

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



**PROPUESTA DE TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE**  
**AUDITORÍA FISCAL, APLICABLES A EMPRESAS**  
**INDUSTRIALES POR PARTE DEL AUDITOR INDEPENDIENTE.**  
**CASO PRÁCTICO INDUSTRIA TEXTIL**

**Trabajo de investigación presentado por:**

**Ashali Julieta Baños Cortez**  
**Mayra Reyes Solórzano Ramírez**

**Para Optar al Grado de:**

**LICENCIADA EN CONTADURIA PUBLICA**

**Septiembre 2003**

**San Salvador, El Salvador, Centro América**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

Rector (a) :Dra. María Isabel Rodríguez

Secretaria (o) :Lic. Lidia Margarita Muñoz Vela

Decano de la Facultad de  
Ciencias Económicas :Mcs. Roberto Enrique Mena Fuentes

Secretario (a) de la Facultad  
de Ciencias Económicas :Ing. José Ciriaco Gutierrez Contreras

Asesores :Lic.Mario Ernesto Jacobo Ortiz

Tribunal Examinador :Lic.Mario Ernesto Jacobo Ortiz  
Lic.Carlos Alvarenga Barrera

Septiembre 2003

San Salvador,

El Salvador

Centro América

## DEDICATORIA

A DIOS todopoderoso por haberme dado sabiduría y optimismo para culminar mis estudios satisfactoriamente.

- A mis padres José de Jesús Baños (Fallecido) e Irma Nelly Cortez vda. de Baños, por haberme dado la vida, educación y principios morales.
- A mis hermanos Fernando, Daniel, Guillermo y Claudia, quienes me brindaron comprensión y apoyo incondicional durante mis estudios.
- A mi compañera de grupo Mayra por haberme comprendido y colaborado durante la realización del trabajo.
- A mis amigos y compañeros de trabajo por haberme dado apoyo, amistad y cariño en cada momento, en los cuales he necesitado ayuda y comprensión.
- A mis catedráticos y asesores que contribuyeron para mi formación académica y culminación de mi carrera.

Ashali Julieta Baños Cortez

Doy gracias a DIOS todopoderoso por haberme dado la sabiduría y fortaleza necesarios para lograr con éxito esta meta en mi vida.

- A mis padres Rosa Margarita Ramírez de Solórzano y Erasmo Israel Solórzano, por haberme brindado su amor, comprensión y apoyo durante mis estudios y formación como ser humano.
- A mis hermanos Jenny, Rosita y Hector, por haberme brindado su cariño y confianza incondicional.

- A mi esposo Marvin Ernesto Navas, por su amor, paciencia y apoyo durante mi preparación académica.
- A mi compañera Ashaly, por haber confiado en mi persona para trabajar juntas y por su inmensa calidad de ser humano.
- A los asesores, quienes nos brindaron su apoyo y orientación durante el trabajo de graduación.
- A mis amigos, compañeros de trabajo y demás personas que contribuyeron y estuvieron conmigo durante todo el tiempo de estudios, ayudándome a culminar con éxito mi carrera.

Mayra Reyes Solórzano Ramírez

## CONTENIDO

RESUMEN	i
INTRODUCCION	v
<b>CAPITULO I</b>	
1. MARCO TEORICO	
1.1 Antecedentes	1
1.2 Naturaleza de la auditoría fiscal	2
1.3 Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias	3
1.4 Características de la auditoría fiscal	5
1.5 Clases de auditoría fiscal	5
1.6 Similitudes y diferencias entre auditoría financiera y fiscal	8
1.7 Alcance del trabajo de la auditoría fiscal	9
1.8 Metodología para desarrollar la auditoría	12
1.9 Control interno fiscal	15
1.10 Consideraciones del control interno según la Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias	18
1.11 Riesgos de la auditoría	19
1.12 Consideraciones de eventos subsecuentes	20
1.13 Materialidad (Importancia Relativa)	22
1.14 Opinión	22

1.15	Dictamen Fiscal	23
1.15.1	Modificación del Dictamen	24
1.15.2	Incumplimiento importante	24
1.15.3	Casos de abstención de opinión	24
1.16	Carta de Salvaguarda	25
1.17	Antecedentes y Generalidades de la empresa industrial textilera	27
1.17.1	Finalidades de la empresa industrial textilera	28
1.17.2	Características de la industria textilera	28
1.17.3	Clasificación de la industria textilera	29
1.17.4	Aspectos legales de la empresa industrial textilera	30

## **CAPITULO II**

2.	<b>METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION, RESULTADOS DE INVESTIGACION DE CAMPO Y DIAGNOSTICO</b>	
2.1	Objetivo de la investigación	31
2.2	Tipo de estudio	31
2.3	Universo	32
2.4	Selección de la muestra	32
2.4.1	Instrumento utilizado para la determinación de la muestra	32
2.5	Recopilación de la información	35
2.5.1	Investigación bibliográfica o documental	35
2.5.2	Investigación de campo	36

2.6	Tabulación de los datos recolectados	36
2.7	Análisis e interpretación de la información	36
2.8	Diagnostico de la investigación de campo	37

### **CAPITULO III**

3.	PROPUESTA DE TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FISCAL APLICABLES A EMPRESAS INDUSTRIALES TEXTILES	
3.1	Elementos previos a la planeación de la auditoría fiscal en la industria textil	53
3.1.1	Aspectos relacionados al despacho de auditoría	53
3.1.2	Valoraciones previas	54
3.2	Planificación de la auditoría fiscal en la industria textil	61
3.2.1	Conocimiento del cliente a través de recolección de información importante	62
3.2.2	Elaboración de narrativas sobre evaluación de áreas de responsabilidad	63
3.2.3	Modelos de herramientas a utilizar por el auditor fiscal en el desarrollo de la planeación de la auditoría fiscal	63
3.2.4	Memorándum de planeación	68
3.3	La ejecución	87
3.3.3	Proceso de la ejecución de la auditoría fiscal	87
3.4	Dictamen e Informe Fiscal	103
3.4.1	Formato sugerido de Dictamen Fiscal	106

3.4.2	Modificación del Dictamen	108
3.4.3	Carta de Salvaguarda	111
3.5	Eventos Subsecuentes	112

## **CAPITULO IV**

### **4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

4.1	Conclusiones	114
4.2	Recomendaciones	116
	Bibliografía	119

## **ANEXOS (Caso Practico)**

“A”	Cuestionario para evaluar el perfil de la persona que realiza Auditorias Fiscales	2
“B”	Carta Oferta de Servicios de Auditoria	15
“C”	Carta de Salvaguarda	3
“D”	Cuestionario de Control Interno Fiscal con enfoque tributario	25
“E”	Memorándum de Planeación Fiscal	11
“F”	Programas de Auditoria Fiscal (Formal y Sustantivo)	16
“G”	Papeles de Trabajo de cumplimiento formal	28
“H”	Papeles de Trabajo de cumplimiento sustantivo	10
“I”	Dictamen e Informe Fiscal y sus respectivos anexos	23
“J”	Cuestionario de la Investigación de campo	5

## RESUMEN

En la actualidad los cambios estructurales que van surgiendo en la Administración Tributaria, crea la necesidad de verificar el cumplimiento fiscal en sus aspectos formales y sustantivos en las empresas salvadoreñas por el auditor independiente.

La modernización del Estado conlleva a la Administración Tributaria a adoptar responsabilidades más grandes para lograr un control y recaudación tributaria adecuada y transparente de acuerdo a lo estipulado en las leyes tributarias aplicables en El Salvador. De acuerdo a lo anterior en el año 2001 se decreta el Código Tributario, el cual unifica un marco teórico entre fisco y contribuyente, así mismo estipula la figura del auditor fiscal nombrado por éste último la verificación del cumplimiento tributario y la emisión del Dictamen e Informe Fiscal emitido a la Administración Tributaria, el cual por su novedad y complejidad dificulta al profesional de la Contaduría Pública a su ejecución y elaboración, así mismo la Administración Tributaria no promulgo todos los lineamientos adecuados para unificar la parte tributaria y técnica de la auditoria. Por lo que el Profesional en la Contaduría Publica se vio en contratiempos para su entrega. En consideración a lo anterior, el presente trabajo consistió en diagnosticar, la aplicación de la auditoria fiscal en la industria textil por parte del auditor independiente además si estos poseen las herramientas y procedimientos para su desarrollo.

Se ha realizado una síntesis del marco teórico, partiendo de los antecedentes, naturaleza y aplicación de la Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, exponiéndose asimismo conceptos, clasificación y similitudes de la Auditoria fiscal con la de Estados

Financieros, además una breve descripción, definiciones y conceptos del proceso de la auditoría fiscal, y para finalizar el marco teórico se exponen antecedentes y generalidades de la Industria Textil que constituye el caso práctico a desarrollar.

En cuanto a la metodología de la investigación fue la siguiente:

El tipo de estudio desarrollado fue retrospectivo, ya que es el estudio más adecuado que permitió retomar datos de periodos anteriores para evaluar las condiciones actuales, para la definición del universo se solicitó al Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría un listado de los despachos de auditoría asociados en El Salvador de lo cual se clasificó los del área metropolitana de San Salvador, se seleccionó la muestra por medio de la aplicación de la fórmula estadística para población finita.

La recopilación de la información que consta en el trabajo se realizó en forma bibliográfica y de campo; las técnicas utilizadas fueron las de investigación documental que consistió en la consulta de libros y textos sobre el tema y la investigación de campo que se llevó a cabo a través de entrevista y cuestionarios orientados en el conocimiento real de la aplicación real de técnicas y procedimientos utilizados en la auditoría fiscal por los despachos de auditoría asociados.

Mediante los resultados obtenidos se elaboró un diagnóstico de la situación actual de la ejecución de la auditoría fiscal por los despachos de auditoría asociados, segmentado en seis apartados que son:

- Conocimiento de la firma de auditoría externa asociada de acuerdo a su organización.
- Líneas de servicio dentro de la auditoria fiscal
- Planeación de la auditoria fiscal
- Evaluación del riesgo
- Ejecución de la auditoria fiscal
- Dictamen e Informe Fiscal

De los resultados obtenidos de la población encuestada en la investigación de campo, se pudo determinar las siguientes situaciones: la auditoría de estados financieros es más rentable que la auditoria fiscal, la mayoría de firmas cuestionadas prestan el servicio de auditoría fiscal a la industria, se considera que la falta de control interno fiscal en la industria dificulta el desarrollo de la auditoría fiscal por lo que existe un riesgo para el auditor a dictaminar este tipo de empresas. Asimismo la población afirmo que los inventarios es el área critica en la ejecución de la auditoría fiscal y seguido los costos y gastos de producción.

Por lo anterior se presenta una guía de técnicas y procedimientos que sirva como herramienta para la ejecución de la auditoria fiscal en la industria textil, partiendo de los elementos previos en la planeación, elementos a considerar en la aceptación del compromiso de prestar este servicio, seguido de las etapas de: Planeación, Ejecución,

Dictamen e Informe Fiscal, concluyendo con la consideración de eventos subsecuentes en la auditoria.

Asimismo se desarrolla un caso practico a manera de ejemplo de lo que se considera mas útil e importante, contenidos en los anexos de este documento.

## INTRODUCCION

La elaboración de este documento se enmarca en el entorno de los servicios que presta el profesional en Contaduría Pública a las empresas que cumplen con la condición estipulada en el Código Tributario. El auditor nombrado por el contribuyente, revisará el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas a cargo de este, apegándose a lo técnico y tributario. Asimismo deberá emitir una opinión sobre dicho cumplimiento en base a Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas en El Salvador, por lo que debe garantizar en su trabajo un alto grado de profesionalismo y que se revele de una manera adecuada el cumplimiento tributario y se garantice el interés fiscal, así como emplear procedimientos aplicados a los cumplimientos tributarios a cargo del contribuyente, basado en criterios de carácter profesional de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría, obteniendo la evidencia suficiente y competente que soporte dicha opinión. Lo que implica que el auditor preste especial cuidado antes del compromiso del servicio, evaluando si se asume o no el riesgo, así como emplear procedimientos adecuados en toda la etapa de la auditoría.

Por tanto se realizó investigación documental donde se recopila la teoría más importante sobre el tema de investigación, la cual sirvió para estructurar el marco teórico del documento, luego se describió la metodología utilizada para la investigación de campo, así como la obtención de resultados para ser analizados y dar una respuesta a la problemática planteada, resultados que sirvieron para formular las conclusiones y recomendaciones.

Se propone una guía de técnica y procedimientos que dan lineamientos al profesional contable en la ejecución de la auditoría fiscal en todo su contexto. Y para finalizar el documento se presenta un caso práctico enfocado a la industria textil, donde se retoman solo aquellas áreas de mayor riesgo contempladas en la planeación fiscal.



## **CAPITULO I**

### **1. MARCO TEORICO**

#### **1.1 Antecedentes**

Anteriormente el Auditor independiente no estaba obligado a profundizar en pruebas sustantivas y de obligaciones tributarias de una entidad, sino que la parte fiscal era un servicio agregado al cliente, no teniendo obligación ante la Administración Tributaria de opinar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del cliente.

Con la aprobación y entrada en vigencia del Código Tributario, decreto legislativo No. 230 de fecha 14 de diciembre de 2000, se unifica un marco jurídico tributario en el cual se regula la relación entre fisco y contribuyente, concentrando disposiciones formales y sustantivas a cumplir por el sujeto pasivo. Pero lo más novedoso y relevante es la disposición plasmada en dicho documento que obliga a la emisión de un informe en el cual consta la opinión (Dictamen), relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, el cual de acuerdo a la legislación deberá emitirse por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

Según lo estipulado en el artículo No.131 del Código Tributario, en la parte que menciona las condiciones para calificar y que obligan a dictaminarse fiscalmente, la empresa se obliga a nombrar el auditor dentro del plazo establecido en el Código

Tributario. El auditor nombrado deberá opinar sobre las obligaciones formales, así como las sustantivas, dejando constancia (Anexos) en el cuerpo del informe.

Es importante mencionar que la Administración Tributaria, esta facultada a revisar el dictamen e informe fiscal, así como de los anexos que acompañan dicho informe, asimismo en cualquier momento puede requerir del auditor que efectuó la revisión fiscal cualquier información relativa a los papeles de trabajo, planeación o cualquier información que haya tomado de base para emitir el Dictamen e Informe.

En el contexto anterior se ha observado que la Industria Textilera es un tipo de empresa con operaciones complejas, en cuanto al volumen de operaciones que maneja y su particularidad relativa a los inventarios requiere de procedimientos especiales, procedimientos que hasta la fecha no han podido ilustrar adecuadamente al profesional, aun con los esfuerzos por parte de la Administración Tributaria y los mismos Gremios Profesionales.

Se considera que la ejecución de la auditoría fiscal en la Industria Textil, por parte de los auditores independientes requiere de un conjunto de técnicas y procedimientos adecuados, para determinar en la evaluación del control interno y las áreas críticas sujetas a pruebas, de tal forma que se hace necesario contar con herramientas adicionales relativas a la planeación y ejecución del dictamen.

## **1.2 Naturaleza de la auditoría fiscal**

La naturaleza de la Auditoría Fiscal es de Cumplimiento, porque se pretende ver si se ha cumplido con las prescripciones legales.

### **1.3 Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias**

La Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, ha sido emitida por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, con el propósito de establecer un marco de referencia a observar por el Contador Público, que garantice que los trabajos relacionados con la preparación del informe y dictamen fiscal, sean realizados con un alto grado de profesionalismo.

La presente norma ha sido implementada en vista que en inicios existía rigidez de la disposición legal respecto al procedimiento en la realización de la auditoría fiscal, por lo que esta norma armoniza la normativa técnica y legal, presentando razonabilidad en la realización del trabajo, asimismo la presente deja sin efecto algunos lineamientos contemplados en la guía de orientación para la elaboración del dictamen e informe fiscal.

La norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones, define el dictamen fiscal como: el documento que emite un contador público independiente, como resultado de una auditoría de cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas establecidos en las leyes tributarias, a cargo del contribuyente obligado a dictaminarse, sobre la base de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en El Salvador y a la norma en referencia.

Los tres grandes objetivos que persigue la norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias son:

- a) Establecer un marco de referencia a observar por los Contadores Públicos.
- b) Definir la responsabilidad de los Contadores Públicos.

- c) Orientar al auditor fiscal al momento de dictaminar.

El objetivo de los procedimientos aplicados por parte del profesional contable, aplicados a los cumplimientos tributarios a cargo de los contribuyentes, es el de expresar una opinión relacionada a esos cumplimientos, tomando en consideración las disposiciones de carácter tributario.

La Auditoría Fiscal, pretende verificar el cumplimiento a las prescripciones legales, practicando una auditoría integral al sujeto pasivo y de acuerdo a Blanco Luna Yanel, con los siguientes objetivos:

- Determinar si el sujeto pasivo, en desarrollo de las operaciones que realiza, cumple con las disposiciones legales que le son aplicables.
- Evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por el sujeto pasivo y en el manejo de los recursos disponibles.
- Evaluar el sistema de control interno para determinar si los controles establecidos por el sujeto pasivo son adecuados o requieren ser mejorados para asegurar mayor eficiencia en las operaciones y una adecuada protección de su patrimonio.
- Establecer si los estados financieros del contribuyente reflejan razonablemente su situación financiera, resultados de sus operaciones, los cambios en su situación financiera, su flujo de efectivo y los cambios en su patrimonio, comprobando que en la preparación de los mismos.
- Persigue evitar incumplimientos que posteriormente se puedan traducir en pérdidas de capital o influya en los flujos de efectivo, además se considera que la auditoría fiscal prevee esos incumplimientos.

#### **1.4 Características de la auditoría fiscal**

En el contexto de la auditoría privada, se señalan 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, no recoge la evidencia obtenida en las demás áreas o ciclos analizados.

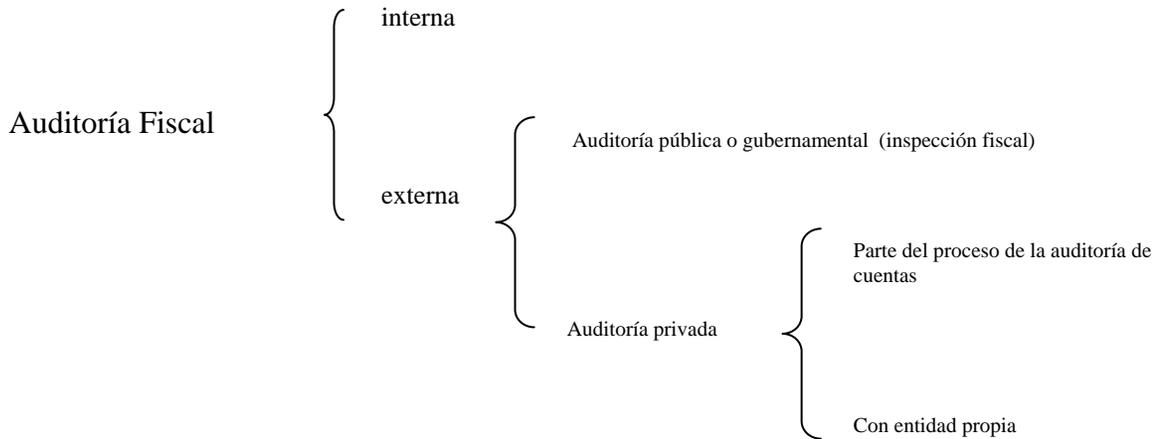
2ª) Presenta matices netamente diferenciados del resto de las áreas del programa de auditoría.

3º) Conflicto especialmente peculiar ante el descubrimiento de fraude fiscal: de una parte las normas obligan a describir el mismo en el informe de auditoría, en ciertos supuestos, y siempre en la carta de recomendaciones.

#### **1.5 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:



Fuente: “Aproximación al Concepto de Auditoría Fiscal”, por Pablo Arenas, profesor de la Universidad de Jaen.

### a) 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, como profesionales externos contratados.

De entre las actuaciones que pueden desarrollar en el ejercicio de su función, destacamos 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.

- Implantación de sistemas que garanticen el cálculo correcto de los tributos, así como el máximo aprovechamiento de las ventajas fiscales.
- Elaboración de reglas escritas relativas a aspectos tales como: segregación adecuada de funciones relativas a la elaboración, presentación y liquidación de las declaraciones fiscales.
- Planificación de la situación fiscal futura mediante sistemas que permitan estimar, la utilización de las posibilidades legales contempladas por la normativa.

#### **b) Auditoría fiscal externa privada**

Como se ha expuesto anteriormente, 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, como dice Labatut ( 1993, p.4 ), "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 opinión a Corona Romero ( 1990, p. 977) "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 Administración Tributaria y sobre las provisiones realizadas en el campo".

