

88-0011232

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA



NORMAS Y PROCEDIMIENTOS EN LA  
AUDITORIA FISCAL DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR

Tesis presentada por

OPHER AMADO MELARA MENDEZ

Para optar al grado de

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

JUNIO 1988



SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTRO AMERICA

T  
336.24  
M 517<sub>n</sub>

}  
UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR



HONORABLES AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Lic. Luis Argueta Antillón  
RECTOR

Ing. René Mauricio Mejía Méndez  
SECRETARIO GENERAL

Lic. María Hortensia Dueñas de García  
DECANO

Lic. Santos Saturnino Serpas  
SECRETARIO

TRIBUNAL EXAMINADOR:

Presidente : Lic. José Félix Larín  
Primer Vocal : Lic. Juan Benjamín Calles  
Segundo Vocal : Lic. Víctor Manuel Lazo Flores

# DEDICATORIA

A Nuestra Patria:  
Por la PAZ con justicia

A Mis Padres:  
Julia Méndez de Melara y Manuel Melara  
Con amor y eterna gratitud

A mi Esposa e Hijos:  
Elena Martínez, Julia Odely, Ludice Amada,  
Einar Manuel y Opher Danilo  
Quienes me dieron comprensión y apoyo moral en  
el transcurso de mis estudios.  
Con amor

A mis Hermanos:  
José Efraín, Aminta Isabel, Blanca Ena  
y Virgelina del Carmen  
Con fraternal amor.

Opher Amado Melara Méndez

## AGRADECIMIENTO ESPECIAL

Gracias. Muchas Gracias ...

Permitame decirles que encuentro muy marginal sólo decirles gracias, cuando existe una amplia magnitud de reconocimiento no valuado, pero, con el deseo de patentizar mi agradecimiento a quienes con nivel profesional, tuvieron a bien brindar con juicio razonado sus apreciables experiencias.

Estoy seguro que si el tema hubiese sido "El logro de la Faz en nuestro país", con la dedicación y su ánimo puesto en función de colaboración y consejo, con ese grado de equivalencia, ya se tuviese una paz sustantivamente efectiva.

Valgan estas líneas como una reiteración de gratitud, por la colaboración que los compañeros CPC. Pedro Romeo Bonilla y el Lic. Victor Manuel Lazo F. me concedieron en el presente trabajo.

Opher Amado Melara Méndez

## PROLOGO

La Auditoría Fiscal en la Administración Tributaria juega un papel importante y puede ser enfocado desde varios criterios, todos ellos de por sí importantes, máxime en estos momentos de crisis que atraviesa el país y en donde se evidencian con mayor intensidad los problemas, los que son de necesidad resolverlos.

El convenio social que el Estado contrae de satisfacer las necesidades, que cada vez son en mayor número, en razón directa se multiplican las funciones que deben efectuar las entidades públicas, con el objeto de satisfacer cada una de esas exigencias.

Para cumplir con la prestación de los servicios, el Estado requiere recursos financieros, cuya obtención es indispensable, para remunerar los factores que utiliza en la prestación de servicios y adquisición de bienes.

Los gastos y la inversión son los componentes del Egreso Nacional, y éstos, así como los Ingresos también son de la esfera de la política Fiscal, que tiene implícito su impacto en el desarrollo económico y social del país.

En la medida que el Estado asume la responsabilidad, en el desempeño de su deber de proporcionar la infraestructura y servicios. (camino, puentes, edificios, energía, comunicaciones, educación, regulaciones económica, operatividad de las instituciones de derecho público, etc.) en esa medida tiene que desarrollar y tecnificar las funciones a todo nivel; correspondiendo este estudio al avance de las funciones del Sistema Tributario, en el área de la Auditoría Fiscal a fin de que pueda contribuir a la política fiscal por afectar en lo correspondiente las variables del Ingreso Nacional.

La Administración tributaria en consecuencia tiene entre uno de sus objetivos, la fiscalización; comprendiéndose que ésta deberá tener la eficiencia requerida, razón que señala la tarea de determinar el alcance de la fiscalización, es de que garantice el mínimo costo, el cumplimiento correcto del contribuyente, que sea esta

compatible con los intereses fiscales, sin llegar a los extremos de la auditoría superficial, donde se pierde el propósito o con un alcance extenso, en donde el costo sea negativo; esto lleva a la reflexión de que lo conveniente es la práctica de la fiscalización técnica.

En ese sentido, el presente estudio contempla la Hipótesis de Trabajo, de que la obtención de la Evidencia Probatoria determina la eficiencia de la Auditoría Fiscal, y ésta se alcanza por medio del cumplimiento de las Normas y Procedimientos de Auditoría.

La deficiencia en el control administrativo, es una vértebra de la corrupción y una hija directa es la Auditoría Fiscal, ya que por generación espontánea invita a la evasión y al fraude. En tal razón se estudia la técnica que conduzca y posibilite atenuarla.

Considerando que en el país no existe suficiente bibliografía especializada de la auditoría fiscal, se ha elaborado el presente trabajo para profundizar en el aspecto técnico, como un aporte en la materia.

La conducta histórica ha demostrado que este problema de la Auditoría Fiscal, no es coyuntural, sino que es un problema perenne y de impacto social; al respecto y para que desde inicio se tenga la idea paramétrica, se define que:

La Auditoría Fiscal debería tener como misión comprobar en base a las Normas de Auditoría, que las operaciones del contribuyente estén aplicadas en la contabilidad y si se ajusta lo declarado a la normativa tributaria en cuanto a la calificación de los hechos que en ella se reflejan.

Para la práctica idónea es necesaria la profesionalidad de quien la ejecuta, en base a ese fin y con el propósito expuesto, se plantean en resumen los capítulos del presente trabajo.

Capítulo I. Contiene la situación y justificación problemática, los objetivos y delimitaciones para el desarrollo del estudio, los sistemas de hipótesis y variables de la investigación, breve historia del tributo y la legislación de la Dirección General de Contribuciones Directas, así como el marco teórico conceptual sobre la auditoría fiscal, en su carácter particular.

Capítulo II. Comprende el Diagnóstico Normativo de una Auditoría Fiscal, en cuanto a las Normas Personales, señalando los requisitos mínimos a observar en carácter de obligatoriedad para el auditor fiscal, de los Atributos Personales, Actitud Mental y Diligencia Profesional en convergencia con las disposiciones legales tributarias; y lo referente a las Normas de la Ejecución del Trabajo, de la Planeación, Estudio y Evaluación del Control Interno, y la obtención de la Evidencia Probatoria, para alcanzar suficiente y competente información que valide el juicio expresado en el Dictamen o Informe Fiscal.

Capítulo III. En este capítulo se expone un Manual de Normas y Procedimientos de Auditoría Fiscal, en donde se presentan la técnica y los procedimientos desde el Estudio Inicial a la Elaboración del Dictamen o Informe Fiscal, tomando en consideración cada paso a seguir.

Capítulo IV. Su contenido plantea el proceso, análisis y evaluación de los resultados de la Investigación de Campo, sobre la aplicación de las Normas Personales y Normas de la Ejecución del Trabajo por el Auditor Fiscal, determinando la situación del estudio respecto a la Hipótesis de Trabajo.

Capítulo V. Contempla los resultados del estudio, que permiten establecer las conclusiones pertinentes de la situación en la práctica actual de la Auditoría Fiscal, y se hacen las recomendaciones procedentes que se estiman válidas.

Será de satisfacción conocer el resultado de que el esfuerzo puesto en la elaboración de este trabajo sea de utilidad para la Dirección General de Contribuciones Directas, en general para la profesión y estudiosos de la Contaduría Pública y en particular para el Auditor Fiscal.

I N D I C E

CAPITULO	I	1
1.	SITUACION PROBLEMÁTICA	2
2.	JUSTIFICACION DEL ESTUDIO	3
3.	OBJETIVOS DEL ESTUDIO	5
	3.1 OBJETIVO GENERAL	5
	3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS	5
4	SISTEMA DE HIPOTESIS Y DEFINICION DE VARIABLES.	5
	4.1 HIPOTESIS.	5
	4.1.2 HIPOTESIS DEDUCIDAS.	5
	4.2 SISTEMA DE VARIABLE	6
	4.2.1 VARIABLE INDEPENDIENTE	6
	4.2.2 VARIABLE DEPENDIENTE.	6
5	DELIMITACIONES DEL TEMA.	6
6	MARCO TEORICO.	7
	6.1 ANTECEDENTES.	7
	6.1.1. HISTORICO.	8
	6.1.2 LA LEGISLACION.	8
	6.1.3 DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS.	12
	6.1.4 DE LA FISCALIZACION	15
	6.2 MARCO TEORICO	16
CAPITULO	II	19
DIAGNOSTICO	NORMATIVO DE UNA AUDITORIA FISCAL	19
1	DE LAS NORMAS.	20
	1.1 NORMAS DE AUDITORIA.	20
	1.2 CARACTERISTICAS GENERALES.	24
2	CARACTERISTICAS Y CONDICIONES DEL AUDITOR FISCAL.	25
	2.1 CARACTERISTICAS.	25
	2.1.1 OBJETIVO.	25
	2.1.2 REQUERIMIENTOS TECNICOS.	27
	2.1.3 CAPACIDAD PROFESIONAL.	29
	2.2 CARACTERISTICAS PERSONALES.	30



