores de zafra. Los inspectores de zafra y timbres tenían como función principal la fiscalización del impuesto de papel sellado y timbres, que consistía en verificar la correcta aplicación de las disposiciones legales y sencilla revisión de los documentos sin ninguna técnica ni procedimientos de auditoría.

Con el propósito de maximizar los esfuerzos de las Direcciones de Papel sellado y timbres y Dirección de Zafra se efectuó su integración por medio de decreto de fecha 3 de mayo de 1931 dando origen a la Dirección General de Contribuciones.

Por medio de decreto legislativo del 20 de mayo de 1941, se promulga la Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones con el propósito de definir las facultades y funciones de la Dirección, así como establecer los procedimientos para fiscalizar, verificar y tasar impuestos a los contribuyentes sujetos a impuestos administrados por la Dirección.

Se observó que la fusión entre las Direcciones de Papel sellado y timbres y la Dirección de Zafra, no había cumplido con lo proyectado, por lo que el 21 de diciembre de 1949 por medio de decreto legislativo numero 459 del Consejo de Gobierno Revolucionario de El Salvador, dió origen a la Dirección General de

Contribuciones Directas y a la Dirección General de Contribuciones Indirectas, suprimiendo así a la Dirección General de Contribuciones.

Mediante este decreto se establecen las facultades y funciones que les regirán a las Direcciones .

Las Direcciones Generales de Impuestos Directos e Indirectos fueron creadas con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales tributarias, la primera tenía como función principal la verificación de los impuestos directos (el impuesto sobre la Renta y Vialidad, que fué sustituido por el impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) y la segunda su función principal era la verificación del pago de los impuestos Indirectos (Impuesto de Papel Sellado y Timbres, sobre pasajes aéreos, de fósforos y cigarrillos, de bebidas gaseosas y alcohólicas ; que más tarde fué sustituido por el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, D.L. No. 296 del 24 de julio de 1992).

Mediante Decreto Legislativo No. 451 del 22 de febrero de 1990, se decreta la fusión de la Direcciones Generales de Impuestos Directos e Indirectos, dando origen así a la actual Dirección General de Impuestos Internos (D.G.I.I.)

La Dirección General fué creada ante la necesidad de la unificación de la Administración Tributaria con el fin de lograr una mejor coordinación y control de

todas sus funciones obteniendo un empleo más eficiente de los recursos que se le asignen.

Según la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, Las funciones básicas de la Dirección General serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso, el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc.

Como parte del proceso de modernización de la Administración Tributaria se presentó el proyecto del Código Tributario el 17 de septiembre de 1997 y fué aprobado el 14 de diciembre de 2000 mediante Decreto Legislativo No. 230, las razones principales son: emitir un marco legal que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias; desarrollo de los derechos de los administrados; mejorar las posibilidades de control por parte de la Administración y garantizar un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las responsabilidades que competen al Estado.

Mediante la aplicación del Código Tributario (a partir del 01 de enero de 2001), se pretende regular adecuadamente la relación entre el Fisco y el contribuyente, que permita garantizar los derechos y obligaciones recíprocas, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación.

Para lograr lo antes expuesto, el Código Tributario establece a ciertos contribuyentes el dictaminarse fiscalmente, para lo cual deberá realizarse Auditoría Fiscal por un Licenciado en Contaduría Pública ó un Contador Público Certificado quien emitirá el dictamen e informe fiscal que contendrá la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas del contribuyente.

1.3.2 Desarrollo e importancia

a) Concepto de Auditoría Fiscal

El concepto de auditoría fiscal engloba diferentes contenidos en función de la persona que realiza la auditoría, si ésta persona es un auditor independiente, la auditoría fiscal puede ser entendida, bien como un 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 y su grado de adecuación con normativa tributaria aplicable, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado razonablemente.

la auditoría del área fiscal persigue un doble objetivo: en primer lugar comprobar que la compañía ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función de los ingresos devengados, habiendo provisionado correctamente los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales, y, en segundo, si se ha producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos.

La definición anterior sintetiza los dos objetivos principales del auditor fiscal: evidenciar, de un lado, si el reflejo contable de las circunstancias fiscales es razonable de acuerdo con las normas establecidas, y de otro, si las obligaciones legales se han cumplido adecuadamente.

En el ámbito mundial, se habla de auditoría fiscal desde un doble sentido: la realizada por auditores independientes o por funcionarios públicos de la administración tributaria. Nuestro estudio se realizará desde la óptica del auditor independiente.

Conviene, entonces, diferenciar ambas facetas. En este sentido, el objetivo perseguido por el auditor externo no coincide en modo alguno con el perseguido por la inspección 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 por mora.

Sin embargo, el auditor externo, 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.

b) Características de la auditoría fiscal.

En el contexto de la auditoría independiente, señalamos las siguientes características de la auditoría fiscal:

1ª) 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.

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

Una necesidad de especialización ya que la reciente legislación traslada la responsabilidad de la Administración Tributaria al Auditor independiente en lo relacionado a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por las empresas.

La existencia de dificultades en la cuantificación de contingencias, tanto de cuotas como de sanciones e intereses. La interpretación de la norma, así como la mayor o menor

flexibilidad de la inspección fiscal en su aplicación, complican en forma extrema la valoración y medición de riesgos.

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.

Una especial sensibilidad de la entidad auditada a recibir un informe de no cumplimiento en esta área, por las consecuencias económicas que puede acarrear frente a la administración tributaria.

3º) Conflicto ante el descubrimiento de fraude fiscal: por una 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, la publicidad del fraude limitaría, de manera contundente, la relación de confianza entre el auditor y la entidad auditada.

c) Clases de auditoría fiscal

La clasificación de 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 o la realizada por auditores independientes, en la cual enfocaremos nuestra investigación. (Ver gráfico No. 1)

Clasificación de la auditoría fiscal

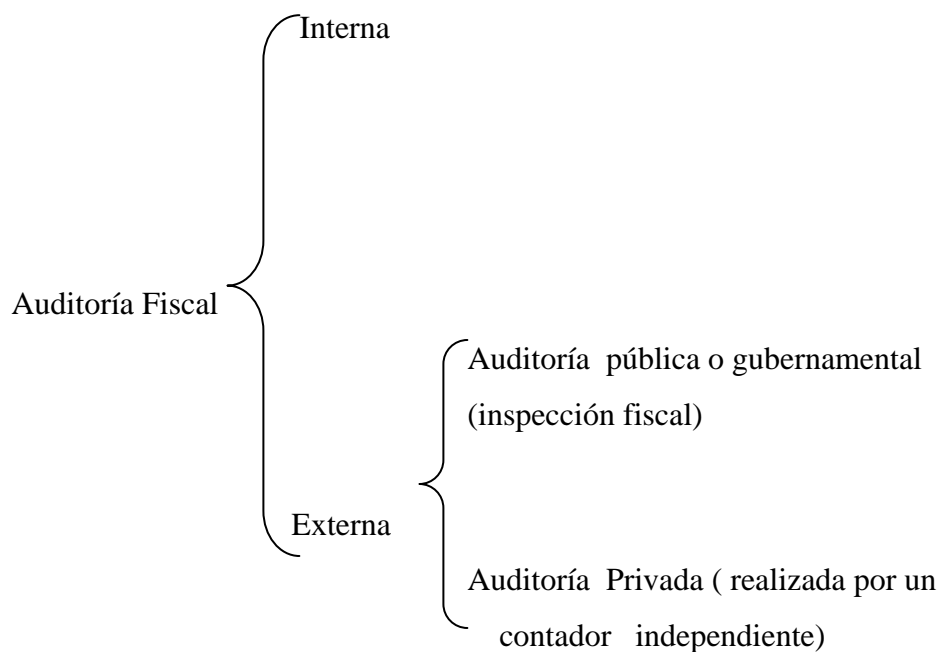


Gráfico No. 1

1. Auditoría fiscal interna.

Las personas encargadas de llevar a cabo esta labor pueden ser tanto trabajadores de la entidad normalmente integrados en el departamento de auditoría interna de la misma, así también profesionales externos contratados para lograr los mismos fines, como ambos a la vez.

Las tareas que deben desarrollarse en el ejercicio de su función, son las siguientes:

- Estudio de la legislación impositiva establecida en todos los tributos que afecten a la entidad.
- Establecimiento sistemático de modelos normalizados 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 e información a incluir en la memoria, así como la comparación de dicha información con la obtenida a partir de la contabilidad y de las declaraciones impositivas presentadas por la entidad.
- Implantación de sistemas que garanticen el cálculo correcto de los tributos, así como el máximo aprovechamiento de las ventajas fiscales que resulten de aplicación en función de la actividad desarrollada por la entidad.
- Elaboración de reglas escritas relativas a aspectos tales como: segregación adecuada de funciones relativas a la elaboración, 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.
- 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.

2. Auditoría fiscal externa privada.

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

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

En cada caso, sin embargo, existen unas características distintas que vienen marcadas, en esencia, por el modo en que se refleja la evidencia obtenida. Así, en una auditoría de Estados Financieros, las conclusiones obtenidas tras la revisión de esta área pueden llegar a ser puestas de manifiesto en el informe de auditoría final , informe que, en el caso de auditoría legal u obligatoria, es de carácter público y, por tanto, puede tener trascendencia ante terceros.

En otros casos, la evidencia obtenida queda restringida al ámbito interno de la entidad auditada que no está obligada a dar publicidad a la misma, y, por tanto, puede no tener

trascendencia frente a terceros, aunque nada impide que la entidad de publicidad a tal información. Este sería el caso de las auditorías no obligatorias y de aquellas auditorías voluntarias limitadas a esta faceta concreta de la actividad empresarial.

No existe esta coincidencia de objetivos entre la auditoría externa ó de Estados Financieros y la inspección fiscal, 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.

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.

Objetivos de la auditoria fiscal.

En la auditoría fiscal se tratará de evaluar el riesgo fiscal de la empresa, para lo que resulta necesario determinar:

- Que la empresa ha cumplido con sus obligaciones fiscales y todos los impuestos han sido liquidados y correctamente contabilizados.
- En caso de tener posibles contingencias fiscales, por acontecimientos o hechos producidos en ejercicios anteriores o en el presente, si éstos han sido correctamente recogidos en los Estados Financieros.

- 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.

El objetivo fundamental de la auditoría fiscal es obtener evidencia necesaria y suficiente sobre si la empresa efectúa correctamente las declaraciones de impuestos devengados, 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.

Asimismo, el auditor deberá determinar si los saldos de las cuentas representativas de los derechos de cobro y obligaciones de pago en esta área están debidamente clasificados y periodificados, son legítimos y razonables, están debidamente valorados, habiéndose contabilizado de acuerdo a los PCGA y a las normas profesionales definidas por la doctrina en función de las obligaciones tributarias vigentes.

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.

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

Entre los objetivos incluidos en el segundo grupo podemos mencionar los siguientes: la presentación adecuada de activos, pasivos, ingresos y gastos conforme a la legislación tributaria vigente, así como de la información obligatoria y específica a incluir en la memoria; en caso de existir contingencias fiscales, evaluar la correcta valoración y presentación de las mismas con arreglo a la normativa vigente; etc.

Por último, cabe mencionar que la inspección fiscal llevada a cabo por funcionarios estatales que hemos denominado auditoría fiscal pública o gubernamental, a diferencia de la auditoría fiscal privada, persigue en primer lugar los objetivos mencionados en el primer grupo descrito, es decir, evaluar si la entidad o persona auditada ha cumplido con sus obligaciones tributarias; la razonabilidad de la contabilidad es una cuestión que queda en un segundo plano.

Fases de la auditoría fiscal.

En lo que respecta a la auditoría fiscal privada, de acuerdo con el concepto presentado anteriormente, que hace referencia a las fases que atraviesa la auditoría fiscal, en poco o nada difieren de las señaladas para la auditoría con un alcance más general.

Sin embargo, conviene que señalemos con más detalle las fases del proceso que presentan ciertas particularidades en auditoría fiscal, o que adquieren una mayor relevancia en el proceso de obtención de evidencia seguido por el auditor externo independiente.

En la tabla No. 1 se expone con mayor detalle las fases y las principales actuaciones llevadas a cabo por el auditor fiscal independiente en cada una de ellas.

	Fase	acción principal	otras actuaciones relevantes del auditor
Determinación afirmaciones	1ª	Contactos preliminares	<ul style="list-style-type: none"> • Estudio previo del control interno de la entidad • Comprensión del sistema administrativo y contable mediante el análisis de estados financieros intermedios • Presentación de propuesta de colaboración profesional o presupuesto
	2ª	Formalización del contrato de auditoría y de la carta mandato	<ul style="list-style-type: none"> • Fijación de los honorarios • Delimitación del alcance de la auditoría y de las responsabilidades del auditor y la entidad • Establecimiento del grado de colaboración con el personal de la entidad • Determinación de los plazos de ejecución del trabajo
obtención y documentación evidencia	3ª	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 • Confeción del programa de auditoría

	Fase	acción principal	otras actuaciones relevantes del auditor
	4ª	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
Comparación de evidencia	5ª	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
	6ª	Obtención de la carta de manifestaciones de la dirección	<ul style="list-style-type: none"> • Revisión de hechos posteriores al cierre del ejercicio • Redacción de la carta de recomendaciones o sugerencias • Cierre de los puntos de revisión
Emisión opinión	7ª	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
	8ª	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 legislación tributaria correspondiente • Reflejo de la evidencia obtenida • Emisión de la opinión profesional

Tabla No. 1**Autor: Pablo Arenas, Metodología de la auditoría**

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.

La auditoría fiscal consiste básicamente en un proceso de investigación que, desde la perspectiva de la evidencia, 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. Contratación de la evidencia
6. Formulación de la opinión

Tanto las actividades de auditoría como sus inherentes actividades de procesamiento humano de la información, relacionadas con el proceso de formación de la opinión, podrían sintetizarse en cuatro fases:

1. Planificación (generación de hipótesis)
2. Acumulación de la evidencia (búsqueda de la información)
3. Evaluación de la evidencia (evaluación de la información)
4. Decisión adoptada (elección)

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

Entendemos que 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 unos 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, tanto el análisis detenido del control interno como la posterior ejecución de pruebas de cumplimiento y sustantivas conducen a la formación del juicio profesional, pues entendemos que la opinión del auditor aunque con un alcance más limitado lo es también sobre el sistema de control interno de la entidad.

A pesar de que ambos métodos análisis del control interno y procedimientos- son complementarios y no se puede omitir la aplicación de ninguno de ellos, en auditoría fiscal nos mostramos partidarios de los segundos como mayores coadyuvantes al proceso de obtención de la evidencia, aunque sin desmerecer en absoluto al análisis del control interno, que se consideran indispensables, pues en su estudio se basa la ejecución de los distintos procedimientos.

Como medio para obtener evidencia de los controles establecidos de la entidad, el auditor elabora un cuestionario de control interno, el cuestionario o guía fiscal, a través de las indagaciones principalmente de forma oral realizadas cerca de personas con responsabilidades en las tareas de planificación y preparación de las declaraciones fiscales.

En una auditoría de alcance general, un sentido estricto de economía de escala lleva al auditor a programar y organizar las pruebas sustantivas de tal forma que los mismos conceptos seleccionados por auditoría para determinados fines específicos, sean utilizados también para satisfacer el grado de cumplimiento de las normas fiscales que la entidad ha alcanzado.

El alcance definitivo de estas pruebas dependerá en buena parte del resultado obtenido en la primera fase de estas comprobaciones, habida cuenta 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 si los errores responden y reflejan la excepción o, por el contrario, son un reflejo de la tónica habitual.

La información obtenida mediante el cuestionario fiscal, junto con el archivo histórico o historial fiscal de la empresa son, en la práctica, las dos principales fuentes de datos útiles para elaborar el programa y seleccionar las pruebas sustantivas.

El citado cuestionario fiscal se subdivide, a su vez, en dos partes bien diferenciadas: en la primera de ellas se anotan las respuestas recibidas a las preguntas formuladas sobre las distintas cuestiones del control interno para cada uno de los impuestos; de esta forma se esquematizan en forma de respuestas lógicas SÍ /NO las contestaciones recibidas, cuyo significado se asocia a un grado cierto de riesgo, que responde al criterio que se presenta en el cuadro 1:

Respuesta recibida	Significado (en general) y consecuencias para la auditoría
SÍ	El control interno establecido por la entidad es razonablemente satisfactorio; se practicarán preferentemente pruebas de cumplimiento o de control para probar las afirmaciones realizadas
NO	El control interno establecido por la entidad no es satisfactorio o no existe; se deberán poner en práctica pruebas sustantivas para determinar si existe un riesgo fiscal -cierto o incierto- y se intentará cuantificar dicho riesgo, en caso de probarse su existencia
NO PROCEDE	A la entidad auditada no le es de aplicación la pregunta formulada

Cuadro No. 1

Autor: Pablo Arenas, Metodología de la auditoría

Ello no significa que en todos los casos las respuestas positivas estén asociadas a un satisfactorio de control interno y viceversa, sino que serán asociadas a un riesgo con arreglo a las características de cada pregunta en concreto, así como clasificadas en función de que se trate del incumplimiento de un control detectivo o preventivo.