### 1.6 Similitudes y diferencias entre la Auditoría Financiera y la Auditoría

#### Fiscal

	<b>Auditoría financiera</b>	<b>Auditoría Fiscal</b>
Objetivo	Opinar sobre si los Estados Financieros expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada.	Determinar si las bases imponibles declaradas por una entidad son correctas conforme a los criterios legales establecidos.
Opinión	Hay supuestos en los que es posible denegar la opinión.	Se debe emitir opinión en todo caso.
	La opinión parcial está permitida.	La opinión parcial no está permitida.
Acceso a la información interna	Amplio acceso a la información económico-financiera, por tratarse de una colaboración profesional.	Menos facilidades para el acceso a la información, así como para apoyarse en los controles internos de la entidad.
Oportunidad	Desarrolla su función, normalmente, de forma casi simultánea a los hechos que verifica.	Su actuación se inicia tras el término del plazo legal para la presentación.
Medios	Obtención de información a terceros limitada.	Obtención de información a terceros ilimitada.

	<b>Auditoría financiera</b>	<b>Auditoría Fiscal</b>
	Cruces de información restringidos a datos internos de la entidad.	Posibilidad de cruzar información con declaraciones presentados por otros contribuyentes.
	Sistemas expertos.	Sistemas expertos y bases de datos estatales.
Procedimientos	Cuestionario fiscal, indagaciones orales y escritas.	Indagaciones orales y por escrito, cuestionario fiscal.
	Conciliaciones globales limitadas a datos de la propia entidad.	Conciliaciones globales con datos de la entidad y con información obtenida de otros contribuyentes.
	Confirmaciones con terceros (limitadas)	Confirmaciones con terceros (amplias)
Documentación del trabajo	Papeles de trabajo	Papeles de trabajo
	Informe de auditoría	Dictamen e Informe Fiscal
Revisión del trabajo	Profesionales de la Contaduría Pública Autorizados.	Profesionales de la Contaduría Pública Autorizados y el ente fiscalizador.

Fuente: "Aproximación al concepto de Auditoría Fiscal", por Pablo Arenas, profesor de la Universidad de Jean.

### **1.7 Alcance del trabajo de la auditoría fiscal**

Al analizar la legislación Tributaria, existente, no esta plasmado hasta donde se pretende llegar, por lo tanto queda a juicio del profesional contable que lo realiza, sin embargo este deberá tomar en cuenta los siguientes elementos:

- Complejidad del negocio
- Volumen de operaciones

- Contexto interno y externo que lo envuelve

En opinión a Blanco Luna Yanel, “La revisión fiscal se hará de acuerdo con las prescripciones legales y las normas de auditoría generalmente aceptadas, por consiguiente incluirá pruebas de la documentación de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que se consideren necesarios de acuerdo con las circunstancias”.

Los procedimientos normales de la revisión fiscal incluyen:

- Revisión y evaluación del sistema de control interno
- Revisión de ingresos, facturación, desembolsos y prueba de nominas.
- Pruebas de la evidencia documental necesaria.
- Arqueo de las inversiones y demás valores.
- Confirmación directa de las cuentas por cobrar, cuentas por pagar, saldos y demás transacciones con los bancos y sociedades financieras.
- Pruebas de cumplimiento de las normas prescritas por las disposiciones tributarias.
- Examen de la evidencia que respalda las cifras y las revelaciones en los Estados Financieros.
- Evaluación de las Normas de Contabilidad utilizadas, de las estimaciones contables significativas hechas por la Administración.
- Examen de la Estructura Organizativa de la Sociedad, sus objetivos, planes estratégicos, políticas para lograrlo y cumplimiento de los mismos.

- Pruebas para determinar la confiabilidad de la información y de los controles establecidos.
- Verificación de la existencia de procedimientos adecuados de operación y la eficacia de los mismos.
- Conciliar diferencias temporales y permanentes, en nuestro medio es de mucha importancia.
- Otros procedimientos de auditoría que consideremos aplicables de acuerdo a las circunstancias.

El alcance de la revisión se basará según pruebas selectivas suficientes para obtener seguridad razonable en cuanto a que la información que contienen los registros contables principales y otros datos fuente, es confiable como base para la preparación de los Estados Financieros y permita obtener evidencia suficiente y válida para formar y justificar la opinión que debemos expresar acerca de la razonabilidad de los Estados Financieros.

Se efectuará una revisión analítica a la información financiera mensual, con el propósito de mejorar la comprensión del negocio de la sociedad, identificar las áreas de riesgo probables e identificar las áreas que requieren investigación adicional de auditoría.

El Auditor Fiscal, hará las salvedades que considere pertinentes en caso de disparidad importantes sobre la aplicación de las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas y el cumplimiento de las disposiciones legales y tributarias.

## **1.8 Metodología para desarrollar la auditoría**

La estructura y los aspectos más relevantes de ésta metodología son los siguientes:

- Ejecutar actividades previas al trabajo (Planeación):
- El interés de la Empresa, como de la firma de Auditoría, es establecer un entendimiento mutuo respecto de los objetivos del alcance de la revisión fiscal, el grado de responsabilidad, la forma del informe, la ayuda de la Empresa se espera, con el objeto de minimizar costos y evitar duplicaciones, las fechas claves para el desarrollo y los canales de comunicación que van a existir entre contribuyente y firma de Auditoría.
- Hacer la planeación preliminar:
- Las actividades de planeación preliminar consisten entre otras cosas, en la comprensión del negocio del cliente, su proceso contable y la realización de los procesos analíticos preliminares.
- Evaluar el riesgo:
- Mediante la comprensión del ambiente de control, esto es, la actitud global, conciencia y actos de los directivos y de la administración respecto de la importancia del control interno de la Sociedad y buscando identificar factores específicos del riesgo, que requieren atención especial en el desarrollo del plan de auditoría y sus relaciones con errores potenciales, se puede llegar a evaluar los riesgos existentes. Los errores potenciales son de tipo particulares.
- Establecer el plan de la Auditoría Fiscal:

El plan de auditoría fiscal esta basado en el análisis de la información recogida de las actividades precedentes. Al desarrollar el plan, primero se separan los errores potenciales, para los cuales se identifican riesgos específicos.

Para cada error potencial, para el cual se ha identificado un riesgo específico se decide si:

- a) Confiar los controles que atenúan el riesgo específico y llevar a cabo un nivel básico de pruebas sustantivas.
- b) Efectuar pruebas sustantivas enfocadas.

En errores potenciales para los que no se ha identificado riesgo específico, se decide:

- a) Confiar en los controles que contribuyan a la confiabilidad de los sistemas contables pertinentes y efectuar un nivel básico de pruebas sustantivas.
- b) Efectuar un nivel intermedio de pruebas sustantivas.

- Ejecución del plan de la Auditoría Fiscal

- Probar los controles

Antes de confiar en los controles identificados, se harán pruebas para confirmar que estos han estado operando en forma efectiva y uniforme durante todo el ejercicio. Las pruebas de controles normalmente se basan en cuestionamientos corroborativos complementados con la observación, examen de la evidencia documental o haciéndolos funcionar de nuevo. Si las pruebas confirman que los controles son efectivos, se harán pruebas a nivel básico.

Si se llega a la conclusión que los controles no son efectivos y no se puede confiar en ello, se tendrá que modificar el plan de auditoría, incrementando el número de pruebas.

- Realizar procedimientos analíticos sustantivos

Los procedimientos analíticos sustantivos, implican comparar las cantidades registradas con una expectativa de las mismas, desarrollada partiendo de datos financieros o no financieros pertinentes, con objeto de sacar una conclusión de que si las cantidades registradas están libres de errores importantes.

- Efectuar pruebas de detalle

Las pruebas de detalle, son procedimientos sustantivos, que requieren de examen que apoye los montos en una población, con el fin de determinar si la población esta libre de cifras erróneas importantes.

- Evaluar los resultados de las pruebas

Se consideran factores cuantitativos y cualitativos en todos los posibles errores encontrados por los procedimientos sustantivos.

Basados en la naturaleza y monto de los errores identificados y la posibilidad de errores adicionales no encontrados, se debe concluir, si:

- El alcance de la auditoría fue suficiente o,
- Los Estados Financieros no son materialmente erróneos.

- Efectuar la revisión de los Estados Financieros

Se revisaran los Estados Financieros, para determinar si:

- En conjunto, son coherentes con el conocimiento de la actividad del cliente, evaluación de saldos y las relaciones individuales y la evidencia en la auditoría.
  - Las políticas contables utilizadas en la preparación de los Estados Financieros son apropiadas y están reveladas adecuadamente, al igual que cualquier cambio en dichas políticas.
  - Los saldos y revelaciones asociadas están presentados de acuerdo a políticas contables, normas profesionales y requisitos legales complementarios, revisión y procesamiento.
- Concluir e Informar

Una vez obtenida y documentada la evidencia el auditor debe concluir si la misma es suficiente y adecuada para emitir una opinión o si, por el contrario, debe abstenerse de emitir una opinión profesional.

En el informe de auditoría fiscal deben tenerse en cuenta las limitaciones al alcance existentes, en su caso salvedades o excepciones a la opinión y finalmente la emisión de la opinión profesional.

### **1.9 Control interno fiscal**

De acuerdo a la literatura consultada se observo que no existen parámetros bien definidos en cuanto al Control Interno Fiscal, pero de acuerdo a la estructura tributaria y a consecuencia que no hay un estándar plasmado, es decir uno definido se proponen los siguientes aspectos en cuanto a Control Interno Fiscal:

- Las obligaciones a que está sujeto el contribuyente, definiendo formatos para su evaluación.
- Si existen los procedimientos, que se desarrollan internamente, de lo contrario hay que establecerlos.
- Estructura de los beneficios e incentivos, tales como:

<b>Incentivo o Exención</b>	<b>Artículo y Ley que aplica</b>
<p>Los desarrollistas, debidamente autorizados por el Ministerio de Economía, gozaran de los siguientes beneficios:</p> <p>a) Exención total del impuesto sobre la renta por el periodo de quince años contados desde el ejercicio que inicie sus operaciones por la actividad dedicada a Zonas Francas. Esta exención en el caso de las sociedades se aplicará tanto a la sociedad propietaria de la zona, como a los socios o accionistas individualmente considerado, respecto a las utilidades o dividendos provenientes de la actividad favorecida.</p> <p>En caso que uno o más socios sean personas jurídicas, este derecho será exclusivo de éstas. Este beneficio no podrá trasladarse sucesivamente a sus socios.</p> <p>b) Exención total de los impuestos municipales sobre el activo de la empresa por el periodo de 10 años prorrogables por igual plazo, a partir del ejercicio de sus operaciones.</p> <p>c) Exención total del impuesto sobre la transferencia de Bienes Raíces, por la adquisición de aquellos bienes raíces a ser utilizados en la actividad incentivada.</p> <p>Los Consejos Municipales, dentro de sus facultades legales, con el</p>	<p><b>Art. 14 “Ley del Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales”</b></p>

<p>objeto de promover el desarrollo de sus respectivos municipios, podrán otorgar beneficios adicionales, a los de la presente Ley.</p> <p>Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, titulares de empresas que sean exportadoras o comercializadoras de bienes o servicios, de origen salvadoreño podrán gozar de la devolución del 6% del valor libre a bordo o valor FOB; previa autorización del Ministerio de Economía y el cumplimiento de los siguientes requisitos:</p> <p>a) Presentación de la solicitud de presentación del 6% del valor FOB exportado y documentación respectiva ante el Ministerio de Economía, dentro de los 90 días calendario siguientes a la fecha de exportación.</p> <p>b) Comprobación de que se ha efectuado la exportación en los términos que establece la presente Ley, su Reglamento y demás disposiciones aplicables.</p>	<p><b>Art. 3 “Ley de Reactivación de las Exportaciones”</b></p>
--	---

- Definición de las bases imponibles, fechas para preparar información, sugerir a la gerencia que lo establezca.
- El cumplimiento de la obligación por parte del contribuyente.

En el caso del auditor fiscal la Ley le asigna la función de vigilancia de tales controles mediante la asidua inspección de los bienes de la sociedad, dando oportuna cuenta, por escrito de las deficiencias detectadas.

### **1.10 Consideraciones del control interno según la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias**

El auditor fiscal debe obtener un entendimiento razonable del control interno aplicado por el contribuyente, suficiente para planear el trabajo y evaluar el riesgo de control para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Al planear el examen, dicho conocimiento debe ser utilizado para identificar los tipos de incumplimientos potenciales, para considerar factores que afecten el riesgo de incumplimientos importantes y para diseñar pruebas apropiadas de cumplimiento.

El auditor fiscal generalmente obtiene un entendimiento del diseño de controles específicos al realizar lo siguiente:

- Indagaciones sobre el personal apropiado de gerencia, supervisión y asistentes.
- Inspección de los documentos de la entidad.
- Observaciones de las actividades y operaciones de la entidad.

La naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría, que desarrolla el auditor fiscal varían con cada contribuyente y están influenciados por factores como los siguientes:

- a. La novedad y complejidad de las obligaciones tributarias específicas del contribuyente.
- b. El conocimiento del auditor sobre el control interno obtenido en trabajos profesionales previos.
- c. La naturaleza de las obligaciones tributarias formales o sustantivas a cargo del contribuyente.

- d. Entendimiento de la actividad económica en la que el contribuyente opera.
- e. Juicios acerca de la materialidad

Cuando se busca evaluar el riesgo de control, el auditor fiscal debe llevar a cabo pruebas de control para obtener evidencia que soporte el nivel de riesgo de control evaluado.

### **1.11 Riesgos de la auditoría**

Por el compromiso que existe de revisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el profesional contable debe de buscar la seguridad razonable de ese cumplimiento, enmarcados en las leyes tributarias; lo cual incluye o conlleva al profesional al diseño del examen para la detección, de los incumplimientos voluntarios o involuntarios, para poder considerarlos como materiales.

Existen procedimientos que son efectivos para detectar la falta de cumplimiento no intencional, pero que podrían no ser efectivos en casos de incumplimiento intencional por parte de empleados y la gerencia de la entidad.

Por lo tanto, el detectar o no esos incumplimientos, no constituye evidencia de que se haya llevado a cabo una planificación inadecuado o el juicio que el profesional haya aplicado.

El riesgo de emitir opinión respecto al cumplimiento de obligaciones tributarias según la norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, está compuesto por el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, definiendo estos componentes así:

- a) **Riesgo Inherente:** Es el riesgo de una falta importante de cumplimiento a los requisitos especificados que pudiese ocurrir y no ser prevenido ni detectado a tiempo por los controles del contribuyente. Cuando se evalúe el riesgo inherente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, el profesional deberá tomar en consideración los factores que afecten los riesgos similares a aquellos que tomaría en cuenta un auditor cuando planifica una auditoría de estados financieros.
- b) **Riesgo de control:** Es el riesgo de que un incumplimiento importante pudiera ocurrir y no ser prevenido o detectado oportunamente por los controles del contribuyente. Evaluar el riesgo de control contribuye a que el profesional evalúe el riesgo de la existencia de incumplimientos importantes.
- c) **Riesgo de Detección:** Es el riesgo de que los procedimientos del profesional lo lleven a la conclusión de que no existe una falta importante de incumplimiento, cuando de hecho existe. Cuando se determina un nivel aceptable de detección, el profesional evalúa el riesgo inherente y el riesgo de control y toma en consideración hasta donde busca restringir este riesgo al emitir su opinión.

### **1.12 Consideraciones de eventos subsecuentes**

La consideración de eventos subsecuentes en un examen del cumplimiento de obligaciones tributarias es similar a la consideración del auditor, de eventos subsecuentes en la auditoría de estados financieros. El auditor fiscal debe considerar información acerca de dichos eventos que llamen su atención después de finalizado el

período al que se refiere la auditoría, y previo a la emisión de su dictamen e informe fiscal, siempre que tales eventos afecten el período auditado.

Existen eventos subsecuentes relacionados con el período auditado, que requieren la consideración del contribuyente y la evaluación del auditor fiscal, los cuales ocurren con posterioridad al período reportado; pero antes de la fecha del dictamen e informe del auditor. El auditor fiscal no tiene ninguna responsabilidad de detectar dichos incumplimientos fiscales. Sin embargo, si el auditor se da cuenta que dichos incumplimientos son de tal naturaleza e importancia, se requiere su revelación en el dictamen, a menos que el contribuyente haya efectuado las correcciones o modificaciones correspondientes. El auditor fiscal aplicará procedimientos de auditoría para evaluar eventos subsecuentes, tales como la revisión de:

- a) Informes de auditoría interna emitidos durante el período subsecuente relacionado con el período auditado.
- b) Informes de auditoría externa que identifiquen incumplimientos durante el período auditado.
- c) Informes de entidades reguladoras sobre incumplimientos por parte del contribuyente, y que afecten el período auditado.
- d) Información acerca de incumplimientos por parte del contribuyente, obtenida a través de otros trabajos profesionales para ese contribuyente, que hayan sido subsanados antes de la fecha de emisión del dictamen.

### **1.13 Materialidad (Importancia Relativa)**

Al hacer un examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la consideración que el profesional dé a la materialidad, difiere de aquella de una auditoría de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, en la cual el profesional tiene como objetivo expresar una opinión sobre la razonabilidad que presentan los Estados Financieros, considerados en conjunto. Al hacer un examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, se ve afectada la consideración que hace el profesional de la materialidad por:

- a) La naturaleza de los requisitos de cumplimiento, los cuales pueden o no ser cuantificables en términos monetarios.
- b) La naturaleza y la frecuencia de la falta de cumplimiento identificada.
- c) Las consideraciones cualitativas, incluyendo las necesidades y expectativas de los usuarios del dictamen e informe fiscal a emitir.

### **1.14 Opinión**

Al evaluar si el contribuyente ha cumplido en todos los aspectos importantes, el auditor debe considerar en su opinión:

- a) La naturaleza y frecuencia del incumplimiento identificado
- b) Si tal incumplimiento es importante con respecto a la naturaleza de los requerimientos de cumplimiento.

### **1.15 Dictamen fiscal**

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

- a) Un encabezado que incluya las palabras "Dictamen del Auditor Independiente para propósitos fiscales"
- b) Identificación de los cumplimientos examinados, incluyendo el período examinado, y la responsabilidad asumida.
- c) Una declaración de los cumplimientos son de la responsabilidad del contribuyente.
- d) Una declaración de que la responsabilidad del profesional es expresar una opinión sobre el cumplimiento del contribuyente basado en su examen.
- e) Una declaración de que el examen fue conducido de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y la norma de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias promulgada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y que incluyó el examen con base en pruebas selectivas de la evidencia sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente, y el desarrollo de otros procedimientos considerados necesarios en las circunstancias.
- f) Una declaración que el profesional considera que su examen proporciona una base razonable para emitir su opinión.
- g) Una declaración de que el examen no proporciona una determinación legal sobre cumplimientos.
- h) Una declaración de que el uso del informe se circunscribe a las partes especificadas.

- i) El nombre, la firma y sello del profesional independiente.
- j) La fecha del informe.

### **1.15.1 Modificación del dictamen**

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

- a) Existe incumplimiento importante de obligaciones tributarias
- b) Hay alguna restricción del alcance del trabajo
- c) El auditor fiscal como parte de su dictamen, decide hacer referencia al informe de profesionales en materia tributaria o en otras materias relacionadas con la actividad del contribuyente.

### **1.15.2 Incumplimiento importante**

Cuando el examen de cumplimiento de obligaciones tributarias de un contribuyente revela incumplimientos, y el profesional estima que esto tiene un efecto importante sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, el dictamen debe ser modificado y el auditor fiscal debe expresar su opinión sobre el incumplimiento.

### **1.15.3 Casos de abstención de opinión**

Cuando el efecto de una limitación en el alcance del trabajo a realizar, es de tal relevancia, y el auditor fiscal no ha podido obtener suficiente evidencia con respecto a

los incumplimientos tributarios a cargo del contribuyente, y consecuentemente se ve limitado para expresar una opinión, debería abstenerse de emitir su opinión y deberá informarlo a la Administración Tributaria.