	2.2.1.	CUALIDADES PERSONALES. . . . .	30
	2.2.2	RESPONSABILIDAD PERSONAL. . . . .	33
	2.2.3	INDEPENDENCIA DE CRITERIO . . . . .	35
2.3		CONDICION LEGAL. . . . .	37
	2.3.1	RESPONSABILIDAD LEGAL. . . . .	37
	2.3.2	SECRETO PROFESIONAL. . . . .	38
	2.3.3	OPINION PROFESIONAL. . . . .	39
2.4		CONDICION PUBLICA. . . . .	41
	2.4.1	ETICA PROFESIONAL. . . . .	41
	2.4.2	JUICIO VALIDO. . . . .	42
	2.4.3	CONFIANZA PUBLICA. . . . .	43
	2.4.4	IMPORTANCIA SOCIAL. . . . .	45
3		DE LA EJECUCION DEL TRABAJO. . . . .	46
	3.1	OBJETIVO GENERAL. . . . .	46
	3.2	PLANEACION. . . . .	48
		3.2.1 OBJETIVO. . . . .	48
		3.2.2 CARACTERISTICAS DE LA PLANEACION. . .	49
		3.2.3 ASPECTOS DE LA PLANEACION. . . . .	50
	3.3	CONTROL INTERNO. . . . .	51
		3.3.1 OBJETIVO. . . . .	51
		3.3.2 ESTUDIO Y EVALUACION . . . . .	52
		3.3.3 ALCANCE Y SEGURIDAD RAZONABLE . . . .	53
	3.4	EVIDENCIA PROBATORIA . . . . .	55
		3.4.1 OBJETIVO . . . . .	55
		3.4.2 COMPETENCIA Y SUFICIENCIA . . . . .	57
		3.4.3 ELEMENTOS DE JUICIO . . . . .	58
		3.4.4 SUSTENTACION LEGAL . . . . .	59
CAPITULO		III . . . . .	62
		MANUAL DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FISCAL . . . .	62
1		MANUAL DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FISCAL. .	63
	1.1	INTRODUCCION. . . . .	63

1.2	OBJETIVOS. . . . .	64
1.3	ALCANCE. . . . .	64
2	ESTUDIO INICIAL DE LA AUDITORIA. . . . .	64
2.1	ESTUDIO DEL EXPEDIENTE. . . . .	65
2.1.1	ASPECTOS GENERALES. . . . .	65
1-	Nombramiento y Expediente . . . . .	65
2-	Base para la Computación .. . . .	73
3-	Fiscalización de Ejercicios Ant.. . .	73
4-	Naturaleza de la Actividad . . . . .	73
5-	Capitalización o Distribución de Utilidades . . . . .	73
6-	Hechos Relevantes . . . . .	73
7-	Solicitud de Información . . . . .	74
2.1.2	ASPECTOS GENERALES JURIDICOS . . . . .	77
1-	Estructura Jurídica . . . . .	78
2-	Modificaciones . . . . .	78
3-	Derechos Adquiridos. . . . .	78
4-	Beneficios Fiscales. . . . .	78
5-	Identificación del Representante. . .	78
6-	Notificación. . . . .	79
2.2	ANALISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. . . . .	81
2.2.1	CONDICIONES GENERALES. . . . .	83
1-	Clase de Análisis. . . . .	83
2-	Selección del método. . . . .	83
3-	Condición de los datos. . . . .	83
4-	Formas de Análisis. . . . .	84
2.2.2	METODOS DE ANALISIS VERTICAL. . . . .	84
1-	Método de Reducción a Porcentajes. .	84
2-	Métodos de Razones Simples . . . . .	86
3-	Metodo de Razones Estándar. . . . .	92
4-	Cuadro de Razones. . . . .	94
2.2.3	METODO DE ANALISIS HORIZONTALES. .	95
1-	Método de Aumentos y Disminuciones. .	96
2-	Método de Tendencias. . . . .	99

	2.2.4	AREA CRITICA Y DE IMPORTANCIA POTEN CIALES. . . . .	103
	2.2.5	CUENTAS DE ORDEN. . . . .	104
3		ENTREVISTA. . . . .	107
4		ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO. . . . .	110
	4.1	GENERALIDADES . . . . .	110
	4.2	METODOS DE ESTUDIO Y EVALUACION. . . . .	111
	4.2.1	METODO DE DESCRIPCION NARRATIVA. . . . .	111
	4.2.2	METODO DE FLUJOGRAMA . . . . .	111
	4.2.3	METODO DE CUESTIONARIO. . . . .	112
	4.3	PREPARACION DE CUESTIONARIOS. . . . .	113
	4.4	TIPOS DE CUESTIONARIOS . . . . .	113
	4.5	DE LA EVALUACION . . . . .	114
	4.6	MODELO DE CUESTIONARIOS. . . . .	114
5.		PRUEBAS DE AUDITORIA . . . . .	124
	5.1	GENERALIDADES . . . . .	124
	5.1.1	PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO . . . . .	125
	5.1.2	PRUEBAS SUSTANTIVAS . . . . .	125
	5.2	MUESTRA . . . . .	126
	5.3	MUESTRA A CRITERIO . . . . .	126
	5.4	MUESTRA ESTADISTICA . . . . .	127
	5.4.1	TIPOS DE MUESTREO . . . . .	129
	1.	Muestreo Exploratorio. . . . .	129
	2.	Muestreo de Atributos. . . . .	129
	3.	Muestreo de Variables. . . . .	129
	5.4.2	SELECCION Y CLASES DE MUESTREO . . . . .	129
	1.	Muestreo por Números Aleatorios. . . . .	129
	2.	Muestreo por Intervalos . . . . .	130
	3.	Muestreo Estratificado. . . . .	130
	5.4.3	CONDICIONES DE USO . . . . .	130
	1.	Masividad del Universo . . . . .	130
	2.	Uniformidad del Universo . . . . .	131
	5.5	CONSIDERACIONES . . . . .	131
6		PROGRAMAS . . . . .	131
	6.1	GENERALIDADES . . . . .	131

6.2	OBJETIVO . . . . .	133
6.3	CIMIENTO DEL PROGRAMA . . . . .	134
6.4	CONDICION DEL PROGRAMA COMO PAPEL DE TRABAJO . . . . .	135
6.5	PROCEDIMIENTOS . . . . .	135
7.	PAPELES DE TRABAJO. . . . .	154
7.1	GENERALIDADES . . . . .	154
7.2	FINALIDAD . . . . .	155
7.3	TIPOS DE INFORMACION . . . . .	155
7.4	SEGUN CONTENIDO. . . . .	155
7.5	PREPARACION. . . . .	156
7.6	METODO DE REFERENCIA . . . . .	157
7.7	MARCAS DE AUDITORIA . . . . .	157
7.8	CONCLUSIONES . . . . .	158
7.9	CEDULAS INNECESARIAS. . . . .	158
7.10	CEDULAS DE OBJECIONES. . . . .	158
7.11	ARCHIVO. . . . .	158
7.12	ORGANIZACION. . . . .	159
8	TECNICAS DE AUDITORIA. . . . .	163
8.1	GENERALIDADES. . . . .	163
8.2	ESTUDIO GENERAL. . . . .	163
9	PROCEDIMIENTOS . . . . .	165
9.1	GENERALIDADES . . . . .	165
9.2	OPORTUNIDAD Y OBJETIVOS, NATURALEZA E INVESTIGACION Y FLUCTUACIONES DE LOS PROCEDIMIENTOS ANALITICOS DE REVISION. . . . .	166
9.3	RECOMENDACIONES GENERALES. . . . .	168
9.4	PROCEDIMIENTOS GENERALES. . . . .	169
9.5	PROCEDIMIENTOS TIPICOS. . . . .	169
10.	CONCLUSIONES DEL EXAMEN . . . . .	184
10.1	CONSIDERACIONES . . . . .	184
10.2	ASPECTOS DE IMPORTANCIA. . . . .	185
11	ELABORACION DEL DICTAMEN O INFORME . . . . .	187
11.1	GENERALIDADES . . . . .	187
11.2	DICTAMEN . . . . .	187
11.3	INFORME . . . . .	188

11.4	MODELO DEL DICTAMEN O INFORME . . . . .	188
11.4.1	Dictamen sin Excepciones . . . . .	190
11.4.2	Dictamen con Excepciones . . . . .	191
11.4.3	Informe . . . . .	192
11.5	CUADRO DE GENERALIDADES . . . . .	193
11.6	APLICABILIDAD DE LA OBJECION. . . . .	195
11.7	ESTRUCTURA DE LA PRESENTACION DE OBJECIONES. . . . .	195
11.8	CUADRO RESUMEN DE OBJECIONES . . . . .	200
11.8.1	Cuadro Resumen de Objeciones y Determinación Renta Imponible (Estudio de Auditoría) . . . . .	201
11.8.2	Cuadro Resumen de Objeciones y Determinación Renta Imponible.(Estudio del Recurso de Rectificación) . . . . .	202
11.9	TASACION . . . . .	203
CAPITULO IV	. . . . .	205
INVESTIGACION DE CAMPO	. . . . .	205
1.	OBJETIVO . . . . .	206
2.	METODOLOGIA . . . . .	206
2.1	UNIVERSO DE LA INVESTIGACION . . . . .	206
2.2	METODO . . . . .	206
2.3	INSTRUMENTO . . . . .	206
2.4	CUESTIONARIO . . . . .	206
2.5	TIPO DE PREGUNTAS . . . . .	207
2.6	CONTENIDO DEL CUESTIONARIO . . . . .	207
3.	PROCEDIMIENTO . . . . .	208
3.1	PROCESAMIENTO DE RESULTADOS . . . . .	208
3.2	ESTRUCTURA DE LOS CUADROS . . . . .	208
4.	ANALISIS E INTERPRETACION . . . . .	209