La segunda parte del cuestionario asigna valores numéricos a una muestra significativa de las respuestas formuladas a las principales preguntas, para, de esta forma, establecer el riesgo de que los sistemas de control fallen a la hora de prevenir o detectar un error, manipulación o fraude, de forma que, cuanto más alto sea este riesgo, mayor deberá ser, en consecuencia, el número y la amplitud de pruebas para reducir el Riesgo de Auditoría a un nivel asumible por el auditor.

1.1 Tipos de riesgo

Al realizar una auditoría se deben tomar en cuenta los diferentes tipos de riesgos:

a) El riesgo inherente tiene su causa en la propia naturaleza de una cuenta, agrupación o conjunto de operaciones, independientemente de la efectividad de los sistemas de control interno establecidos por el cliente. Se trata, por tanto, de un riesgo consustancial que, en el caso de la auditoría fiscal, con sus matices y peculiaridades diferenciadoras, puede ser sustancialmente mayor que en otras áreas de una auditoría.

b) El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas de control interno establecidos no sean capaces de detectar errores o fraudes significativos o de evitar que estos se produzcan.

c) **El riesgo de detección** se define como el riesgo de que los errores o fraudes importantes individualmente considerados o en su conjunto no sean convenientemente detectados por el auditor y, por tanto, den lugar a una opinión equivocada.

El riesgo inherente y el de control existen independientemente de la auditoría y el auditor lo que hace es evaluarlos; tales riesgos se diferencian del riesgo de detección en que el auditor sólo puede estimarlos, pero no controlarlos, es decir, no puede ni reducirlos ni modificarlos. En cambio, el auditor sí puede controlar el riesgo de detección haciendo variar la naturaleza, la oportunidad y la amplitud de las pruebas sustantivas. Por ello se concluyen que el riesgo de detección es función directa de los procedimientos de auditoría.

El riesgo de control en función de la efectividad de la estructura de políticas y procedimientos del sistema de control interno, en el sentido de que si éste es efectivo para una agrupación de cuentas ó para ciertas áreas de la empresa, entonces el riesgo se reduce y, en caso contrario, se incrementa, concluyendo que el riesgo de control nunca puede ser cero, porque normalmente en el proceso contable existen errores no detectados por insuficiencia o fallos en el sistema de control interno, lo que equivale a decir que "ningún sistema viable de control interno puede ser tan eficaz que elimine totalmente el riesgo de que se reflejen errores en las cuentas".

El AICPA (1983) establece en el SAS n° 47 un modelo de riesgo según el cual el riesgo de auditoría se determina a partir de la siguiente fórmula:

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

Siendo:

RA = Riesgo de Auditoría

RI = Riesgo Inherente

RC = Riesgo de Control

RD = Riesgo de Detección

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 Establecimiento y desarrollo del programa de trabajo:

La estrategia de la auditoría fiscal.

El programa de auditoría es "la selección de las técnicas y procedimientos que deben ser aplicados para averiguar la confiabilidad de las afirmaciones contenidas en los estados financieros".

En consecuencia, el programa propuesto no debe tomarse como un programa estándar de auditoría fiscal ya que, "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 evaluación y comprobación del sistema de control complementado con pruebas selectivas de los saldos más significativos"

2. Obtención y acumulación de evidencia

Podríamos decir que el proceso de obtención de evidencia comienza para el auditor fiscal privado prácticamente en el momento en que la entidad, como posible cliente, 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, del 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 (coincidiendo con los ejercicios económicos de la entidad auditada), 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 recogen la totalidad de las deudas y derechos de la compañía frente a la hacienda pública, 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 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. En esta idea se incluye de forma inherente el que la entidad informe adecuadamente de los hechos y datos de carácter fiscal que deben ser incluidos en la memoria según la normativa vigente.

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 imposables 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 imposables.

Para completar la verificación del área fiscal se debe realizar:

Verificación contable (método deductivo). Análisis contable de todas las cuentas de contenido fiscal, verificando que su contenido se ajusta a los requerimientos mínimos de aplicación, así como que se han realizado los pagos y/o cobros correspondientes

tanto al período 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.

2.1 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 las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas dependerá, en buena medida, la responsabilidad que asumirá tras la emisión del informe en el que expresa su opinión profesional.

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, 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.

La información que este equipo produce, que es lo que en auditoría conocemos como papeles de trabajo. El término papeles de trabajo se ha venido utilizando por la profesión hasta los tiempos actuales; la aparición de las últimas tecnologías en materia de

comunicación (como la transmisión y conservación de archivos y documentos, etc.) puede ser un buen momento para reconducir el término a una parte determinada de la información que emite el auditor. Existe la conciencia unánime de que existen cambios importantes en el entorno de proceso de datos, que también afectan a la profesión de auditoría.

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.

Entendemos que la duración de esta fase debe coincidir en el tiempo con la de obtención de la evidencia, ya que se trata de fases paralelas y nos parece importante que el auditor vaya dejando un rastro de cómo se formó la opinión a medida que iba 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 señalamos a continuación en el cuadro No. 2

Tipo de documento	contenidos principales
Memorándums	<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

	<ul style="list-style-type: none"> • 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 amortizaciones, provisiones, etc. • 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
Hoja de puntos	<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

	<ul style="list-style-type: none"> • Recomendaciones sobre los estados financieros
Informe de auditoría fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Limitaciones al alcance existentes, en su caso • Cumplimiento o no cumplimiento • Opinión

Cuadro No. 2

Autor: Pablo Arenas, Metodología de la auditoría

3. Evaluación de la evidencia: conclusiones del trabajo

Una vez obtenida y documentada la evidencia el auditor debe emitir una opinión profesional sobre el cumplimiento o no cumplimiento a disposiciones tributarias por su cliente., el auditor habrá de tener presente el enfoque del riesgo y tener en cuenta las bandas de fluctuación predeterminadas de importancia relativa.

Se debe recordar en este momento que la opinión del auditor se manifiesta tanto en el informe de auditoría como de forma particular o privada en la carta de recomendaciones o informe sobre el control interno.

3.1 Procedimientos de la auditoría fiscal.

El auditor, en el proceso de obtención de evidencia en el área fiscal, utiliza varios procedimientos o conjunto de técnicas para ello, de entre los que destacamos el cuestionario o guía fiscal, la realización de pruebas de cumplimiento, el procedimiento de las conciliaciones globales o determinadas confirmaciones verbales o escritas.

A continuación pasamos a describir algunos de dichos procedimientos.

1) Concepto de procedimiento y técnica en auditoría fiscal,

los procedimientos de auditoría comprende un conjunto de técnicas de investigación que el auditor aplica a la información sujeta a revisión, mediante las cuales obtiene evidencia para sustentar su opinión profesional.

El auditor utiliza para realizar su trabajo un conjunto de herramientas, que se denominan técnicas de auditoría

Dado que procedimiento significa método de ejecutar alguna cosa, la aplicación de las distintas técnicas de auditoría para aplicarlas al estudio particular de una cuenta u operación se denomina procedimiento de auditoría. Sería conveniente determinar los procedimientos de auditoría, en el sentido de decidir qué técnica o técnicas de auditoría deberían formar parte, con carácter general, de un procedimiento de auditoría.

Esto es así por que el auditor, generalmente, no puede obtener la evidencia necesaria y suficiente mediante la aplicación de un solo procedimiento de auditoría, sino que por el contrario debe examinar los hechos que se le presentan mediante la aplicación simultánea o sucesiva de varios procedimientos de auditoría.

Cuando se aplican o ejecutan los procedimientos de auditoría, se dice que se está realizando una prueba de auditoría. Por ello, resumiendo las definiciones expuestas, podemos señalar que los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas y que

la puesta en prácticas de dichos procedimientos constituyen o se materializan en pruebas de auditoría.

Mencionamos a continuación las siguientes técnicas de auditoría

- Estudio general de la fiscalidad de la empresa
- Cotejo de los estados financieros con los registros que los sustentan
- Investigación o indagación oral
- Observación y comprobación
- Inspección
- Cálculo y análisis
- Confirmación
- Estimación
- Pruebas selectivas

Por su parte, algunas de las citadas técnicas de auditoría fiscal se utilizarán en la puesta en práctica de los siguientes procedimientos de auditoría fiscal, entre otros:

- Conciliaciones globales
- Confirmaciones de saldos con terceros
- Aplicación de la guía de orientación general
- Conciliaciones bancarias y arquezos de caja
- Análisis del cumplimiento de las obligaciones tributarias

1.3.3 Planeación de la Auditoría Fiscal.

La planeación implica establecer una estrategia general, en la que se define previamente cuales son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cual es la extensión o alcance que va a darse a las pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar y cómo se van a documentar los resultados en el desarrollo de la fiscalización.

Al realizar la planeación se persiguen los objetivos siguientes:

- Identificar las áreas de riesgo.
- Administrar en forma adecuada el tiempo a utilizar en la auditoría.
- Fijar el alcance de los procedimientos aplicables.
- En la planeación se debe considerar los aspectos legales tributarios aplicables a la naturaleza de las operaciones del cliente, su ambiente de control y sus sistemas de información. Debe ser documentada como parte de los papeles de trabajo y estar sujeta a modificaciones cuando sea necesario, durante el transcurso de la auditoría.

El proceso de planeación se desarrolla a través de cuatro etapas:

1. Estudio y Evaluación del Control Interno

El control interno comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de los métodos y medidas adoptados por el cliente para salvaguardar sus activos,

verificar su exactitud y confidencialidad de la información contable y promover la eficiencia operativa.

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

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

Como técnica normativa se conocen diversos métodos de evaluación, por ser los de mayor utilización se presentan los siguientes:

a) Método descriptivo (narrativo)

Es la narración verbal de los procesos implementados para ejecutar las actividades en las unidades que integran la empresa.

Este método no tiene procedimientos específicos, se basa en la experiencia y criterio del auditor.

b) Método de cuestionario (Memorandum)

Comprende la elaboración previa de preguntas, dirigidas a conocer las funciones, métodos, procedimientos y procesos de las actividades del contribuyente.

2. Planeación detallada.

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

2.1 Cuentas a examinar.

Para efectos de la planeación, los estados financieros deben analizarse en sus partidas o cuentas de trascendencia fiscal, vistas dentro del contexto de su ciclo económico es decir, de todas las cuentas intervinientes para establecer el fenómeno causa-efecto.

Para cada cuenta se realiza una evaluación del riesgo inherente, de control y de detección utilizando el conocimiento del auditor, el apoyo efectivo del supervisor y la información obtenida durante el estudio y evaluación preliminar del control interno.

3. Programas de auditoría.

La finalidad de toda planeación en la auditoría se ve reflejada en los programas de trabajo que el auditor deberá ejecutar, es la parte medular de la auditoría fiscal.

4. Análisis Financieros.

Es la interpretación de la información financiera o de los valores declarados por el cliente donde se buscan las causas de los hechos con suficiencia y

competencia para medir el comportamiento y/ó riesgo tributario en un período determinado.

La técnica contempla múltiples métodos de análisis que otorgan como resultado la información más objetiva posible para el caso de una auditoría con enfoque tributario. Los análisis se utilizan para obtener conocimiento de los elementos que dan origen en el cumplimiento de las leyes tributarias. Entre las formas de análisis más utilizadas se encuentran los métodos comparativos vertical y horizontal.

1.3.4 Memorandum de planeación de la auditoría fiscal.

El memorandum de planeación de auditoría fiscal, describe los procedimientos y consideraciones generales de la auditoría, no requiere de un formato específico además no necesita ser muy extenso. Puede construirse como una narración concisa que documente la consideración de los factores que afectan los objetivos de la auditoría, áreas importantes de énfasis en el trabajo e información necesaria para administrar el mismo.

Para la elaboración de un memorando de planeación detallada estratégica se debe tomar en cuenta como mínimo lo siguiente :

1. **Información básica.**

a) Objetivos de la auditoría.

Estos deben ser considerados por el auditor en forma general y específica, lo cual dependerá del enfoque de la auditoría.

b) Antecedentes del cliente.

Es la recopilación de todos los datos posibles que puedan dar una idea de la magnitud y complejidad de la empresa, tales como :

- Fecha de constitución de la sociedad
- Nacionalidad
- Finalidad principal
- Representación legal
- Detalle de accionistas y su participación en el capital social

Así también, es muy importante indicar los antecedentes fiscales del cliente.

c) Actividad económica.

Se presenta una descripción detallada de las actividades que la empresa desarrolla principalmente, detallando por orden de importancia, con los principales productos que comercializa, ubicación de la casa matriz, sucursales, bodegas y otros y detalle de principales clientes y proveedores.

d) Legislación aplicable.

Legislación que afecta a la empresa, al capital o riqueza, al consumo, a la producción (Leyes Mercantiles, Tributarias y otras relacionadas)

e) Sistemas de información contable y de control.

Se deben considerar los tipos de reportes que fluyen dentro del área a examinar, así como la forma en que estos son presentados, adicionalmente debe considerarse cual es el sistema de contabilidad que se aplica, verificar que los registros contables utilizados estén autorizados por la autoridad competente, así como las principales políticas contables.

Describir brevemente los factores claves relativos a los sistemas de información del cliente, incluyendo su complejidad y el grado de dependencia de los sistemas computarizados, destacando los cambios que se produjeron desde la última visita.

f) Ubicación.

Se indica la dirección en que se ubican las oficinas administrativas en la actualidad, así como las sucursales que posee.

g) Ambiente económico y aspectos comerciales.

Se presentan los resultados de la investigación del auditor referente al tipo de mercado en que opera, los clientes locales, las líneas principales de comercialización, según su actividad económica.

h) Estructura jurídica y operativa de la empresa.

Se documenta bajo el régimen opera la empresa (conforme a los títulos I,II del Libro Primero del Código de Comercio, los comerciantes individuales se sujetan a lo

contenido en los artículos del 7 al 16 y las sociedades desde el 17 al 110 bajo el Título II comerciante social) y la estructura ejecutiva y administrativa clave de la empresa, detallando puestos que desempeñan y sus nombres completos, así :

- Credencial de Junta Directiva o Administrador Unico en
Funciones
Presidente
Director Secretario
Director Vocal
- Niveles Jerárquicos Principales
Gerente General
Gerente Administrativo

Adicional a lo anterior se debe proceder a documentar los siguientes datos :

- Accionistas principales
- Nombre de las compañías afiliadas
- Porcentaje de composición del capital por accionistas
- Variaciones patrimoniales
- Casa matriz y sucursales
- Otros

i) Tendencias financieras.

Se analizará la información relativa a los valores declarados por el cliente en los períodos o ejercicios sujetos a estudio; además, se presentará un cuadro analítico

comparativo de los estados financieros del período auditado con el año anterior, que permita analizar los aumentos o disminuciones que se han registrado.

A través del cálculo de porcentaje se procede a analizar con el propósito de visualizar áreas críticas y decidir sobre el énfasis de la auditoría, en lo relativo a su alcance.

También es conveniente analizar los estados financieros del año en estudio en forma vertical, con mayor énfasis en el estado de resultado con el propósito de analizar su representatividad porcentual que tiene cada una de las cuentas con respecto a las ventas totales.

2. Planilla de decisiones preliminares.

Áreas sujetas a Examinar:

Estas deben determinarse de acuerdo a los objetivos fijados y deberán estar considerados dentro de los rubros a examinar. Para determinarlas se debe tomar en cuenta: el estudio y evaluación del control interno, el análisis de estados financieros y aquellos antecedentes fiscales en poder del cliente.

Determinación de factores de Riesgo por área ó Ciclo Económico.

Aquí deben considerarse los Riesgos inherentes, de control y de detección a los que están expuestos los diferentes componentes en la auditoría a realizar.

Determinación del Riesgo de la Auditoría

El auditor determinará, en base a la información y datos obtenidos con anterioridad, cual es el riesgo que presenta el área sujeta a examen, considerando

la importancia y riesgo tributario.

Los riesgos son determinados de acuerdo a la ausencia o fortaleza de los controles por cada área identificados en la evaluación de la estructura de control interno.

El análisis del riesgo busca medir el grado probable de incumplimiento; por lo que la determinación del riesgo debe clasificarse en: Alto, Medio, y Bajo, comprendiendo los conceptos siguientes:

ALTO: Cuando los elementos evaluados presentan ausencia o deficiencias significativas en la evaluación del control interno que generen la evasión del impuesto.

MEDIO: Corresponde el riesgo observado al evaluar la estructura de control interno, de algunos incumplimientos o deficiencias que puedan o no provocar evasión.

BAJO: Se califica bajo cuando la estructura de control interno se estima satisfactoria y garantiza razonablemente los fines impositivos.

a) Procedimientos de auditoría

Se detallan los procedimientos a utilizar dependiendo de los factores de riesgo probable y la evaluación de éste. Estos procedimientos pueden ser suspendidos o modificados en su desarrollo cuando se evalué la necesidad de aplicar otros en forma alterna.

b) Alcance del Trabajo

El auditor emplea el nivel evaluado de riesgo de control, el nivel de riesgo inherente, el nivel aceptable de riesgo de detección, para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, que se emplearan para probar los valores acumulados que muestran los ciclos económicos, cuentas a examinar o valores declarados.