### **1.16 Carta de salvaguarda**

En un trabajo de auditoria de incumplimiento de obligaciones tributarias el auditor fiscal debe obtener confirmaciones por escrito del contribuyente o de un miembro de su personal de alto nivel jerárquico, como por ejemplo:

- a) Reconocimiento de la responsabilidad del contribuyente del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- b) Reconocimiento de la responsabilidad del contribuyente por el establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno efectiva sobre cumplimientos.
- c) Una declaración de que el contribuyente ha desarrollado una evaluación: a) El cumplimiento de los requisitos fiscales específicos o b) Los controles que aseguran el cumplimiento o la detección oportuna de incumplimientos.
- d) Declaración de la aceptación del contribuyente respecto al cumplimiento de los requisitos específicos o sobre la efectividad de los controles internos, basados en el criterio declarado o establecido.
- e) Una declaración de que el contribuyente ha divulgado todos los casos conocidos de incumplimiento.
- f) Una declaración de que el contribuyente ha proporcionado toda la documentación necesaria relacionada con el cumplimiento de los requisitos fiscales específicos.

- g) Una declaración sobre la interpretación de los requisitos de cumplimiento que tienen varias formas de interpretación.
- h) Una declaración de que el contribuyente ha divulgado cualquier comunicación de entidades regulatorias, auditores internos y otros profesionales relacionados con posibles casos de incumplimientos, incluyendo comunicaciones recibidas entre la fecha de terminación del trabajo de campo y la fecha del dictamen del profesional.
- i) Una declaración en la que manifieste si existen fiscalizaciones en proceso o concluidas y no notificadas.

En caso de que el contribuyente se niegue a proporcionar todas las confirmaciones por escrito en un trabajo de auditoría fiscal, este hecho constituye una limitación en el alcance del trabajo, suficiente para emitir una opinión calificada, y podría ser suficiente para negar una opinión o retirarse y renunciar del trabajo.

Cuando el contribuyente no es la parte responsable, el profesional no está obligado a retirarse del trabajo, pero debe considerar los efectos de la negación de la parte responsable en su dictamen y/o informe. Además, el profesional debe considerar los efectos de la negación de la parte responsable sobre su habilidad de poner confianza sobre las demás confirmaciones de las partes responsables.

Otra información en un documento preparado por el contribuyente, que contenga declaraciones de la Administración sobre el cumplimiento de los requisitos fiscales específicos o la efectividad de los controles internos relacionados con los cumplimientos.

### **1.17 Antecedentes y generalidades de la empresa Industrial Textilera**

La industria textil manual se desarrollo notablemente, llegando a ser el patrimonio de muchas poblaciones del país, destacándose San Sebastián, Panchimalco, Nahuizalco e Izalco, entre otras.

La industria textil propiamente dicha surge en El Salvador en 1885. En sus inicios se concreto a nivel de telares manuales, donde se procesaba el algodón, aunque estos fueron perdiendo importancia con el correr del tiempo, debido a la introducción de la industria mecanizada. El proceso de fabricación se fue tecnificando con la introducción del telar de mano, requiriendo la importación de hilos de mejor calidad, provenientes del Japón, ya que en esa época no se fabricaban en el medio.

Se puede considerar que el auge de la industria textil, se inicia a partir de 1922, con la introducción del telar de maquinilla, con el cual se producen tejidos fijos y decorados, mejorando la presentación del producto. Durante los años treinta, se establecieron hiladerías y tejedurías, las cuales demandaban como principal materia prima el algodón, dando lugar a un incremento en el cultivo de dicha fibra, existiendo un fuerte nexo entre el crecimiento de la actividad textil y el desarrollo del cultivo de algodón.

En 1942, La Asamblea Legislativa, mediante el decreto No. 50 acordó: Declarar de utilidad pública el cultivo, desmote y comercialización del algodón, facultando a la Cooperativa Algodonera, como único organismo con atribuciones para negociar todo el algodón que necesitara la industria textil nacional.

Durante los años sesenta, con la firma del Tratado General de Integración Económica y de otros tratados y convenios, el mercado se amplió, las inversiones se incrementaron y la industrialización en materia textil llegó a la madurez.

Para 1964 se consideraba que El Salvador era uno de los países que tenía mayor concentración en la industria textil del área Centroamericana.

A pesar de todos estos problemas, la industria textil ha logrado cierto grado de desarrollo, ubicándose en un tercer o cuarto lugar de importancia dentro del sector manufacturero, siendo superada sólo por las ramas de alimento, bebidas y tabaco.

El auge y desarrollo que ha tenido la industria textil en El Salvador siempre ha estado ligado al algodón, pues esta fibra es una de las materias primas básicas utilizadas dentro de dicha industria.

#### **1.17.1 Finalidades de la empresa Industrial Textilera**

La finalidad primordial de la industria Textilera es procesar artículos de primera necesidad como lo es la tela para el vestuario, pero a su vez ayuda a paliar problemas propios del país, como el empleo, el sub-empleo y muchos otros.

#### **1.17.2 Características de la Industria Textilera**

La industria textil, dado el carácter esencial de la necesidad que satisface, siempre ha ido a la vanguardia en materia de desarrollo e industrialización, manteniéndose en una evolución tecnológica que la ha llevado a lograr un procesamiento más eficiente de las fibras textiles, así como el desarrollo de nuevas fibras (artificiales y sintéticas) que

poseen características que les proporcionan ventajas técnicas o económicas sobre las ya existentes.

Desde el punto de vista de los insumos empleados, esta industria se ha caracterizado por el empleo de materias primas naturales, especialmente de origen nacional. En el país fue en la década de los sesenta que se hizo un uso mas generalizado de las fibras artificiales. Esto ultimo condujo a que se incrementase la proporción del empleo de insumos importados, dado que lo normal ha sido la importación, por esta industria; de maquinaria, repuestos, accesorios, tintes y otros productos químicos, además de tecnología.

### **1.17.3 Clasificación de la industria Textilera**

De conformidad con la clasificación Industrial Internacional Uniforme, Revisión 2 (CIIU/Rev.2), la industria textil se encuentra incluida y estructurada en la gran división 3, de la siguiente manera:

Gran División	3	Industrias Manufactureras
División	32	Textiles, Prendas de vestir, e Industrias Del cuero.
Agrupación	321	Fabricación de textiles

#### **1.17.4 Aspectos legales de la empresa Industrial Textilera**

A lo largo de los años las industrias textiles se han regido por algunas Leyes, entre las cuales se pueden mencionar:

- Ley de Planes Regulados
- Ley de Urbanismo y Construcción y su Reglamento
- Reglamento General sobre Seguridad e Higiene en los Centros de Trabajo
- Código de Sanidad y Normas de Sanidad
- Además de las Leyes y Reglamentos antes mencionados, dichas empresas también se encuentran reguladas por la siguiente normativa:
- Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y su respectivo Reglamento.
- Ley de Impuesto sobre la Renta y su respectivo Reglamento.

## **CAPITULO II**

### **2. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN, RESULTADOS DE INVESTIGACION DE CAMPO Y DIAGNOSTICO**

Para llevar a cabo la investigación se plantearon técnicas las cuales fueron planificadas en el anteproyecto, además que permiten retomar ciertos aspectos para consolidar el proceso para un mejor conocimiento del plan general; orientando en la investigación la parte teórica y las herramientas utilizadas que permitieron un análisis cuantitativo para poder concluir lo investigado, así como la planeación del trabajo; además se retomó el planteamiento presentado, considerando de éste los elementos necesarios para llevar a cabo dicha investigación, de los cuales pueden mencionarse los siguientes:

#### **2.1 Objetivo de la Investigación**

Diseñar un modelo de técnicas y procedimientos para la ejecución de la auditoría fiscal, como herramienta para el auditor independiente en el desarrollo de este tipo de auditoría, en las industrias textiles.

#### **2.2 Tipo de Estudio**

Para efectos de llevar a cabo la investigación es necesario definir algunos elementos que son importantes para el logro de los objetivos, dentro de estos elementos se definió el tipo de estudio que para el caso fue de tipo retrospectivo, ya que es el estudio más

adecuado que permitió retomar información de periodos anteriores, para evaluar las condiciones actuales.

### **2.3 Universo**

Tal y como se definió en el anteproyecto, el objeto de estudio y sus características conforman un universo, el cual se definió que estaría conformado por despachos de auditoría externa con naturaleza jurídica. Dicho objeto y universo fueron seleccionados e involucrados a partir de la problemática planteada en anteproyecto, así como por poseer una mejor estructura organizativa.

### **2.4 Selección de la Muestra**

Para efectos prácticos a partir del universo que se definió, fue necesario la determinación de una muestra representativa, ya que existen dificultades que imposibilitan observar todo el universo, por tanto la muestra esta definida por los despachos de auditoria asociados en el área metropolitana de San Salvador.

#### **2.4.1 Instrumento utilizado para la determinación de la Muestra**

La formula que se utilizó es la siguiente

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

En donde:

**n = tamaño de la muestra**

**Z = nivel de confianza de la muestra      1.96**

Es el valor de la desviación estándar de la población, el cual puede ser real, que garantizará un resultado seguro de la estimación.

**P= probabilidad de éxito                      0.90**

Se considera como la proporción poblacional estimada, donde la propuesta de técnicas y procedimientos de auditoría fiscal diseñados en el trabajo de investigación, tenga aplicabilidad en las firmas de auditoría externa asociadas; debido a que cuenta con un parámetro previo se utilizara  $p= 0.90$ , con tales valores se esta asumiendo la máxima variabilidad.

**Q= probabilidad de fracaso.                      0.10**

Se considera como la proporción poblacional estimada donde la propuesta de técnicas y procedimientos de auditorías fiscal no sea aplicada por las firmas de auditoría externa, por diferencia  $Q= 1-p$

**N = tamaño de la población o universo      157**

Total de elementos que poseen las características para ser escogidos dentro de la muestra.

**E = tasa de error máximo que estamos dispuestos a aceptar en el intervalo de confianza 0.10**

Precisión de la muestra, este valor es determinado por el juicio del investigador el implica el grado de error en la estimación a realizar; para efectos de la investigación se tomo el 10%.

Determinación de la formula estadística para la muestra.

Datos:

$$n = ?$$

$$Z = 1.96$$

$$E = 0.10$$

$$P = 0.90$$

$$Q = 0.10$$

$$N = 157$$

$$n = \frac{(1.96)^2 (0.90) (0.10) (157)}{(157-1) (0.10)^2 + (1.96)^2 (0.90) (0.10)}$$

$$n = \frac{(3.8416) (0.90) (0.10) (157)}{(156)(0.01) + (3.8416)(0.90)(0.10)}$$

$$n = \frac{54.281808}{1.905744}$$

n = 28 despachos de auditoría externa asociadas

## **2.5 Recopilación de la Información**

La recopilación de la información se realizó a través de dos etapas:

- a) Bibliográfica: el cual nos permitió obtener un criterio teórico relacionado con el tema en estudio.
- b) De campo: esta etapa se enmarco en el conocimiento real de los despachos de auditoría externa asociados; en cuanto a los procedimientos utilizados en la realización de auditoria fiscal en empresas industriales y asimismo un conocimiento general de las firmas asociadas.

### **2.5.1 Investigación Bibliográfica o Documental**

Como etapa previa al desarrollo de la investigación y con la finalidad de constituir un marco conceptual que permitiera sustentar la investigación de campo, se utilizó la técnica de las fichas bibliográficas, fichas de resumen y la paráfrasis por tanto se realizó una revisión bibliográfica recopilando y consultando información básica en libros, textos, instructivos, leyes, folletos, trabajos de graduación, separatas, material de seminarios, información de Internet y cualquier otro documento que se relacione con el objeto en estudio y que facilitaron la construcción de la base teórica, dicha revisión no terminó sino hasta la finalización del documento, ante los cambios constantes en la normativa técnica y legal.

### **2.5.2 Investigación de Campo**

En esta etapa se desarrollo el plan previsto en el anteproyecto, el cual proponía llevar a cabo un cuestionario con guía de entrevista, lo cual presentó algunas dificultades, dada las actividades a que se dedica la unidad en observación, entre ellas:

- Disponibilidad de tiempo de Gerentes y Socios
- Ubicación geográfica de los despachos
- Falta de colaboración
- Otros

No obstante de las dificultades, el estudio pudo llevarse a cabo en el tiempo previsto.

### **2.6 Tabulación de los Datos Recolectados**

La información se obtuvo a través de cuestionarios, elaborándose un listado de observaciones por áreas comunes para su mayor comprensión, luego se procedió a tabular en cuadros estadísticos, auxiliándose de una hoja electrónica de Excel; lo que facilitó el análisis y conclusión de los resultados obtenidos y poder así emitir un diagnóstico de la problemática planteada.

### **2.7 Análisis e Interpretación de la Información**

Al final del proceso de investigación se tabularon los datos de la información obtenida por segmentos, valorando las apreciaciones de cada uno de los entrevistados; se hizo el planteamiento de la información para posteriormente tratar de proyectar los resultados por área, para una mayor comprensión sobre la propuesta de Técnicas y Procedimientos

de auditoría fiscal, aplicables a empresas industriales por parte del auditor independiente.

## **2.8 Diagnostico de la investigación de campo**

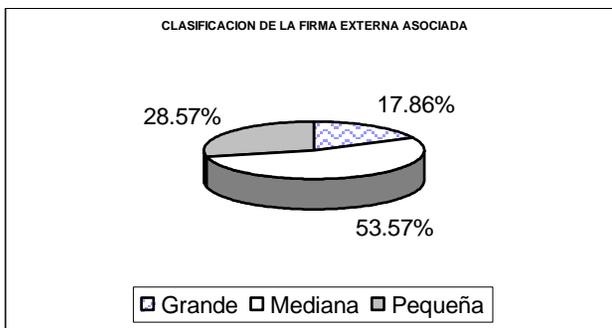
Como resultado de la investigación de campo realizada, se logro establecer la situación actual de los servicios de auditoría prestados por parte de auditores externos de las firmas asociadas.

El diagnostico realizado, fue segmentado en cinco partes básicas que permiten evaluar y comprender el comportamiento de las variables.

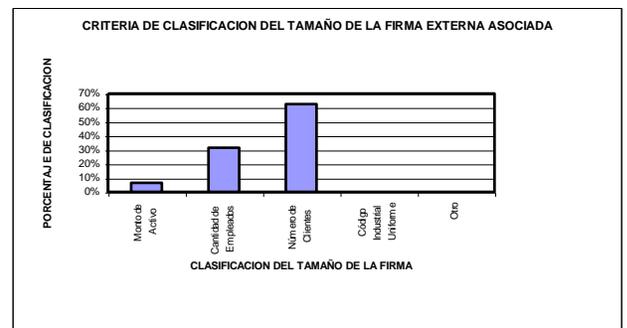
Estas son las siguientes:

- Conocimiento de la Firma de Auditoría Externa Asociada de acuerdo a su organización.
- Líneas de servicio dentro de la Auditoría Fiscal
- Planeación de la Auditoría Fiscal
- Evaluación del Riesgo
- Ejecución de la Auditoría Fiscal
- El Informe Fiscal

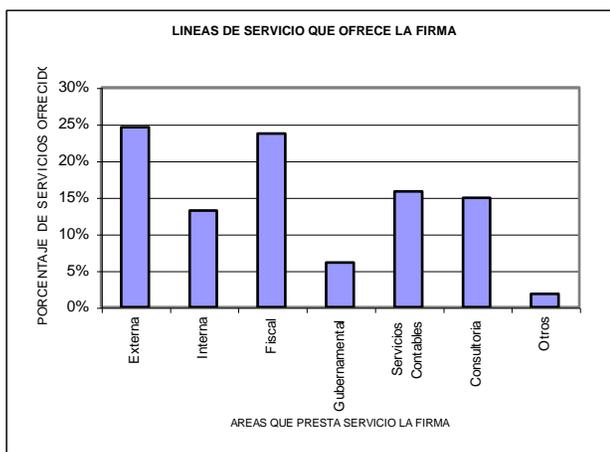
**2.8.1 Conocimiento de la Firma de Auditoría Externa Asociada de acuerdo a su organización.**



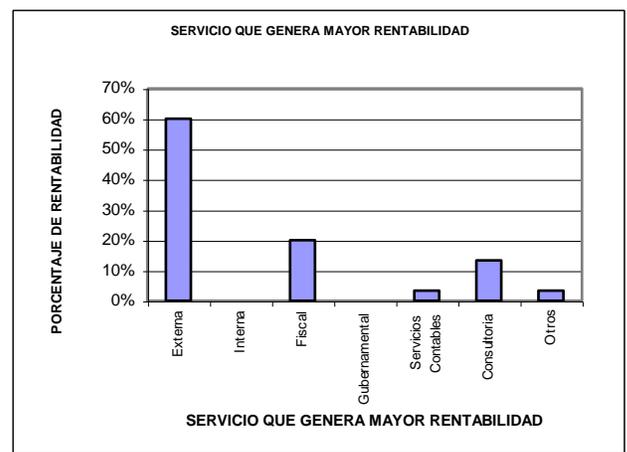
**GRAFICO No.1**



**GRAFICO No.2**



**GRAFICO No.3**



**GRAFICO No.4**

La mayoría de firmas de auditoría asociadas, autorizadas por el Concejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría realizan exámenes fiscales, las cuales en su mayoría de acuerdo a la investigación son clasificadas como medianas por su número de clientes y cantidad de empleados (Gráfico No.1 y No.2) el parámetro anterior no es convincente, debido a que existen firmas clasificadas como pequeñas por su reducida

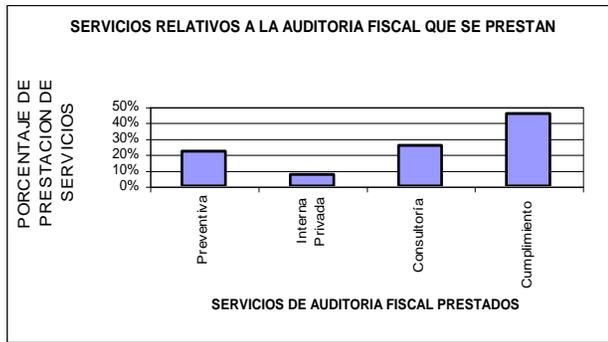
cartera de clientes, pero estos le son rentables con relación al costo- beneficio que obtienen de ellos.

La Auditoría de Estados Financieros según los despachos medianos la ven como una fuente de mayor rentabilidad con respecto a la fiscal, no obstante este servicio es demandado; pero los despachos consideran que es un servicio que fue subestimado en sus costos, ya que no se tomó en cuenta el tiempo empleado y la valorización de pruebas con una mayor amplitud del alcance, no cubriendo el riesgo del auditor en cuanto a responsabilidades e incumplimientos.

Asimismo los despachos prestan simultáneamente el servicio de revisión financiera y fiscal a la misma empresa por lo que se reconsideró el precio ofertado al cliente sin imaginar los problemas que se presentaron a última instancia respecto a los costos incurridos.

Todo lo anterior también conlleva a opinar que los despachos no efectuaron una adecuada planeación.

## 2.8.2 Prestación de servicios de auditoría fiscal a clientes por parte de las firmas



**GRAFICO No.5**

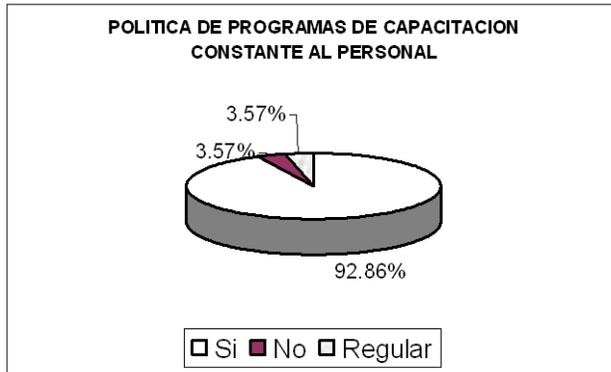


**GRAFICO No.6**

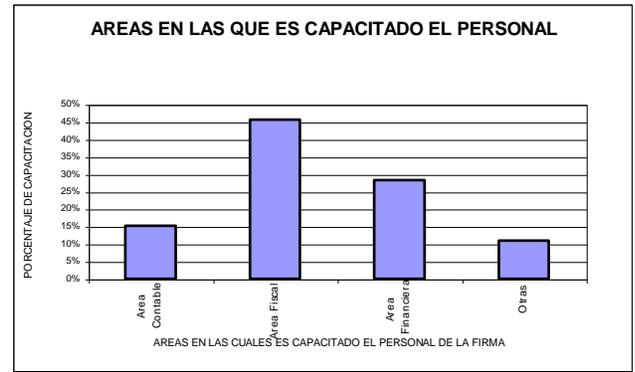
De acuerdo a disposiciones legales emanadas del Código Tributario, las Empresas están obligadas a ser dictaminadas fiscalmente, por lo que la mayoría de firmas ofrecen el servicio de “Auditoría de cumplimiento”(Gráfico No.5), según las empresas que cumplan con la condición establecida en el Art. 131 del Código Tributario, por lo que se determinó en la investigación que más del 50% de las firmas cuestionadas prestan este servicio a Empresas Industriales.