CAPITULO V . . . . .	222
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES . . . . .	222
INTRODUCCION . . . . .	223
1. CONCLUSIONES . . . . .	223
2. RECOMENDACIONES . . . . .	225
<u>A P E N D I C E</u> . . . . .	236
TERMINOS BASICOS . . . . .	277
B I B L I O G R A F I A . . . . .	279

## CAPITULO I

- SITUACION PROBLEMÁTICA
- JUSTIFICACION DEL ESTUDIO
- OBJETIVO DEL ESTUDIO
- SISTEMAS DE HIPOTESIS Y VARIABLES
- DELIMITACION DEL TEMA
- MARCO TEORICO

## 1. SITUACION PROBLEMÁTICA

De las necesidades urgentes del medio tributario, con propiedad se puede señalar la demanda social a la Dirección General de Contribuciones Directas, de la implementación de una razonable y adecuada fiscalización, para el cumplimiento de su fin institucional.

La experiencia a través de varios años, obtenida en esta área ha servido para la comprensión de la problemática.

En esta realidad se configura un cúmulo de deficiencias que provocan resultados negativos para el Estado en su orden institucional.

La acción de derecho ha provocado recelo, crítica, resistencia, lo que motiva al contribuyente a la desconfianza y contraposición al considerar la fiscalización como un detractor de sus finanzas empresariales, y además al encause del equilibrio de acciones, que en no muy pocas veces es coadyuvante al incumplimiento y por consecuencia a la dispersión del deber y de la correcta racionalidad de la obligación tributaria.

En este antiguo y perenne problema de múltiples facetas, en donde cada una de ellas es intensa, pudiendo ser tema para la elaboración de muchos trabajos académicos o atención de profundas investigaciones de especialistas; se toma una de esas facetas, que corresponde a las NORMAS PERSONALES y las NORMAS DE LA EJECUCION DEL TRABAJO, con lo cual se pretende que sirva de herramienta en la fiscalización del Impuesto sobre la Renta.

En la investigación se verificó la inexistencia de una metodología actualizada e idónea a las circunstancias, que permita a los Auditores Fiscales ejecutar, con eficiencia su función.

Se determinó que si el juicio del Auditor Fiscal en el Dictamen o Informe Fiscal acusa insuficiencias, estas radican en el incumplimiento de las normas de Auditoría señaladas y especialmente las personales.

En consideración a que el Auditor Fiscal es la persona delegada, por la Dirección General de Contribuciones Directas, con facultades de practicar la Auditoría Fiscal para cumplir y hacer cumplir



lo ordenado en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La ausencia del cumplimiento de las Normas Personales y las Normas de la Ejecución del Trabajo por el Auditor Fiscal, las que provocan la no obtención de la EVIDENCIA PROBATORIA sólida, en la práctica de la auditoría realizada.

## 2. JUSTIFICACION DEL ESTUDIO

En la Dirección General de Contribuciones Directas, se estableció la ausencia de un instrumento que tenga las herramientas técnicas para la realización de la Auditoría Fiscal, y siendo la función del Auditor Fiscal la de expresar un juicio sobre la razonabilidad de la situación tributaria del contribuyente, por medio del Dictamen o Informe Fiscal, en bases técnicas y consistentes, la ausencia de esta herramienta es una necesidad que se califica de urgente.

Se estima fundamental el acatamiento de las NORMAS PERSONALES, por ser éstas las que contemplan las cualidades y diligencia del auditor, por ello, alcanzar el cumplimiento es un fin primordial, ya que de los objetivos fundamentales del examen es la Evidencia Probatoria, la cual racionaliza la actuación del Auditor Fiscal; considerando la dualidad de los intereses del fisco y el contribuyente, al tomar en cuenta que una desviación favorable al fisco, es perjudicial para los intereses del contribuyente, en caso contrario los efectos son inversos.

Ante esa realidad, las consideraciones son amplias debido a las variables existentes, sea por una inadecuada actuación del Auditor Fiscal, limitantes o debilidades del contribuyente; se estará en que la veracidad del examen la otorga la Evidencia Probatoria, la cual se sustentará en la aplicación de las NORMAS DE LA EJECUCION DEL TRABAJO.

En ese sentido, se pretende alcanzar que las partes integrantes de la problemática sean favorecidas, conforme a los conceptos que a continuación se exponen:

**AL ESTADO:**

En mejorar la administración tributaria, atenuar lo conflictivo de las relaciones entre el fisco y el contribuyente, así como el costo-beneficio de la fiscalización.

**A LA DIRECCION GENERAL:**

En el cumplimiento de sus fines institucionales, la eficiencia requerida de cada estudio, consecuentemente un porcentaje mayor de casos auditados.

**AL CONTRIBUYENTE:**

Le proporcione beneficios derivados de un dictamen o informe profesional, al evitarle perjuicios a su hacienda, que fiscalizaciones deficientes le provocan.

**AL AUDITOR FISCAL:**

Le provea una guía en el desempeño de sus funciones y la búsqueda de Evidencia Probatoria, que le genere un reconocimiento profesional.

**AL PERSONAL CONCURRENTENTE EN LA FISCALIZACION:**

Les permita unificar criterios en cuanto a la supervisión, revisión y resolución.

**AL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE:**

Evitar la evidencia negativa ante terceros; porque una fiscalización indebida es fuente productora de costos marginales y tienden a la erosión de su profesionalidad y contraponen los principios de ética.

**A OTROS PROFESIONALES:**

Un buen dictamen o informe les proporciona una comprensión razonable de las objeciones, siéndoles factibles una mejor y eficaz defensa de los intereses del contribuyente, así como para determinar una revelación en la situación del contribuyente, ocasionado por el fenómeno fiscal.

**A LA UNIVERSIDAD:**

Un aporte a los estudios de la Escuela de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, en la asignatura de Auditoría relacionado con los tributos.

## 2. OBJETIVOS DEL ESTUDIO

### 3.1 OBJETIVO GENERAL

Proporcionar al Auditor Fiscal una guía para la observación de las Normas de Auditoría en la obtención de la Evidencia Probatoria.

### 3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

- 1 Dotar al auditor de las herramientas idóneas para la práctica de las Normas y Procedimientos de Auditoría, en la formación de un juicio profesional.
- 2 Evidenciar que la práctica de las Normas y Procedimientos de Auditoría, son necesarias en la ejecución de la Auditoría fiscal.
- 3 Demostrar que el cumplimiento de las Normas y Procedimientos de auditoría, facilitan la obtención de la Evidencia Probatoria, que no se aparta de lo fiscal.

## 4 SISTEMA DE HIFOTESIS Y DEFINICION DE VARIABLES.

### 4.1 HIFOTESIS.

El cumplimiento de las Normas y Procedimientos de Auditoría, le facilitan al Auditor Fiscal obtener la Evidencia Probatoria en la ejecución de la Auditoría Fiscal.

#### 4.1.2 HIFOTESIS DEDUCIDAS.

- El acatamiento de las Normas y Procedimientos de Auditoría, permiten una eficiente comprensión de la situación tributaria de los estados financieros fiscalizados, con un carácter subjetivo.
- El acopio normativo de la auditoría aporta las condiciones profesionales del Auditor Fiscal.
- El cumplimiento de las Normas Personales y las Normas de la Ejecución del Trabajo por el Auditor Fiscal, le otorgan la Evidencia Probatoria.

## 4.2 SISTEMA DE VARIABLE

### 4.2.1 VARIABLE INDEPENDIENTE

NORMAS PERSONALES Y NORMAS DE LA EJECUCION DEL TRABAJO<sup>1/</sup>

Aspectos sobre el cumplimiento y aplicación para el Auditor Fiscal, que contenga y constituya las condiciones fundamentales de la práctica del examen.

### 4.2.2 VARIABLE DEFENDIENTE.

EVIDENCIA PROBATORIA.<sup>2/</sup>

Información requerida que proporcione evidencia probatoria en calidad y cantidad indispensable para obtener un juicio sobre la razonabilidad de los Estados Financieros sujetos a estudio.

## 5 DELIMITACIONES DEL TEMA.

Dentro de los múltiples impuestos que de acuerdo con la Ley Administra la Dirección General de Contribuciones Directas, y con el fin de concretizar el presente estudio, éste se limitará a:

- En lo legal, no comprenderá cuestionamientos referentes a la doctrina, espíritu, interpretaciones, alcances, conceptos, términos, decretos, fallos resoluciones, constancias, garantías, notificaciones y disposiciones administrativas generales o específicas.
- En lo relativo a la fiscalización, se excluirá lo referente la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio, los Métodos Indirectos de Fiscalización (Indicios), Ganancia o Pérdida de Capital, Capitalización y Distribución de Utilidades, Retención de Impuesto sobre la Renta, Multas, Recargos, Intereses y las actividades de los recursos humanos que intervienen en las funciones de Revisión, Archivo y Mecanografía.
- En lo aplicativo a las Normas de Auditoría, no se con-

---

1/ INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS (AICPA). Declaraciones sobre Normas de Auditoría. SAS 1 y 4, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1980 p. 7/10 y 23/29.