3. Administración del Trabajo

Uno de los pasos más importantes en la planeación de una auditoría lo constituye la forma como se administrara el trabajo que se va a realizar; en ese sentido el auditor debe considerar los aspectos siguientes:

- Presupuesto de trabajo

Se debe presentar cronológicamente una distribución del tiempo técnico y administrativo asignado para la ejecución del trabajo, con base a las horas-hombre a utilizar.

- Informes de auditoría

- Se deben elaborar Cartas a la Gerencia e informes conteniendo los resultados que se hayan obtenido en la auditoría, los cuales deben ser referenciados especialmente donde se encuentran soportados los incumplimientos.

- Personal clave del cliente

- En la planeación se debe considerar quien o quienes tendrán a su cargo facilitar la información y aclarar inquietudes del auditor por parte del cliente durante la ejecución de la auditoría.
- Fechas clave del examen

El auditor al planear deberá considerar las fechas importantes en el transcurso del examen debiendo hacer a través de un detalle de actividades que presenta el tiempo estimado para su ejecución.

- Alcance de la auditoría

Esta se define con base al estudio preliminar el presupuesto de tiempo a emplear en cada área sujeta a examen y la extensión que se dará a los procedimientos de los programas de auditoría.

El alcance con que se aplican los procedimientos, dependen de las consideraciones siguientes:

- Conocimiento de las Leyes tributarias
- Conocimiento de las técnicas contables
- Conocimiento respecto a las debilidades del control interno
- Conocimiento de las técnicas de auditoría

CAPITULO II

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACION

El Gobierno de El Salvador (GOES) con la implementación del Programa de Modernización del Sector Público (financiado por el Banco Mundial y el BID), en 1996 aprobó el Programa de Modernización de la Administración Fiscal, (Por medio de los préstamos 941/OC-ES y 980/SF-ES) que incluye: un Sistema de Administración Financiera Integrada (SAFI); el fortalecimiento de la Administración Tributaria y de la Renta de Aduanas; y racionalización y modernización del Sistema de Compras y Contrataciones.

El Gobierno Central a través del Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Impuestos Internos, se ve en la necesidad de adoptar nuevos mecanismos legales de control, para lograr una captación de forma mas eficiente y a la vez estimular a los contribuyentes al cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas, todo esto apoyado en un marco legal, que está contenido en el Código Tributario, el cual obliga a los contribuyentes a someterse a una Auditoria Fiscal, basándose en ciertos aspectos a cumplir por éstos.

Entre una de las nuevas disposiciones establecidas en el Código Tributario, se encuentra la obligación de los contribuyentes de nombrar un auditor para

dictaminarse fiscalmente. la Dirección General de Impuestos Internos ha proporcionado a los auditores, una “guía de orientación para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal” en la cual se describen, los programas y cuestionarios de control interno enfocados específicamente a los impuestos directos e indirectos (Impuesto sobre la Renta e IVA respectivamente), así como también los modelos de dictamen e informe fiscal, pero no así los lineamientos básicos a considerar para elaborar un memorandum de planeación, aplicado al estudio de la empresa desde un punto de vista fiscal y de cumplimiento de obligaciones tributarias, por ende el auditor debe realizar una buena planificación y ejecución de su trabajo con lo cual disminuyen los niveles de riesgo de auditoría (Riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección), esto se logra a través del establecimiento de procedimientos adecuados, y el alcance de las pruebas a realizar, aplicadas a las áreas críticas determinadas, obteniendo así un dictamen e informe fiscal que contenga una opinión con una certeza razonable de la situación de la empresa relacionada al cumplimiento de disposiciones tributarias.

En base a lo anterior, en la presente investigación se estudio la forma de cómo se realiza la planeación de la auditoría fiscal por las firmas de auditoría.

2.1 Tipo de estudio

La investigación que se realizó es de tipo “Analítico descriptivo”, debido a que busca la relación que existe entre la propuesta de un diseño de memorandum de planeación que será utilizado para realizar la auditoría fiscal de manera eficiente y eficaz.

2.2 Unidades de análisis.

Las unidades de análisis fueron las Personas Jurídicas debidamente autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, para ejercer la profesión de auditoría externa, que están ubicadas en el área metropolitana de San Salvador.

2.3 Definición de la población y determinación de la muestra.

2.3.1 Población:

La investigación se orientó hacia las Personas Jurídicas dedicadas a la prestación de servicios de auditoría externa, autorizados por El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría .

De acuerdo con registros actualizados del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, existen 158 Personas Jurídicas autorizadas para el ejercicio de la profesión de auditoría.

Determinación de la Muestra:

La muestra se determinará en forma estadística, a través de la aplicación de la fórmulas siguientes:

$$(1) \quad n = \frac{Z^2 / 2 PQN}{Z^2 / 2 PQ + (N-1)E^2}$$

Y el factor de corrección común es:

$$(2) \quad n' = \frac{n}{(1+n/N)}$$

Definición de Variables

P = Probabilidad de que exista un modelo de planeación de la auditoría fiscal que contribuya a realizarla de manera eficiente y eficaz.

Q = Probabilidad de que no exista un modelo de planeación de la auditoría fiscal que contribuya a realizarla de manera eficiente y eficaz.

N = Tamaño de la Población, se tomo de acuerdo a listado publicado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Publica y Auditoría, publicado en el Diario Oficial No. 5, tomo 354 de fecha 9 de enero de 2002 .

E = Error muestral permitido o error de estimación

n = Tamaño de la muestra

n' = Factor de corrección común

$Z_{\alpha/2}$ = Margen de error según nivel de confianza deseado.

$$(1) \quad n = \frac{Z^2 \cdot /2 PQN}{Z^2 \cdot \infty /2 PQ + (N-1)E^2}$$

$$(2) \quad n' = \frac{n}{(1+n/N)}$$

Sustituyendo:

$$n = \frac{(1.645)^2 (0.30)(0.70)(158)}{(1.645)^2 (0.30)(0.70) + (158-1)(0.10)^2}$$

$$n = \frac{(2.706)(33.18)}{(0.568) + (1.57)}$$

$$n = \frac{89.785}{2.138}$$

$$\mathbf{n = 42}$$

Al aplicar el nivel de corrección, se obtuvo el siguiente resultado:

$$n' = \frac{42}{(1+42/158)}$$

$$n' = \frac{42}{1.265}$$

$$\mathbf{n' = 33}$$

Dentro de la investigación a realizar se consideró como muestra a 33 Personas Jurídicas autorizadas, las cuales fueron seleccionadas del listado proporcionado por La Junta de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, todos ellos domiciliados en el área Metropolitana de San Salvador.

2.4 Recopilación de la información

Con el objeto de obtener la información requerida se visitó a las personas responsables de cada firma seleccionada a fin de realizar la encuesta a través de la aplicación del cuestionario que contiene preguntas abiertas y cerradas. Ello permitió obtener información directa de la fuente, ya que son los auditores, los que se enfrentan con la dificultad de realizar un memorandum de planeación de la auditoría fiscal que ayude a realizarla de forma eficiente y eficaz, haciendo más factible la verificación de cumplimiento a las disposiciones tributarias.

2.5 Procesamiento y análisis de la información recolectada.

De las 33 boletas enviadas, sólo se obtuvo respuesta de 32, por lo cual el análisis se realizó con 32 cuestionarios contestados.

Después de haber obtenido los cuestionarios contestados, se organizó y registró la información, para lo cual se utilizaron medios electrónicos.

Se tabuló y analizó cada pregunta por separado, identificando el objetivo de las mismas y las respuestas obtenidas de la muestra seleccionada, a fin de concluir a cerca de los resultados.

CAPITULO III

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.

Área: Auditoría fiscal

Análisis: El 100% de los encuestados han sido nombrados para realizar auditorías fiscales, un 75% afirma que están cumpliendo con los requisitos mínimos establecidos en el Código Tributario y su respectivo Reglamento de aplicación, mientras que el 25% no están cumpliendo con dicho requisito ya sea porque los desconocen ó porque no han tenido acceso a las diferentes capacitaciones impartidas por las instituciones relacionadas con la profesión.

Interpretación: la mayoría de las firmas de auditoría que actualmente están realizando auditorías fiscales están cumpliendo con los requisitos mínimos establecidos en el Código tributario y su Reglamento de aplicación para realizar auditorías fiscales.

Cuadro No. 1 firmas que han sido contratadas para realizar auditoría fiscal y si están cumpliendo con los requisitos mínimos establecidos por el Código tributario y su respectivo Reglamento.

Las auditorías fiscales actuales cumplen Con los requisitos mínimos Según C.T y R. A.C.T. Firmas que realizan Auditoría Fiscal actualmente.	SI		NO		TOTAL	
	SI	24	75%	8	25%	32
NO	0	0	0	0	0	0
TOTAL	24	75%	8	25%	32	100%

Área: planeación de la auditoría fiscal.

Análisis: Del total de encuestados un 97% coinciden que una planeación eficiente y eficaz contribuye a obtener mejores resultados en la ejecución de la auditoría fiscal y de ellos un 19% parece ser que no manejan un concepto claro de la planeación de auditoría fiscal, ya sea porque no tuvieron tiempo para conceptualizar la planeación de auditoría fiscal, mientras que un 13% de las firmas consideran que la planeación consiste en la determinación de estrategias para realizar auditoría fiscal y otro 13% conceptualizan la planeación de la auditoría fiscal como el conocimiento del negocio, evaluación de controles, determinación de riesgos, alcance y pruebas.

Interpretación: para realizar una auditoría fiscal eficiente y eficaz es necesario manejar el concepto de planeación de auditoría fiscal y obtener mejores resultados en su ejecución, es decir que debe de haber una planeación adecuada para ejecutar el

trabajo de auditoría y debe ser flexible de acuerdo a las necesidades que se presenten en el desarrollo de la auditoría.

Cuadro No. 2 Una planeación eficiente y eficaz ayuda a obtener mejores resultados y el concepto de planeación de auditoría fiscal que manejan las firmas encuestadas.

Planeación estratégica y detallada contribuye a obtener mejores resultados en la ejecución de la auditoría fiscal Concepto de planeación de auditoría fiscal, s/ firmas encuestadas	SI		NO		TOTAL	
	Establecer áreas de riesgo fiscal, alcance de los procedimientos, tiempo empleado.	2	6%			2
Determinación de estrategias para realizar auditoría fiscal.	4	13%	1	3%	5	15%
Conocer la entidad, áreas críticas y alcance de la auditoría.	2	6%			2	6%
Plan general a seguir, áreas críticas que modifiquen opinión.	2	6%			2	6%
Descripción de la ejecución de la auditoría, tiempo y recurso.	1	3%			1	3%
Conocimiento del negocio	3	10%			3	10%
Determinación de tiempo y recursos para el trabajo del auditor.	2	6%			2	6%
Conocimiento del negocio, tiempo y recursos	2	6%			2	6%
Conocimiento del negocio, evaluación de controles, determinación de riesgos, materialidad, alcance y pruebas.	4	13%			4	13%
Conocimiento de los riesgos	1	3%			1	3%
No contestaron	6	19%			6	19%
TOTAL	31	97%	1	3%	32	100%

Área: Etapas del proceso de la auditoría fiscal.

Análisis: El 100% de los encuestados han sido contratados para realizar auditoría fiscal y de ellos un 20% consideran que las tres etapas del proceso auditoría consisten en planeación, ejecución y emisión del dictamen, mientras que un 16% no manejan un concepto definido acerca de las etapas del proceso de auditoría fiscal y un 10% toman

en cuenta para el proceso de auditoría fiscal las mismas etapas utilizadas en la auditoría de estados financieros como son: Planeación, ejecución e informe y un 16% no contestaron acerca de cuales son las etapas del proceso de auditoría fiscal, ya sea porque lo desconocen ó no han tenido la suficiente información por parte de las instituciones involucradas.

Interpretación: las firmas contratadas para realizar auditoría fiscal manejan diferentes conceptos acerca del proceso de la auditoría fiscal, puede ser por su novedad, por la poca información con la que se cuenta en lo relacionado a la normativa técnica.

Cuadro No. 3 Etapas del proceso de auditoría fiscal que utilizan las firmas contratadas para realizar auditoría fiscal.

Firmas contratadas para realizar Auditoría fiscal. Etapas del proceso De auditoría fiscal.	SI		NO		TOTAL	
Planeación, Ejecución y emisión del Dictamen	6	20%			6	20%
Planeación, Evaluación del control interno y ambiente de control.	2	6%			2	6%
Las establecidas para una auditoria de estados financieros	3	10%			3	10%
Planeación, ejecución, evaluación de control interno, riesgo de auditoria e información	2	6%			2	6%
Planeación, ejecución y control	2	6%			2	6%
Planeación, organización, ejecución y control	2	6%			2	6%
Planeación, ejecución, control y supervisión	2	6%			2	6%
Cuestionario de control interno y planificación de la auditoria	2	6%			2	6%
Planeación, ejecución , informe y cierre	2	6%			2	6%
Planeación, investigación de campo	2	6%			2	6%

y dictamen						
Planeación, ejecución, evaluación del desarrollo	2	6%			2	6%
No contestaron	5	16%			5	16%
TOTAL	32	100%			32	100%

Área: Normativa técnica aplicada para la auditoría fiscal.

Análisis: Del total de los encuestados 87% consideran que la administración tributaria no ha proporcionado la suficiente información para realizar la auditoría fiscal; y de estos un 10% utiliza la normativa técnica emitida por El Consejo de la profesión de Contaduría Pública y auditoría, NIAS y demás normativa aplicable.

Interpretación: Los encuestados afirman que la Administración tributaria no ha proporcionado la suficiente información para realizar la auditoría fiscal, tales como información que le sirva al auditor para ejecutar su trabajo de forma eficiente y eficaz tanto para el cliente como para el fisco, a falta de esta se han apoyado en las diferentes normativas técnicas y legales tales como NIAS, SAS, Código tributario, Reglamento de aplicación y demás leyes aplicables, no así en el 2002 El Consejo de Vigilancia de la profesión de la contaduría pública y auditoría, emitió La Norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias y de la cual se observo que no todos los encuestados conocían de su existencia y por lo tanto no la utilizaron para realizar la auditoría fiscal.

Cuadro No. 4 Información proporcionada por la Administración tributaria y uso de normativa técnica de parte de las firmas para realizar auditoría fiscal.

La Admón. Tributaria a proporcionado la suficiente información para realizar la auditoría fiscal. Normativa técnica utilizada por las firmas para realizar auditoría fiscal	SI		NO		TOTAL	
NIC, NIAS Y NAGAS			2	6%	2	6%
NIC, NIAS, NCF, SAS e informe coso			2	6%	2	6%
NIAS, SAS, ley de IVA, código tributario y NCF.			2	6%	2	6%
Norma del consejo de la profesión de auditoría y contaduría pública	2	7%	1	3%	3	10%
Norma del consejo de la profesión de auditoría y contaduría pública y norma del instituto mexicano de contadores públicos			2	6%	2	6%
NIAS, código tributario, ley de IVA y renta			2	6%	2	6%
Norma del consejo de la profesión de auditoría y contaduría pública, NIAS y demás normativa aplicable.			3	10%	3	10%
Código tributario, ley de IVA, renta y sus respectivos reglamentos			3	10%	3	10%
NIC y normas del instituto mexicano de contadores públicos			2	6%	2	6%
Normativa legal y técnicas establecidas por el Ministerio de Hacienda	2	6%	3	9%	5	15%
NIAS, SAS y normas del instituto mexicano de contadores públicos			2	6%	2	6%
No contestaron			4	13%	4	13%
TOTAL	4	13%	28	87%		100%

Área: Riesgos de auditoría fiscal

Análisis: Del total de los encuestados 87% consideran que la administración tributaria no a proporcionada la suficiente información para realizar la auditoría fiscal, de estos un 10% consideran que la base para evaluar los riesgos fiscales es la evaluación del

control interno enfocado a las obligaciones tributarias, otro 10% consideran que es evaluar áreas críticas y otro 10% consideran como base para evaluar el riesgo fiscal el grado de materialidad y un 12% no contestaron acerca de cuales son las bases para evaluar el riesgo fiscal.

Interpretación: Los encuestados afirman que la Administración tributaria no ha proporcionado la suficiente información para realizar la auditoría fiscal, debido a esto se han apoyado en las diferentes normativas técnicas y en los cuestionarios de control interno enfocados a las obligaciones tributarias, para determinar la base en la evaluación de riesgos fiscales.

Cuadro No. 5 Evaluación de los riesgos fiscales e Información proporcionada por la Administración tributaria.

La admón. Tributaria ha proporcionado la suficiente información para realizar la auditoría fiscal. Bases para la evaluación de los Riesgos fiscales.	SI		NO		TOTAL	
Procedimientos de control interno			2	6%	2	6%
Grado de materialidad			3	10%	3	10%
Conocimiento del cliente			2	6%	2	6%
Conocimiento de riesgos generales y específicos	1	3%	1	3%	2	6%
Evaluación del control interno enfocado a las obligaciones tributarias			3	10%	3	10%
Evaluación de riesgos			3	10%	3	10%
Conocimiento del cliente, evaluación del control interno, conciencias tributarias del cliente	1	3%	1	3%	2	6%

Evaluación del control interno y juicio profesional del auditor			2	6%	2	6%
Volumen de operaciones historial del cliente, informes de auditoría financiera			2	6%	2	6%
Evaluar áreas críticas	1	3%	2	7%	3	10%
Conocimiento de los ingresos	1	4%	1	2%	2	6%
Incumplimientos formales y sustantivos de las obligaciones tributarias			2	6%	2	6%
No contestaron			4	12%	4	12%
Total	4	13%	28	87%	32	100%

Área: Memorandum de planeación de auditoría fiscal.