Cabe mencionar que más del 50% de firmas que prestan servicios de auditoría fiscal a Empresas Industriales, en su mayor parte examinan el cumplimiento formal y sustantivo de estas, tal como lo muestra el Gráfico No. 5, por lo que se presume que la Industria cumple en lo referente a dictaminarse fiscalmente, pero no previene debido a que no existe una cultura tributaria preventiva, consecuentemente esto conlleva a que se requieran los servicios de consultoría.

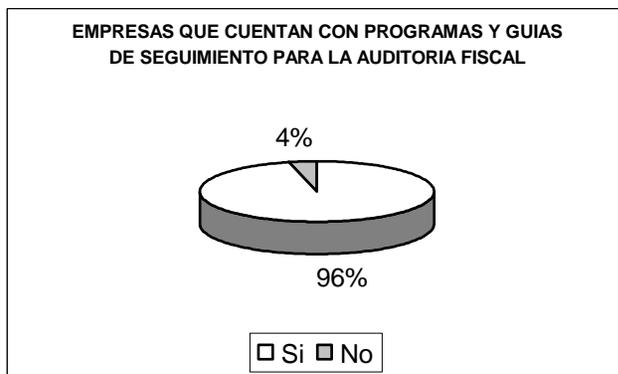
### 2.8.3 Planeación de la auditoría fiscal



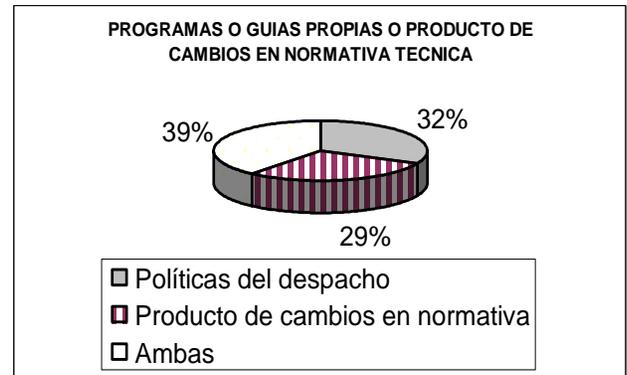
**GRAFICO No.7**



**GRAFICO No.8**



**GRAFICO No.9**



**GRAFICO No.10**

De acuerdo a los resultados obtenidos en la investigación, las Firmas de Auditoría en su mayoría tienen la política de capacitar a su personal en el área fiscal, no obstante no poseen programas de capacitación integral, ya que con la entrada en vigencia del Código Tributario, los despachos se preocuparon por capacitar en esta área, al determinar que el personal no obtuvo la evidencia suficiente y competente al momento de soportar los anexos del dictamen e informe fiscal, lo que obligó a sustentar con la respectiva

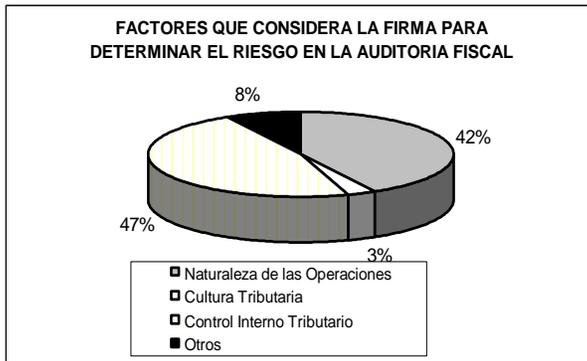
evidencia, en consecuencia el Profesional de la Contaduría Pública solicitó prórroga a la Administración Tributaria para la entrega del dictamen e informe fiscal.

Según los resultados de la investigación muestran que una de las firmas clasificadas como grandes y que posee representatividad internacional argumentó que el personal no fue capacitado fiscalmente, lo que hace creer que este efecto puede extenderse con mucha más razón para los despachos pequeños.

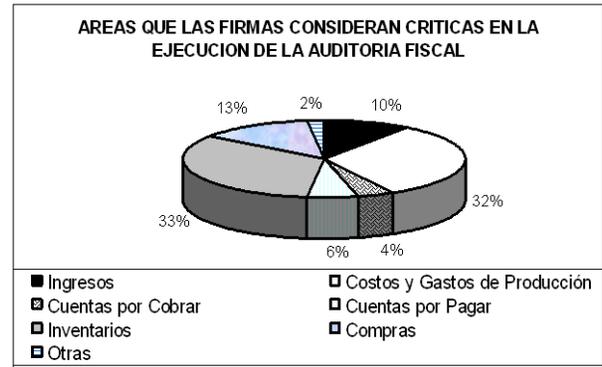
Las firmas cuentan con programas y guías de seguimiento para la realización de la auditoría fiscal, de acuerdo a políticas de la firma, a cambios en normativa y otros utilizan ambas, esto en una manera equitativa, lo que se puede observar en gráfico No. 10.

No obstante el 32% de despachos utilizó políticas propias, lo que hace creer que el dictamen e informe fiscal no cuenta con los requisitos exigidos por la Administración Tributaria.

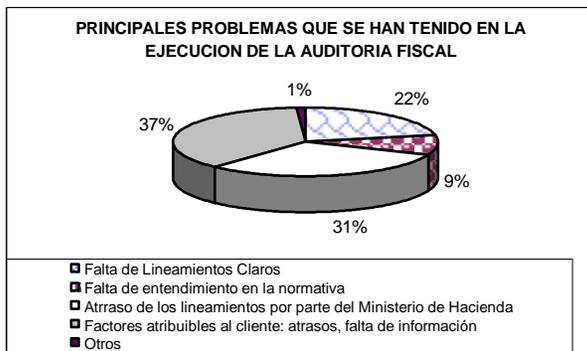
### 2.8.4 Evaluación del riesgo



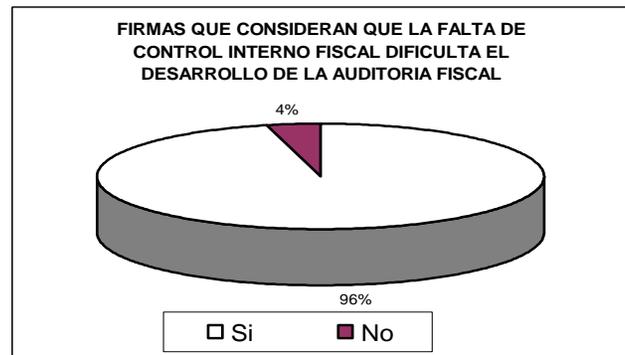
**GRAFICO No.11**



**GRAFICO No.12**



**GRAFICO No.13**



**GRAFICO No.14**



**GRAFICO No.15**

En la investigación se determinó que el área crítica en la ejecución de la auditoría fiscal la constituyen los inventarios, así como el principal factor que consideran las firmas en la ejecución de la auditoría fiscal es el control interno fiscal y la naturaleza de las operaciones (Gráfico No. 13 y 14)

Cabe mencionar que existen otras áreas críticas a evaluar por el auditor como los Costos y los Gastos de Producción, Las Compras y los ingresos, los cuales se requiere de entrenamiento técnico por parte del Auditor para determinar y evaluar formal y sustantivamente dichas áreas.

Se observó que las empresas industriales no cuentan con control interno fiscal por lo que el riesgo de la auditoria y del auditor es alto. La falta de control interno fiscal dificulta el alcance en la auditoria debido a que las empresas no cuentan con controles que faciliten dicho alcance.

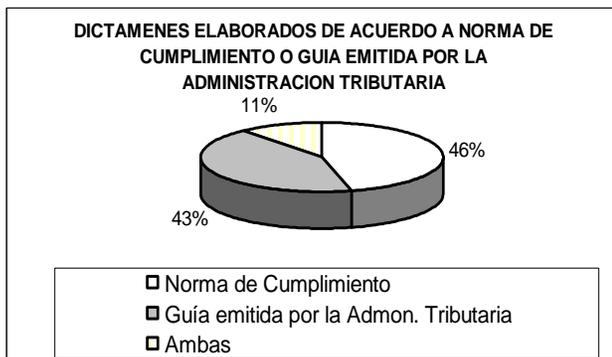
### 2.8.5 Ejecución de la auditoría fiscal



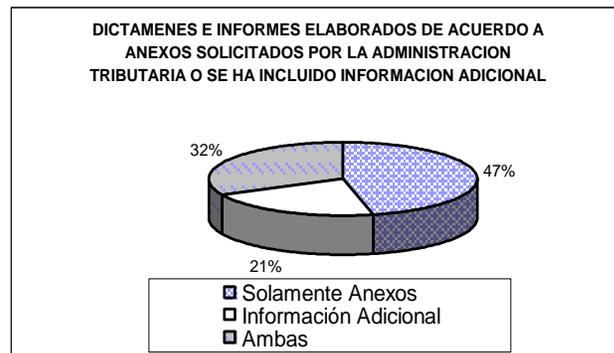
**GRAFICO No.16**

En la investigación se obtuvo que la mayor parte de firmas consideran que su técnica para documentar la evidencia de la Auditoría es congruente con la normativa tributaria. Sin embargo, se obtuvo respuestas abiertas de dos firmas clasificadas como grandes las cuales expresaron que la Administración Tributaria no ha comprendido la esencia de las normas y técnicas de auditoría. Lo que no lleva a decir que la Norma no es congruente con lo que pide la guía, ya que por eso el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública se vio obligado a emitir la Norma de Cumplimiento, dado que la parte tributaria no se acoplaba a la normativa técnica. Por lo que se determinó que los despachos no tienen técnicas y procedimientos adecuados, lo cual lo demuestra el gráfico No. 17 visualizándose que el 43% de los despachos de Auditoría emitieron sus dictámenes e informe fiscal de acuerdo a la Guía emitida por la Administración Tributaria, salvo los despachos que tienen soporte internacional y que poseen enfoques técnicos de auditoría.

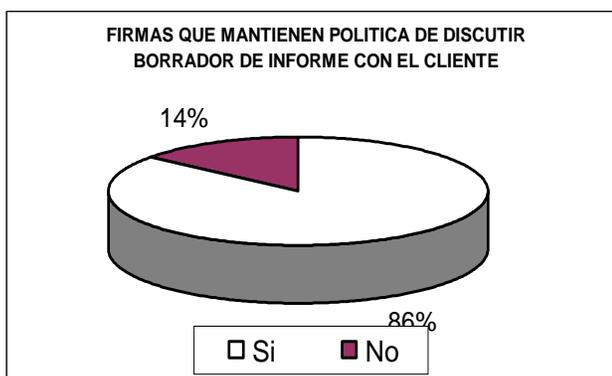
### 2.8.6 Dictamen e Informe fiscal



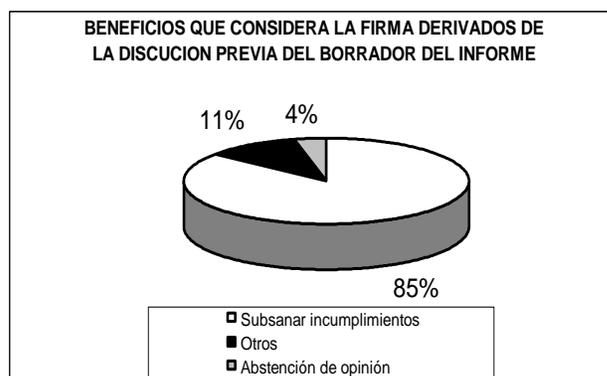
**GRAFICO No.17**



**GRAFICO No.18**



**GRAFICO No.19**



**GRAFICO No.20**

De acuerdo a los resultados obtenidos en el estudio de campo, se determinó que el 46% de las firmas de auditoría asociadas que prestan servicios de auditoría fiscal, presentaron los informes de acuerdo a la norma de cumplimiento, no obstante el 43% de éstos informes fueron elaborados sobre la base de la Guía emitida por la Administración Tributaria y otros han utilizado ambas dependiendo del cliente examinado.

Se observó que los despachos consideran que discutir el informe con el cliente trae buenos resultados lo que permite en muchos casos subsanar hallazgos; lo anterior se puede evidenciar en las gráficas 19 y 20.

Se determinó que el 43% de los despachos, han emitido su dictamen e informe fiscal de acuerdo a la Guía emitida por la Administración Tributaria, existiendo una enorme contradicción ya que se observó en la parte de la ejecución la no congruencia con la normativa técnica para realizar la auditoría.

#### 2.8.6 Documento de orientación para la Auditoría Fiscal



**GRAFICO No.21**

En cuanto al diseño de un documento que contenga técnicas y procedimientos para el desarrollo de la auditoría fiscal en la industria textil, la población encuestada expreso estar de acuerdo, ya que existen vacíos en cuanto a la ejecución de la auditoría fiscal en base a la guía y que además contribuiría ampliar criterios técnicos que pueden revolucionar la estructura de la ejecución para mayor facilidad de esta.

### **2.8.8 Resumen de resultados de la investigación**

Los aspectos más importantes que se observaron, respecto a la situación actual de la problemática que gira entorno a la auditoría fiscal aplicada a las empresas industriales, dedicadas a la actividad textil, se pueden mencionar las siguientes:

1. Los Despachos de Auditoría no formulan una adecuada planeación al momento de ejecutar el examen fiscal, ya que se subestimo el costo - beneficio al no considerar el volumen de trabajo, tiempo y riesgo fiscal, lo que se evidencia en gráfico No.4 que muestra que no es un servicio rentable para un despacho mediano, no obstante existen despachos clasificados como pequeños que obtienen rentabilidad en éste tipo de servicio teniendo una reducida cartera de clientes.
2. El personal no es capacitado en forma constante en el área fiscal, de acuerdo a lo observado, ya que existe un decreto de prorroga de dos meses en cuanto a la entrega del dictamen e informe fiscal, como consecuencia de la falta de lineamientos claros y atrasos atribuibles al cliente, esto se muestra en gráfico No. 13.
3. La Industria no posee control interno fiscal lo que dificulta la realización de la auditoría fiscal (Gráfico No. 14), por lo que el auditor incurre en un mayor riesgo al examinar el cumplimiento ( Gráfico No.11)
4. La Industria posee áreas críticas que al momento de ejecutar una auditoria fiscal existe un nivel de riesgo alto debido a la cultura tributaria del cliente (Gráfico No. 11), se puede mencionar que entre las áreas más críticas en una Auditoría Fiscal se

encuentran los Inventarios, así como los Costos y Gastos de Producción(Gráfico No.11)

5. Existe incongruencia entre la normativa técnica y tributaria, por lo que los despachos no cuentan con dichas técnicas, ya que un buen número dictaminó de acuerdo a la Guía emitida por la Administración Tributaria, lo que se puede evidenciar en gráfico No.16, así como los gráficos No. 17 y 18.

## CAPITULO III

### **3. PROPUESTA DE TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FISCAL APLICABLES A EMPRESAS INDUSTRIALES TEXTILES**

Para llevar a cabo la Auditoría Fiscal debe tenerse clara la responsabilidad que conlleva realizarla y además deben tomarse en cuenta las condiciones exigidas para poder ejecutarla, como:

- Estar inscrito en el Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría
- Contar con el debido cuidado en la planeación de acuerdo a la Normas relativas a la Ejecución del trabajo.
- Entrenamiento técnico y capacidad profesional de acuerdo a las Normas Generales de Auditoría Generalmente Aceptadas, condición necesaria para que el cliente tenga la seguridad razonable que quien le presta el servicio lo oriente para el adecuado cumplimiento.
- Independencia de acuerdo a la Normas Generales de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Es decir, el profesional que llevará a cabo la auditoría tiene que tener conocimientos y estar capacitado para ello y dependerá de la estrategia y de las normas de auditoría que se requiera para el desarrollo del trabajo a realizar.

El presente documento no pretende detallar cada actividad, sino proporcionar lineamientos técnicos que faciliten realizarla.

Para llevar a cabo este tipo de estudio, fue necesario realizar:

- a) Revisión bibliográfica previa.
- b) Investigación de campo, y que permitió saber que lineamientos pueden aportarse.
- c) .Análisis de resultados.

Todo con el objetivo de desarrollar lineamientos que le permitan al profesional tener otra alternativa de consulta, como instrumento para desarrollar su trabajo, no se pretende dar lineamientos que vayan en contra de lo tributario, pero si un aporte técnico, teniendo presente en cualquier momento que prevalecerá siempre la parte contable sobre lo tributario.

De acuerdo a lo planteado anteriormente, se presentan las partes principales que contendrá la propuesta:

- 1) Elementos previos a la Planeación de la Auditoría Fiscal
- 2) Planeación de la Auditoría Fiscal
- 3) Ejecución de la Auditoría Fiscal
- 4) Dictamen e Informe Fiscal
- 5) Eventos Subsecuentes

A continuación se presenta una ilustración del proceso desde el inicio hasta el termino de la Auditoría Fiscal:

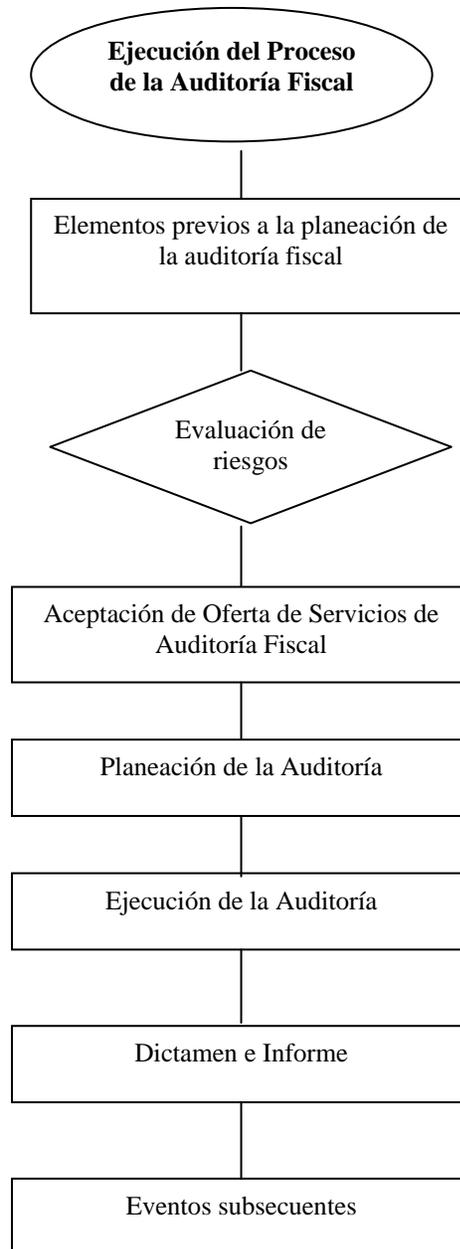


Ilustración No. 1 Proceso de la auditoría fiscal

### **3.1 Elementos previos a la planeación de la auditoría fiscal en la industria textil**

El auditor fiscal al momento que evalúa sobre dictaminar fiscalmente una empresa industrial textil debe determinar los aspectos más importantes que implica realizarla en este tipo de empresas, ya que la industria conlleva a considerar muchos aspectos que deben separarse de una empresa comercial y de servicio, ya que la industria es caracterizada por el volumen de operaciones, así como riesgo en ciertas áreas en las cuales el control interno fiscal debe estar inmerso y como fue evaluado en la investigación de campo, la industria en su mayor parte no cuenta con un control interno fiscal que garantice el interés tributario. Se ha considerado que las etapas más importantes de la auditoría fiscal por constituir elementos a considerar en el memorándum de planeación son las siguientes:

- Conocimiento del cliente a través de recolección de información importante
- Elaboración de narrativas sobre áreas de responsabilidad.
- Evaluación del control interno

Asimismo se observó que el profesional considera que la industria cuenta con áreas críticas, las cuales su control y nivel de riesgo en la auditoría es alto, entre estas áreas podemos mencionar: Inventarios, así como los Costos y Gastos de Producción.

#### **3.1.1 Aspectos relacionados al Despacho de auditoría**

De acuerdo a la investigación de campo realizada, se pudo observar e indagar un poco sobre los aspectos internos de los despachos; Observándose algunas irregularidades en la organización y administración de su personal.

Por tanto de acuerdo a lo obtenido, se plantean algunos aspectos a tomar en cuenta con el propósito de mejorar la organización de éstos:

- Estructura Organizativa clara y coherente
- Los despachos de auditoría deben definir políticas y parámetros de trabajo claros y precisos con la finalidad de un buen desempeño de su personal.
- Efectuar evaluaciones periódicas, aplicando el método más recomendado que es el “FODA”, el cual les permitirá como despacho conocer sus fortalezas y debilidades, oportunidades y amenazas.
- Además deben manejar programas de planeación magnéticos, que les facilite el entendimiento de los procedimientos a desarrollar en la ejecución del trabajo a realizar.
- Los integrantes del despacho deben ser capacitados constantemente, en áreas que fortalezcan sus conocimientos generales, ya que hoy en día el profesional debe estar a la vanguardia en materia fiscal, financiera, contable, etc. es decir, ir formando un profesional integral que sea capaz de realizar su trabajo con cuidado y diligencia profesional.