2/ INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS (AICPA). Declaraciones sobre normas de Auditoría. SAS 31, México, Instituto de Contadores Públicos, A. C. 1980 pg. 43/53.

siderará lo pertinente a las Normas Relativas al informe, por estimarse que éstas son motivo de estudio, al menos igual al presente.

- En la clasificación de contribuyentes, el enfoque se hará sobre los Contribuyentes Grandes,<sup>1/</sup> de éstos las personas Jurídicas, las cuales por su naturaleza y de conformidad con la ley<sup>2/</sup> llevan Contabilidad Formal.

## 6 MARCO TEORICO.

### 6.1 ANTECEDENTES.

La práctica en la función del Auditor Fiscal, ha permitido conocer las deficiencias y necesidades de la auditoría fiscal, lo que ha dado pauta de que es conveniencia que se tenga un breve concepto armónico con el tema desarrollado, en cuanto a la historia del impuesto, los efectos suscitados económicos, sociales y políticos generales; la incidencia en lo legislado de la administrativo de la DGCD,<sup>3/</sup> lo que se concibe de la auditoría fiscal en el control del impuesto.

Se destaca la importancia para el Estado y la resistencia del contribuyente en el proceso, por lo que se califica la fiscalización como un instrumento recaudador coercitivo y adicional a lo ordinario que transita juntamente con el impuesto.

En el paso homólogo, impuesto y fiscalización, no ha caminado de acuerdo a los propósitos del Estado en lo que el tiempo lo exige; la existencia del retraso en el sistema del Control Tributario en general, requiere su actualización, pero aún más en el campo de las Auditoría Fiscal.

Respecto del impuesto puede decirse que hay múltiples

---

1/ Contribuyentes Grandes. Clasificación administrativa de la Dirección General de Contribuciones Directas, a las empresas con Renta Bruta mayor de \$ 2.000.000.--.

2/ Código de Comercio. Art. 435, inc. 1º y Art. 437 ultimo inc.; Reglamento de de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Art.49.

3/ DECD. Abreviatura de la Dirección Gral. de Contribuciones Directas.

estudios en la jurídico, pero, en la auditoría fiscal la ausencia es pronunciada, a pesar de la magnitud del tema y como identificación del fundamento de la auditoría que es el impuesto, se expone el presente enfoque que contempla la situación hasta el presente.

#### 6.1.1. HISTORICO.

El proceso evolutivo del impuesto debería haber sido paralelo con la organización social, por lo que se puede conceptualizar, que se originó y se desarrolla a través de los diversos estadios de la humanidad.

Este se caracteriza por el elemento coercitivo en su cumplimiento y se reconoce la importancia que ha tenido para sus perceptores.

Por intereses, necesidades y hasta caprichos de los recaudadores y en atención a su ubicación histórica, no se puede calificar de "justo", sino de "adecuado", porque su antecedente demuestra que ha sido regido por diversas oscilaciones que transitan desde las conveniencias personales o grupos sectoriales que lo imponen, hasta el beneficio social.

Por ello se tiene presente, que desde su origen siempre ha tenido el ingrediente conflictivo de los vinculados en el proceso.

Ante esas variables preciso ha sido su adecuación al momento histórico, pues la evolución de los impuestos es la historia de los gobiernos y un reflejo o consecuencia del avance económico y social.

#### 6.1.2 LA LEGISLACION.

En razón de que el impuesto lleva imbibida la obligación del cumplimiento de su pago, constituye un fenómeno económico, de ello se coligen los distintos tratamientos impositivos de nuestro país, los que pueden mencionarse en significativas épocas:

- Renta indirecta y
- La Legislación Actual

## RENTA INDIRECTA

Se entenderá como época de Renta Indirecta, el período histórico comprendido, desde el inicio de la República de El Salvador a la promulgación de la primera Ley de Impuesto sobre la Renta.

No es fácil consultar las fuentes y orígenes de los impuestos por la carencia de información, pero si se tiene presente el grado de importancia que la tributación contiene, se estará que el tributo es un instrumento poderoso en la evolución social por cubrir las necesidades económicas del Estado.

En este período, los ingresos eran los identificados como Renta Indirecta.

Es interesante señalar en forma concisa, rubros que lo conformaban de acuerdo a lo expuesto por el Dr. Belarmino Suárez,<sup>1/</sup> según la importancia:

- Renta de Importación
- Renta de Exportación
- Renta de Licores
- Renta de Papel Sellado y Timbres
- Rentas Diversas
- Servicios.

La crisis, en las Importaciones y Exportaciones debido a la guerra Europea, había ocasionado grandes desequilibrios en los presupuestos del país, una creciente y abrumadora deuda pública, así como lo cambiante de la fuente de riqueza, eran alarmantemente pronunciadas; la calificación de nuestro Sistema Impositivo era anticuado y compuesto de retazos, basta indicar que los ingresos públicos mostraban una baja del 26.45% en la comparación entre 1912 de 14.4 millones a 1915 de

---

1/ EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR, Según Documentos oficiales. Dr. Belarmino Suárez. Publicaciones de la Dirección Gral. de Contribuciones Directas, Tipografía del Taller Nac. de Grabados. San Salvador, El Salvador 1921.

10.6 millones(pesos).<sup>1/</sup>

Además de la relación causal entre los distintos fenómenos, inclinaban a considerar que las fluctuaciones de este impuesto tendían a la consideración del Sistema Tributario, lo cual se concretizó con la promulgación del cambio correspondiente.

#### LA LEGISLACION.

Por su razón de ser, el impuesto se califica por la fundamentación de los factores que lo sustentan, los socio-político-económicos, y estos provocan su legislación; en el marco de referencia de su hacer, se dieron las variantes siguientes:

LA PRIMERA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.<sup>2/</sup> Fué consecuencia directa de la fluctuante recaudación del erario; la iliquidez causada por los efectos de la Primera Guerra Mundial y las necesidades de percibir ingresos fijos, fueron los motivos e impulsores de ésta Ley.

En ese mismo año se promulgó la LEY REGLAMENTARIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.<sup>3/</sup> se entiende que esta ley tenía los manifiestos propósitos sociales, al expresar sus considerandos, lo siguiente:

"No es posible la existencia de la verdadera libertad, ni el mantenimiento de la paz social sin el establecimiento de un régimen severo de justicia fiscal, que reparta las cargas tributarias en proporción con las facultades económicas de los individuos."

La crisis económica persistía, lo que indujo al naci-

---

1/ Memorias de Hacienda de 1915. Diario Of. No. 55, Tomo 80 del 27 de Marzo de 1916, pag.457.

2/ D.O.No.118, Tomo 79 del 19 de Mayo de 1915.

3/ D.O.No.127 y 130, tomo 78 del 2 y 5 de Junio de 1915.



miento de la TERCERA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA,<sup>1/</sup> con una estructura notable y de mayor aplicabilidad, la cual tuvo efectos positivos para el objetivo de la percepción requerida.

La crisis de 1932 y las repercusiones de la 2ª Guerra Mundial, promovieron nuevas reformas que prácticamente sustituyeron la Tercera Ley, pero la sustitución formal y material se produjo con la CUARTA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.<sup>2/</sup>

En la perenne controversia fisco-contribuyente los sectores interesados cuestionaron la Ley, habiéndose una vez más promulgado la llamada QUINTA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.<sup>3/</sup> Vigente a la fecha, la cual ha sufrido múltiples reformas, siempre condicionadas al momento histórico.

Las reformas a la QUINTA LEY se han sucedido, una vez más se dan cuando la crisis económicas se hace presente, el instrumento impositivo es utilizado por el Estado.

Es motivo de simple revisión de las causas que provocaron las reformas, pero sucintamente y de manera global se pueden mencionar las siguientes: La crisis del Modelo Económico Capitalista Nacional y a nivel mundial, la guerra civil que sufre a la fecha el país desde 1980, que al conjugarse aceleran y profundizan la decreción productiva.

El alto costo económico bélico y la estrategia insurgente de golpear la producción, son ingredientes positivos como factores desequilibrantes internos; la dependencia económica externa expresada en la sensible baja de precios y la exportación, el alza de precios de los bienes importados, fuerte receso de la inversión y desvaluación de la moneda son

---

1/ D.O.No.140, Tomo 60, 21 de Junio de 1916.

2/ D.O.No.520, 10 de Dic.1915; D.O. No. 232, tomo 153, 17 de Dic.de 1951.

3/ D.O.No,241, Tomo No.201, 21 de Diciembre de 1963.

entre otras causas las que se consideran significativas.

En esta coyuntura, el Estado en Diciembre de 1986, promulgó un conjunto de Decretos que en el medio social se les denominó, "paquetazo", este creó, suprimió, substituyó o modificó leyes, decretos y artículos del Sistema Tributario.