Análisis: El 100% de los encuestados han sido contratados para realizar auditoría fiscal, y un 94% considera que será de gran utilidad proporcionarles un modelo de memorandum de planeación de auditoría fiscal.

Interpretación: Los encuestados afirman que un modelo de memorandum de planeación será de utilidad para el profesional de la contaduría pública, por el hecho que es una nueva disposición legal de cual no se cuenta con mucha información práctica y técnica para el auditor.

Cuadro No. 6 Modelo de memorandum de planeación de auditoría fiscal para las firmas que actualmente están realizando auditoría fiscal.

Utilidad de un modelo de Memorandum de planeación de auditoría fiscal	SI		NO		TOTAL	
	SI	30	94%			30
NO	2	6%			2	6%
TOTAL	32	100%			32	100%

Area: Planeación de la auditoría fiscal

Análisis : De la muestra tomada el 22%, parece no tener claro que información es útil para realizar la planeación de la auditoría fiscal, sino que solamente se apegan a lo que establece el programa de auditoría fiscal proporcionado por el Ministerio de Hacienda, por otro lado el 42% coincide que debe tomarse en cuenta para la planeación de la auditoría fiscal la información general de la empresa relacionado a lo operacional y financiero.

Interpretación: De las firmas encuestadas la mayoría coincide que la planeación de la auditoría fiscal depende de la información general, operacional y financiera de la empresa, por otro lado existen firmas en las cuales no se tiene una idea clara acerca de la información que se necesita en la planeación de la auditoría fiscal, esto se debe a que la auditoría se ha realizado de acuerdo a los procedimientos del programa de auditoría de IVA y Renta proporcionado por el Ministerio de Hacienda, y no de acuerdo a un

memorandum de planeación determinado según las necesidades de la empresa sujeta a auditoría fiscal.

Cuadro No. 7 Información que se requiere para la planeación de la auditoría fiscal.

RESPUESTAS	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	RELATIVA
Control interno, análisis de estados financieros, evaluación de visitas de auditores de la D.G.I.I.	2	6%
Información general de la empresa, operacional y financiera	13	42%
Conocimiento del cliente y evaluación de áreas críticas	2	6%
Conocimiento de la empresa, leyes tributarias, riesgos de auditoria y tiempo	2	6%
Conocimiento de la empresa, leyes tributarias, antecedentes de fiscalizaciones, evaluación del control interno	2	6%
Estados financieros, políticas de la Cía. Y leyes fiscales aplicables	2	6%
Entorno externo de la empresa y disposiciones tributarias aplicables	2	6%
No contestaron	7	22%
Total	32	100%

CAPITULO IV

DISEÑO DE UN MODELO DE MEMORANDUM DE PLANEACIÓN DE AUDITORÍA FISCAL CON EL PROPÓSITO DE VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO A DISPOSICIONES TRIBUTARIAS EN LAS EMPRESAS

4.1 Descripción de los componentes que conforman un memorandum de planeación de auditoría fiscal.

Una de las fases más importantes dentro del proceso de la auditoría fiscal, es la planeación de la ejecución del trabajo, es decir establecer cuales procedimientos serán aplicados para determinar de manera eficiente, si el sujeto pasivo a cumplido o no con las diferentes disposiciones tributarias.

La norma de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y auditoría, textualmente dice :

“La planeación de un trabajo para examinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias involucra el desarrollo de una estrategia global para la conducción y la determinación del alcance para ejecutar el trabajo”

La norma considera ciertos elementos o componentes importantes que debe contener el memorandum de planeación de la auditoría fiscal, entre los cuales se puede mencionar:

- La materialidad, o importancia relativa
- El grado de centralización de los registros
- El estudio y evaluación del control interno del cliente.

Para realizar la planeación de una manera eficiente y eficaz, con el propósito de disminuir el riesgo de no detectar incumplimientos a obligaciones tributarias, es necesario considerar información del Memorandum de planeación de auditoría fiscal, donde se determina lo siguiente:

4.1.1 Objetivos de la auditoría

Dentro de estos se ha de considerar el objetivo general y primordial de la auditoría fiscal, que es verificar si la empresa ha cumplido con todas las obligaciones formales y sustantivas a las cuales está sujeta por medio de las diferentes leyes tributarias y las disposiciones legales relacionadas, para emitir el dictamen e informe fiscal.

4.1.2 Antecedentes del cliente

Dentro de este apartado, el auditor debe describir en forma breve información acerca de la empresa, tales como los datos de la constitución, fecha de escritura pública, notario, inscripción en el Registro de Comercio, actividad principal, etc. entre otros debe considerar todas las modificaciones realizadas, como por ejemplo: aumento de capital Social mínimo.

4.1.3 Actividad económica de la empresa

En este espacio del memorandum de planeación, el auditor deberá describir claramente cuales son las actividades económicas principales de la empresa describiéndolas en orden de importancia y el tipo de productos que comercializa. Asimismo deberá detallar los principales clientes y proveedores, con el objetivo de visualizar el comportamiento de los ingresos vrs. Compras.

4.1.4 Legislación aplicable

El auditor debe considerar toda la normativa legal aplicable a la empresa sujeta a examen, con el fin de poder verificar el cumplimiento a ésta, en las áreas de consumo, producción, ventas, comercialización, capital, etc.

4.1.5 Sistemas de información contables y de control

Aquí se debe considerar todos aquellos reportes e informes que fluyen dentro del sistema de contabilidad y registros de IVA e impuestos sobre la renta, sistemas de registro de importaciones y exportaciones; si estos son centralizados (que la información del área de registros se traslade automáticamente al sistema contable)

En otros casos cuando éstos sistemas son por separado, se debe considerar al momento de trasladar los datos de un sistema a otro, al igual si los registros de IVA son llevados manualmente.

Adicionalmente a lo anterior, se debe considerar si los sistemas de registro contables, y de registros de impuestos son los autorizados por el ente asignado para realizarla.

Describir cuales son las principales políticas contables utilizadas por la empresa tales como:

- Métodos de depreciación de Activo Fijo
- Métodos de registro y valuación de inventarios
- Políticas de crédito para registro de cuentas por cobrar
- Formas de registro de los ingresos por ventas, recuperación de Créditos.

4.1.6 Ubicación

Nombrar cuales son las direcciones de las oficinas administrativas, casa matriz y sucursales, asimismo la dirección de las bodegas si las posee.

4.1.7 Ambiente económico y aspectos comerciales

Describir el tipo de mercado en que opera la empresa, así como detallar cuales son los clientes locales y extranjeros, líneas de comercialización, franquicias, en las cuales se desenvuelve la empresa según su actividad económica.

4.1.8 Estructura jurídica y operativa de la empresa

Se describen cuales son las estipulaciones o regulaciones a las que es sometida la empresa de acuerdo al Código de Comercio, dependiendo si es comerciante individual o

comerciante social (título I art. 7 al 16; y título II, art. 17 al 410, Código de Comercio, respectivamente)

4.1.9 Accionistas principales

Detallar quienes son los principales accionistas su participación en porcentaje y monetario en el capital de la sociedad.

Así como el detalle de cuales son las compañías afiliadas, las variaciones patrimoniales y cualquier otra información importante acerca del cliente.

4.1.10 Tendencias financieras

Se analiza la información relativa a valores declarados por el cliente en los períodos del ejercicios sujetos a estudio, preparando un cuadro analítico comparativo de los estados financieros del período auditado con el anterior para visualizar aumentos y disminuciones.

Es conveniente analizar los estados financieros, con mayor énfasis en el Estado de Resultados, con el propósito de analizar la representatividad porcentual que posee cada cuenta respecto de las ventas totales, y el margen de utilidad de las ventas respecto de los costos y gastos.

4.1.11 Areas sujetas a examinarse

Deben determinarse de acuerdo a los objetivos fijados y deben estar considerados dentro de los rubros a examinar.

En su determinación se toma en cuenta el estudio y evaluación del control interno, el análisis de los estados financieros y los antecedentes fiscales del cliente tales como:

- Fiscalizaciones por parte de la DGII
- Escritos presentados a la DGII por cualquier asunto relacionado a la empresa y su actividad económica
- Incentivos fiscales, circulares enviados por la DGII y cualquier otra información que el auditor estime conveniente para establecer las áreas a examinar.

4.1.12 Factores de riesgo por área

Se deben considerar los siguientes riesgos de auditoría:

- Riesgo Inherente
- Riesgo de Control
- Riesgo de Detección

Estos deben tomarse en cuenta a la hora de determinar los procedimientos a aplicar en las áreas a examinar y el alcance de éstos.

Para cada rubro o área crítica se debe clasificar el nivel de riesgo, ya sea alto, medio o bajo, desde el punto de vista tributario, es decir que se debe observar que exista el riesgo más bajo en cuanto pueda afectar monetariamente al fisco.

El nivel de riesgo es determinado de acuerdo a la ausencia, deficiencia o fortaleza del sistema de control interno de cada área a examinar, las cuales fueron determinadas a través de la evaluación de la estructura de control interno, desde el punto de vista tributario para IVA y Renta.

El nivel de riesgo busca medir el grado probable de incumplimiento a obligaciones tributarias ya sea formales o sustantivas estipuladas por el Código Tributario, Reglamento de aplicación y demás leyes y reglamentos aplicables.

El nivel de riesgo es considerado de la siguiente forma :

Alto:

Cuando los elementos evaluados presentan ausencia o deficiencias significativas en la evaluación de control interno, par efectos tributarios y que genera evasión fiscal.

Medio:

Cuando existen incumplimientos o deficiencias que puedan o no provocar evasión, encontrados al evaluar la estructura del control interno.

Bajo:

Cuando la estructura de control interno, se estima satisfactoria y garantiza razonablemente los fines impositivos.

4.1.13 Evaluación de riesgos y procedimientos a aplicar

Se describen las áreas críticas sujetas a examen y los procedimientos a aplicar, el nivel de riesgo de cada una de ellas y el alcance de los procedimientos.

4.1.14 Cuestionarios de control interno para IVA y Renta.

Contienen preguntas encaminadas a conocer de forma específica el comportamiento tributario de la empresa con el objetivo principal de identificar posibles rubros vulnerables a incumplimientos tributarios formales y sustantivos.

4.1.15 Programa de auditoría

Describe los procedimientos y trabajo mínimo a realizar por el auditor, enfocado específicamente a generalidades, impuestos de IVA y Renta.

LIBRERÍA LA UNIVERSAL S.A. DE C.V.

4.2 Memorandum de planeación de auditoría fiscal

4.2.1 Objetivos de la Auditoría fiscal

- El objetivo principal de la auditoría fiscal es verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas reguladas por el Código tributario y su Reglamento de aplicación, leyes tributarias y sus respectivos reglamentos con el propósito de emitir en forma independiente nuestro Dictamen e informe fiscal, según lo establecido en el art. 132 del código tributario.
- El examen lo efectuaremos de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría aplicables a una auditoría de cumplimiento, y en base a la Norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.
- Estudiar y evaluar la estructura de control interno desde el punto de vista fiscal de la empresa.
- Elaborar informe de hallazgos encontrados en el transcurso de nuestro trabajo y sugerir las respectivas correcciones a los incumplimientos encontrados.

4.2.2. Información General de la empresa.

4.2.2.1 Antecedentes y finalidad

Librería La Universal S.A de C.V. es una sociedad constituida desde el veinte de diciembre de mil novecientos noventa, según escritura pública número

110, ante los oficios del Notario Edgardo Antonio Zelaya Parada, inscrita bajo el número doce, folio del 134 y siguientes, libro 665 del Registro de Comercio, que llevo el Juzgado Primero de lo Civil, San Salvador, a las diez horas y quince minutos del día 19 de enero de mil novecientos noventa y uno, constituida como Sociedad con un Capital Social inicial de \$ 11,428.57 (expresado en dólares estadounidenses al tipo de cambio establecido de ¢ 8.75 por un \$ 1.00). Representado por 1000 acciones con un valor nominal de \$11.42857, del domicilio de San Salvador y a un plazo indefinido.

La finalidad principal de la Sociedad es la comercialización y distribución de libros de todo tipo, ya sea de literatura salvadoreña o universal, accesorios, mobiliario y equipo de oficina y papelería en general, la cual realiza a través de su casa matriz y una sucursal de nombre comercial Heidi's .

Según lo establece la cláusula 35ª) de la Escritura de Constitución, la Representación Legal de la Sociedad recae en el Presidente de la Junta Directiva o quién haga sus veces.

4.2.2.2 Organización actual y composición del Capital Social.

4.2.2.2.1 Nómina de los Accionistas Actuales y Composición del Capital Social.

Nombre del accionista	% de Participación	Acciones que posee	Capital Social, En Dólares USS \$
Heidi Guzmán	25%	250	\$2,857.14
Jennifer Ortiz	25%	250	\$2,857.14
Daniel Martínez	25%	250	\$2,857.14

Juan Pérez	25%	250	\$2,858.15
TOTALES	100%	1,000	\$11,428.57

4.2.2.2.2 La Junta General Ordinaria de Accionistas, celebrada el 13 de mayo de 2001, reestructuró la Junta Directiva, que durará en sus funciones hasta el 12 de mayo de 2003, quedando integrada de la manera siguiente :

Presidente : Heidi Guzmán

Secretario : Juan Pérez

Director Suplente : Daniel Martínez

Director Suplente : Jennifer Ortiz

Credencial inscrita en el Registro de Comercio al 00031 del Libro 1453 del Registro de Sociedades, desde el folio 276 hasta el folio 278, fecha de inscripción 17 de junio de 2001.

4.2.2.2.3 Nómina de los principales Ejecutivos de la Sociedad.

Nombres	Cargo
Heidi Guzmán	Presidente
Juan Pérez	Director
Ana Elizabeth Contreras	Gerente Administrativo
Oscar Romero	Gerente de Recursos Humanos
Omar Cárcamo	Gerente de Sala de Venta
Rosa María Calles de Pineda	Contador

4.2.3 Sistemas de información contable y de control

Dentro del sistema de registro de IVA utilizado se generan reportes diarios de ventas (consumidor final y a contribuyentes), de compras (ya sea importaciones, compras internas, exentas o gravadas), estas son generadas ya sea por fecha o, por sucursal, así mismo se maneja un sistema de planillas que realiza los cálculos de retención de I.S.R., para empleados y para pagos eventuales.

El sistema de contabilidad PACCIOLI 2000, se maneja separadamente del sistema de libros de IVA y sistema de retenciones de Renta, por lo que los asientos contables relacionadas a las ventas y egresos por compras son descargados de éste y registrados de forma mecanizada en el Paccioli 2000.

4.2.4 Políticas Contables.

El registro de las operaciones contables y elaboración de los estados financieros, se están realizando de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y adaptándose a lo que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S), que serán de aplicación obligatoria a partir del año 2004, y a lo estipulado por el Código de Comercio vigente, asimismo, a lo dispuesto en el catálogo y manual de aplicación de cuentas y adoptado por la administración de la sociedad.

4.2.5 Ambiente económico y aspectos comerciales.

La Sociedad se dedica principalmente a la venta de papelería para oficina en general y mobiliario y equipo de oficina, en un mercado donde existe demanda de los productos que esta ofrece, y su clientela especialmente se ubica en las empresas

medianas y grandes, de actividad comercial y de servicios, por la competitividad de precios que ofrece al público sobre los productos que posee exclusividad de distribución.

4.2.6 Legislación Aplicable

Dentro de la legislación aplicable a Librería Heidi se encuentran:

- Ley del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y su respectivo Reglamento.
- Ley del Impuesto sobre la Renta y su respectivo Reglamento.
- Código tributario y su Reglamento de aplicación.
- Código de Comercio.
- Código de Trabajo
- Ley de Administraciones de Fondos de pensiones.

4.2.7 Estructura jurídica y operativa de la empresa.

La Universal S.A DE C.V. es una entidad que goza de personalidad jurídica dentro de los límites que impone su finalidad, que es la de repartir entre las personas que la conforman (llamadas accionistas), los beneficios que provengan de los negocios a que van a dedicarse.

Es una Sociedad anónima, se constituye, se modifica, se disuelve y liquida por medio de escritura pública, salvo por disolución y liquidación judiciales..

La Escritura pública de constitución contendrá como mínimo:

- Datos generales de las personas que la conforman

- Domicilio de la sociedad
- Naturaleza y finalidad
- Importe del Capital (si es variable, se indicara el capital mínimo)
- Aportes de cada socio al capital social (ya sea en efectivo o en otros bienes)
- Régimen de la administración de la sociedad
- Forma de distribución de las utilidades, aplicación de perdidas
- Modo de constituir reservas

La escritura de constitución debe inscribirse en el Registro de Comercio.