Para efectos de evaluar el conocimiento del perfil de la persona que realiza auditorías fiscales, se sugiere el cuestionario contenido en anexo “A”.

### **3.1.2 Valoraciones previas**

La valoración previa antes de aceptar el compromiso de dictaminar fiscalmente una industria textil es de mucha importancia ya que esta requiere que el profesional cuente con

conocimientos más amplios en materia tributaria y Contabilidad de Costos para realizar este tipo de auditoria, así como tener un conocimiento y entendimiento de los procesos de la industria, operatividad y ambiente inmerso en ella. Es por eso que es importante previamente realizar una valorización del riesgo antes de prestar los servicios de auditoría fiscal, por lo que se sugiere utilizar los siguientes elementos a considerar:

### **BAÑOS SOLORZANO Y CIA.**

#### **AUDITORES EXTERNOS**

<b>ELEMENTOS CONSIDERADOS</b>	<b>PROCEDIMIENTO Y COMENTARIO</b>	<b>EVALUACION DEL RIESGO</b>	
		<b>ALTO</b>	<b>BAJO</b>
- Visita a las instalaciones del cliente, dando un recorrido a oficinas administrativas, bodegas, planta, etc.	Se debe determinar el número de oficinas, bodegas, así como la situación de la planta, higiene, etc.		
- Entrevistar al cliente sobre sus expectativas financieras y disposición ante una revisión fiscal.	Se debe comentar sobre disposiciones del cliente, así como aspectos financieros, tales como nuevas proyecciones, nuevos productos a fabricar, políticas financieras, etc.		
- Indagarse sobre antecedentes del cliente: morosidad de impuestos en general, falta de cumplimientos tributarios y mercantiles, etc.	Listar y documentar notificaciones tributarias así como mencionarse multas y sanciones en las cuales a incurrido la industria.		
- El auditor deberá investigar con colegas sobre el cliente al cual pretende prestar sus servicios profesionales.	Cuestionar al cliente sobre el porque opta por los servicios y que se proporcione el nombre del auditor saliente.		

<p>- Otros aspectos generales a considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Principales actividades del clientes ó cambios en dichas actividades.</li> <li>▪ Forma de Administración</li> <li>▪ Nombre del Contador y Auditor Interno</li> <li>▪ Resultado del dictamen fiscal del año anterior, así como su opinión financiera.</li> <li>▪ Beneficios fiscales con los que cuenta la Empresa</li> <li>▪ Conocer políticas contables más importantes</li> <li>▪ Conocer sobre prestaciones a empleados, ejecutivos y socios.</li> </ul>	<p>Listar las políticas administrativas y contables, así como de quienes las autorizan y período en que ocurren. Asimismo tomar nota de las personas involucradas en los procesos financieros y contables. Analizar el resultado del dictamen financiero y fiscal y comentarlo con el cliente.</p>		
--	--	--	--

La evaluación del riesgo en la valoración previa puede manejarse de la siguiente manera:

Si al evaluar los elementos considerados el índice de riesgo es alto, el auditor puede aceptar o rechazar el compromiso por considerar un riesgo en la auditoria, o puede asumirse administrándolo con excetisimo o emplear mayores procedimientos y alcance en el trabajo. Asimismo puede resultar un índice de riesgo bajo el cual conlleva al auditor a realizar solamente pruebas de cumplimiento, ya que su nivel de confianza es alto, pero puede existir un riesgo en la auditoría por lo que deberá de evaluar el nivel de procedimientos y alcance.

Asimismo se propone que el auditor considere aspectos y valoraciones en la empresa que le permitan obtener un conocimiento amplio de ésta, así como los aspectos financieros, fiscales y operatividad que le permitan al auditor seguir evaluando el riesgo

en la auditoría. A continuación se presenta un Cuestionario el cual se debe de considerar antes de la aceptación del compromiso sobre la prestación del servicio de auditoría fiscal al cliente, asimismo puede ser utilizado como herramienta para la planeación de la auditoría fiscal, ya que proporciona elementos necesarios en su formulación:

Aspectos y valorizaciones en la empresa	Evaluación del riesgo		Comentario
	Alto	Bajo	
<p style="text-align: center;"><b>GENERALES DE LA EMPRESA</b></p> <p>1. ¿Cuál su principal actividad económica?</p> <p>2. ¿De qué naturaleza está formada la empresa: jurídica o natural?</p> <p>3. ¿Desde que año inició sus operaciones?</p> <p>4. ¿Posee Organización Contable Autorizada ya sea por la Superintendencia de Empresas Mercantiles o por un Contador Público Autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría?</p> <p>5. ¿La Empresa ya implemento las Normas Internacionales de Contabilidad?</p> <p>6. ¿Posee sistema manual o mecanizado para el registro de transacciones contables, así como el registro de impuestos IVA Y RENTA?</p> <p>7. ¿Qué sistema de valuación de inventarios emplean?</p> <p>8. ¿Con cuántas sucursales opera la Empresa?</p> <p>9. ¿ Existen entes relacionados en la Empresa, mencione el tipo de relación que se posee?</p> <p>10. ¿ Mencione el nombre completo del Contador, antigüedad con la que cuenta en la Empresa y grado académico actual?</p>			

<p>11. ¿Cuenta la Empresa con Auditoría Interna?</p> <p style="text-align: center;"><b>ASPECTOS FINANCIEROS</b></p> <p>12. ¿A cuánto asciende el Activo de la Empresa?</p> <p>13. ¿A cuánto asciende el Capital Social y Contable?</p> <p>14. ¿A cuánto ascendieron las ventas del año anterior?</p> <p>15. ¿Posee Préstamos Bancarios y mencione de que tipo?</p>			
<p style="text-align: center;"><b>ASPECTOS FISCALES</b></p> <p>16. ¿ Se ha recibido notificación de alguna fiscalización?</p> <p>17. ¿Se ha conocido de algún pago de multa a la Administración Tributaria u otra dependencia estatal?</p> <p>18. ¿Se han efectuado revaluaciones de Activo Fijo?</p> <p>19. ¿De ser positiva la respuesta anterior, mencione en que año, que clase de Activo Fijo fue revaluado?</p> <p>20. ¿Existen construcciones en Proceso y que tratamiento fiscal y contable se les da a las facturas y créditos fiscales recibidos?</p> <p>21. ¿ Efectúan recuentos físicos de inventarios y con que periodicidad?</p> <p>22. ¿Qué tipo de prestaciones sociales ó gratificaciones se otorgan a empleados y en que generalización se seden?</p>			

<p><b>ASPECTOS RELACIONADOS AL VOLUMEN DE OPERACIONES</b></p> <p>23. Promedio de cheques emitidos en cada mes:</p> <p>24. Promedio de Comprobantes de Diario emitidos en cada mes:</p> <p>25. Promedio de Facturas y Comprobantes de créditos fiscal emitidos en cada mes:</p> <p>26. Número de Empleados de la Empresa:</p>			
--	--	--	--

Los aspectos y valorizaciones de la Empresa ayudan al auditor a considerar los aspectos más importantes y los cuales debe de tomar en cuenta para la decisión de aceptar o no el compromiso.

Esta evaluación del riesgo puede manejarse de igual manera que los elementos considerados ya que el riesgo se valorará siempre en alto y bajo.

Al efectuar las valoraciones y conocimiento en general de la Empresa, el auditor efectúa una valoración global acerca del riesgo a adquirir, el cual lo evalúa según la planilla de decisiones que a continuación se muestra:

**Modelo de Planilla de decisiones previas a aceptación de oferta de servicios de auditoría fiscal**

Factores de riesgo	Inherente	Control	Procedimientos de auditoria	Alcance

Esta planilla de decisiones le da la pauta al auditor acerca de los factores de riesgo inherente y de control existentes, los procedimientos de auditoría que se consideran a efectuar y el alcance de las pruebas a realizar. Así como evaluar definitivamente la aceptación ó rechazo del compromiso.

El auditor al aceptar el compromiso formula la oferta sobre la prestación de los servicios, la cual puede formularse en oferta técnica y económica.

#### a) Oferta Técnica

La oferta técnica puede ser formulada de acuerdo a:

- Antecedentes de la firma
- Objetivos de la firma
- Experiencia
- Personal a cargo y asignado, así como su experiencia y grado académico
- Alcance de los procedimientos
- Responsabilidad de contraer el servicio
- Etc.

#### b) Oferta Económica

La oferta económica puede ser formulada de acuerdo a:

- Estimación de horas hombre empleadas
- Otros Costos y Gastos imprevistos
- Evaluación del riesgo en la auditoria

### **3.2 Planificación de la auditoría fiscal en la Industria Textil**

La planificación de la auditoría fiscal dependerá de elementos propios de la empresa, así como tomar en cuenta consideraciones previas a la planeación. La planeación fiscal es la fase más importante de la auditoría ya que en ésta se evidencia el trabajo en todos sus aspectos y es donde el auditor adquiere el conocimiento en general acerca de la Empresa a auditar.

En la industria textil la planeación fiscal desde su inicio debe efectuarse con el sumo cuidado profesional, ya que esta es considerada con un alto riesgo fiscal por su volumen de operaciones, así como la aplicación de leyes y reglamentos fiscales, leyes ambientales, etc. que requieren un amplio criterio profesional. A continuación se ilustra el proceso de planificación de la auditoría fiscal en todas sus etapas:

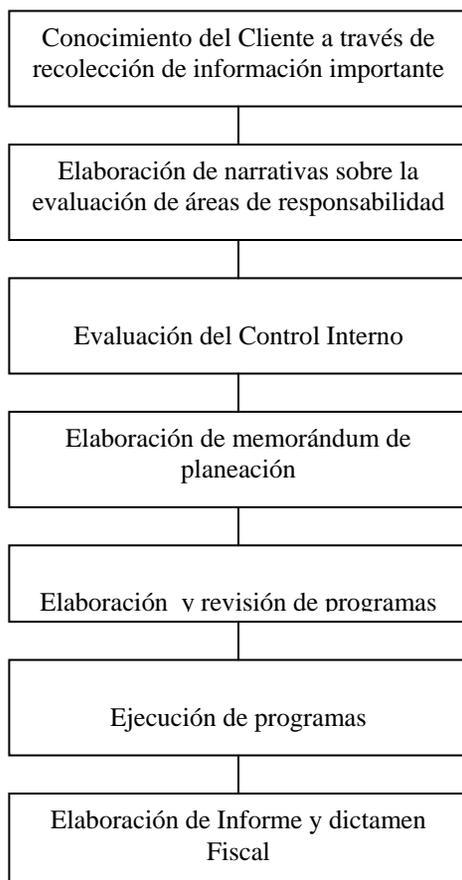


Ilustración No. 2. Etapas de la planificación fiscal

### **3.2.1 Conocimiento del cliente a través de recolección de información importante**

En esta etapa se busca conocer la estructura y actividad principal de la empresa en estudio, a partir de visitas preliminares en las que se pueda recolectar dicha información y a la vez ir armando el archivo permanente de la empresa. Por ejemplo puede solicitarse: Fotocopia de la Escritura de constitución y modificación (si la hubiere),

fotocopia de NIT, NCR, RUC, Credencial del representante legal y/o junta directiva, poderes otorgados, etc.

### **3.2.2 Elaboración de narrativas sobre evaluación de áreas de responsabilidad**

En base a entrevistas con funcionarios de la empresa se obtendrán descripciones de las actividades y los procesos que se ejecutan en cada área o departamento de manera que se puedan conocer los procedimientos seguidos para el control de los activos, el registro y presentación de los reportes. Por lo que el auditor cuestionará y documentará las entrevistas con los funcionarios mencionados, lo cual le servirá para tener un entendimiento de las áreas involucradas y responsables del manejo de documentación e información.

### **3.2.3 Modelos de herramientas a utilizar por el auditor fiscal en el desarrollo de la planeación de la auditoría fiscal**

El auditor fiscal debe utilizar en el desarrollo de la auditoría fiscal modelos que le permitan evaluar de manera certera las áreas de riesgo a considerar en la auditoría. A continuación se ilustran éstas herramientas, las cuales deben de haber sido desarrolladas antes de elaborar el memorándum de planeación fiscal.

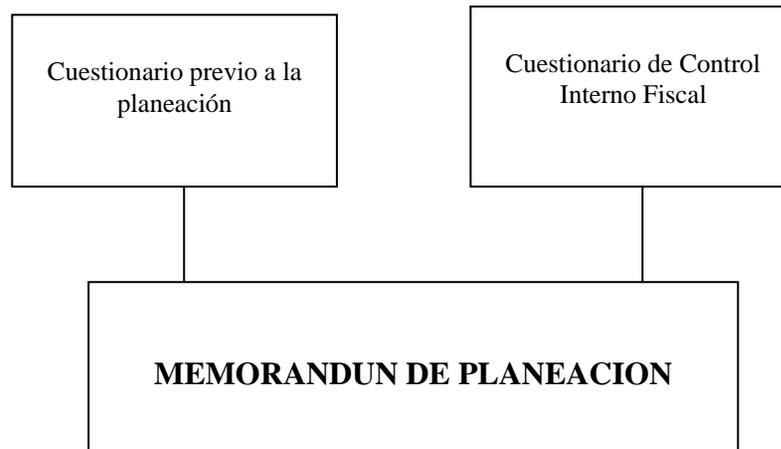


Ilustración No. 3.Herramientas utilizadas para la elaboración del memorándum de planeación

### **3.2.3.1 Cuestionario de control interno fiscal**

El cuestionario de control interno con enfoque tributario, es una herramienta de la planeación fiscal de gran importancia para determinar y evaluar el nivel de control interno fiscal existente dentro de la empresa y asimismo el riesgo en la auditoría y determinar el alcance en la misma.

Este cuestionario debe ser discutido en primera instancia con el Contador General de la Empresa, auxiliares contables que efectúan registros y manejo de cuentas y documentación específica, así como las áreas involucradas en el flujo de información de interés fiscal, tales como: el Departamento de Créditos y Cobros, Facturación, Producción, Bodega, Planillas, etc. Asimismo éste cuestionario, puede incluso involucrar aspectos los cuales sólo pueden ser argumentados con los altos niveles

Gerencias de la Empresa, que son personas que autorizan políticas administrativas y contables.

El cuestionario de control interno fiscal es utilizado por el auditor para tomar criterios de evaluación acerca del nivel de control interno al cual se encuentra la Empresa sujeta a revisión.

El modelo de cuestionario de control interno fiscal sugerido se encuentra desarrollado en caso practico anexo a este documento, el cual su enfoque involucra la ley de Impuesto Sobre la Renta y Ley de IVA.

#### **3.2.3.1.2 Como evaluar el control interno fiscal en la Industria**

Se propone elaborar dos tablas, una conteniendo las áreas involucradas al Impuesto Sobre la Renta y otra de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios para determinar el nivel de control interno fiscal en la empresa dependiendo de las respuestas obtenidas con el cuestionario de control interno fiscal.

A continuación se muestra ejemplo:

### Evaluación de Impuesto Sobre la Renta

No.	Criterio de evaluación	Atributos de evaluación			
		Alto	Medio	Bajo	Referencia
	CUENTAS POR COBRAR DOCUMENTOS POR COBRAR INVENTARIOS ACTIVO FIJO COSTO DE PRODUCCION MATERIA PRIMA MANO DE OBRA INDIRECTA GASTOS DE FABRICACION GASTOS DE OPERACIÓN DEPRECIACIONES				
TOTALES					
OBSERVACIONES:					

### Evaluación de Impuesto IVA

No.	Criterio de evaluación	Atributos de evaluación			
		Alto	Medio	Bajo	Referencia
	CUENTAS POR COBRAR INVENTARIOS ACTIVO FIJO INGRESOS-DEBITO FISCAL COMPRAS-CREDITO FISCAL				
TOTALES					
OBSERVACIONES:					

## **Como administrar los atributos de evaluación del Cuestionario de Control Interno Fiscal.**

De los resultados obtenidos en la evaluación del cuestionario de control interno fiscal, el auditor debe de considerar el nivel de control interno fiscal existente en la Empresa, lo cual lo conlleva a considerar lo siguiente:

**Nivel de Control Interno Fiscal Alto:** Le da la pauta al auditor de que la Empresa cuenta con un control interno fiscal confiable, lo que significa que los controles existentes son confiables en la auditoría, por lo que el auditor considera que sus procedimientos y alcance debe ser bajo.

**Nivel de Control Interno Fiscal Medio:** Le da la pauta al auditor de que la Empresa cuenta con un control interno fiscal bastante confiable con más de un 50% de aceptación, lo que significa que los controles existentes son confiables en la auditoría, por lo que el auditor considera que sus procedimientos y alcance debe ser bajo.

**Nivel de Control Interno Fiscal Bajo:** Le da la pauta al auditor de que la Empresa cuenta con un control interno fiscal no confiable, lo que significa que los controles existentes no son confiables en la auditoría, por lo que el auditor considera que sus procedimientos y alcance debe ser alto considerando cubrir su riesgo en lo mayor posible.

### **3.2.4 Memorándum de planeación**

Este es un documento que consiste en el plan de organización y de actividades a seguir en el desarrollo de la auditoría, el cual para su formulación es necesario conocer las áreas críticas ó de riesgo fiscal en la Industria Textil, así como un entendimiento total de los elementos que intervienen en cada proceso productivo, dando como resultado final a este producto terminado para su comercialización.

El memorándum de planeación de una auditoria fiscal en la industria necesita estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoria, su forma y contenido variara de acuerdo al tamaño de la industria, la complejidad de la auditoria (Alcance) y a la metodología y tecnología usadas por el auditor. Por lo que en la industria el memorándum de planeación involucra elementos adicionales no considerados en el sector comercio y servicio, por tanto este puede ser estructurado de la siguiente manera:

- a) Información básica
- b) Planilla de decisiones preliminares
- c) Administración de la auditoria
- d) Cronografía de actividades

A continuación se indican los alcances de auditoría de la empresa industrial y los puntos de importancia que han sido considerados al establecer la planeación de la auditoría fiscal.

### **3.2.4.1 Información básica**

#### **3.2.4.1.1 Objetivo**

Este debe ser considerado por el auditor en forma general y específica, lo cual dependerá del enfoque de la auditoría de la firma que la efectúa.

En este objetivo el auditor debe definir las principales responsabilidades y alcance de la revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la industria a una fecha determinada. A efectos de plantear el objetivo de la Auditoría se proponen ideas de las cuales se puede formular el objetivo, no obstante formular el objetivo es responsabilidad de la firma de auditoría, entre las principales podemos mencionar:

- a) Que se emite un dictamen fiscal que expresa una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas relacionadas con las leyes tributarias implícitas.
- b) Que se emite un informe el cual contendrá el detalle del trabajo realizado y los resultados obtenidos, lo cual constituirá el fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal y presentarlo por escrito a la Administración Tributaria en el período estipulado por el Código Tributario.
- c) Que se garantiza que lo expresado en el dictamen e informe fiscal esta respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que conforme a las leyes tributarias, leyes especiales y a la técnica contable, deba llevar la industria, así como la documentación que sustenta dichos registros.

- d) Que se emitirán cartas de recomendaciones (Cartas a la Gerencia) relacionadas con deficiencias en materia tributaria encontradas que se hayan identificado con el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para emitir la opinión.

Una buena y adecuada planeación del trabajo a realizar ayuda a la obtención de un resultado eficiente del trabajo de los colaboradores, que trae consigo la oportuna información para el socio encargado de elaborar tanto los reportes preliminares como el dictamen e informe fiscal.

#### **3.2.4.1.2 Personal asignado y presupuesto del tiempo a utilizar en la revisión**

Dentro del personal asignado para la ejecución de este tipo de auditoría, se considera necesario incluir, así como tomar en cuenta, lo propuesto en la oferta técnica de la firma de auditoría que realiza el trabajo.