En lo relativo al estudio, se promulgó el DECRETO LEGISLATIVO No. 554 D.O.No.293, 22 de Diciembre de 1986, que como justificante en su CONSIDERANDO, dice:

"...por lo cual es necesario introducir en su texto, aquellos ajustes que le dan mayor equidad, simplicidad en su administración y que permitan obtener los ingresos que razonablemente cabe esperar de esa forma de tributación."

La resistencia de los contribuyentes afectados, justifica lo expuesto en este trabajo y motiva a reiterar las encontradas posiciones contribuyente-fisco.

Esta reforma ha sido conducida en el aspecto económico, pero no se ha tocado lo concerniente a la Auditoría Fiscal.

A pesar de las reformas, surgen inquietudes en la QUINTA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, tiene vacíos, incongruencias, falta de claridad, obsoletismo, en síntesis se estima que es necesaria su actualización.

#### 6.1.3 DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

Nuestro país inició la trayectoria de la reorganización del Sistema Tributario, creando un organismo que administre los impuestos directos, al promulgar el Decreto Legislativo del 1º de Mayo de 1915, la Ley del Impuesto sobre la Renta. En el Art.8 inc. 4º, hace mención de una de las funciones de la "DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS", entendiéndose que por primera vez, se nombra la institución. En el Artículo 18 expresa:

"Una ley especial determinará las funciones, autoridades y procedimientos aplicables a la percepción del impuesto sobre la renta y los recursos que se esta-

blezcan en favor de los contribuyentes".<sup>1/</sup>

El 15 de Junio de 1915 con Decreto Legislativo publicado el 3 de Julio del mismo año, se promulga la LEY REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA; en el Título III, Capítulo I, se refiere a: De la Dirección General de Contribuciones Directas, especificando los art. 18 al 26, las funciones y atribuciones, estimándose que fué la CREACION de ésta institución.

Con el Decreto Ejecutivo, publicado el 14 de Julio de 1915, se sancionó el Reglamento de la Dirección Genral de Contribuciones Directas, para el cumplimiento de las dos (2) leyes anteriores, con el cual se estableció el funcionamiento, facultades y responsabilidades. En la Ley del Impuesto sobre la Renta del 20 de Junio de 1916, Título XII, se refiere a la Dirección Genral de Contribuciones Directas, en los art.51 al 56, una vez más puede decirse, hacen enmiendas en la administración.

El Reglamento de la Dirección General de Contribuciones Directas, para el cumplimiento de la Ley del 19 de Junio de 1916, en su considerando, dice:

"que para la mejor inteligencia y aplicación de la Ley del 19 de Junio del corriente año, es conveniente determinar las atribuciones de la Dirección General de Contribuciones Directas."<sup>2/</sup>

Las exigencias del momento histórico promovieron la ANEXION de la Dirección General de Contribuciones Indirectas a la Dirección General de Contribuciones Directas; el justificativo lo menciona el CONSIDERANDO:

"Que para atender las exigencias de una mejor organiza-

---

1/ EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR. Según Documentos Oficiales. Dr Belarmino Suárez. Publicaciones de la Dirección General de Contribuciones Directas. Tipografía del Taller Nacional de Grabados. San Salvador. El Salvador 1921.

2/ EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR. Según Documentos Oficiales. Belarmino Suárez. Publicaciones de la Dirección General de Contribuciones Directas. Tipografía del Taller Nacional de Grabaciones. San Salvador. El Salvador 1921.

ción de los servicios y el propósito de reducir los gastos de la administración pública, es conveniente anexar la Dirección de Contribuciones Indirectas a la Dirección General de Contribuciones Directas. <sup>1/</sup>

Con el Decreto Legislativo No.47,<sup>2/</sup> y con el fin manifiesto de conferir la autoridad e independencia necesaria, se promulgó la Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones, oficializando el nombre de la institución y señalando las funciones, facultades y responsabilidades.

Por medio del Decreto Ejecutivo No. 459,<sup>3/</sup> son nuevamente SEPARADAS, a la fecha vigente, la Dirección General de Contribuciones Indirectas y la Dirección General de Contribuciones Directas, suprimiendo la Dirección General de Contribuciones.

En ese Decreto, el Art.2, literal b), Expresa:

"LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS tendrá a su cargo las atribuciones concernientes al Impuesto de Vialidad; al gravamen de las sucesiones; al Impuesto sobre Donaciones; al Impuesto de Alcabala; al Impuesto de Saneamiento y Pavimentación; al Registro y Matrícula de Comercio y a la Matrícula de Timbre."

Al presente se han dado múltiples reformas, de ellas la exclusión del Registro y Matrícula de Comercio, la Matrícula de Timbre; habiéndose incluido el Impuesto Territorial Agropecuario.

Quede entendido que toda institución de carácter social, esta sujeta al dinamismo económico y a las fluctuaciones de la política, por ello se puede considerar estar sujeta al objeto de la revisión.

---

1/ D.O.No.52 Tomo 110 del 3 de Marzo de 1931.

2/ D.O.No. 109 del 20 de Mayo de 1941.

3/ D.O.No.279 Tomo No. 147 del 21 de Diciembre de 1949.

#### 6.1.4 DE LA FISCALIZACION.

Cuando el Estado establece un impuesto, exige el cumplimiento de los deberes que impone, por lo que el fin es la recaudación.

La injusticia en la percepción, al apartarse de los cánones legales o aplicación severa, es un estimulante y en no muy pocas veces un justificante para el incumplimiento, la conciencia social es invitada por ese rumbo a la distorsión, cuando la acción de la institución gestora provoca reclamaciones, arbitrariedades o se convierte en una carga opresora, surge como defensa del contribuyente los obstáculos y la actitud rebelde, aún si llega a considerar que aunque la ley está justamente concebida y expresada, no son correctos los caminos que se emplean en su cumplimiento.

También puede entenderse como obstáculos los términos de las normas, la complejidad de la ley, el exceso de obligaciones formales, falta de racionalidad, coherencia en los términos para el cumplimiento, pero, uno de ellos es la fiscalización.

La facultad de la fiscalización, es un instrumento en circunstancias que la ley permite concretizar el cumplimiento de la obligación fiscal, es un elemento que llega a tener un efecto contrario al propósito positivo, si su aplicación es deficiente.

Como razón de ser de la institución, en su marco jurídico está contemplada esta facultad,<sup>1/</sup> como un medio adicional de percibir ingresos.

Después de 1915, es decir más de medio siglo, las ideas básicas del impuesto se aceptan, con diferencias sólo de terminología como consecuencia del desarrollo en la Ciencia Económica y Fiscal en particular, pero a pesar de lo efectuado se encuentra un enorme déficit en la parte técnico-contable, el cual ha sido tratado con limitada atención, ya que se reitera,

---

1/ LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Art. 59. El Salvador, 1987.

no se le ha dado la posición debida a la fiscalización a pesar de su importancia.

Esto ha sido ignorado, se confirma, aún en trabajos de investigación, prácticamente no se han realizado, pero si, muchos en el tema jurídico con referencias, pero sin un estudio específico y alcance razonable.

En la investigación se conoció el trabajo siguiente:  
AUDITORIA TRIBUTARIA.

Tesis del licenciado Carlos Humberto Vigil Navarrete. Universidad de El Salvador. 1979.

Este estudio se realizó haciendo una reseña de los aspectos generales de la auditoría tributaria o fiscal, las exigencias del Estado y los deberes del contribuyente, y un enfoque del cumplimiento de la fundamentación legal para el desarrollo fiscal.

Describe de manera general aspectos del desarrollo, inicio, investigación, programas, proyección, operación de la revisión, las técnicas y procedimientos, uso y objeto de los papeles de trabajo, así como una breve explicación de los rubros de los estados financieros.

Hace el señalamiento de disposiciones legales en cuanto a la fundamentación jurídica y sus relaciones con otras leyes.

En sus conclusiones define que los principios y procedimientos especiales conforman una técnica a la que puede llamarse Auditoría Tributaria o Fiscal.

Que no existe una estructura y un ordenamiento de temas y procedimiento, ni programas estándares para el desarrollo de la Auditoría Tributaria.

Recomienda: la recopilación y ordenamiento de información para la elaboración de guías para los Auditores Fiscales; al personal, se le de una programación sistemática de entrenamientos.

## 5.2 MARCO TEORICO

Se pondera que una de las principales causas de la

antigua y perenne controversia fisco-contribuyente, confirmada a través de varios años de vivencia en el medio, es la inconformidad producida por la fiscalización, la cual padece de idoneidad que exige la Auditoría y que requiere la observación del cumplimiento de las normas de auditoría y en particular las personales.

En los CONSIDERANDOS de todas nuestras leyes fiscales, para sus promulgaciones aduce como fundamento la "JUSTICIA TRIBUTARIA" y las razones dentro de ese marco de ideas y propósitos.

A la fecha no ha habido una revisión para la actualización en lo referente a la Auditoría Fiscal, lo cual es procedente, tomando en consideración que ésta es un instrumento de significación importante en el Sistema Tributario.

Es conocida la práctica en la fiscalización del uso del empirismo, esto es debido a la falta de conocimiento sobre la materia. En ese radio de acción, se puede indicar diversas causas que abonan la excusa de su descuido, pero de ellas, la que estimase significativa es la necesidad de que se observen y apliquen las Normas Personales y las Normas de la Ejecución del Trabajo, las cuales al momento prácticamente han sido ignoradas, por no haber en el medio un instrumento o guía idóneo que las contemple.