Toda sociedad podrá aumentar o disminuir su capital social, mediante el consentimiento de los socios.

La distribución de las utilidades o perdidas entre los socios capitalistas se hará proporcionalmente a su participación en el capital social de la sociedad.

De las utilidades netas deberá separarse anualmente un porcentaje para formar la reserva legal hasta que alcance un monto determinado.

Todas las sociedades llevarán un libro de actas de juntas de sus socios debidamente legalizado.

4.2.8 Áreas sujetas a examinarse

- Caja y bancos
- Cuentas por cobrar

- Inventarios
- Activos Diferidos y transitorios
- Activo Fijo
- Cuentas por pagar
- Proveedores
- Retenciones
- Cuentas de Capital (Reservas, utilidades, Capital Social)
- Resultados (Ingresos ,Costo de ventas, Gastos de operación, Otros Gastos y otros ingresos.

4.2.9 Administración del trabajo.

Aspectos a considerar:

- a) Presupuesto de trabajo
- b) Informes de auditoría.

Elaborar Cartas e informes a la gerencia , con los resultados de las auditorías realizadas, señalando los incumplimientos detectados

- c) Personal clave del cliente.
 - Contador
 - Gerente de sala de ventas
 - Gerente Administrativo
 - Gerente de Recursos Humanos

d) Fechas clave del examen

Se programaran de 3 a 4 visitas, dependiendo de la rapidez con que se obtenga la información del cliente, se realizan pruebas selectivas con el objeto de verificar el cumplimiento a determinadas disposiciones tributarias a que esta sujeta la empresa.

4.2.10 Evaluación de Riesgos y Procedimientos a aplicar

AREA CRITICA	FACTORES DE RIESGO ESPECIFICO	EVALUACIÓN DE RIESGO			PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	CONSIDERACIONES SOBRE EL ALCANCE
		INHERENTE	CONTROL	DETECCION		
CUENTAS POR COBRAR	Que se reclamen Gastos por cuentas incobrables sin reunir los requisitos de ley (art. 31 numeral 2, L.I.S.R.)	Alto	Medio	Medio	<p>Realice cálculos aritméticos sobre la cartera de clientes y el saldo cotéjelo con los registros contables, además compruebe la existencia de saldos negativos.</p> <p>Verifique saldos contables, mediante la confirmación de saldos de los principales clientes.</p> <p>Verifique que los cargos a dicha cuenta hayan generado ingresos gravable en su oportunidad .</p>	<p>El 100% de la cartera de clientes</p> <p>Seleccione los saldos mas significativos</p> <p>Seleccione tres meses y en base a pruebas Selectivas verifique en un 100% sobre cinco días de cada mes.</p>

EA CRITICA	FACTORES DE RIESGO ESPECIFICO	EVALUACIÓN DE RIESGO			PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	CONSIDERACIONES SOBRE EL ALCANCE
		INHERENTE	CONTROL	DETECCION		
INVENTARIOS	Diferencias entre registros contables e inventario físico	Alto	Alto	Medio	Pruebas de validación de saldos sobre los inventarios detallados y valorados al 31 de diciembre del año anterior con el período auditado.	Realice verificación aritmética. Cruce de saldos con los controles de inventarios y Registros contables
	Mercaderías en tránsito, deducidas duplicadamente como costo de ventas	Alto	Medio	Medio	Verificar que los pedidos en tránsito estén debidamente soportados y registrados, evidenciando si han sido incorporados como parte del inventario inicial e incluido también como compras del ejercicio	Seleccione los pedidos en tránsito más significativos del período auditado
	Que el método de evaluación utilizado no este autorizado en el Código tributario	Alto	Medio	Medio	Verificar la correcta aplicación del método autorizado por el código tributario	Realice pruebas selectivas sobre producto de mayor rotación

AREA CRITICA	FACTORES DE RIESGO ESPECIFICO	EVALUACIÓN DE RIESGO			PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	CONSIDERACIONES SOBRE EL ALCANCE
		INHERENTE	CONTROL	DETECCION		
ACTIVO FIJO	Diferencias por sobrantes y faltantes de inventario físico	Alto	Medio	Medio	Verificar que los sobrantes y faltantes sean registrados, documentados y declarados	Realizar pruebas de validación de inventario físico al 31/12 del período auditado
	Deducción del gasto relacionado con destrucción de productos como pérdida de capital.	Alto	Medio	Medio	Verificar que los productos destruidos sean registrados como perdidas de capital , y gastos no deducibles	Verificar durante el período auditado si existen registros acerca de productos destruidos
	Depreciación indebida o venas que hayan generado ganancia de capital.	Alto	Medio	Medio	Verificar las adiciones del Activo Fijo mediante inventario físico cerciorándose que exista comprobante de crédito fiscal y/o póliza de importación a nombre de la sociedad y que el crédito fiscal reclamado	Aplicar procedimientos de auditoría en un 100%

AREA CRITICA	FACTORES DE RIESGO ESPECIFICO	EVALUACIÓN DE RIESGO			PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	CONSIDERACIONES SOBRE EL ALCANCE
		INHERENTE	CONTROL	DETECCION		
PROVEEDORES	Que no se registren las compras en su totalidad o que estas sean sobrevaluadas.	Alto	Medio	Bajo	<p>se encuentre dentro del período establecido en la Ley del IVA; así como que se haya registrado tanto en libros de contabilidad general como en los auxiliares y tarjetas de Kardex.</p> <p>Efectúe confirmaciones de saldos de proveedores y cruce con saldos en Registros contables.</p>	<p>Seleccione aquellos Proveedores cuyos saldos sean más significativos.</p>
PRESTAMOS A CORTO PLAZO LARGO PLAZO	Prestamos a terceros no utilizados para el giro de la empresa	Alto	Medio	Bajo	<p>Cerciorarse de la legalidad de los prestamos.</p> <p>Identifique la existencia de prestamos para construcción, a fin de comprobar que los desembolsos por comisiones, intereses y gastos bancarios, no hayan sido reclamados como gastos de operación, ni los créditos fiscales generados se hayan deducido en IVA.</p>	<p>En base a pruebas selectivas</p>

AREA CRITICA	FACTORES DE RIESGO ESPECIFICO	EVALUACIÓN DE RIESGO			PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	CONSIDERACIONES SOBRE EL ALCANCE
		INHERENTE	CONTROL	DETECCION		
RETENCIONES	Que no se efectúen las retenciones de renta correspondiente.	Alto	Medio	Medio	Verifique que por los intereses pagados exista el comprobante de crédito fiscal y que este se haya registrado tanto en contabilidad general como en libros del IVA, además que se hayan reclamado dentro del período que establece al art. 63 inc. tercero de la Ley del IVA.	Seleccione cuatro meses al azar y aplique los procedimientos de auditoría.
	No efectuar la retención de IVA o renta a personas no domiciliadas	Alto	Medio	Medio	Verificar por medio de planillas y pagos adicionales Verificar los pagos en concepto de servicios prestados por personas no domiciliadas y su respectiva retención y pago al fisco en el período que corresponda	Realizar pruebas mediante muestras de un 30% de la planilla de pagos a empleados Seleccionar los meses más representativos en cuanto a estos pagos

AREA CRITICA	FACTORES DE RIESGO ESPECIFICO	EVALUACIÓN DE RIESGO			PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	CONSIDERACIONES SOBRE EL ALCANCE
		INHERENTE	CONTROL	DETECCION		
VENTAS	Diferencias entre ingresos registrados y declarados	Alto	Medio	Medio	Efectué sumatorias en libros de ventas a contribuyentes y consumidor final y verifique que los totales coincidan con los anotados y declarados	<p>Seleccione algunos meses al azar y aplique los procedimientos establecidos</p> <p>Realizar análisis comparativo de ingresos mensuales y analizar las diferencias encontradas</p>
	Registro inadecuado de ventas	Alto	Medio	Medio	Efectué sumatorias de facturas que soportan las ventas diarias y cerciorarse que el resultado coincida con reportes de ventas, remesas al banco y anotaciones en registros contables	<p>Seleccione cinco meses al azar y por lo menos en 10 días de cada mes en un 100% aplique los procedimientos de auditoría</p>
	No todas las ventas registradas son declaradas en Pago a Cuenta e IVA	Alto	Medio	Medio	Realice comparación de ventas registradas en libros de IVA y contabilidad general contra lo declarado	<p>Verifique el 100% de los ingresos registrados y declarados</p>
	Entrega de mercadería a clientes sin emitir el documento Correspondiente.	Alto	Medio	Medio	Verificar que la fecha en que se facturó sea la fecha de entrega de mercadería y registro contable.	<p>Realice corte de documentos de los dos últimos días del mes y los dos primeros del mes siguiente.</p>

AREA CRITICA	FACTORES DE RIESGO ESPECIFICO	EVALUACIÓN DE RIESGO			PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	CONSIDERACIONES SOBRE EL ALCANCE
		INHERENTE	CONTROL	DETECCION		
COSTO DE VENTAS	Sobrevaluación del costo de ventas	Alto	medio	Bajo	Verificar la correcta deducibilidad del costo de ventas, mediante validación de la documentación que lo soporta.	Seleccione cinco meses al azar y en base a pruebas selectivas aplique los procedimientos establecidos.
COMPRAS	Diferencia entre saldos de compras registradas y declaradas	Alto	Alto	Medio	Verificar por medio de sumatorias que los saldos anotados coincidan con los declarados	Seleccione algunos meses al azar, mínimo cinco meses
	Registro inadecuado de las compras	Alto	Alto	Medio	Verificar que se hayan registrado en libros contable, que exista el respectivo documento de soporte, que los créditos fiscales cumplan con lo establecido en la Ley del IVA.	Realizar pruebas acerca de comprobantes de pago Seleccione cinco meses al azar y documente los créditos fiscales más significativos, con un alcance mínimo del 25%

AREA CRITICA	FACTORES DE RIESGO ESPECIFICO	EVALUACIÓN DE RIESGO			PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	CONSIDERACIONES SOBRE EL ALCANCE
		INHERENTE	CONTROL	DETECCION		
GASTOS	Deducción impropcedente de créditos fiscales	Alto	Alto	Alto	Verifique la existencia de la documentación que soporta los gastos, y que los créditos fiscales reclamados cumplan con lo establecido en la Ley del IVA, así como su adecuado registro en la contabilidad general y libros del IVA.	Seleccione una muestra del 25%.
GASTOS DE VENTAS	No considerar el hecho generados de IVA, como retiros de inventarios, deducción como gastos de debito fiscal generado	Alto	Medio	Medio	Verificar todas las salidas de inventarios en concepto de productos promocionales con su debido documento de IVA, (factura)	Seleccionar algunos meses y aplicar procedimientos
GASTOS NO DEDUCIBLES	Gastos personales o de vida de los socios, consultores, asesores, representantes, directivos o ejecutivos	Alto	Medio	Bajo	Identificar cuales cuentas acumulan valores de pagos por este concepto	Efectuar verificación de documentos de los valores deducidos en concepto de beneficios a ejecutivos y determinar su deducibilidad

4.2.11 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

CUENTAS POR COBRAR

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1. ¿ Qué clase de cuentas por cobrar maneja? (en orden de importancia)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Clientes Nacionales % - Clientes del Exterior % - Socios, accionista o propietario % - Empleados % - Otros % <p>(Detallar las más importantes)</p> <p>2. ¿ Cuáles son sus principales clientes por volumen de ventas al crédito?</p> <p>3. ¿ Con qué frecuencia se registran contablemente las ventas al crédito? Comente :</p> <p>4. ¿ Se generan reportes de control de clientes ?</p> <p>5. ¿ Qué reportes se generan para control de los clientes?</p> <p>6. ¿ Existe delegación de responsabilidad en una persona diferente de quien lleva el manejo de las cuentas por cobrar para la aprobación de créditos, descuentos por pronto pago, notas de crédito y de débito? Comente :</p> <p>7. ¿ Comprueba una persona diferente de quien lleva los registros, las cancelaciones de las cuentas de dudoso cobro? (Describir el proceso)</p> <p>8. ¿ Comprueban la secuencia numérica de los comprobantes emitidos?</p> <p>9. ¿ Son controladas las cuentas de dudosa recuperación?</p> <p>10. ¿ Cómo controlan los cobros por vía judicial?</p> <p>11. ¿ Clasifican las cuentas por antigüedad? (Solicitar resumen de antigüedad de saldos)</p> <p>12. ¿ Se elaboran relaciones mensuales de saldos de clientes?</p> <p>13. ¿ Existe control de las cuentas incobrables liquidadas y de los cobros efectuados?</p>				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>14.¿ Existen políticas definidas para declarar la incobrabilidad de las cuentas? Explicar</p> <p>15.¿ Existen saldos registrados como reserva para amortizar las cuentas incobrables?</p> <p>16.¿ Cómo crean, incrementan y /o disminuyen la reserva para amortizar las cuentas incobrables?</p> <p>17.¿ Se requiere autorización para amortizar las cuentas?</p> <p>18.¿ Quién autoriza dichas amortizaciones de cuentas?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

**PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

DOCUMENTOS POR COBRAR

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
1. ¿ Se llevan registro auxiliares? 2. ¿ Para la aceptación o renovación de documentos requiere aprobación de personal responsable? 3. ¿ Quien los aprueba ? 4. ¿ Se concilian los documentos por cobrar descontados con informes periódicos de los bancos? 5. ¿ Se elaboran liquidaciones completas a los cobradores periódicamente? (Describir el procedimiento)				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

INVENTARIOS

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Qué clase de inventarios maneja?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Materia Prima - Productos en Proceso - Productos Terminados - Mercaderías - Otras (especifique) <p>2.¿ Qué clase de control de inventarios utiliza?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Registros Auxiliares - Kardex - Requisiciones - Retaceos - Notas de Remisión - Otros (especifique) <p>3.¿ Con qué frecuencia efectúan inventario físico?</p> <p>4.¿ Quién efectúa la toma de inventario físico?</p> <p>5.¿ Qué tratamiento tributario se aplica ? a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sobrantes - Faltantes - Obsoletos - De segunda - Donados - Desperdicios - Devoluciones - Mercaderías en Consignación - Control separado al entregarse - Control separado al recibirse <p>6.¿ Con qué frecuencia reciben devoluciones de mercaderías?</p> <p>7.¿ Las devoluciones de mercaderías son registradas oportunamente en el período que corresponden?</p> <p>Mercaderías bonificadas</p> <p>8.¿ A quienes les dan?</p> <p>9.¿ Tiene registros la Mercadería en Tránsito?</p> <p>10.¿ En caso de robo, cómo ajustan?</p>				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>11.¿ Se comparan los resultados de los recuentos físicos en los inventarios contabilizados (método permanente) o registros auxiliares (kardex)?</p> <p>12.¿ Registran las mercaderías en consignación?</p> <p>13.¿ Son separados físicamente los productos de propiedad ajena?</p> <p>14.¿ Se registran y /o documentan todas las salidas de productos de las bodegas?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

ACTIVO FIJO

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Qué clase de activo posee? Inmuebles</p> <p>Terrenos Edificios Construcciones en Proceso Muebles Maquinaria y Equipo Mobiliario y Equipo Mobiliario y Equipo de Oficina Equipo de Transporte Herramientas Moldes Otros (especifique)</p> <p>2.¿ Tiene registros y controles detallados?</p> <p>3. ¿ Qué métodos de depreciación utiliza? Bienes adquiridos hasta el 31/12/91 Bienes adquiridos a partir del 01/01/92 Bienes adquiridos a partir del 02/11/96</p> <p>4.¿ Es uniforme el método de depreciación de un año a otro?</p> <p>5.¿ Han efectuado revaluaciones?</p> <p>6.¿ Existe control de bienes revaluados?</p> <p>7.¿ Han arrendado bienes?</p> <p>8.¿ Se hace inventario físico periódicamente del activo fijo y se compara con los registros respectivos?</p> <p>9.¿ Tiene bienes en desuso?</p> <p>10.¿ Se lleva control del activo fijo totalmente depreciado y que aún se encuentra en uso, aún cuando se haya dado de baja en los libros?</p> <p>11.¿ Se registran las depreciaciones acumuladas por bienes que correspondan con la clasificación del activo fijo depreciable?</p> <p>11.¿ Utiliza bienes ajenos?</p> <p>12.¿ Han cedido bienes en usufructo o comodato?</p>				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>13.¿ Posee construcciones en propiedades ajenas?</p> <p>14.¿ Ha efectuado mejoras o modificaciones que alargue la vida útil o incremente el valor de algún activo fijo?</p> <p>15.¿ Posee alguna política para diferenciar entre las adiciones del activo fijo, mantenimiento y reparación del mismo?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

OTROS ACTIVOS

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
1.¿ Qué tipo de inversiones tienen? (con que fecha de adquisición)				
2.¿ Cómo se contabilizan los intereses y dividendos provenientes de inversiones? (Describir el procedimiento)				
3.¿ Qué clase de derechos tienen sobre intangibles?				
4.¿ Qué clase de cargos diferidos tienen?				
5.¿ Qué clase de bienes intangibles tienen?				
6.¿ Qué otra clase de derechos tienen?				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