El equipo a manera de propuesta se puede estructurar de la siguiente manera:

- Socio coordinador
- Gerente de auditoría
- Encargado de auditoría (El cual debe contar con amplios conocimientos fiscales y experiencia en auditoría de la Industria)
- Asistente de auditoría

#### **3.2.4.1.3 Investigación preliminar**

Se debe considerar en esta etapa la importancia de conocer la organización de la empresa industrial, ya sea por primera vez o que ya se tenga un conocimiento previo debido a que haya trabajado la auditoría financiera en la organización; se debe realizar una entrevista en donde se detallen los procedimientos de control interno que la industria implante en el manejo de las operaciones y transacciones que esta realiza, asimismo se deberá de documentar el proceso industrial que realiza, desde la compra de materia prima hasta la elaboración del producto, esto con el fin de tener un entendimiento en los procesos productivos los cuales involucran áreas de interés fiscal, tales como inventarios de materia prima, mano de obra directa e indirecta, la identificación de los gastos de fabricación incluidos, así como su distribución, lo cual deberá documentarse.

#### **3.2.4.1.4 Antecedentes del cliente**

Se refiere a la recopilación de datos posibles que puedan dar una idea de la magnitud y complejidad de la industria, tales como:

- Fecha de constitución y domicilio
- Naturaleza
- Finalidad
- Plazo
- Dirección para notificaciones
- Representación legal
- Organigrama de la empresa industrial

### **3.2.4.1.5 Actividad económica**

Esta consiste en describir detalladamente las actividades que la industria desarrolla principalmente, detallándolas por orden de importancia y considerando factores que nos ayudan a conocer las condiciones actuales del cliente, entre las que se pueden mencionar:

- a) Factores económicos generales y condiciones de la industria que afecten al negocio de la entidad, entre los cuales se detallan:
  - Nivel general de actividad económica (por ejemplo, recesión, crecimiento, nivel productivo, etc.)
  - Tasas de interés y disponibilidad de financiamiento
  - Incentivos Fiscales
- b) Condiciones importantes que afecten las actividades del cliente:
  - El mercado y la competencia
  - Cambios en la tecnología del producto y de la maquinaria existente
  - Riesgos fiscales por la naturaleza de las operaciones
  - Prácticas y problemas de contabilidad específicos
  - Requisitos y problemas ambientales
  - Suministro y costo de energía eléctrica, así como su distribución entre planta e instalaciones administrativas.
  - Prácticas específicas o únicas, por ejemplo: Sistema de Costos, cláusulas en contratos de trabajo, adopción de Normas Internacionales de Contabilidad, etc.

#### **3.2.4.1.6 Legislación aplicable**

En este apartado debe considerarse la legislación que afecte la empresa, al capital o riqueza, al consumo, y a la producción. Algunas leyes se mencionan a continuación:

- a) Ley de Impuesto sobre la Renta
- b) Ley de IVA
- c) Reglamentos de la Ley de Impuesto sobre la Renta e IVA.
- d) Leyes conexas: Ley de Zonas Francas y Recintos Fiscales, Ley de Reactivación de las Exportaciones, etc.
- e) Ley de Planes Regulados
- f) Ley de Urbanismo y Construcción y su Reglamento
- g) Reglamento General sobre Seguridad e Higiene en los Centros de Trabajo
- h) Código de Sanidad y Normas de Sanidad

#### **3.2.4.1.7 Sistemas de información contable y de control**

Se debe tomar en cuenta los tipos de reportes generados dentro del área de examen, así como la forma en que éstos son presentados y documentados, tales como: definición de las etapas del costo de producción, controles y reportes en cada una de las etapas, además se debe tomar en cuenta si la empresa presta el servicio de maquilado, etc.

Adicionalmente a lo anterior, debe considerarse el sistema de contabilidad que se aplica, verificar que los registros contables estén autorizados debidamente; así como las principales políticas contables.

La descripción breve del flujo de información, así como la segregación de funciones en cuanto al registro de transacciones contables, y su revisión posterior.

#### **3.2.4.1.8 Ambiente económico y aspectos comerciales**

En ésta etapa se presenta la descripción de las líneas de mercado en que se desarrolla la industria, entre las cuales se pueden mencionar: distribuidor único, varios distribuidores, mayoristas, comisionista, consignatario y detallista o si se han celebrado contratos con terceros para su comercialización.

#### **3.2.4.1.9 Tendencias financieras**

Se refiere al análisis de valores declarados por el cliente del ejercicio y períodos sujetos a estudio, además de la preparación de cuadros analíticos de los estados financieros del período auditado con el período anterior, que permita analizar los aumentos y disminuciones que se han registrado, ya que esto permite visualizar áreas críticas y decidir sobre el énfasis de la auditoría, en lo relativo a su alcance.

#### **3.2.4.1.10 Planilla de decisiones preliminares**

Dentro de la fase de planeación, esta etapa es la más importante, ya que se determinan aspectos esenciales tales como:

#### **3.2.4.1.10.1 Areas 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.

#### **3.2.4.10.2 Determinación de factores económicos de áreas de riesgo o ciclo económico**

Dentro de esta etapa se deben tomar en cuenta, los riesgos inherentes, de control y de detección, a los que están expuestos los diferentes componentes en la auditoría a realizar, como resultado de la evaluación del control interno.

En la industria se pueden mencionar áreas de riesgo como los inventarios, costos y gastos de producción que muestran saldos significativos.

#### **3.2.4.1.11 Determinación del riesgo de auditoría**

El auditor determinará, basándose en la información de datos obtenidos con anterioridad, cual es el riesgo que presenta el área sujeta a examen, considerando la importancia y el riesgo tributario.

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

El análisis de riesgo busca medir el grado probable de incumplimiento; por lo que la determinación del riesgo se debe clasificar 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 al riesgo observado al evaluar la estructura de control interno, de algunos incumplimientos o deficiencias que puedan o no provocar evasión.

**Bajo:** se califica cuando la estructura del control interno, se estima satisfactoria y garantiza razonablemente los fines impositivos.

Es de hacer notar que los riesgos de auditoría están interrelacionados ya que mientras más alta sea la evaluación del riesgo inherente y de control, más evidencia de auditoría deberá obtener el auditor del desempeño de procedimientos sustantivos de manera que pueda brindar la evidencia de auditoría apropiada para reducir el riesgo de detección y así, un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

#### **3.2.4.1.12 Administración del Riesgo en la Auditoría**

El Auditor administrará el riesgo en la Auditoría dependiendo de la evaluación del control interno fiscal en la industria, valoraciones previas o cualquier instrumento utilizable en la auditoría.

El riesgo en la auditoría se puede evaluar y determinar según la evaluación del control interno y el enfoque de la auditoría. A continuación se muestra la ilustración siguiente:

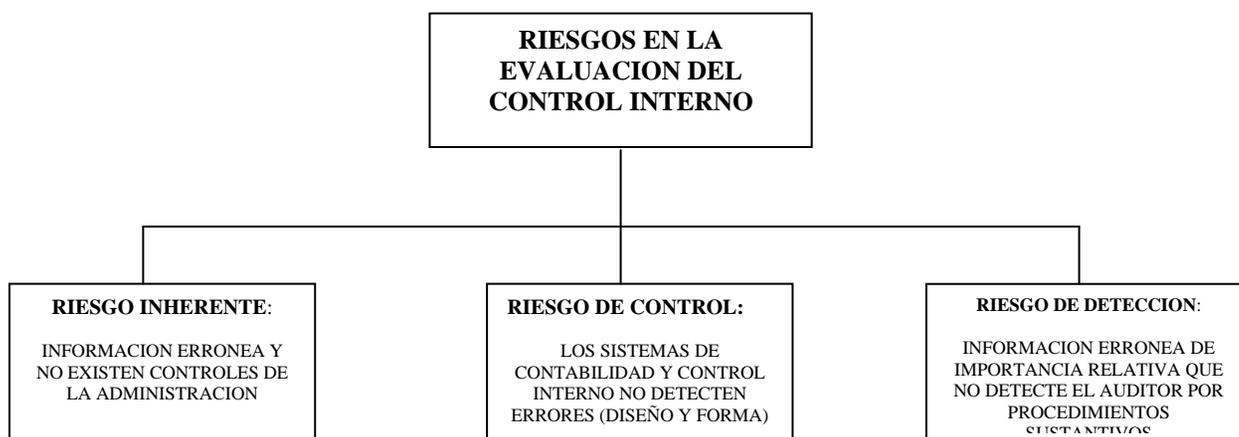


Ilustración No. 4 que muestra el riesgo en la evaluación del control interno

El riesgo de emitir opinión respecto al cumplimiento de obligaciones tributarias está compuesto por el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección.

Para los propósitos de un examen de cumplimiento, en presente propuesta se considera que el riesgo en la industria textil en la evaluación del control interno se puede determinar de la siguiente manera:

**a) Riesgo Inherente**

El riesgo inherente puede darse cuando la empresa no cuenta con controles implementados por parte de funcionarios encargados de dicha función, por lo que la información que muestran los Estados Financieros, así como información de interés fiscal puede arrojar errores, por lo que dichos errores pueden ocurrir y no ser prevenidos y detectados a tiempo por los controles del contribuyente.

En la industria el riesgo inherente puede darse por ejemplo: mal conteo del inventario físico por las personas encargadas de dicha función ó se ha efectuado mal proceso en

dicho conteo por no tomarse en cuenta cortes de fórmula o consideraciones antes y después del inventario, esto conlleva a que exista riesgo inherente en la auditoría.

**b) Riesgo de Control**

Esté riesgo puede ocurrir cuando un incumplimiento importante pudiere ocurrir y no ser prevenido ó detectado oportunamente por los controles del contribuyente, ya que los sistemas contables y de control interno son deficientes y no detectan dicho error.

Este riesgo puede darse cuando el sistema de contabilidad no es confiable y tiende a arrojar errores los cuales afectan las cifras.

**b) Riesgo de Detección**

Cuando existe información errónea puede existir el riesgo que el auditor no lo detecte cuando de hecho existe.

**El riesgo según el enfoque de auditoria.**

El riesgo según el enfoque de auditoría, para efecto de propuesta se ilustra a continuación:

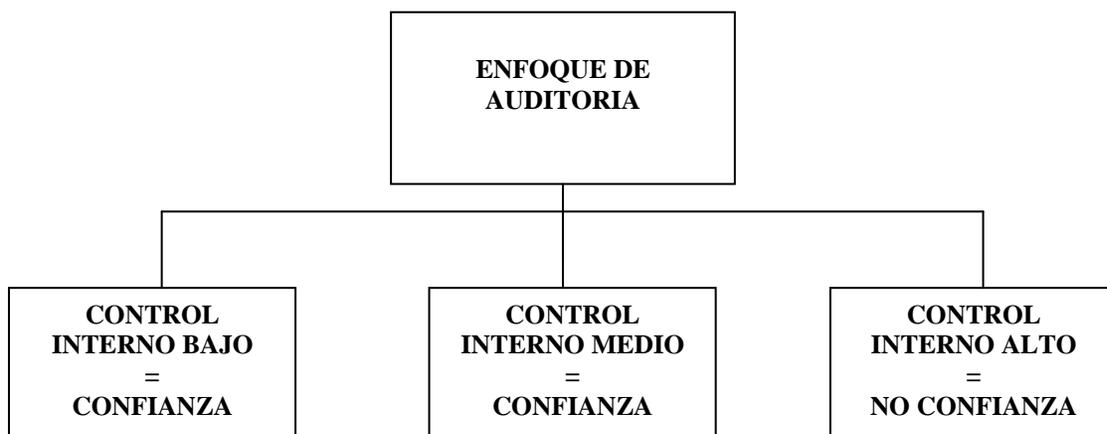


Ilustración No. 5 Riesgo desde el enfoque de Auditoría

La ilustración anterior, muestra el riesgo según el enfoque de la auditoría, el cual depende de la política que la firma opte, asimismo se explica la ilustración anterior desde la perspectiva del riesgo en la evaluación del control interno.

Control interno bajo = confianza

Esto significa que si el control interno es bajo, existe un nivel de confianza ya que el auditor realizará pruebas mayores, así como su alcance será alto, por lo que existe un riesgo bajo en la auditoría.

Control interno medio = confianza

Esto significa que si el control interno es medio, existe un nivel de confianza ya que el auditor realizará pruebas menores que el de control interno bajo, asimismo el alcance será a un termino medio alto, por lo que existe un riesgo bajo en la auditoría.

Control interno alto = no confianza

Esto significa que si el control interno es alto, no existe confianza ya que el auditor realizará pocas pruebas por confiar en el control interno existente y asimismo el alcance será bajo, por lo que existe un riesgo alto en la auditoría.

### **Planilla de valorización del riesgo**

La planilla de valorización de riesgo es el instrumento donde se resume la información respecto a los controles existentes en la Industria e indicando la decisión tomada. Esta planilla dependerá del área de riesgo fiscal consideradas y los factores de riesgo inherente y de control en la auditoría, además sirve de parámetro para determinar los procedimientos y alcance definitivos en la auditoría fiscal. A continuación se muestra ejemplo de planilla de valorización del riesgo.

<b>Area de riesgo fiscal</b>	<b>Valor al 31/12/xx en \$</b>	<b>Factores de riesgo</b>	<b>Inherente</b>	<b>Control</b>	<b>Procedimientos de auditoria</b>	<b>Alcance</b>

Entre los elementos y documentos que el auditor debe contar para la elaboración de la planilla de valorización del riesgo se puede mencionar:

- **Area de riesgo fiscal**, es la que se ha determinado según la evaluación del control interno fiscal en la industria y de las cuales el auditor realizara sus pruebas.

- **Valor al 31/12/xx \$**, acá se requiere los valores mostrados en los registros contables al 31/12/xx en términos monetarios.
- **Factores de riesgo**, se describen los factores que afectan el área de riesgo determinada, asimismo debe describirse en que aspecto es riesgo inherente y de control.
- **Procedimientos de auditoria**, se detallan los procedimientos a llevarse a cabo en las áreas de riesgo fiscal, las cuales pueden constituir programas de ejecución.
- **Alcance**, es determinado por el auditor según el factor de riesgo que este considera.

#### **3.2.4.1.13 Procedimientos de auditoria.**

Se detallan los procedimientos a utilizar, dependiendo de los factores de riesgo probable, y la evaluación de éste. En la Industria Textil los procedimientos son especiales y minuciosos por su naturaleza de operaciones y riesgo fiscal existente.

Estos procedimientos pueden ser suspendidos o modificados en su desarrollo, cuando se evalúe la necesidad de aplicar otros en forma alterna o ampliados hasta cuando se ejecuten, en consecuencia la cantidad de procedimientos no garantiza la calidad de la prueba, sino la calidad de la información dependerá del procedimiento, por lo que se debe considerar la certeza, criterio y esfuerzo empleados por el auditor en dichos procedimientos por lo que se puede mencionara manera de ejemplo aquellos despachos de representatividad internacional los cuales obedece a estándares definidos, los cuales

no se adaptan en muchas ocasiones a procedimientos requeridos, por lo que el auditor debe elaborar sus propios procedimientos de acuerdo a los factores existentes.

El auditor debe desarrollar sus propios procedimientos de acuerdo a los siguientes factores:

1. Representatividad del rubro
2. Riesgo definido en la planificación
3. El impacto del cumplimiento o no cumplimiento de la normativa tributaria (impacto que se tenga)

En la industria textil el auditor primero deberá considerar todos aquellos procedimientos a ejecutar en las áreas críticas y riesgos definidos en la planificación de la auditoría fiscal, entre los que se pueden mencionar según los resultados de la investigación es el área de inventarios y costos y gastos de producción. Asimismo la industria debe ser examinada en todas sus áreas aunque sea un alcance bajo, ya que ésta es compleja y su nivel de operatividad es de gran volumen, generalmente le son aplicables regulaciones fiscales tales como la ley de IVA, Impuesto Sobre la Renta, así como leyes conexas y reglamentos vigentes.

#### **3.2.4.1.14 Alcance del trabajo.**

El alcance es el grado de profundidad de los procedimientos de auditoría considerados necesarios para verificar el cumplimiento formal y sustantivo tributario. El auditor emplea el nivel adecuado de riesgo de control, el nivel aceptable del riesgo inherente, el nivel aceptable del riesgo de detección, para determinar la naturaleza, oportunidad y

alcance de los procedimientos de auditoría, que se emplearán para probar los valores acumulados que muestran los ciclos económicos, cuentas a examinar o valores declarados.

#### **3.2.4.1.15 Administración de la auditoría**

El trabajo se desarrollará asignando el personal pertinente necesario para efectuarlo, por ejemplo:

- Socio Coordinador
- Gerente de Auditoría
- Encargado de auditoría: ( Especialista en el área fiscal)
- Asistente de auditoría: ( Con conocimientos en Leyes tributarias y mercantiles)
- Esquema del presupuesto de tiempo en hora/hombre

Se muestra a continuación el resumen del número de días hombre, disponible para el desarrollo del trabajo:

<b>Cantidad</b>	<b>Categoría del personal</b>	<b>Días/Hombre</b>
	Gerente de Auditoría	
	Encargado de Auditoría	
	Asistente de Auditoría	
	Asistente de Auditoría	

- Funciones del personal asignado

Un sumario de deberes y responsabilidades por categoría jerárquica se sugiere de la siguiente manera:

❖ Socio Coordinador

- Mantener la relación primaria con el personal de la empresa
- Aprobar el alcance y objetivos de la auditoría.
- Dirigir y autorizar los planes de trabajo de auditoría
- Participar y resolver todos los aspectos técnicos que en materia tributaria sean de importancia relativos al trabajo contratado.
- Revisar memorándum, papeles de trabajo y otra información.

Establecer la naturaleza y contenido del dictamen e informe de auditoría fiscal y, aprobarlo antes que sea remitido.

❖ Gerente de Auditoría: El Gerente a cargo de la auditoría fiscal, tendrá dentro de sus responsabilidades:

- Dirigir la preparación o el uso de los programas de auditoría fiscal de acuerdo con el alcance fijado por el socio coordinador y someter los programas de auditoría para su aprobación.
- Supervisar e instruir al personal técnico durante la revisión, para asegurar que ésta desarrolle y documente de acuerdo con normas de auditoría y políticas de la empresa.
- Revisar todos los memorandos y papeles de trabajo seleccionados en relación al trabajo e indicar que completó esa revisión.

- Mantener informado al socio del estado del trabajo y discutir con él los problemas potenciales.
- Participar y ayudar al socio a resolver problemas técnicos de auditoría, relativo al trabajo contratado.
- Ayudar al socio en la revisión, control y administración del trabajo, incluyendo el contacto con el cliente.

Basado en su participación en el trabajo, deberá preparar un memorándum comentando su participación y procedimientos de revisión, así como la solución a problemas y situaciones no usuales.

❖ Encargado de auditoría: El encargado tendrá como deberes y responsabilidades las siguientes:

- Confirmar con el gerente, mediante los programas y reuniones, el alcance que se le dará al trabajo.
- Discutir con el gerente lo relativo a las asignaciones de trabajo.
- Controlar el tiempo empleado en el trabajo.
- Desarrollar los procedimientos de auditoría necesarios, para completar el trabajo, especialmente en áreas críticas y difíciles.
- Comunicar los problemas inmediatamente y mantener informado al gerente del progreso del trabajo, así como de las irregularidades que considere importantes.

- Modificar el programa si es necesario, debido a los cambios en los procedimientos, etc.
- Asegurarse que se han cubierto todos los puntos en el programa.
- Cerciorarse que todos los papeles de trabajo estén completos.
- Asegurarse de que todos los aspectos pendientes han sido resultados satisfactoriamente.

Asegurarse de que las confirmaciones fueron revisadas y cotejadas, y las diferencias aclaradas.

### **3.3. LA EJECUCION**

#### **3.3.3 Proceso en la Ejecución de la Auditoría Fiscal**

En La ejecución de la auditoría fiscal se ejecuta lo que se ha plasmado y evaluado en la planeación fiscal. En la Industria textil el auditor debe de contar con el alcance físico y documental de la información necesaria y contar con el acceso a todas las áreas en las instalaciones de la industria para realizar sus pruebas y obtener la evidencia suficiente y competente.

##### **3.3.3.1 Carta de requerimiento de documentación para llevar a cabo la auditoría.**

En el proceso de ejecución de la auditoría fiscal debe tomarse en cuenta lo que es la carta requerimiento de información para la revisión fiscal, la cual es responsabilidad de formularla el encargado de la auditoría, la que debe enviarse al cliente por lo menos con 7 días de anticipación para que éste prepare la documentación solicitada.