Sobre la teoría de las Normas Personales y las Normas de la Ejecución del Trabajo, se encuentran declaraciones, pronunciamiento, boletines y tratados en lo general, los que se tomaron, haciéndose énfasis de las declaraciones sobre Normas de Auditoría, del Instituto Americano de Contadores Públicos, donde establecen la actitud, diligencia y condiciones personales, los referente a los medios de obtener la validez, competencia y evidencia suficiente requerida y comprueben las afirmaciones de los estados financieros en los que se fundamentan las declaraciones del impuesto sobre la renta de los sujetos auditados.

En el personal colaborante y el Auditor Fiscal, se da

una posición de criterio muy cuestionable, que la fiscalización se ejerce con la política y objetivo de que la eficiencia la establece la "producción"<sup>1/</sup> ignorando su cometido que es la de formarse una opinión de la razonabilidad de los Estados Financieros en la aplicabilidad legal tributaria; a nivel de descargo se puede eludir que se debe a la ausencia de las Normas Personales y las Normas de la Ejecución del Trabajo, pero también en razón de la Auditoría Fiscal, se puede pronunciar que ésta no lleva sólo y únicamente el fin de producción, sino el de servir de garantía en la verificación de los principios y reglas de una plan general de la contabilidad aplicado a las leyes impositivas y de dar un eficiente servicio a la sociedad para alcanzar en el mayor grado posible la confianza de los contribuyentes en base del buen hacer y la tan deseada "Tributación Voluntaria".

Se pretende que el presente trabajo **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS EN LA AUDITORIA FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR**, aplicado en los contribuyentes grandes, representará para la Auditoría Fiscal un propósito de mejorar la fiscalización y a la vez un renglón relevante de beneficio para el fisco, porque estos contribuyentes no son auditados con la idoneidad requerida. Por lo tanto, la realización del presente trabajo provea al Auditor Fiscal del elemento que dé una guía para la obtención de la Evidencia Probatoria en la ejecución de su labor.

---

<sup>1/</sup> PRODUCCION. Cuantía tasada al efectuar la Auditoría Fiscal. Términos utilizado en la Dirección General de Contribuciones Directas.



## CAPITULO II

### DIAGNOSTICO NORMATIVO DE UNA AUDITORIA FISCAL

# 1 DE LAS NORMAS.

## 1.1 NORMAS DE AUDITORIA.

La auditoría fiscal tiene como propósito suministrar al Auditor Fiscal, elementos de juicio para sustentar de una manera profesional, la opinión sobre los valores declarados por el contribuyente, los cuales son sustentados con los Estados Financieros.

Con el fin de juzgar la razonabilidad, mediante el examen, obtiene la información que le proporciona la evidencia probatoria y de formarse juicio que este acorde a la clase de empresa, organización y cualquier otro aspecto necesario en el proceso de fiscalización, para ello debe utilizar métodos de investigación con la técnica adecuada.

El Auditor Fiscal, no sólo es un técnico que aplica una rama del conocimiento, sino que es una persona capacitada profesionalmente que asume responsabilidad de carácter personal por el trabajo que desempeña.

Se recuerda que como garantía social, económica, de capacidad y como garantía legal, el auditor independiente debe obtener la calidad profesional para ejercer la Auditoría externa; esta posición actual es parte de la evolución de la auditoría, y nos señala que la época de la simple y limitada revisión, es del pasado, es decir, que el empirismo es desplazado en ésta actividad. Esto sucede en cualquier actividad económica, de la cual la auditoría fiscal no puede sustraerse, porque el avance acelerado de nuestro medio socio-económico lo exige, razón que conduce a no extrañar el presente trabajo por visualizar esta posición.

Este criterio solidifica la pauta de que es razonable y conveniente que se fundamente esta profesión en elementos técnicos que las normas de Auditoría Genralmente Aceptadas otorgan.

Considerando la referencia de la evaluación practicada, en donde se tomó la opinión de otras personas que ejercen el cargo de Auditor Fiscal, quienes juzgan que la auditoría fis-

cal es una disciplina fundamentalmente práctica, que basta ser recurrente en el hacer, para obtener cierto grado de experiencia y poseer habilidad sobre procedimientos técnicos de investigación en los contable, para estar en condiciones de ser Auditor Fiscal.

Este razonamiento no tiene validez apropiada y mucho menos para una actividad profesional, porque como esta demostrado en la eficiencia del Sistema Tributario, la Auditoría Fiscal ocupa un puesto de evidencia; por eso se sostiene, que no se puede prescindir en esta calificada labor del apoyo directo de lo académico, por ser éste quién le da la calidad básica a la práctica para la ejecución técnica y profesional de la auditoría fiscal.

En el accionar profesional convergen al objetivo del logro de la Evidencia Probatoria suficiente y competente, multiples aspectos que justifiquen una razonable opinión de los cuales se tiene que tener atención vital, así como los procedimientos y técnicas de auditoría.

Ante esa realidad profesional, no es posible estandarizar procedimientos o técnicas de auditoría, pero si es posible uniformar la conducta del auditor y su calidad profesional, para ello se pronunciaron las bases sobre las cuales ha de girar la labor de la auditoría a fin de garantizar a la entidad que presta sus servicios, a terceros y específicamente al auditor que la ejerce.

Por lo consiguiente, las Normas de Auditoría vienen a ser los requisitos mínimos que deben observarse para el desempeño de un trabajo de calidad requerido.

Esta opinión es confirmada por C.F. y L.A.E. BENJAMIN R. TRELLE<sup>1/</sup> quien consigno los conceptos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, sobre las Normas de la Auditoría en la siguiente forma:

Son los requisitos mínimos de calidad en cuanto a la

---

1/ EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA. Benjamin R. Tellez T., C.P. y L. A. E. México Pg. 54 y 55.

personalidad del auditor y el trabajo que desempeña de acuerdo con la naturaleza profesional de la práctica de la auditoría y de sus características específicas.

Define el mencionado Instituto, como derivación de las Normas de Auditoría los principios fundamentales que caracterizan a la auditoría.

- 1) La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional y por tal motivo la tarea del auditor debe ser desempeñada de acuerdo con los requisitos esenciales de la técnica y ética que conforman el ejercicio profesional de la auditoría.
- 2) La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales, ya que el trabajo del auditor consiste en el exámen imparcial de hechos que ha de juzgar para expresar su opinión a cerca de ellos, sin que esa opinión pueda torcerse, ya que la cualidad intrínseca de la auditoría como práctica profesional es objetiva.

La medición de los anteriores párrafos quedan contempladas en las declaraciones de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que dictaron las siguientes normas de Auditoría Generalmente Aceptadas:

#### NORMAS PERSONALES.

- El trabajo de auditoría de estados financieros con la finalidad de emitir una opinión profesional, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tenga entrenamiento técnico adecuado y capacidad como auditores.
- El auditor está obligado a ejercer con cuidado y diligencia razonable, en la realización de su examen y en la preparación de su dictámen o informe.
- El auditor o auditores están obligados a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

### NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO.

- El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se utilizan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada.
- Como base para determinar la confianza que va a depositar en él, y para determinar la extensión que va a dar a los procedimientos de auditoría que use, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa.
- Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que se requiera para suministrar una base objetiva para su opinión relativa a los estados financieros que examina.

### DE LAS NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN.

En cuanto a la importancia de esta norma, se entiende que es parte relevante del conjunto que forman las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y en conformidad a las delimitaciones del tema, se hace el comentario siguiente:

Se comprende que los aspectos que prevalecen en el cumplimiento de esta norma, en el presente trabajo el alcance es mínimo por lo que se manifiesta el convencimiento que este tema es digno de que sea tratado con la amplitud y profundidad que como Norma de Auditoría, le es atendible.

No puede ignorarse que el dictamen o informe es el resultado final del trabajo del auditor, que mediante él, expone su opinión formada a través de su examen y que transmite la fé en las declaraciones de la situación tributaria de los resultados de las operaciones.

Esa importancia que el dictamen o informe tiene para el propio auditor y los interesados, hace necesario que se establezcan los medios que regulan esas reglas denominadas Normas Relativas a la Información y Dictamen, por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, para el caso.

En términos generales se hacen propios los contenidos

aplicables en la Auditoría Fiscal, siendo sugeridos en el presente trabajo los siguientes:

- La asociación de nombre del auditor, deberá revelarse en cuanto a su relación con el dictamen y el carácter de su examen.
- Debe declarar, si en su opinión las cifras declaradas presentan razonablemente la posición tributaria y los resultados de las operaciones.
- En los casos de limitaciones o restricciones, se considera obligado a manifestarlas, deberá indicar los motivos y la trascendencia.
- Las revelaciones o razones de las objeciones sobre la aplicabilidad normativa fiscal.
- Emitir un informe de los del tipo especial por no tratarse de un trabajo de auditoría financiera, puesto que tiene regulaciones particulares.

Con la presentetación de los elementos fundamentales a cumplir en carácter obligarorio por el Auditor Fiscal, se hace un juicio DIAGNOSTICO NORMATIVO DE LA AUDITORIA FISCAL, de la aplicación en los fundamentales aspectos de las Normas Personales y Relativas a la Ejecución del Trabajo, para coherencia en el hacer de la profesión de la Auditoría Fiscal.