CUENTAS POR PAGAR

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Qué clase de cuentas por pagar posee?</p> <p> Proveedores Nacionales Proveedores del Exterior Dividendos por Pagar Impuesto por Pagar Gastos Acumulados Acreedores Diversos</p> <p>2.¿ Principales acreedores nacionales?</p> <p>3.¿ Principales acreedores del exterior?</p> <p>4.¿ Con que frecuencia realiza operaciones con sus proveedores del exterior?</p> <p>5.¿ Tienen préstamos a corto plazo?</p> <p>6.¿ Tienen préstamos a largo plazo?</p> <p>7.¿ Mencione las fuentes de financiamiento?</p> <p> Bancos</p> <p> Compañías de Seguro</p> <p> Compañías afiliadas</p> <p> Socios</p> <p> Otros (especifique)</p> <p>8.¿ Qué tipo de préstamos?</p> <p> Hipotecarios</p> <p> Prendarios</p> <p> De avío</p> <p> Otros (especifique)</p>				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>9.¿ Se verifican manualmente los saldos de las cuentas y registros auxiliares, contra las cuentas de control correspondiente?</p> <p>10.¿ Tienen controles específicos para los préstamos?</p> <p>11.¿ Tiene pasivos diferidos? Ventas a futuro Utilidades Intereses Otros (especifique)</p> <p>12.¿ Son aprobados los ajustes en las Cuentas por Pagar?</p> <p>13.¿ Están registradas las Cuentas por Pagar? Con el valor del documento La fecha de vencimiento Fecha vencimiento intereses Pagos a cuenta de capital Pagos de intereses</p> <p>14.¿ Se cotejan los registros contra la documentación o estados de cuentas?</p> <p>15.¿ Al existir diferencias son ajustadas?</p> <p>Se crea regularmente provisiones para: Impuestos Gratificaciones e indemnizaciones al personal Comisiones Consumo de agua, energía eléctrica y servicio telefónico Intereses por pagar Primas de Seguros Honorarios Cuotas I.S.S.S. Otros</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

INGRESOS

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Cuáles son sus fuentes? Transferencia de Bienes Prestación de servicios Venta de activos fijos Ventas a plazo Rentas no gravadas Productos financieros Otros(especifique)</p> <p>2.¿ Qué ingresos no son ordinarios? Frecuencia Base de cálculo o estimación Forma de cobro Otros (especifique)</p> <p>3.¿ Qué ingresos no son ordinarios? Frecuencia Base de cálculo o estimación Forma de cobro Otros (especifique)</p> <p>4.¿ Cuáles han sido declarados no gravados?</p> <p>5.¿Cuál es la relación de los ingresos? a) Crédito % a) Nacionales % b) Contado % b) Exportaciones % 100 % 100 %</p> <p>Indique cuáles fórmulas utiliza: Facturas Comprobantes de Crédito Fiscal Notas de Crédito Notas de Débito Notas de Remisión Comprobante de Liquidación Contratos Órdenes de Compra Otras (especifique)</p> <p>6.¿ Poseen numeración única correlativa para cada fórmula o por series correlativas utilizables por sucursal o establecimiento?</p>				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>7.¿ Poseen archivo correlativo para cada fórmula?</p> <p>8.¿ Efectúan ventas a plazos?</p> <p>9.¿ Llevan registros específicos de las ventas a plazo?</p> <p>10.¿ Difieren utilidades?</p> <p>11.¿ Explique el método de registro?</p> <p>12.¿ Al momento de emitirse el documento de venta, se efectúa automáticamente el descargo de los inventarios?</p> <p>13.¿ Existe control de documentos de ventas anulados?</p> <p>14.¿ Reciben anticipos sobre las ventas y como lo contabilizan?</p> <p>15.¿ Cómo registran la mercadería recuperada por mora en el pago?</p> <p>16.¿ Como registran las devoluciones recibidas de mercadería vencidas?</p> <p>17.¿ Sobre la mercadería vencida devuelta por los clientes, es reintegrado su valor por los proveedores?</p> <p>18.¿ Poseen política de fijación de precios?</p> <p>19.¿ Qué tipos de ventas efectúan?</p> <p style="padding-left: 20px;">Materia Prima Productos semielaborados Productos de segunda Averías Desperdicios Productos obsoletos</p> <p>20.¿ Qué conceden como política de ventas?</p> <p style="padding-left: 20px;">Comisiones Bonificaciones Promociones Sorteos o Rifas Otros (especifique)</p> <p>21.¿ Cómo son registrados?</p> <p>22.¿ Cómo son calculados?</p>				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>23.¿ Qué recibe de sus proveedores y como los contabiliza? Bonificaciones Rebajas Descuentos Otros (especifique)</p> <p>23.¿ Qué tipo de exportaciones realiza? Mercaderías Servicios Otros (especifique)</p> <p>24.¿ Cuáles son los medios de comercialización? Distribuidor Único Varios Distribuidores Mayorista Comisionista Consignatarios Detallistas</p> <p>25.¿ Han celebrado contratos con terceros para la comercialización?</p> <p>26.¿ Es representante de casas extranjeras o locales?</p> <p>27.¿ Qué marcas o productos representan?</p> <p>28.¿ Emiten reportes de ventas?</p> <p>29.¿ Con que frecuencia los emiten?</p> <p>30.¿ Se controlan los intereses y dividendos devengados?</p>				

 Nombre y firma del funcionario que
 proporcionó la información

 Nombre y firma del Auditor que
 recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

REBAJAS Y DEVOLUCIONES SOBRE VENTAS

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1. En los descuentos, rebajas y devoluciones sobre ventas, ¿qué políticas tienen definidas?</p> <p> Descuentos</p> <p> Rebajas</p> <p> Devoluciones</p> <p>2. ¿Qué documentos utilizan para el registro de:</p> <p> Descuentos</p> <p> Rebajas</p> <p> Devoluciones</p> <p>3. ¿Cuál es el período máximo de aceptar las devoluciones?</p> <p>4. ¿Qué tratamiento dan las devoluciones recibidas después de tres meses?</p> <p>5. ¿Cómo son registrados?</p> <p> Descuentos</p> <p> Rebajas</p> <p> Devoluciones</p> <p> Mercadería recuperada</p> <p>6. ¿Qué reportes formulan?</p> <p>7. ¿Con qué frecuencia?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

COSTO DE PRODUCCIÓN

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
1.¿ Defina las etapas del proceso de producción?				
2.¿ Qué clase de controles llevan en cada etapa del proceso?				
3.¿ Que tipo de reportes utilizan en cada etapa?				
4.¿ Cuál es la frecuencia en los reportes de producción?				
5.¿ Concilian los reportes de producción con inventarios?				
6.¿ Con qué frecuencia son conciliados?				
7.¿ Qué tratamiento le dan a los ajustes, si utilizan el sistema de costos históricos?				
8.¿ Qué tratamiento les dan a las variaciones, en caso de costos predeterminados ?				
9.¿ Qué procedimientos utilizan en la producción en proceso?				
Al establecerla				
Al valuarla				
10.¿ Cómo calculan la producción equivalente?				
11.¿ Efectúan procesos de producción?				
12.¿ Qué controles utilizan para el proceso?				
13.¿ Qué procedimientos usan para la obtención del costo unitario?				
14.¿ Prestan el servicio de maquilado?				
15.¿ A quienes les maquilan?				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
16.¿ Qué controles utilizan para el maquilado?				
17.¿ Qué procedimientos utilizan para el cálculo del costo unitario?				
18.¿ Qué tratamiento dan a los ajustes o variaciones?				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

MATERIA PRIMA

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿Cuál es el origen de las compras de materia prima?</p> <p style="padding-left: 40px;">Nacionales %</p> <p style="padding-left: 40px;">Importadas %</p> <p style="padding-left: 80px;">100 %</p>				
2.¿Elaboran retaceos por las importaciones?				
3.¿Llevan registros de retaceos?				
4.¿Quién o quienes son sus agentes aduanales?				
5.¿Son incluidos en las compras los gastos que generan?				
6.¿Efectúan reclamos a Compañías Aseguradoras, por los faltantes o artículos dañados?				
7.¿Cómo registran los valores no pagados?				
8.¿Existen controles con proveedores?				
9.¿Quiénes son sus principales proveedores?				
10.¿Emiten reportes de compras?				
11.¿Cuándo se registran las compras?				
Nacionales				
Importadas				
12.¿Tienen como política registrar las compras efectuadas al crédito?				
13.¿Qué documentos usan en el proceso de compras?				
Órdenes de compras				
Pedidos				
Informes de recepción				
Otros				
14.¿Qué documentos utilizan para el control de recepción de artículos bonificados?				
Devolución sobre compras				
Rebajas sobre compras				
Sobrantes en pedidos				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>Faltantes</p> <p>Artículos dañados</p> <p>15.¿ Cuáles son las principales materias primas o materiales usados en la producción?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

MANO DE OBRA DIRECTA

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Han suscrito contratos laborales con los trabajadores?</p> <p>2.¿ Cuántos trabajadores tiene la empresa? Administrativos Obreros Vendedores Otros (especifique)</p> <p>3.¿ Además de las prestaciones laborales legales, proporciona algunas adicionales?</p> <p>4.¿ Tiene mano de obra calificada?</p> <p>5.¿ Mediante que clase de documentos comprueban el pago a los trabajadores?</p> <p>6.¿Cuál es la forma de pago a los trabajadores? Por obra Por jornada Por salario fijo Por pieza o destajo Otros (especifique)</p> <p>7.¿Cuál es el período de pago a los trabajadores? Semanal Quincenal Mensual Otros (especifique)</p> <p>8.¿ Cuántos turnos de trabajo se efectúan?</p> <p>9.¿ Estiman el valor de la mano de obra, para establecer costos?</p> <p>10.¿ Qué procedimientos utilizan para la aplicación de la mano de obra directa?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

GASTOS INDIRECTOS

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Tienen políticas definidas para la distribución proporcional de los gastos de fabricación y gastos generales?</p> <p>2.¿ Qué procedimientos utilizan en el prorrateo?</p> <p>3.¿ En la producción especial o extraordinaria los gastos son registrados por separado?</p> <p>4.¿ Son considerados como gastos las variaciones y /o ajustes de otras cuentas?</p> <p>5.¿ Están definidos los procedimientos de clasificación de la mano de obra directa e indirecta?</p> <p>6.¿ Son registrados en esta cuenta los ajustes de materia prima o de mano de obra?</p> <p>7.¿ Son aplicables los ajustes de depreciación y /o amortización a esta cuenta?</p> <p>8.¿ Los egresos por investigación y experimentos son llevados a esta cuenta?</p> <p>9.¿ El consumo de materiales está debidamente comprobado y autorizado?</p> <p>10.¿ El tiempo ocioso es comprobado y tiene política de aplicación?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

GASTOS DE OPERACIÓN

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Estos gastos son clasificados en las cuentas siguientes? Gastos de ventas Gastos de Administración Gastos Financieros Otros gastos</p> <p>Por su objetivo estas cuentas son definidas como cuentas colectivas, para su funcionamiento se utilizan las subcuentas con nombres comunes por la clase de gastos.</p> <p>Para el análisis tributario el criterio de determinará por : Gastos necesarios Gastos capitalizados Gastos comprobados Gastos no deducibles</p> <p>2.¿ Tienen registros por las distintas subcuentas?</p> <p>3.¿ Se da la sustentación de las operaciones registradas con documentación justificante?</p> <p>4.¿ Se controlan y autorizan los cargos a las subcuentas de gastos?</p> <p>5.¿ Son autorizados por personas responsables, los ajustes?</p> <p>A manera de ejemplo se señalan las subcuentas que se estiman de mayor riesgo fiscal a efectos de desarrollar el proceso de la auditoría:</p> <p>SUELDOS</p> <p>6.¿ Con qué clase de documentos comprueban el pago al personal? Planilla General Planilla Especial Planilla por departamento Recibos personales</p> <p>7.¿Cuál es el período de pago? Mensual Quincenal Semanal Por obra Otros</p>				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>8.¿ Existen contratos de trabajo entre la empresa y el personal?</p> <p>9.¿ Contratan trabajadores eventuales o supernumerarios?</p> <p>Especifique condiciones:</p> <p>10.¿ Conceden bonificaciones?</p> <p style="padding-left: 40px;">Periodicidad</p> <p style="padding-left: 40px;">Valores</p> <p>11.¿ Tienen como política indemnizar al personal cada año?</p> <p>HONORARIOS</p> <p>12.¿ Qué clase de documentación utilizan en los pagos?</p> <p style="padding-left: 40px;">Planillas</p> <p style="padding-left: 40px;">Recibos</p> <p style="padding-left: 40px;">Otros</p> <p>13.¿ Períodos de pago?</p> <p style="padding-left: 40px;">Mensual</p> <p style="padding-left: 40px;">Por servicio</p> <p style="padding-left: 40px;">Otros</p> <p>14.¿ Son necesarios y comprobables los servicios pagados?</p> <p>15.¿ Reconocen honorarios a accionistas?</p> <p>16.¿ Tiene contratos permanentes con personas independientes?</p> <p>17.¿ Reconocen honorarios con sociedades afiliadas y/o relacionadas?</p> <p>GASTOS DE VIAJE</p> <p>18.¿ Liquidan los valores entregados por gastos de viaje?</p> <p>19.¿ Al liquidar, justifican adecuadamente los gastos incurridos?</p> <p>20.¿ Son comprobables los fines de los gastos?</p> <p>21.¿ Pagan por este concepto en forma fija y/o periódica</p> <p>22.¿ Los viajes al exterior son justificables por objetivos y beneficios al liquidarse?</p>				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
VIÁTICOS				
23.¿ Conceden viáticos a ejecutivos en viajes al exterior?				
24.¿ Otorgan viáticos fijos a empleados y obreros?				
25.¿Tienen reglamento o política escrita interna para el otorgamiento de viáticos?				
26.¿ Cómo liquidan los viáticos?				
MANTENIMIENTO				
27.¿ Existen contratos de mantenimiento?				
28.¿ Están documentados los egresos?				
29.¿ Para la aplicación de los egresos son clasificados los capitalizables?				
30.¿ Los egresos por este concepto son clasificados para el fin específico?				
<ul style="list-style-type: none"> Terrenos Edificaciones Instalaciones Máquinaria Equipos Herramientas Mobiliario de oficina Equipo de oficina Otros 				
ALQUILERES				
31.¿ Existen contratos?				
32.¿ Para que son utilizados los bienes alquilados?				
33.¿ Cuáles documentos se comprueban los alquileres?				
INTERESES				
34.¿ Corresponden a créditos recibidos?				
35.¿ Se documentan los pagos realizados?				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>36.¿ Son autorizados los pagos efectuados</p> <p>COMISIONES</p> <p>37.¿ Pagan comisiones a? Ejecutivos Jefes Empleados Vendedores Cobradores Otros</p> <p>38.¿ Qué método utilizan para el cálculo? Sobre resultados prefijados Sobre valores de venta Sobre unidades vendidas</p> <p>DEPRECIACIONES</p> <p>39.¿ Llevan registros detallados para el control de la depreciación?</p> <p>40.¿ Cómo determinan las tasas de depreciación reclamadas?</p> <p>41.¿ Efectúan ajustes entre la depreciación financiera y tributaria?</p> <p>42.¿ Deprecian los bienes revaluados?</p> <p>43.¿ Son propios los bienes que deprecian?</p> <p>44.¿ Están en uso permanente los bienes, sobre los que reclaman depreciación?</p> <p>45.¿ Los bienes depreciados son útiles para la fuente generadora de rentas gravadas?</p> <p>46.¿ Reclaman depreciación que corresponde a ejercicios anteriores?</p> <p>47.¿ Reclama depreciación por terrenos, mercaderías o bienes intangibles?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

4.2.12

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y
A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
(IVA)**

GENERALIDADES

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1. ¿Cuál es su principal actividad económica?</p> <p>2. ¿ Tiene sucursales, agencias, bodegas o salas de venta durante el ejercicio?</p> <p>3. ¿ Efectúan transacciones entre empresas afiliadas?</p> <p>4. ¿ Goza de beneficios o incentivos fiscales?</p> <p>5. ¿ Han solicitado devolución de remanente de crédito fiscal I.V.A. relacionado con las exportaciones?</p> <p>6. ¿ Tienen archivos mensuales de los comprobantes?</p> <p>7. ¿ Los comprobantes anulados se invalidan con sus copias y en secuencia numérica?</p> <p>8. ¿ Efectúan las retenciones?</p> <p>Especifique por que concepto se retiene:</p> <p>9. ¿ Aplica proporcionalidad del crédito fiscal, por los ingresos exentos y gravados?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y
A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
(IVA)**

CUENTAS POR COBRAR

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Llevan registros auxiliares de clientes?</p> <p>Nacionales</p> <p>Del exterior</p> <p>2.¿ Registran las ventas por separado bajo los criterios de exentas , gravadas y exportaciones?</p> <p>3.¿ Concilian con contabilidad general el saldo de cuentas exentas y gravadas?</p> <p>4.¿ Cómo liquidan el saldo de la cuenta crédito fiscal I.V.A</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y
A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
(IVA)**