Entre la documentación necesaria para llevar a cabo la auditoría en general en una industria se requiere la siguiente:

- Balanzas de comprobación de cada uno de los meses del año, ya que pueden ser utilizados para verificar movimientos de cuentas y corroborar cifras en muestra seleccionada.
- Declaraciones de IVA Y PAGO A CUENTA de cada uno de los meses a auditar
- Declaración anual de impuesto sobre la renta del año anterior y del año en examen.
- Libros de IVA (Compras, Ventas Consumidor Final y Contribuyente)

- Detalle anexo del personal permanente y eventual al cual se le ha descontado Impuesto Sobre la Renta.
- Informe de retenciones presentado a la Administración Tributaria (F-910)
- Libro diario mayor de todo el año en examen.
- Comprobantes de Diario del año en examen
- Cheques voucher de lo cual se puede seleccionar el Banco de mayor movimiento
- Registro Auxiliar de Inventario
- Cuadros de depreciación de Activo Fijo
- Cuadro de Ganancia de Capital si efectuó venta de activo fijo
- Registro Auxiliar de Cuentas por Cobrar
- Detalle de reintegro del 6% de IVA Crédito Fiscal a Exportadores que gozan del incentivo según la ley de Reactivación a las exportaciones.
- Archivo de documentos emitidos: Comprobantes de Crédito fiscal, facturas consumidor final, notas de crédito, notas de débito, notas de remisión y comprobantes de retención.
- Archivo de constancias de retención de Impuesto Sobre la Renta
- Archivo de Retaceos en los cuales constan las pólizas de importación y demás documentos que amparan el retaceo.
- Libros Contables
- Libros de Control Interno
- Otra documentación que se requiera adicionar, la cual puede ser solicitada en forma oral o escrita por medio de un memorándum.

### **3.3.3.2 Manejo de la información**

En esta etapa el auditor deberá preparar los archivos donde documentará la información, los cuales se detallan a continuación:

#### a) Archivo Permanente

Este archivo es llamado también Administrativo y para efectos de propuesta se sugiere que debe contener como mínimo documentación de la cual su requerimiento puede efectuarse por medio de una carta de requerimiento independiente de la que se utiliza para el trabajo de auditoría. Para efectos de propuesta se recomienda que el archivo permanente contenga la siguiente documentación:

- Planeación de la Auditoría Fiscal
- Dictamen e Informe Fiscal, así como el Financiero para efectos de sustentación
- Cartas de requerimiento de documentación al cliente
- Certificación del acta donde consta el nombramiento del Auditor Fiscal ante la Administración Tributaria.
- Extractos de Actas de Junta General y Accionistas
- Sistema Contable Autorizado
- Manual de Políticas y Procedimientos
- Balances y Matrículas de Comercio
- Y otro tipo de documentación de importancia legal.

a) Archivo Legal Tributario

- Escritura de Constitución
- Credencial de Representante legal
- Poderes de terceros acreditados ante la Dirección General de Impuestos Internos
- Correspondencia Fiscal
- Correspondencia sobre recursos tributarios
- RUC por modificaciones ante la Dirección General de Impuestos Internos

b) Archivo de Auditoría Fiscal, Corriente o de trabajo

Este archivo podrá complementarse según el avance que se tenga en la Auditoría, ya que se documenta el total de papeles de trabajo utilizados desde el inicio de la revisión hasta el dictamen e informe fiscal.

Este archivo documenta la evidencia suficiente y competente del trabajo del auditor y este se va armando de acuerdo a la ejecución de programas de auditoría.

El índice en la propuesta consta de lo siguiente:

- Borrador del dictamen e informe fiscal
- Carta de Salvaguarda
- Cartas de Gerencia ó informes fiscales de visitas interinas
- Cuestionario de planeación fiscal
- Cartas y memorándum de requerimiento de documentación
- Sumario de hallazgos
- Cuestionario de control interno
- Hoja de Trabajo

- Programas de Auditoría (Formal y Sustantivo)
- Cédulas Sumarias, Cédulas de detalle y analíticas o de examen
- Estados Financieros
- Cédula de Marcas
- Cédula de notas
- Cédula de condiciones reportables a carta de gerencia.

### **3.3.3.3 Ejecución de Programas de Auditoria**

El auditor al ejecutar los programas irá requiriendo otro tipo de documentación que no esta contemplada en la carta de requerimiento de información por lo que en dicha carta deberá mencionarse que podrá solicitarse otro tipo de información en forma verbal o escrita, que el auditor estime pertinente para efectuar su trabajo. Los programas propuestos para la ejecución de la auditoría fiscal en la industria textil se muestran en anexos.

El Auditor en la ejecución de los programas deberá cerciorarse de obtener la evidencia suficiente y competente que respalde sus papeles de trabajo, así como el uso de marcas de auditoría que depende de los enfoques de las firmas de auditoría, ya que algunas estandarizan sus propias marcas para efectuar un trabajo mas uniforme.

#### **3.3.3.3.1 Objetivo para el que se obtiene la evidencia**

El objetivo común sirve de base para una o más afirmaciones que aparecen en el informe, se pueden ejecutar los procedimientos que satisfagan este objetivo, directa o

indirectamente. Por ejemplo se puede tener la certeza de que todas las transacciones han sido registradas, principalmente confiando en los sistemas contables y de control interno del cliente, pero se realizan pruebas sustantivas adicionales, para obtener la evidencia directa sobre las características de la información reflejada en libros y estados financieros, así como si lo declarado y pagado como tributos fiscales es correcto.

#### **3.3.3.3.2 Método utilizado para obtenerla**

El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión. La evidencia de auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y procedimientos sustantivos, cuya evidencia deberá ser plasmada en los papeles de trabajo, los cuales en determinado momento pueden ser requeridos por la Administración Tributaria.

Las pruebas de control en la auditoría fiscal son las realizadas para obtener evidencia de auditoría sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno, por ejemplo el auditor comprobará que los sistemas de contabilidad utilizados por el contribuyente resguardan el interés fiscal y cuya información procesada es confiable, asimismo el auditor por medio del cuestionario de control interno fiscal obtiene evidencia la cual posteriormente comprueba sobre el nivel de control interno del contribuyente.

Los procedimientos sustantivos son los realizados para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones de incumplimiento de importancia relativa en las obligaciones tributarias del contribuyente, las cuales son de dos tipos:

- Pruebas de detalles de transacciones y balances y
- Procedimientos analíticos.

Los procedimientos para la obtención de la evidencia que el auditor puede utilizar se mencionan a continuación:

- **Inspección:** implica examinar los registros y documentos que respaldan las transacciones y saldos, por ejemplo verificar el soporte que contiene cada uno de los registros, así como atributos mínimos de control interno.
- **Observación:** Consiste en controlar un proceso o procedimiento que está realizando otra persona, por ejemplo: la observación y prueba que un auditor hace de un inventario físico efectuado por el personal del cliente.
- **Interrogatorio:** Consiste en buscar la información adecuada, dentro o fuera de la organización del cliente. Se pueden efectuar confirmaciones dirigidas a terceras personas para corroborar la evidencia.
- **Confirmación:** Consiste en la respuesta a una pregunta o solicitud para corroborar la información obtenida en los registros contables, tal como una circular o una muestra representativa de los deudores, para que se confirmen saldos, un ejemplo con incidencia fiscal, puede ser solicitar un Estado de Cuenta a la Administración Tributaria para corroborar la solvencia tributaria existente en la entidad auditada.
- **Cálculo:** Comprobar directamente la exactitud aritmética de los documentos de origen y los requisitos contables, efectuando cálculos independientes.

- **Revisión Analítica:** Es el término usado para describir la variedad de técnicas disponibles para evaluar la racionalidad de los estados financieros.

#### **3.3.3.4 Papeles de trabajo de auditoría fiscal**

Los programas contenidos en anexos a este documento deben quedar plasmados como evidencia suficiente en los papeles de trabajo que el auditor considere debe desarrollar, asimismo el auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar la opinión de auditoría sobre el cumplimiento ó no cumplimiento y dar evidencia de que la auditoría se llevo a cabo de acuerdo a Normas Internacionales. Los papeles de trabajo deben contener soporte en aquellas áreas que se consideren de riesgo fiscal, por ejemplo en el área de inventarios se puede soportar con el registro auxiliar de inventarios exigido por el art. 142 del Código Tributario, así como también cédulas que contengan pruebas de inventario físico al 31 de diciembre del año sujeto a examen.

Para que una cédula o papeles de trabajo cumplan con su objetivo, es necesario que contenga una serie de requisitos básicos, además del uso de las técnicas de referenciación, marcas, notas en los papeles de trabajo, así como el manejo y ordenamiento de éstos.

La extensión de los papeles de trabajo es un caso de juicio profesional, ya que ni es necesario ni práctico documentar todos los asuntos que el auditor considere.

##### **3.3.3.4.1 Clase y tipo de papeles de trabajo**

Las cédulas y demás herramientas que constituyen parte de los papeles de trabajo del examen fiscal más utilizadas se detallan a continuación:

- a) **Hojas de Trabajo:** Es una cédula que refleja los saldos de los rubros y cuentas de mayor, a su vez tiene columnas para los ajustes y reclasificaciones llevadas a cabo por el auditor independiente en el desarrollo de la auditoría. Su función es vincular los Estados Financieros con los Registros Contables y con las pruebas efectuadas por el mismo auditor; es útil en cuanto permite ver en un solo documentos todos los ajustes hechos a los Estados Financieros del cliente y con mayor facilidad proporciona explicaciones a éste en el momento que se requieran.
- b) **Programas de Auditoría:** Es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado que contiene los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar durante el desarrollo del examen en cada una de las áreas.
- c) **Medios para el Estudio y Evaluación del Control Interno:** Comprende las herramientas utilizadas (cuestionarios, entrevistas, manuales de procedimientos, etc.) Con el propósito de conocer, estudiar y evaluar el control interno fiscal de la empresa sujeta a examen, los cuales servirán de base para preparar la carta a la gerencia.
- d) **Cédula Sumaria:** su objetivo es sumaria partidas similares o relacionadas; la cual refleja las cuentas de mayor según el rubro de agrupación a que corresponde, su

función es mostrar por separado cada una de las diferentes cuentas de mayor según el catálogo de cuentas.

- e) **Cédula de Descriptivas o de Detalle:** La finalidad es describir los saldos de las subcuentas que componen una cuenta de mayor reflejados en una cédula sumaria.
  
- f) **Cédula Analítica o de examen:** Su función es que facilita los análisis, cálculos, verificaciones, arqueos, conciliaciones de saldos y otros procedimientos de auditoría por medio de los cuales tendrá la evidencia que apoyará la opinión del auditor.
  
- g) **Cédulas de ajuste o reclasificaciones:** Es utilizada para ajustes que el Auditor independiente considere necesarios.
  
- h) **Cédulas narrativas:** Es utilizada para describir, comentar ó narrar información acerca de la entidad auditada, así como el desarrollo de puntos del programa de auditoría contemplado en el examen.
  
- i) **Memorándum de actas y otros documentos:** Se plasman las explicaciones y puntos más importantes de actas constitutivas, actas de junta general, actas de junta directiva, contratos, hipotecas.

- j) **Cartas de Confirmación:** Contiene información requerida por la Auditoría Externa Fiscal, directamente de personas ajenas e independientes de la empresa sujeta a examen.
  
- k) **Certificaciones extendidas por la entidad examinada:** Son las informaciones proporcionadas por la empresa que se examina en forma escrita sobre demandas, litigios, contingencias, notificaciones por parte del ente fiscalizados y cualquier otro asunto que el auditor externo fiscal considere de efecto significativo.
  
- l) **Cédulas de notas:** Aquí se describen las observaciones y comentarios relacionados con cada una de las áreas revisadas durante el desarrollo del examen.
  
- m) **Cédulas de marcas:** Sirven para indicar el tipo de procedimiento que ha sido empleado en los datos que contienen las hojas de trabajo.
  
- n) **Carta de Salvaguarda o Representación:** Es la que obtiene el Contador Público Independiente del cliente, en la cual se describen las situaciones consideradas como irregularidades o que vayan en contra de la ética del profesional y sean previamente expuestas a la gerencia de la empresa en revisión, sin ser acatadas por ésta. El objetivo es protegerse de malos entendidos, relativos a su responsabilidad.

### 3.3.3.5 Referenciación de los papeles de trabajo

Para una mejor comprensión y coordinación de los papeles de trabajo (para desarrollar programa sustantivo), se hace necesario utilizar la técnica de la referencia, para identificar cada papel de trabajo por medio de códigos que pueden ser letras, números o una combinación de ambos (Alfanumérico), no obstante los papeles de trabajo evaluadores de requisitos formales se recomienda referenciarse para efectos de propuesta iniciando con IR<sub>1</sub>. Asimismo dicho programa deberá ser desarrollado antes del programa sustantivo.

El método alfanumérico para referenciar el programa sustantivo consiste en asignar a los papeles de trabajo una letra o un número correlativo, por lo general las letras que se utilizan son:

Para vaciar la información contenida en los Estados Financieros, se requiere de una cédula de 14 columnas, a la cual llamaremos Hoja de Trabajo (H-T)

Una sola letra separada a cada grupo principal de las cuentas de activo, por ejemplo:

Efectivo	A
Cuentas por Cobrar	B
Inventarios	C
Propiedad, planta y equipo	D
Inversiones	E
Otros Activos	F

Letras dobles separadas para cada grupo principal de las cuentas de pasivo y capital contable, por ejemplo:

Pasivos a Corto Plazo	AA
Pasivos a largo Plazo	BB
Otros Pasivos	CC
Patrimonio	DD

Y finalmente para las cuentas de resultado son principales, lo que indica que serán hojas de trabajo y siguientes, por ejemplo:

Costo de Venta	X-1
Gastos de Operación	X-2
Ingresos	Y-1

Hay que tomar en cuenta que aunque éstas sean utilizadas convencionalmente en la auditoría financiera, pueden ser usadas dentro de la práctica de la auditoría fiscal, generalmente en la auditoría fiscal las áreas que se evalúan en su mayor parte y las cuales los programas hacen referencian son las cuentas de Ingresos, Costos y Gastos.

### **3.3.3.6 Marcas de Auditoría**

Las marcas de auditoría son símbolos convencionales usados por el auditor, para indicar la naturaleza y el alcance de los procedimientos aplicados en circunstancias específicas,

y si se usan adecuadamente facilitan la revisión de los papeles de trabajo. Las marcas deben ser uniformes, simples, distinguibles y claras, de manera que el auditor pueda rápidamente escribirlas y sean fácilmente identificadas por el supervisor. A manera de ejemplo se presentan algunas marcas de auditoría, aunque éstas como ya se mencionó su estandarización depende del enfoque ó políticas de la firma de auditoría.

Marca	Significado
H	Obtenido de Balanza de Comprobación al xx/xx/01
Ò	Saldo confirmado con terceros
φ	Cotejado físicamente con documentos
^	Sumatoria verificada aritméticamente
Υ	Valores tomados de declaraciones de IVA

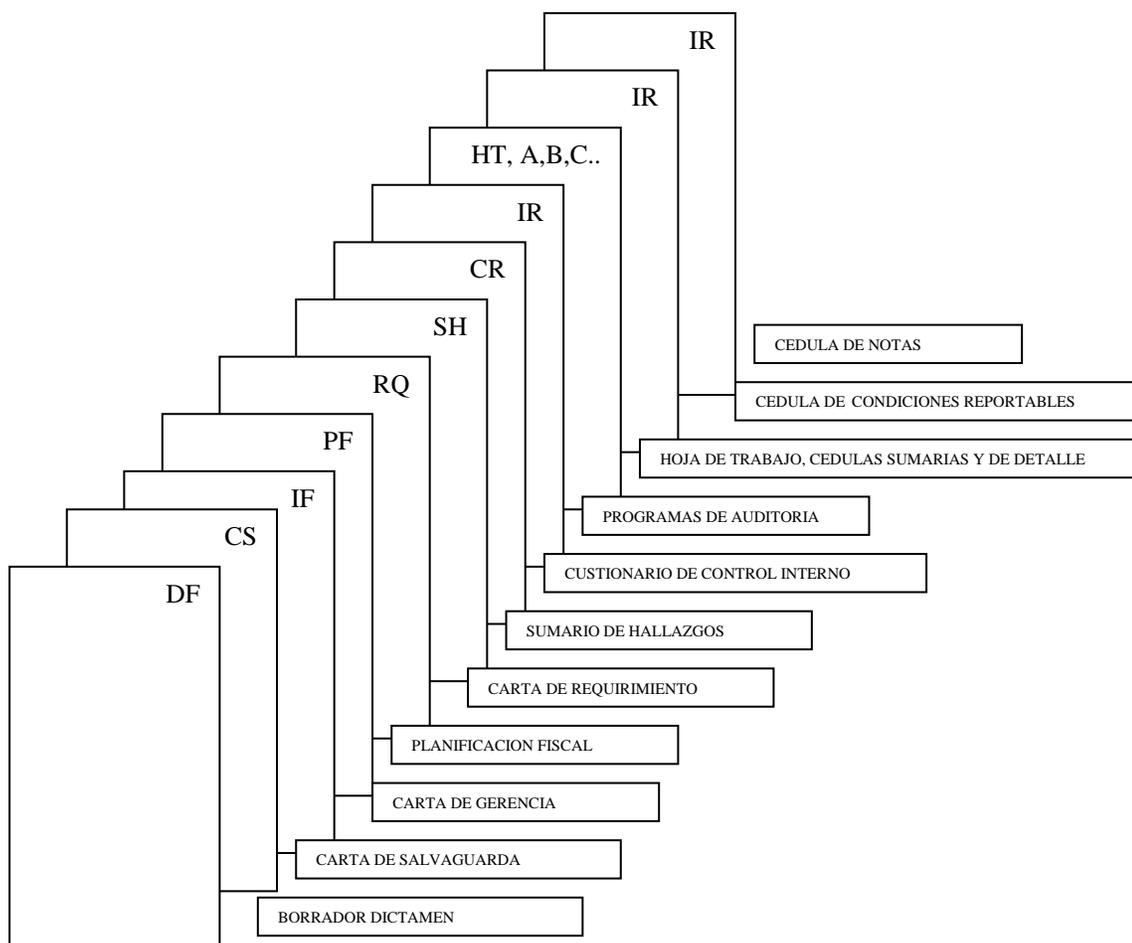
### **3.3.3.7 Notas en los papeles de trabajo**

Es una explicación a situaciones relevantes que deben de quedar claras, se expone en forma breve una situación significativa que debe conocerse detallada y que puede afectar en algún momento la revisión y/o la información declarada en la empresa, las cuales servirán para formular la Carta de Gerencia al cliente, sobre los hallazgos o condiciones encontradas.

### 3.3.3.8 Manejo y ordenamiento de los papeles de trabajo

Es responsabilidad del auditor, el manejo del archivo de los papeles de trabajo durante el desarrollo de la auditoría, la responsabilidad del supervisor, es velar que el auditor cumpla con los procedimientos establecidos, para el manejo de archivo de los papeles de trabajo. Para el ordenamiento del archivo, se sugiere ordenarlas de acuerdo al índice o referencia establecida para cada área o cuenta examinada.

A continuación se ilustra el ordenamiento de papeles de trabajo fiscales:



### **3.3.3.9 El uso de la Carta de Gerencia**

Es utilizada por el auditor al momento de finalizar el examen fiscal, ya sea como resultado de visitas recurrentes o interinas contratadas con el cliente, así como también al finalizar el examen del ejercicio fiscal, la cual su contenido detalla los hallazgos y condiciones reportables las cuales pueden ser discutidas con la gerencia para su posterior seguimiento y subsanarlas antes que el auditor emita una opinión sobre el cumplimiento fiscal.

El objetivo de la elaboración, emisión y entrega de la carta de gerencia es el siguiente:

- Identificación de los puntos débiles de control interno y propuestas de mejora
- Proposición de ajustes contables, así como el de recomendaciones para subsanar incumplimientos fiscales y de otras actuaciones de emprender por los responsables de la entidad.
- Comunicación del riesgo fiscal contraído.