## 1.2 CARACTERISTICAS GENERALES.

En la mayoría de las profesiones se dá la relación del servicio entre el profesional y su cliente. Valga el ejemplo. El médico contrae con el cliente(paciente) responsabilidad y sin duda alguna con la sociedad, pero fundamentalmente la relación con el cliente es básica, puede comprenderse como relación privada.

El interés de personas ajenas se condicionan a efectos derivados como son las de las autoridades y el público, lo cual se califica de interés general.

En la profesión de la auditoría, para el contador público es trascendental su labor, por tener que ejercer a nivel social debido al interés de terceros y en donde queda formal-

mente incluido el interés del Estado.

No es excepción que el contador público se vea precisado a tomar actitudes y rendir opiniones que sean contrarias a los intereses de su cliente.

Esta relación de servicios a la sociedad, hace que la profesión adquiera las características y condiciones genéricas propias y por ende la del auditor.

Señalar las características de la profesión de manera amplia, de por sí, es interesante, porque muchos son los aspectos que tendrían que exponerse, por la diversidad de servicios o razones endógenas y exógenas que le son peculiares.

El propósito de este trabajo, no es cualificar las características del auditor independiente, ni pretender contemplar el auditor fiscal ideal, sino exponer los aspectos mínimos que se estiman exigidos para la práctica de la profesión en este campo de la auditoría.

En éste orden de ideas, el diagnóstico normativo tendrá un efecto benéfico para el auditor fiscal y con ese criterio se tematiza las Normas de Auditoría en los aspectos que se estima deben cubrir aunque de manera parcial, las características y condiciones del auditor fiscal.

## 2 CARACTERISTICAS Y CONDICIONES DEL AUDITOR FISCAL.

### 2.1 CARACTERISTICAS.

#### 2.1.1 OBJETIVO.

Toda profesión posee su identidad que la singulariza, esto indica que le son propios los elementos que la caracterizan y los aspectos de identificación.

Con el objetivo de alcanzar la profesionalidad de las personas que la ejerzan, es preciso la observación de un cúmulo de características objetivas y subjetivas que cada una posea, porque ellas son los factores en los cuales descansa el ejercicio de la misma.

En el conjunto de personas existente dentro de la profesión, por la dinámica, por las diversas actividades, surgen

distintos criterios en una misma situación para obtener el mismo objetivo; asegurar que ésto u otro aspecto es definitivo, es contrario al buen hacer; la relatividad de la verdad científica o técnica prevalece, pero en la auditoría es procedente opinar sobre la razonabilidad cuando se trata de eventos definidos aunque el caso contenga condiciones específicas.

Para bien colectivo de la profesión han sido creados una serie de reglas que permitan la actuación de cada persona, tomando como válidos los pronunciamientos generales de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de los cuales su adopción en los conceptos generales adaptables a la Auditoría Fiscal, se toman como características, y que seguidamente se presentan:

- El objetivo del examen es el de rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad de los valores declarados por el contribuyente, los cuales deberán presentar la situación fiscal y los resultados de las operaciones a una fecha determinada.
- Para obtener las condiciones de emitir su juicio en forma objetiva, tiene la responsabilidad el auditor fiscal de obtener los elementos de juicio suficientes de certeza y además la convicción de que:
  - 1- ¿Se ha dado cumplimiento a las leyes impositivas?
  - 2- ¿La autenticidad de los eventos de las cifras declaradas?
  - 3- ¿Son adecuados los criterios, sistemas y métodos utilizados y reflejan en la contabilidad y los estados financieros los hechos reales?
- En la consecución de los elementos de juicio suficiente, debe aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo a las circunstancias específicas del caso, con el alcance que juzgue necesario.
- Los procedimientos de auditoría deberán registrarse en cédulas y documentos que se denominan papeles de trabajo y que constituyen la evidencia del trabajo efec-



tuado.

- Los papeles de trabajo son propiedad de la institución y de carácter confidencial, su uso es restringido por el secreto profesional y la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Los papeles de trabajo deberán incluir el análisis de las cuentas, comprobación sobre los hechos y conclusiones; representan los elementos de juicio que respaldan la opinión.
- Por razones técnicas, la revisión se deberá realizar en base de pruebas selectivas y no en la documentación total; se consignan en los papeles de trabajo los métodos de selección y los hechos seleccionados.

#### 2.1.2 REQUERIMIENTOS TECNICOS.

Esta característica tiene su propósito que por su propia naturaleza puede ser tomada como una especie de elemento natural que obliga al auditor fiscal a obtener como previo requisito, un conocimiento que le permita realizar las actividades de la auditoría con calidad satisfactoria.

Establecer de manera precisa cuales son los recursos a lograr para evaluar el nivel de condicionamientos profesionales y cuando se han adquirido, promueve una situación cuestionable por lo impreciso de determinar, aunque esa medición puede concebirse con el medio académico, el cual es un índice idóneo, y estimablemente básico, aún con ese requerimiento técnico, quedará en la persona y sus condiciones de habilidad e intelecto, el menor o mayor desarrollo.

Se hace un llamado a la atención del lector, en el sentido de que no basta la preparación académica, si a ella no se une el esfuerzo personal de actualización constante en los condicionamientos técnicos y la práctica, lo cual es de necesidad ineludible.

En compaginación a la necesidad propia de la profesión, es exigible como finalidad inmediata, la de poseer los elementos técnicos requeridos por las Normas de Auditoría General-

mente Aceptadas.

Se entienden como requisitos técnicos aquellos conocimientos que fundamentan la labor y que el Auditor fiscal deberá tener en su dominio, que lo capacitan para actuar profesionalmente.

Si lo esencial de una fiscalización es la contabilidad, deberá conocer en forma amplia la práctica de la misma, por ser ésta la base sobre la que descansa todo el desarrollo y el proceso del auditor; sin esos conocimientos, las técnicas y los procedimientos de la auditoría serán negativos.

El conocimiento de la contabilidad de costos, por ejemplo, es indispensable cuando la auditoría a realizarse es un contribuyente manufacturero; las derivaciones del costo de producción sobre las utilidades, se traducen en resultados que de conformidad a éste será la eficiencia mostrada, lo cual quedará evidenciado en el criterio alcanzado.

Esto nos dice, que para verificar una auditoría fiscal competente sin una amplia perspectiva de aplicación contable, no cabe dentro de lo posible, pues no se alcanza una visión de conjunto de todo el proceso de las transacciones y la aplicación tributaria es diminuta.

Es razón aceptable la concepción que la auditoría fiscal es eficiente cuando el auditor se ubica técnicamente en el lugar de aquellos que procesan las cuentas; esto facilita el juicio, porque de la comprensión de como se llegaron a integrar los valores y por acción de sus efectos, los resultados objetivos de las operaciones determinan el criterio.

Los conocimientos técnicos del auditor fiscal no sólo deben estar circunscritos al sistema contable, sea manual, mecánico o electrónico, sino que incluirán en su campo lo indispensable, sobre lo mercantil, matemático, administrativo, económico y lo legal.

En correspondencia a lo expuesto, no se califica como recomendación, sino como requerimiento, el estudio constante de los aspectos técnicos, dada la demanda y adelantos de la pro-

fesión, además de la evolución de las políticas administrativas, organizativas, factores económicos, sustitución o reformas legales que acontecen.

Sólo y por medio del constante estudio, podrá mantenerse de acuerdo a la dinámica de la profesión y una eficiente labor de auditoría fiscal tomándolo como requerimiento técnico.

### 2.1.3 CAPACIDAD PROFESIONAL.

Que la Auditoría Fiscal es una labor profesional y tiene características y condiciones propias derivadas de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, es un juicio que alcanza propiedad adecuada.

El decir que el requerimiento técnico permite el desempeño de las actividades normales de la Auditoría Fiscal, también es de propiedad adecuada.

Si se conceptualizan los requerimientos técnicos y la capacidad profesional como sinónimos, tendrá que establecerse la diferencia por que la capacidad profesional tiene un contenido más amplio y un alcance superior que el requerimiento técnico.

Los requerimientos técnicos representan la adquisición de los conocimientos y habilidades para la ejecución del desempeño del trabajo, lo que es el fundamento de la capacidad profesional; pero, ésta última contiene la madurez de criterio.

La capacidad profesional no es una cosa que se adquiere definitivamente de una sola vez y al haberse adquirido no requiere ninguna actividad posterior, definitivamente no. Se expone que el auditor obtiene la capacidad profesional en un proceso de continuado estudio, constante investigación y práctica; para que el Auditor Fiscal conserve su logro, es condición la revisión sistemática de sus conocimientos para estar al corriente de los avances de las distintas disciplinas que concurren en su actividad. Se reitera que la necesidad que le impone el medio por los continuos y veloces acontecimientos en

el progreso económico en todos sus órdenes, es el factor de impulso.

En un equilibrio racional y por la delicada misión de su compromiso profesional a cumplir, el auditor fiscal deberá poner en cada actitud el cuidado y diligencia que humanamente pueda esperarse de una persona con sentido profesional; si bien es cierto que no puede considerarse infalible en todo su hacer, tampoco deberá tomar como excusa que cubra su incapacidad, ni tome como acción discrepante con la realidad esta proposición; pero se estará en que debe ajustarse a las condiciones generales el cumplimiento con lo normativo de la auditoría, para equidistar el simple propósito con el nivel que garantice la eficiencia.