INVENTARIOS

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿Cuál es el tratamiento contable que le dan a los sobrantes y faltantes de inventarios, y como se documentan?</p> <p>2.¿ Se otorgan artículos a clientes con fines promocionales, publicidad, propaganda, rifas, sorteos?</p> <p>3.¿Cuál es el tratamiento que le dan a ese tipo de operaciones y como se documentan?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y
A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
(IVA)**

ACTIVO FIJO

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Han realizado ampliaciones o construcciones de inmuebles nuevos en bienes propios?</p> <p>2.¿Bajo que modalidad contractual fueron realizadas las ampliaciones o construcciones de inmuebles?</p> <p>3.¿ Han vendido bienes de activo fijo antes de los dos años de estar afectados a dicho activos?</p> <p>4.¿Cuál es el tratamiento contable y como fue documentada la venta de activos fijos?</p> <p>4.¿ Han realizado construcciones o ampliaciones de inmuebles en bienes ajenos?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y
A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
(IVA)**

INGRESOS – DEBITO FISCAL

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
1.¿ Cuáles son las fuentes de ingreso gravadas con I.V.A.? Detalle:				
2.¿ Cuáles son las fuentes de ingreso exentas con I.V.A., y como se documentan? Detalle:				
3.¿ Cuáles son las fuentes de ingreso excluidas o no gravadas con I.V.A., y como se documentan? Detalle:				
4.¿ Cuáles son las fuentes de ingreso gravadas con I.V.A.? Detalle:				
5.¿ Cuáles son las fuentes de ingreso exentas con I.V.A., y como se documentan? Detalle:				
6.¿ Cuáles son las fuentes de ingreso excluidas o no gravadas con I.V.A., y como se documentan? Detalle:				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

**CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
PARA EFECTOS TRIBUTARIOS.
LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y
A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
(IVA)**

COMPRAS – CREDITO FISCAL

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>1.¿ Cuáles son las fuentes de las compras gravadas con I.V.A.?</p> <p>Detalle:</p> <p>Importaciones de materia prima y otros insumos Importaciones de mercadería</p> <p>Compra local de materia prima y otros insumos Compra local de mercadería Compra de bienes y servicios para la realización de las operaciones de administración, venta y financieras.</p> <p>2.¿ Cuál es el procedimiento y tratamiento contable que se realiza en caso los créditos fiscales se reciban posterior a los dos períodos tributarios de la fecha de emisión?</p> <p>3.¿ Cuál es el procedimiento y tratamiento contable que se realiza con las notas de crédito recibidas de sus proveedores, después de los dos períodos tributarios de la fecha de emisión?</p> <p>Compra local de materia prima y otros insumos Compra local de mercadería Compra de bienes y servicios para la realización de las operaciones de administración, venta y financieras.</p> <p>3.¿ Cuál es el procedimiento y tratamiento contable que se realiza en caso los créditos fiscales se reciban posterior a los dos períodos tributarios de la fecha de emisión?</p> <p>4.¿ Cuál es el procedimiento y tratamiento contable que se realiza con las notas de crédito recibidas de sus proveedores, después de los dos períodos tributarios de la fecha de emisión?</p> <p>5.¿ Las retenciones efectuadas y documentadas mediante comprobante de retención, se han enterados al fisco en el mismo período de la retención</p>				

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
<p>6.¿Cuál es el procedimiento utilizado para determinar el crédito fiscal a deducirse del débito cuando las operaciones sean en parte gravada y en parte exentas según lo establece el Art. 66 de la Ley de la materia?</p> <p>7.¿ Ha solicitado devolución I.V.A. a exportador ?</p> <p>8.¿Cuál es el procedimiento que se ha aplicado para el cálculo de la devolución I.V.A. exportador?</p>				

Nombre y firma del funcionario que
proporcionó la información

Nombre y firma del Auditor que
recopiló la información

Fecha : _____

4.2.13

PROGRAMA DE AUDITORIA FISCAL**IVA-RENTA**

NOMBRE DEL CLIENTE : _____

N.R.C. : _____

N.I.T. : _____

PERIODO AUDITADO : _____

ACTIVIDAD ECONOMICA : _____

OBJETIVO

Verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y a la Prestación de Servicios y Código Tributario, con el propósito de investigar si existen incumplimientos formales y sustantivos que vayan en detrimento del interés fiscal.

N°	DESCRIPCIÓN	Hecho Por	Ref Pt's	Fecha
	PROCEDIMIENTOS			
	A.-GENERALES			
1	Verifique durante los períodos que se están investigando las obligaciones formales que el Código Tributario establece respecto a:			
2	<ul style="list-style-type: none"> a) la presentación de las declaraciones (verificar cálculos aritméticos), b) registros y documentos, c) la actualización y legalización de los registros de Contabilidad General y de IVA, d) informes anuales de retenciones y de utilidades distribuidas. 			
3	Si es imprenta, verifique que esté autorizada por la Dirección General, y que haya presentado los informes que estipula el Art. 116 del Código Tributario.			
	Verifique que los documentos que se emitan y reciban cumplan con las obligaciones formales establecidas en la sección quinta del capítulo I del Título III del Código Tributario.			

N°	DESCRIPCIÓN	Hecho Por	Ref Pt's	Fecha
	PROCEDIMIENTOS			
4	<p>Verificar la correlatividad de los documentos, así como la elaboración de los mismos a fin de determinar que no se hayan elaborado dobles juegos de emisión en varias imprentas. Revisar órdenes de impresión y evaluar la necesidad de confirmar con imprentas.</p>			
5	<p>Solicitar los archivos fiscales y verificar circulares o notas emitidas por la DGII al cliente respecto a consultas fiscales o autorizaciones específicas relacionadas con eventos del período investigado.</p>			
6	<p>Indagar sobre los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Verificar las actividades económicas que desarrolla el cliente (principales y secundarias). b) Identificar actividades Exentas y Gravadas. c) Verificar la escritura de constitución para enterarse de sus cláusulas y disposiciones principales, así como de las modificaciones recientes al pacto social, nombre de los accionistas y/o miembros de la Junta Directiva. d) Identificar los principales clientes y proveedores 			
7	<p>Si existen ventas a plazo , investigar y analizar su correcta declaración, tanto de la venta como de los intereses si fuera el caso.</p>			
8	<p>Verificar los asientos de ajuste sobre rebajas y devoluciones sobre las ventas, créditos fiscales (notas de crédito), y otros que pudieran afectar los ingresos y utilidades.</p>			
9	<p>CONTROL INTERNO</p> <p>Identificar las normas y procedimientos de control interno establecidos por el cliente, en aspectos de interés fiscal tales como:</p>			

N°	DESCRIPCIÓN	Hecho Por	Ref Pt's	Fecha
	<p>a) Control de Inventarios y/o Costos de Producción.</p> <p>b) Control de Cuentas por Cobrar y Por Pagar.</p> <p>c) Emisión de documentos y Registros de las Ventas.</p>			
	<p>B.- PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS</p> <p>IVA Y RENTA</p> <p>INGRESOS</p>			
1	Elaborar Cédulas Sumarias, analíticas y de detalle de los ingresos del cliente.			
2	Realizar una comparación de los ingresos registrados y declarados por el cliente, utilizando las siguientes fuentes: <ul style="list-style-type: none"> a) Libros de ventas IVA b) Declaraciones IVA c) Declaraciones de Pago a Cuenta d) Registros Contables Legales e) Declaración anual de Renta 			
	Por las diferencias determinadas, investigue su origen o solicite explicación por escrito, (valide las respuestas).			
3	Analizar a través de la documentación, registros y de la observación directa, la actividad del cliente a fin de determinar las fuentes generadoras de sus ingresos y su congruencia con lo registrado y declarado.			
4	Seleccionar los 4 períodos mas representativos respecto a los saldos mensuales en las ventas internas gravadas, exportaciones y ventas exentas, tomando una muestra del 60% en cada período, para verificar que los valores documentados, tanto ventas como débitos, hayan sido debidamente registrados en los libros de IVA.			
5	En cuanto a las Empresas que trabajan con base a contratos, verificar si se han declarado la totalidad de sus ingresos, y si lo facturado corresponde al precio pactado.			

N°	DESCRIPCIÓN	Hecho Por	Ref Pt's	Fecha
6	Verificar que los valores mostrados en la cuenta Otros Ingresos, hayan sido incorporados en la liquidación final de Renta y verificar si existen valores no declarados que causen el hecho generador en IVA.			
7	Investigar sobre el autoconsumo, rifas, sorteos y/o regalías; verificar que se haya causado el impuesto respectivo.			
8	Por las ventas de activo fijo (Bienes Muebles e Inmuebles), verificar si obtuvo ganancia de capital, que se le haya dado el tratamiento que se establece en los Arts. 14, 42 de la Ley de Renta y 17 del Reglamento y D.L. N° 841. Asimismo verificar si dicha operación es gravada en IVA. (En relación con los bienes muebles, ver Art. 71 de la Ley).			
9	Por las ventas efectuadas seleccionar tres meses y verificar que las unidades vendidas facturadas estén descargadas de las tarjetas Kardex de inventarios.			
10	<p>Por las Rebajas y Devoluciones sobre Ventas, verificar:</p> <p>a) Que se haya emitido la nota de crédito en el período correspondiente.</p> <p>b) En caso de devoluciones que las mercaderías devueltas hayan ingresado nuevamente a los inventarios.</p>			
11	<p>c) Verificar la cuenta Rebajas y Devoluciones sobre ventas al exterior, a partir de los registros auxiliares y verificar los ajustes en el valor de la exportación y en el Libro de Ventas IVA, comprobando además la razonabilidad de las Rebajas y Devoluciones sobre Ventas, y en este último caso que los productos hayan ingresado nuevamente al inventario del cliente.</p> <p>Tomando de base el libro de ventas a consumidores y el anexo a dicho registro que establece el artículo 84 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, verificar el detalle de las exportaciones del cliente, a efecto de validar los documentos que soportan las exportaciones determinadas en el punto anterior y verificar lo siguiente:</p> <p>a) Cálculos aritméticos, legitimidad de los documentos, fecha de exportación (embarque o exportación), que el valor de exportación corresponda al precio de venta pactado, reflejado mediante el documento legal de IVA y el tipo de cambio aplicable al valor de exportación.</p>			

N°	DESCRIPCIÓN	Hecho Por	Ref Pt's	Fecha
12	<p>b) Verificar que las facturas de exportación correspondiente a cada póliza de exportación o formulario aduanero, estén correctamente asentadas en el Libro de Ventas IVA y en los registros contables y que no estén repetidas.</p>			
13	<p>Verificar inversiones permanentes en acciones u otros títulos, determine intereses y dividendos que producen; reconocer su completa incorporación a la declaración.</p>			
14	<p>Verificar el correcto cálculo del entero en Pago a Cuenta y que se hayan incluido los ingresos que corresponden, según el giro del cliente.</p>			
	<p>En caso de determinar omisión de ingresos, obtener las pruebas documentales necesarias que la sustenten.</p>			
	<p>COMPRAS</p>			
1	<p>Realizar un análisis comparativo entre las compras, créditos fiscales que reflejan los libros utilizados para el control del IVA con las cifras reflejadas en las declaraciones respectivas, investigar diferencias importantes si las hubiere.</p>			
2	<p>Si el cliente realiza operaciones exentas de IVA, verificar si ha cumplido con el procedimiento de la proporcionalidad, revisar los cálculos efectuados para la deducción del crédito fiscal.</p>			
3	<p>Revisar selectivamente los documentos que soportan las compras, verificando que cumplan con los requisitos legales correspondientes. En una muestra del 30% de los períodos más representativas en relación a los saldos mensuales, verificar que:</p> <p>a) Los valores registrados en los libros de IVA, tanto compras como créditos fiscales estén íntegra y debidamente documentados y que cumplan con todos los requisitos que la Ley establece para ser deducidos como crédito fiscal (Art. 65 Ley IVA).</p>			

N°	DESCRIPCIÓN	Hecho Por	Ref Pt's	Fecha
	<p>b) Verificar la existencia de créditos fiscales con duplicidad en el registro durante el período investigado.</p> <p>c) Si existen objeciones a los créditos fiscales preparar cédula resumen de las objeciones.</p> <p>DEDUCCIONES RENTA</p>			
1	Cotejar el valor declarado de Costos y Gastos, con los saldos que bajo estos conceptos registra el Libro Mayor. En el caso de encontrar diferencias solicitar explicación.			
2	Prueba selectiva: seleccionar las subcuentas con saldos mas distorsionados en Costos y Gastos en una muestra del 75% del valor mensual aplicándolo a las cuentas que integran costos y gastos, verificar que los valores registrados en los libros contables estén debidamente documentados y que reúna los requisitos para ser deducidos de acuerdo a lo establecido en los artículos 28, 29 y 30 de la Ley de Renta.			
3	Realizar prueba de inventarios, cuando se considere necesario. (seguimiento a productos de mayor rotación)			
4	Cotejar el valor total de los inventarios físico al 31 de diciembre de 2001 y 2002, con los saldos de cuentas de inventarios que a esa fecha registra el Libro Mayor, el Estado de Resultados, el Balance General y la Declaración de Renta.			
5	Verificar que las cantidades reclamadas en concepto de Depreciación estén de acuerdo a lo establecido en el Artículo 30 de la Ley de Renta.			
6				
7	Verificar que los gastos no deducibles hayan sido incorporados en la renta imponible.			
11	Comprobar si el porcentaje que se está reclamando el cliente en concepto de Reserva Legal, esté de acuerdo a lo establecido en el Art. 31 de la Ley de Renta.			
	Analizar partidas de ajuste significativas al final del período investigado.			

N°		Hecho Por	Ref Pt's	Fecha
1	<p>RETENCIONES</p> <p>1 Identificar las operaciones por las cuales el cliente debió efectuar retenciones, tanto de IVA como de Renta, y verificar a través de prueba selectiva si retuvo y enteró el impuesto correspondiente.</p> <p>DEDUCCIONES AL IMPUESTO COMPUTADO DE RENTA</p> <p>Verificar que las deducciones al Impuesto Computado de Renta, tales como: Pago a Cuenta e Impuesto Retenido, estén correctos.</p> <p>CAUSAS DEL REMANENTE DE CREDITO FISCAL IVA Y DE LA DEVOLUCION DE RENTA</p> <p>Verificar el por que el cliente muestra un excesivo remanente de crédito fiscal IVA, y/o elevada Devolución de Renta.</p> <p>1 C- CONCLUSIÓN</p> <p>Concluir si los resultados obtenidos garantizan o no el interés fiscal.</p> <p>1 Elaborar cédula de Hallazgos por cada impuesto, reflejando las deficiencias formales y sustantivas, valores omitidos y objetados, con la base legal infringida.</p> <p>2 D- INFORME</p> <p>Elaborar el informe respectivo, reflejando en éste los resultados obtenidos.</p> <p>1</p> <p>RECURSO HUMANO</p> <p>AUDITOR DESIGNADO : _____</p> <p>SUPERVISOR : _____</p> <p>ELABORADO POR : _____</p> <p>FECHA DE ELABORACIÓN : INICIO: _____</p> <p>FINALIZACION: _____</p> <p>APROBADO POR : _____</p> <p>FECHA DE APROBACIÓN : _____</p>			

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Las conclusiones y recomendaciones que se presentan a continuación, han sido formuladas en base a los resultados de la investigación realizada con respecto a la planeación de auditoría fiscal.

5.1 CONCLUSIONES

- De las firmas encuestadas consideran dentro del proceso de auditoría fiscal, las mismas etapas utilizadas para la realización de la auditoría de estados financieros, debido a la novedad, y poca información técnica con la que se cuenta actualmente.
- Que la Administración tributaria no ha proporcionado la suficiente información para realizar la auditoría fiscal.
- No se tiene información suficiente acerca de la evaluación de los riesgos desde el punto de vista tributario.
- Un modelo de memorandum de planeación de auditoría fiscal será de gran ayuda al momento de realizar la planeación de auditoría fiscal.
- La mayoría de firmas de auditoría no cuentan con una planeación de la auditoría fiscal definida, para aplicar a las empresas de acuerdo a sus necesidades.

- La mayoría de las firmas de auditoría que realizan auditoría fiscal están cumpliendo con los requisitos mínimos establecidos en el Código Tributario y su Reglamento de aplicación.
- Para realizar la planeación de auditoría fiscal de manera estratégica y detallada, es necesario manejar un concepto claro de planeación de auditoría fiscal y de esta forma obtener mejores resultados en su ejecución.

5.2 RECOMENDACIONES

- Debe existir más participación por parte de las instituciones involucradas en la profesión de la contaduría pública y auditoría, brindando asesorías y capacitaciones con respecto a la auditoría fiscal de acuerdo a disposiciones legales.
- Realizar una planeación estratégica y detallada que describa la información general del cliente, disposiciones legales aplicables, normativa técnica a utilizar, análisis de riesgos, programas de auditoría, en fin toda aquella información que sirva de apoyo al auditor al momento de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.
- Brindar asesoría tributaria por parte de la Administración Tributaria a las firmas de auditoría, con el objetivo que el auditor conozca más acerca de las disposiciones legales de las cuales dará su opinión del cumplimiento o no cumplimiento de éstas.