### 3.4 Dictamen e informe fiscal

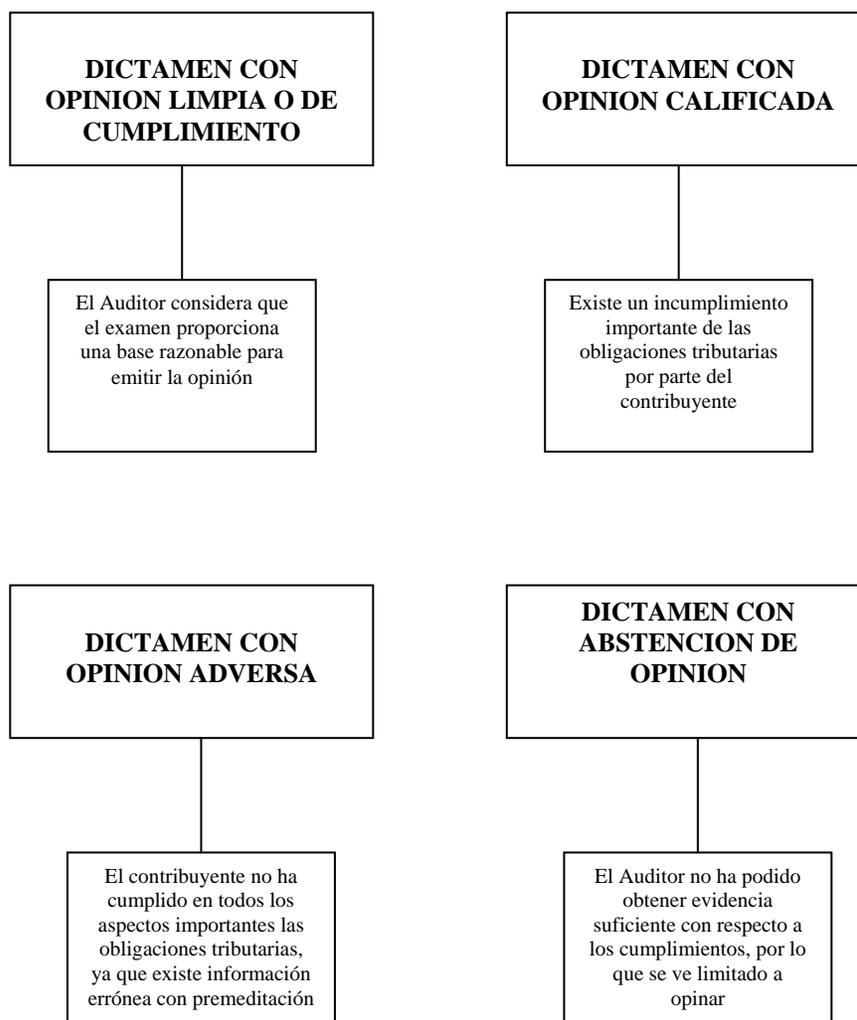


Ilustración No. 6. Dictamen de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría Y Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias

En la ilustración anterior se muestran los diferentes tipos de opinión que el Profesional Contable utiliza para dictaminar fiscalmente, de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría y Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. El Profesional al momento de emitir su opinión deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la

evidencia de auditoría obtenida, como base para expresar su opinión, así como evaluar y considerar la situación de cumplimiento formal y sustantivo del contribuyente, tomando en cuenta la importancia relativa de algún incumplimiento, lo que conlleva al auditor ha utilizar su criterio profesional al momento de emitir su opinión, la cual variara según los siguientes criterios:

a) Dictamen con opinión limpia o de cumplimiento:

Esta opinión es emitida por el auditor al momento de concluir que el contribuyente ha cumplido razonablemente los tributos fiscales examinados o si ha existido incumplimiento y este ha sido subsanado por el contribuyente luego de ser revisado el borrador del informe, por lo que el auditor decide emitir la opinión limpia o de cumplimiento.

b) Opinión calificada:

Es cuando el auditor no puede emitir una opinión limpia ya que existe un incumplimiento, ya sea este formal o sustantivo a alguna ley aplicable, lo cual puede ser subsanado por el contribuyente luego de ser revisado el borrador del informe cambiando ésta a opinión limpia.

c) Dictamen de opinión adversa:

El profesional da su opinión adversa, expresando un desacuerdo importante y omnipresente en la información suministrada por el contribuyente, ya sea por

políticas, métodos o practicas seleccionadas y emanadas de la administración, en las cuales el auditor esta en desacuerdo.

d) Dictamen con abstención de opinión:

Es cuando existen faltas de certeza para opinar lo que da efecto a una limitación en el alcance del trabajo a realizar y el auditor no ha podido obtener la evidencia suficiente y competente para emitir su opinión. Por ejemplo, no haber presenciado el conteo físico del inventario, no haber confirmado estados de cuenta, saldos o información de terceros para el uso del examen de auditoría, lo cual es revelado en el párrafo de opinión.

A continuación se detalla formato de los diferentes tipos de Dictamen emitidos por el auditor:

1. Un encabezado que incluya las palabras "Dictamen del Auditor Independiente para Propósitos Fiscales"
2. Identificación de los cumplimientos examinados, incluyendo el período examinado, y la responsabilidad asumida.
3. Una declaración de que los cumplimientos son la responsabilidad del contribuyente.
4. Una declaración de que la responsabilidad del profesional es expresar una opinión sobre el cumplimiento del contribuyente basado en su examen.
5. Una declaración de que el examen fue conducido de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas en El Salvador y la norma para auditoría de

cumplimiento de obligaciones tributarias, promulgada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y que concluyó el examen en pruebas selectivas de la evidencia sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente, y el desarrollo de otros procedimientos considerados necesarios en las circunstancias.

6. Una declaración que el profesional considera que su examen proporciona una base razonable para emitir su opinión.
7. Una declaración de que el examen no proporciona una determinación legal de cumplimientos.
8. Una declaración sobre si, en su opinión, el contribuyente cumplió en todos los aspectos importantes con las obligaciones tributarias sustantivas y formales.
9. Una declaración de que el uso del informe se circunscribe a las partes especificadas.
10. El nombre, la firma y sello del profesional independiente.
11. La fecha del informe

#### **3.4.1 Formato sugerido de dictamen fiscal**

Un formato de dictamen fiscal estándar a ser utilizado por el profesional cuando expresa su opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de un contribuyente obligado a dictaminarse se presenta a continuación:

## **DICTAMEN DEL AUDITOR FISCAL**

### **(Párrafo de introducción)**

Hemos examinado el cumplimiento por parte de ( Nombre del contribuyente con número de identificación tributaria) con las obligaciones tributarias contenidas en la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ley de Impuesto sobre la Renta, Código Tributario y sus respectivos Reglamentos, por el ejercicio impositivo terminado el 31 de diciembre de 2xxx.

La presentación razonable del balance general adjunto de ( Nombre del contribuyente) al 31 de diciembre de 2xxx, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo por año que terminó en esa fecha, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en El Salvador, incluyendo los anexos 1 al 6 ( Los que sean necesarios) que se acompañan, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes indicadas son responsabilidad de expresar una opinión sobre el cumplimiento por parte de (Nombre del contribuyente) basados en nuestro examen.

### **(Párrafo de alcance)**

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en El Salvador y Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitida por el Consejo de la Profesión de la Contaduría Pública y auditoría. Por consiguiente, incluyó el examen sobre la base de pruebas selectivas de la evidencia que respalda el cumplimiento por parte de (Nombre del contribuyente) con dichas

obligaciones tributarias. Además, efectuamos aquellos otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para emitir nuestra opinión. Nuestro examen no proporciona una determinación legal sobre el cumplimiento de (Nombre del contribuyente) con las obligaciones tributarias específicas.

#### **(Párrafo de Opinión)**

En nuestra opinión (Nombre del contribuyente) cumplió , en todos los aspectos importantes, con las obligaciones tributarias referidas en el primer párrafo, por el año terminado al 31 de diciembre de 2xxx.

Este informe es solo para información de la Administración Tributaria y (Nombre del Contribuyente), y no puede ser utilizado para otros propósitos.

Nombre, firma y sello del auditor fiscal

Fecha

#### **3.4.2 Modificación del dictamen**

El profesional debe modificar el dictamen estándar si existe cualesquiera de las siguientes condiciones:

- a) Existe incumplimiento importante de obligaciones tributarias.
- b) Hay alguna restricción del alcance del trabajo.

- c) El auditor fiscal como parte de su dictamen, decide hacer referencia al informe de profesionales en materia tributaria y otras materias relacionadas con la actividad del contribuyente.

Asimismo la Norma establece los tipos de opinión los cuales se incluyen los siguientes:

- a) Dictamen e informe fiscal con opinión de cumplimiento
- b) Dictamen e informe fiscal con opinión Calificada
- c) Dictamen e informe fiscal con opinión Adversa
- d) Dictamen e informe fiscal con Abstención de opinión

#### **3.4.2.1 Incumplimiento importante**

Cuando el examen de cumplimiento de obligaciones tributarias de un contribuyente revela incumplimiento, y el profesional estima que esto tiene un efecto importante sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, el dictamen debe ser modificado y el auditor fiscal debe expresar su opinión sobre el incumplimiento.

El siguiente es un modelo de dictamen modificado que el profesional puede utilizar cuando se considere que una opinión calificada es apropiada:

### **DICTAMEN DEL AUDITOR FISCAL**

#### **(Párrafo de introducción)**

Este párrafo es igual al sugerido en el dictamen estándar

**(Párrafo normal del alcance)**

Este párrafo es igual al sugerido en el dictamen estándar.

**(Párrafo explicativo de incumplimiento)**

En nuestra opinión, excepto por el caso importante de incumplimiento descrito en el tercer párrafo, ( Nombre del Contribuyente) cumplió, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones tributarias referidas en primer párrafo, por el (ejercicio impositivo) terminado(fecha).

Este informe es solo para información de la Administración Tributaria y (Nombre del contribuyente), y no puede ser utilizado para otros propósitos.

Nombre, firma y sello del auditor fiscal

Fecha

**3.4.2.2 Modelo de Dictamen con Opinión Adversa**

Presentamos un modelo de dictamen modificado que el profesional debe utilizar cuando considere que una opinión adversa es apropiada en las circunstancias

**DICTAMEN DEL AUDITOR FISCAL**

**(Párrafo de introducción)**

Este párrafo es igual al sugerido en el dictamen estándar

**(Párrafo normal del alcance)**

Este párrafo es igual al sugerido en el dictamen estándar.

### **(Párrafo explicativo de incumplimiento)**

En nuestra opinión, debido al efecto de las situaciones de incumplimientos descritas en el tercer párrafo, ( Nombre del Contribuyente) no ha cumplido, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones tributarias referidas en primer párrafo, por el (ejercicio impositivo) terminado(fecha).

Este informe es solo para información de la Administración Tributaria y (Nombre del contribuyente), y no puede ser utilizado para otros propósitos.

Nombre, firma y sello del auditor fiscal

Fecha

### **3.4.2.3 Casos de Abstención de Opinión**

Cuando el efecto de una limitación en el alcance del trabajo a realizar, es de tal relevancia, y el auditor fiscal no ha podido obtener suficiente evidencia con respecto a los cumplimientos tributarios a cargo del contribuyente, y consecuentemente se ve limitado para expresar una opinión, debería abstenerse de emitir su opinión y deberá informarlo a la Administración Tributaria.

### **3.4.3 La Carta de Salvaguarda**

En el trabajo de auditoria fiscal el auditor debe obtener confirmaciones por escrito del contribuyente o de un miembro de su personal de alto nivel jerárquico en el cual se debe reconocer la responsabilidad del contribuyente del cumplimiento de las obligaciones

tributarias, responsabilidad del contribuyente sobre el establecimiento y mantenimiento de la estructura de control interno efectivo, en fin se debe plasmar declaraciones en las cuales el auditor resguarda su trabajo bajo responsabilidades tanto del contribuyente como del auditor.

### **3.5 Eventos Subsecuentes**

La consideración de eventos subsecuentes en un examen del cumplimiento de obligaciones tributarias es similar la consideración del auditor, de eventos subsecuentes en la auditoría de estados financieros.

El auditor fiscal debe considerar información acerca de dichos eventos que llamen su atención después de finalizado el período al que se refiere, dichos eventos se pueden identificar de la siguiente manera:

- a) Los que proporcionan evidencia adicional de las condiciones que existían al final del período.
- b) Los que son indicativos de condiciones que surgieron subsecuentemente al final del período.

El auditor fiscal deberá aplicar procedimientos de auditoría para evaluar eventos subsecuentes , tales como la revisión de:

- Informes de auditoría interna emitidos durante el período subsecuente relacionado con el período auditado.
- Informes de auditoría externa que identifiquen incumplimientos durante el período auditado.

- Informes de entidades reguladoras sobre incumplimientos por parte del contribuyente, y que afecten el período auditado.
- Información acerca de incumplimientos por parte del contribuyente, obtenida a través de otros trabajos profesionales para ese contribuyente, que hayan sido subsanados antes de la fecha de emisión del dictamen..

## **CAPITULO IV**

### **4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **4.1 CONCLUSIONES**

- 1- En la actualidad el profesional no le está dando importancia a las valoraciones previas antes de asumir el compromiso de prestar el servicio de auditoría fiscal, lo que conlleva a no realizar una adecuada planeación fiscal, ya que como se puede observar no cuenta con instrumentos, asimismo existe falta de voluntad por parte del profesional al no realizar dichas valoraciones previas.
  
- 2- La Auditoría Fiscal por ser una nueva línea de servicio prestada por las firmas de auditoría a las empresas que cumplen con la condición establecida en el Código Tributario, la mayoría de éstas no realizaron una adecuada planeación, motivo por el cual en la investigación se determinó que las firmas incurrieron en altos costos, al no realizar valorización del riesgo lo que provoco atraso en la elaboración y presentación del Dictamen e Informe Fiscal.
  
- 3- Debe dársele más énfasis a la planeación en cuanto a la determinación de áreas críticas que requieren procedimientos más amplios, ya que muchas firmas con representación internacional su enfoque no está acorde a la realidad, lo cual tiende a confundir el equipo técnico que ejecuta la auditoría.

- 4- Al momento de dictaminar fiscalmente, muchas firmas de auditoría no consideraron la Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias para emitir la opinión, ya que se retomó únicamente el Código Tributario y la Guía de Orientación del Dictamen e Informe Fiscal, las cuales no son normativa técnica
5. No corresponde a la Administración Tributaria dar lineamientos de trabajo a seguir en una auditoría fiscal, ya que este es un ente encargado de emitir leyes y fiscalizar el cumplimiento tributario y no así el decidir el trabajo a realizar por el profesional contable, observándose que muchas firmas dictaminaron de acuerdo a pronunciamientos emitidos por éste fiscalizador.
6. A consecuencia de constantes cambios en pronunciamientos tributarios por parte del ente fiscalizador el profesional no cuenta con una adecuada actualización en materia tributaria, lo que conlleva a no concluir correctamente.
7. Los papeles de trabajo no los constituyen los anexos exigidos por la Administración Tributaria en el informe fiscal, ya que el auditor es el que considera cuando son suficientes y competentes para soportar su opinión.
8. Se determinó de acuerdo a los resultados de la investigación que la mayoría de firmas de auditoría asociadas realizan auditorías fiscales a la industria textil, por lo que es un servicio demandado que requiere que el auditor utilice criterio tributario

profesional y además que cuente con un documento que le proporcione una guía de técnicas y procedimientos para la ejecución de este tipo de auditoría.

9. La carrera de Contaduría Pública, no cuenta en sus programas en materia de auditoría, el tema de la Auditoría Fiscal, el cual debe ser diferenciado de la Auditoría de Estados Financieros, por su naturaleza y procedimientos aplicables.

#### **4.2 RECOMENDACIONES**

- 1- El profesional debe contar con instrumentos que le permitan efectuar valoraciones previas para medir el riesgo al que puede exponerse la firma de auditoría, evaluando si asume o no dicho compromiso.
- 2- Las firmas asociadas deben efectuar valoraciones del riesgo en la auditoría, así como también definir políticas para la adecuada planeación, que les permita presupuestar costos y tiempo empleado en este tipo de auditoría.
- 3- Las firmas con representación internacional deben adaptar su enfoque técnico de auditoría de acuerdo a la exigencia tributaria, la cual requiere de una planeación adecuada a la naturaleza de cada empresa.

- 4- Se debe dictaminar fiscalmente de acuerdo a la Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, ya que estas proporciona lineamientos y procedimientos técnicos de trabajo en una auditoría, contemplando diferentes tipos de opinión para la calificación de la misma.
- 5- Las firmas de auditoría deben dictaminar de acuerdo a la Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, ya que esta involucra el desarrollo de una estrategia global en la realización de una auditoría fiscal (en base a normativa técnica.)
- 6- El profesional contable debe mantener constante comunicación con colegas, así como afiliarse a gremios de profesionales del área, manteniendo una actualización en normativa técnica y fiscal.
- 7- El auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría, por lo que los despachos deben preparar los diferentes archivos tales como: Archivo Legal Tributario, Archivo Permanente y Archivo Corriente o de Trabajo.
- 8- Que el profesional contable utilice esta guía de técnicas y procedimientos para realizar una excelente revisión de cumplimiento fiscal y sustantivo proporcionando algunos criterios que debe aplicar para la ejecución de la misma, ya que si se realiza

en forma adecuada se pueden alcanzar niveles óptimos en los resultados de la revisión.

- 9- Las Universidades deben incluir en sus programas de auditoria lo referente a la parte fiscal, ya que es un servicio en la actualidad prestado por el profesional por lo que éste debe contar con conocimientos teóricos-prácticos.

## BIBLIOGRAFIA

- ALAS SANDOVAL, Roberto Efraín. Desarrollo de la Industria Textil en El Salvador. T/330/A316d (18010034)
  
- ALVARADO FLORES, Roberto Carlos. “Guía de procedimientos para el desarrollo de la auditoría de Gestión en las empresas industriales de El Salvador, Enfoque auditoría interna. T 657, A472gu Universidad de El Salvador.
  
- ARENAS, Pablo. Metodología de la Auditoría Fiscal, Universidad de Jaen. Documento de Internet
  
- CÓDIGO TRIBUTARIO, Decreto Legislativo 230 de fecha 14 de diciembre de 2000
  
- CORPORACION DE CONTADORES DE EL SALVADOR, “Norma para Auditoría de Cumplimiento de obligaciones tributarias” vigentes a partir del 27 de junio de 2002.
  
- E. MENDEZ, CARLOS. Metodología, Diseño y Desarrollo del proceso de Investigación. Tercera Edición, Editorial Solano Arévalo. El Salvador, C.A.

- GORDON B., Davis. “Principios de procedimientos de datos”. 1º Edición octubre 1983, Editorial Trillas S.A. de C.V. México D.F.
  
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. “Normas Internacionales de Auditoría” IFAC.
  
- LOPEZ CRUZ, Fernando. Guía para la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal en SIPRED, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. Federación de colegios de profesionistas.
  
- LUNA BLANCO, Yanel. Manual de Auditoría y de Revisoría Fiscal, Editora Roesga Nueva Edición.
  
- MARROQUÍN, Víctor Rene. Sugerencias para elaborar trabajos de investigación en Ciencias Económicas.  
México, D.F., Octava edición, julio 1999
  
- PEÑA BERMUDEZ, Jesús María. Control, Auditoría y Revisión Fiscal. Ecoe Ediciones Bogotá, D.C. – Colombia
  
-

- PEREZ NAVARRO, Irma Corina. “Guía sobre técnicas y procedimientos de auditoría fiscal, en el área farmacéutica de San Salvador”. Tesis de la Universidad Politécnica de El Salvador.
  
- ROBERTO HERNANDEZ, Sampieri. “Metodología de la Investigación”, Segunda Edición Mc Graw Hill Interame

# ANEXOS

## CASO PRACTICO

El presente caso práctico está enfocado para efectos del tema de investigación en la Industria Textil el cual ha sido desarrollado de acuerdo a los elementos más importantes considerados en la propuesta (Capítulo III), asimismo se han elaborado papeles de trabajo de acuerdo al programa formal propuesto, así como la elaboración de papeles de trabajo desarrollados en base a las áreas críticas determinadas en el memorándum de planeación fiscal.

A continuación se presenta detalle del contenido del caso práctico desarrollado:

Anexo “A”, Cuestionario para evaluar el perfil de la persona que realiza auditorías fiscales

Anexo “B”, Carta oferta de Servicios de Auditoría

Anexo “C”, Carta de Salvaguarda

Anexo “D”, Cuestionario de control interno fiscal con enfoque tributario

Anexo “E”, Memorándum de planeación fiscal

Anexo “F”, Programa de Auditoría Fiscal (Formal y Sustantivo)

Anexo “G”, Papeles de trabajo de cumplimiento formal

Anexo “H”, Papeles de trabajo de cumplimiento sustantivo

Anexo “I”, Dictamen e Informe Fiscal y sus respectivos anexos

Anexo “J”, Cuestionario de la investigación de campo.

Para activar los anexos se debe de presionar doble Clic



Anexo "A"



Anexo "B"



Anexo "C"



Anexo "D"



Anexo "E"



Anexo "F"



Anexo "G"



Anexo "G" IR29



ANEXO "G" IR31



ANEXO "G" IR34



ANEXO "G" IR38.



ANEXO "G" IR43



ANEXO "G" IR46



ANEXO "H"

  
ANEXO "I"

  
ANEXO "I" ESTADÍSTICA  
FINANCIEROS

  
ANEXO "I" NOTAS  
LOS E.F.

  
ANEXO "I"  
FORMULARIOS FIS

  
ANEXO J