ANEXO 1

BIBLIOGRAFIA

- Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, Norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones Tributarias, 27 de junio de 2002.
- Dirección General de Impuestos Internos, Guía para la elaboración del Dictamen e informe Fiscal, 19 de junio de 2002.
- IFAC, Normas Internacionales de Auditoría, México, Agosto, 2001
- Instituto Salvadoreño de Contadores públicos, diversas conferencias impartidas sobre el informe y Dictamen Fiscal:
 - Planeación de auditoría fiscal, aspectos prácticos; agosto de 2002
 - Norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, 24 de agosto de 2002.
 - Planeación de auditoría fiscal, aspectos prácticos; 31 de agosto de 2002
- Código Tributario, Decreto Legislativo No. 230, con sus últimas reformas el 13 de diciembre de 2001.
- Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Decreto Legislativo No. 117, con sus últimas reformas el 11 de diciembre del 2001
- Ley del Impuesto sobre La Renta, Decreto Legislativo No. 134, con sus últimas reformas el 19 de octubre del 2001.
- Reglamento de La Ley del impuesto sobre la Renta, Decreto Legislativo No. 101, con sus últimas reformas el 11 de diciembre del 2001.

- Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios (IVA), Decreto Legislativo 296, con sus últimas reformas el 14 de diciembre de 2000.
- Reglamento de La Ley del Impuesto sobre la transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios (IVA), Decreto Legislativo No. 83, con sus últimas reformas el 11 de diciembre de 2001.
- Philipt, L. Defliese C.P.A, Auditoría Montgomery, México, Editorial Lievanesa, año 1988.
- Santillana González Juan Ramón , Auditoria, ECASA, 2ª. Edición , 1998
- Ministerio de Hacienda, WWW.mh.gob.sv
- Arenas pablo, Metodología de la Auditoría Fiscal, www.5campus.com

ANEXO 2
ENCUESTA

INTRODUCCION

Somos un grupo de investigación en proceso de graduación de la “Universidad de El Salvador”, que sustentará un estudio sobre la auditoría fiscal, el cual tiene por finalidad: Contribuir con el Profesional de Contaduría Pública en el diseño de un modelo de memorandum de planeación de Auditoría Fiscal.

Atentamente solicitamos su valiosa colaboración en el sentido de proporcionarnos información solicitada a continuación, la cual será tratada con absoluta confidencialidad, y utilizada para fines académicos..

1. ¿Han sido contratados para realizar auditoría fiscal?

SI NO

2. ¿Considera usted que la Administración Tributaria a proporcionado la suficiente información que sirva de apoyo al profesional de la Contaduría publica para realizar la auditoría fiscal?

SI NO

Qué otra información sería útil para realizar la auditoría fiscal

Comente _____

3. ¿Cuáles son las etapas que usted considera necesarias para realizar la auditoría fiscal?

Comente _____

4. ¿Para usted en qué consiste la planeación de la auditoría fiscal?
5. ¿Qué información se requiere para realizar la planeación de la auditoría fiscal?
6. Al realizar una planeación de manera eficiente y eficaz contribuirá a obtener mejores resultados en la ejecución de su trabajo .

SI

NO

Comente

7. ¿ Actualmente se están desarrollando las auditorías fiscales de manera que cumplan con los requisitos mínimos establecidos en el Código Tributario y su Reglamento de aplicación

SI

NO

Comente _____

8. ¿Qué normativa técnica utiliza para realizar la auditoría fiscal?
9. ¿Con base a que evalúa los Riesgos en auditoría fiscal?
10. El diseño de un modelo de memorandum de planeación de auditoría fiscal contribuirá con los profesionales de la contaduría pública, al momento de realizar auditorías fiscales?

SI

NO

Comente _____

ANEXO 3
DICTAMEN CON OPINIÓN DE NO CUMPLIMIENTO
DEL AUDITOR INDEPENDIENTE PARA PROPÓSITOS FISCALES
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Señores

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos

He auditado el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto Sobre la Renta y Código Tributario (**Anotar otras leyes de impuestos internos a las que está sujeto el contribuyente**), de la contribuyente LA UNIVERSAL, S.A DE C.V., correspondientes al ejercicio impositivo de 2001. Asimismo, he auditado el balance de situación general, el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de los impuestos de las diferentes leyes mencionadas. Los estados financieros y declaraciones tributarias son responsabilidad de la Administración de la Sociedad contribuyente. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y garantizar que las cifras de los referidos estados financieros y declaraciones tributarias estén respaldadas de conformidad a lo establecido en el artículo 135 literal d) del Código Tributario.

Realicé la auditoría, de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría aplicables a auditoría de cumplimiento. Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener bases técnicas que permitan fundamentar si la Sociedad LA UNIVERSAL S. A. DE C. V. ha cumplido con las obligaciones tributarias contenidas en las Leyes antes mencionadas. Una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias incluye examinar evidencia apropiada, sobre una base de pruebas del cumplimiento de dichas obligaciones. Asimismo incluye, examinar y evaluar la evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros, base para la elaboración de las declaraciones tributarias, los principios de contabilidad utilizados, los ajustes contables y las estimaciones importantes hechas por la administración (**especialmente en materia de estimaciones de obsolescencia de inventarios, cuentas de dudoso cobro y otro tipo de estimaciones**), que tengan incidencia tributaria. Considero que el examen practicado proporciona una base para sustentar mi opinión.

Los estados financieros mencionados en el párrafo precedente que sirvieron de base para la elaboración de las declaraciones tributarias, han sido preparados

para ser utilizados por la Dirección General de Impuestos Internos, y por lo tanto, se han presentado y clasificado conforme a los formatos que para tal efecto ha emitido esa Dirección General.

La compañía incurrió en incumplimientos a las obligaciones tributarias según se detalla a continuación:

A) En lo que respecta al Código Tributario

Incumplimientos a obligaciones Formales: no presentó el informe de retenciones de Impuesto sobre la Renta (F-910), correspondiente al ejercicio fiscal de 2001;

B) En lo que concierne a la Ley de Impuesto sobre la Renta

Incumplimiento a obligaciones Sustantivas: No pagó en el período dictaminado la cantidad de ¢ 848,487.00 en concepto de Impuesto, por las razones siguientes: 1-) Se dedujo la cantidad de ¢ 1,093,750.00, como costos de producción de mercadería que fue objeto de robo en el recorrido de entrega al cliente, que no son deducibles (Romano II.2 de Informe fiscal y anexos 1 y 12 de dicho informe); y 2-) No declaró ingresos provenientes de la prestación de servicios de asesoría por la cantidad de ¢ 2,300,000.00 (Romano II.8 de Informe fiscal y anexos 2 y 12 de dicho informe).

C) En lo relativo a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Incumplimiento a obligaciones Sustantivas: No pagó en el período dictaminado la cantidad de ¢ 299,000.00 en concepto de Impuesto, en razón de que, no declaró ingresos provenientes de la prestación de servicios de asesoría por la cantidad de ¢ 2,300,000.00 (Romano II.8 de Informe fiscal y anexos 2 y 12 de dicho informe).

En mi opinión, por las razones expuestas, la Sociedad LA UNIVERSAL, S. A. DE C.V., no ha cumplido con las obligaciones tributarias indicadas anteriormente, habiendo cumplido con las demás obligaciones contenidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Este dictamen se elabora exclusivamente para los efectos que requiere la Dirección General de Impuestos Internos.

Nombre y firma del auditor nombrado

Registro N°

San Salvador, 24 de junio de 2002

Dirección

LA UNIVERSAL, S. A. DE C. V.
INFORME CON OPINIÓN DE NO CUMPLIMIENTO
DEL AUDITOR INDEPENDIENTE PARA PROPÓSITOS FISCALES
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Señores

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos

- I. Emito el presente informe apegándome a lo dispuesto en el Título III, sección séptima, Arts. del 129 al 138 del Código Tributario en relación con la auditoría que practiqué a la Sociedad LA UNIVERSAL S.A. DE C.V., correspondiente al ejercicio impositivo de 2001, conforme a las Normas de Auditoría Internacionales aplicables a auditoría de cumplimiento, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto Sobre la Renta y Código Tributario (**Anotar otras leyes de impuestos internos a las que está sujeto el contribuyente**). Asimismo he auditado el balance de situación general, el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y flujos de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de los diferentes impuestos de las leyes mencionadas.

II. Como parte de mi examen, planifiqué y evalué la estructura de control interno, a fin de determinar las áreas de riesgo fiscal, revisé la información y documentación adicional sobre una base selectiva preparada por la contribuyente, que se adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal; verifiqué esa información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances que juzgué técnicamente necesarios para poder expresar mi opinión, de acuerdo con las Normas de Auditoría Internacionales aplicables a auditorías de cumplimiento. Dentro de mis procedimientos llevé a cabo lo siguiente:

II.1 Revisé, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas incluidas en el anexo 1 adjuntos al formulario carta de presentación del dictamen fiscal, el anexo 6 contiene un resumen de las adiciones, bajas y retiros de activos fijos y su correspondiente cálculo de su depreciación acumulada y gastos por depreciación anual, este último gasto se encuentra incorporado en las subcuentas de gastos correspondientes detallados en el anexo 1 referido; comprobando que son necesarias para la conservación o producción de las fuentes generadoras de rentas gravadas de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta y por tanto son deducibles.

II.2 Revisé el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la contribuyente como agente de retención de los Impuestos sobre la Renta y a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de

Servicios (y de percepción para I.V.A, en caso de estar designado), las cuales están contenidas en el anexo 2 agregada al formulario carta presentación del dictamen fiscal, determinándose que no presentó el informe de retenciones de Impuesto sobre la Renta F-910 del ejercicio fiscal 2001, habiendo practicado las retenciones de renta, en concepto de sueldos, salarios, honorarios y arrendamiento del inmueble, las cuales fueron enteradas dentro del plazo legal.

Respecto del Impuesto del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, retuvo y enteró dentro del plazo legal el referido impuesto proveniente del arrendamiento del inmueble.

II.3 Me cercioré de que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente estuvieren debidamente registrados en la contabilidad y hubieran sido recibidos y prestados respectivamente; pero no determiné si los precios pagados por ellos son razonables de acuerdo a las condiciones del mercado (en caso que no haya sido posible ya que se requiere encuestas de valuación).

II.4 Revisé, en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran: a) la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta; y b) la conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta e

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, anexos 3 y 4 respectivamente.

II.5 Revisé las declaraciones tributarias presentadas durante el período dictaminado habiendo comprobado su apego a las disposiciones legales, (inclusive las declaraciones modificatorias presentadas por las diferencias de impuesto dictaminadas en el ejercicio, si es el caso). Durante el ejercicio o periodos dictaminados no se presentaron declaraciones modificatorias.

II.6 Durante el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2001, la empresa no obtuvo incentivos fiscales, ni recibió resoluciones de las autoridades fiscales por reintegro I.V.A. a exportador o pago indebido I.V.A. (En caso de haber recibido debe mencionarse que se verificaron los cálculos de las devoluciones recibidas los cuales se muestran en anexo 11. En este anexo se asume que los créditos fiscales no pueden identificarse en forma directa. En caso que la empresa registre separadamente los créditos fiscales debe evaluarse los cálculos conforme lo dispuesto en el Art. 77 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en relación con el artículo 30 de su Reglamento).

II.7 Los saldos y transacciones con los principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas se describen en la Nota 13 a los estados

financieros, adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, a fin de verificar su incidencia tributaria.

II.8 Del examen efectuado a la información financiera referida en Romano I de este informe se determinó que no se declararon ingresos para efectos de Impuesto sobre la Renta y del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en concepto de servicios de asesoría por la cantidad de ¢ 2,300,000, cuyos efectos impositivos es de ¢ 575,000.00 para el primer impuesto y de ¢ 299,000.00 para el segundo; dichos ingresos fueron registrados en cuentas por cobrar y cuentas por pagar, respectivamente, liquidándose la primera cuenta al recibir el pago del cliente sin efectuar registro en cuentas de resultados, y dejando el pasivo pendiente de liquidación difiriendo el reconocimiento del ingreso. El detalle de los períodos tributarios en que se dieron los incumplimientos y los valores correspondientes se detallan en el anexo 12 a este informe.

II.9 Durante el período examinado la contribuyente realizó ventas exentas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios por la cantidad de ¢ 2,109,770.00, aplicando la proporcionalidad del crédito fiscal de acuerdo al artículo 66 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (se relacionaría el anexo 10).

II.10 La contribuyente no está sujeta a ninguna de las leyes de Impuestos Ad- valorem y Específico que gravan las bebidas alcohólicas y cervezas, bebidas gaseosas simples y endulzadas, y cigarrillos. (Si la contribuyente estuviere sujeta a dichos impuestos se redactaría el procedimiento utilizado para su verificación y se debe relacionar el anexo 9).

II.11 Se efectuó verificación física de los inventarios al 31 de diciembre de 2001, realizando un detalle comparativo de las cifras de inventarios físicos observadas contra las registradas por el contribuyente, cálculos de su valoración conforme al método de valuación legal utilizado o autorizado, determinando diferencias por faltantes de inventarios, las que fueron gravadas de conformidad al Art. 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Los valores examinados se relacionan en anexo 5.

II.12 Se examinaron las cuentas por cobrar a clientes llevadas a gastos por incobrabilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta, para lo cual se verificó la cédula de antigüedad de saldos realizada por el contribuyente, determinándose que la cantidad de ¢ 355,000.00 netas de I.V.A. fueron deducidas como incobrables y cumple con los requisitos del Art. 31 Num. 2) de la Ley del impuesto referido y Art. 37 del Reglamento de dicha Ley. La estimación para cuentas de dudoso cobro no fue deducida en la declaración de Impuesto sobre la

Renta del ejercicio dictaminado. Las cifras examinadas se muestran en anexo 7 a este informe.

II.13 Verifiqué el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Si la contribuyente se encuentra sujeta a los Impuestos Ad-valorem y/o Específicos, debe relacionarse que también se verificó el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de las Bebidas Alcohólicas, Ley de Impuesto sobre Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas, Ley de Impuesto de Cigarrillos, Ley de Impuesto de Sacos Sintéticos, según sea el caso).

III. Con base a los procedimientos desarrollados relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales de la Sociedad LA UNIVERSAL, S. A. DE C. V., se determinaron diferencias entre los valores declarados relativos al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, (**Anotar otros impuestos a los que está sujeta la contribuyente**) y los valores que se muestran en los estados financieros, registros contables y registros de IVA, expuestos en Romanos II.2 y II.8,

- IV. existiendo omisiones en el pago de los referidos impuestos, en los períodos tributarios dictaminados y costos no deducibles expuestos en el anexo 12.
- V. La información adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, está de acuerdo a las bases de agrupación y revelación establecidas por la Dirección General de Impuestos Internos. Dicha información adicional, que se refiere al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2001, se incluye exclusivamente para efectos fiscales y no para efectos financieros, por consiguiente no constituye una información necesaria para interpretar la presentación razonable de la situación financiera, de los resultados de operación, de las variaciones en el capital contable y de los flujos de efectivo.

Nombre y firma del auditor nombrado

Registro N°

San Salvador, 24 de junio de 2002

Dirección

DICTAMEN CON OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO
DEL AUDITOR INDEPENDIENTE PARA PROPÓSITOS FISCALES
DEL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Señores

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos

He auditado el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta y Código Tributario (**Anotar otras leyes de impuestos internos a las que está sujeto el contribuyente**), de la Sociedad LA UNIVERSAL, S. A. DE C. V., correspondientes al ejercicio impositivo de 2001. Asimismo, he auditado el balance de situación general, el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas en el año referido, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de los impuestos de las diferentes leyes mencionadas. Los estados financieros y declaraciones tributarias son responsabilidad de la Administración de la Sociedad contribuyente. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y garantizar que las cifras de los referidos estados financieros y declaraciones tributarias, estén respaldadas de conformidad a lo establecido en el artículo 135 literal d) del Código Tributario.

Realicé la auditoría, de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría aplicables a auditoría de cumplimiento. Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener bases técnicas que permitan fundamentar si la Sociedad LA UNIVERSAL, S. A. DE C. V. , ha cumplido con las obligaciones tributarias contenidas en las leyes antes mencionadas. Una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias incluye examinar evidencia apropiada, sobre una base de pruebas del cumplimiento de dichas obligaciones. Asimismo incluye, examinar y evaluar la evidencia que sustenta los montos y revelaciones en los estados financieros, base para la elaboración de las declaraciones tributarias, los principios de contabilidad usados, los ajustes contables y las estimaciones importantes hechas por la administración (**especialmente en materia de estimaciones de obsolescencia de inventarios, cuentas de dudoso cobro y otro tipo de estimaciones**), que tengan incidencia tributaria. Considero que mi examen proporciona una base para sustentar mi opinión.

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

En mi opinión la Sociedad LA UNIVERSAL, S. A. DE C.V. ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y

el Código Tributario (**Anotar otras leyes de impuestos internos a las que está sujeto el contribuyente**).

Este dictamen se elabora exclusivamente para los efectos que requiere la Dirección General de Impuestos Internos.

Nombre y Firma del auditor nombrado

Registro N°

San Salvador, 24 de junio de 2002

Dirección