No olvidar que la capacidad profesional se evidencia bajo la acción del conjunto de requerimientos técnicos y atributos desarrollados en un período razonable y depende del sentido de superación de la persona.

En términos concluyentes, cobra vigencia la idea en que la capacidad profesional es: la puerta que abre el horizonte o el pasillo de la pequeñez profesional.

## 2.2 CARACTERISTICAS PERSONALES.

### 2.2.1. CUALIDADES PERSONALES.

La profesión ha calificado y reconocido lo que define como cualidades personales del auditor y una vez más se hacen propias de la auditoría fiscal, por ser éstas partes inalterables del contexto profesional.

Las cualidades personal son un componente que reúne elementos que van desde una acción simple a una caracterización técnica y que le dan categoría profesional; no existe duda que el logro de cada una de las cualidades son el reconocimiento de la cultura, educación continuada y reclamada por las Reglas de Conducta de la Profesión.

Dentro del marco de este complejo, pero vital aspecto del Auditor Fiscal, se harán llamadas como parte del diagnóstico de aquellas que se estiman tiene mayor incidencia.

### Relaciones Generales.

Por la índole de su trabajo, el auditor fiscal tiene que conocer los problemas de la empresa en que actúa, apoya su desarrollo como profesional en las buenas relaciones con el contribuyente y su personal; por lo tanto, debe ser capaz de sostener un trato social y crear una personalidad que le conceda el logro del éxito, con la relación adecuada a cualquier evento laboral y en asuntos de carácter general.

En toda circunstancia debe mantener el mayor respeto, para que funja la ley de la reciprocidad, esto dentro de un ambiente de cordialidad; no debe proceder como un crítico beligerante y aún peor, como un petulante, su autoridad será reconocida, no exigida.

Se dan referencias en que el auditor fiscal se le critica más por la falta de "buen trato", que por la falta de análisis, otras condiciones personales o profesionales.

### Tácto en las Relaciones.

Es parte de ésta clase de auditoría la de solicitar información al contribuyente, considerando que él tiene la obligación legal, pero es indispensable que éste acto se ejerza con cortesía, hacer lo contrario, causará mala impresión o en su defecto disgustará a quien le sea solicitada.

No debe pedir información constante de carácter impulsivo y parcial por conveniencia, su solicitud debe ser razonada, global y oportuna. Algunas veces existe información o preguntas que se evitan por ser resueltas en la continuidad del trabajo.

Las sugerencias y consultas del personal o contribuyente, se deben atender con cortesía y rectitud, no deben ser discutidas; al contestarlas, estudie el asunto y sométalas a una evaluación consciente.

Lo hermético es contrario al buen trato y lo locuaz es negativo; el tácto es el rector de las relaciones.

La práctica de la cultura y educación, será la medida

de la actuación.

#### Comunicación.

La expresión verbal o escrita es una cualidad que debe cultivarse con el mayor esmero.

La expresión de la voz deberá ser natural, porque denota profesionalidad, la fingida o estereotipada, inseguridad o incapacidad.

La comunicación por escrito con claridad y concreta es indispensable; un concepto confuso, en donde los hechos expresados no tengan lógica, producen incertidumbre, juicio oscuro, indeciso, indeterminado y es concomitante al daño.

La expresión apropiada resulta conveniente en todo caso y de manera especial en el dictamen.

Es de hacer notar que la personalidad esta expuesta en lo que expresa en forma verbal y en lo que escribe.

#### Análisis.

El orden y análisis son condiciones intrínsecas del auditor fiscal, su preparación y desarrollo fecunda la madurez de la profesión. El estudio de los hechos vistos en sus alicuotas de detalle y el razonamiento hasta conocer lo real, es el propósito coherente de su labor.

Con la atención de distinguir lo relevante y la conveniencia de no perderse en minucias distractoras, se obtiene la cualidad de captar los problemas importantes.

El cuidado y el orden son bases en el análisis y dan la capacidad requerida, en los aspectos fundamentales de las cualidades personales.

#### Habilidad Constructiva.

Sin duda alguna, desde que se inicia la fiscalización, la mente del auditor fiscal es condicionada a la investigación y comprobación del cumplimiento de las leyes impositivas.

Esta posición de juzgar, tiene que ser confirmada desde el punto de vista de hombre de buen juicio profesional, en donde la habilidad constructiva debe manifestarse para actuar con la corrección y lógica razonable que la ley exige.

La diligencia y experiencia en el análisis es el óptimo asesor del profesional que le da el dominio ambivalente de lo negativo y positivo y por ende, la habilidad constructiva en la auditoría fiscal.

#### Cultura General.

En las relaciones generales que se dan en esta actividad, normalmente se suscitan ocasiones en donde por las circunstancias, no solo se realizan interrelaciones estrictamente laborales, sino que diversos temas del orden económico, social, histórico, musical, etc.; en atención a la profesión, se deben poseer conocimientos básicos sobre dichos temas. Al constreñirse sólo a los conocimientos técnicos especialmente de la auditoría fiscal, aunque esté muy actualizado, no califica su profesionalismo, ni su cultura general.

No puede haber desarrollo en el trato social, sino amplía su educación general. En síntesis, la cultura general le otorga cualidades profesionales.

#### 2.2.2 RESPONSABILIDAD PERSONAL.

La responsabilidad del auditor fiscal es definida desde varios ángulos, de éstos, enfocamos al personal, el cual contempla una serie de elementos que condicionan su actividad.

El carácter de profesional implica de por sí la responsabilidad de actuar como tal, porque debe regirse por principios, pronunciamientos y normas de auditoría.

Mediante una serie de conocimientos especializados puestos en práctica en el desempeño de su labor, el auditor fiscal adquiere la responsabilidad, no sólo con la institución a quien le presta sus servicios sino a las personas que fiscaliza y a un indefinido número de entes que directa o indirectamente, les está sirviendo en la actividad económica, por el resultado de sus servicios.

Su persona está sujeta a la responsabilidad, si partimos que ante todo: la lealtad a uno mismo, es la mayor responsabilidad de la persona, en carácter profesional, éste es un llamado concreto.

Se puede enumerar cada paso y evaluar los elementos o aspectos de cualquiera de las órdenes que inciden en el proceso de la auditoría fiscal y se encontrará el vínculo de la responsabilidad.

Si existe responsabilidad en el cumplimiento de las Leyes Tributarias, como parte de su profesión debe tener ese cumplimiento; aún más, debe tener como parte de su ser la honradez en el sentido de la responsabilidad.

Debemos entender en primer grado como honradez, la de las ideas, que se caracterizan en la sinceridad al expresar la verdad en toda circunstancia.

El hacer o no hacer, el celo en el examen, se estiman aspectos a considerar en la acción de legítima responsabilidad.

De los aspectos que podrían pasar inadvertidos, debido a su aparente poco significado y con el ánimo de que sirven de medio contributivo a la responsabilidad, se citan los siguientes:

#### Disciplina.

El funcionamiento eficiente de la auditoría fiscal contiene la característica de la disciplina, porque el comportamiento personal, es el entender del hombre de buen juicio; en el radio de esa esfera cabe la relatividad del comportamiento.

Si en una circunstancia un acto es prohibido, puede que en otra sea normal, pero generalmente existen situaciones de tipo común a cumplirse en las empresas. Se dan particularidades que son normales como las prohibiciones telefónicas, fumar y otras, las cuales deberán como visita observarse en carácter de obligación moral.

#### Puntualidad.

Este atributo demuestra la responsabilidad de su buena educación o el desinterés en la labor que desarrolle.

Se refiere a la puntualidad a la asistencia regular del auditor, así como a las horas establecidas como jornada labo-



ral en la empresa. La impuntualidad denota mala impresión al contribuyente; refleja una causa de demora en el examen, su estadía excesiva o irregular en las oficinas es perjudicial, y es criticado generalmente de ligereza o proclive a la causa de un inadecuado examen; se confirma esta situación cuando el dictamen o informe es considerado no afín a los intereses del contribuyente.

### Presentación

Atendiendo a las características y circunstancias de cada caso en cuanto al clima, lugar, costumbre, etc., es condición adecuada la presentación del auditor fiscal.

Se comprenderá como adecuado, el vestir apropiado, que no sea de lujo, sino conveniente. En muchas ocasiones la moda cobra visos de extravagancia o la severa conservación son demostrativos de rigidez mental al cambio, que su presentación trasluce.

No es concebible estar vestido con elegancia en la verificación o toma de muestra de un inventario de materia prima, en una bodega, en un establo de unidades vacunas, en un potrero o una porqueriza.

Se puede decir que la presentación deberá estar acorde a lo decente o lo conveniente al lugar y en proporción a lo general del medio en que se desenvuelve.

### 2.2.3 INDEPENDENCIA DE CRITERIO

Entre las pruebas a que se somete perennemente el auditor fiscal en su profesión y de las condiciones que le otorgan competencia en sus actos, es la obligación personal normativa del equilibrio ecuánime de la independencia mental.

Esta estricta formación, lo lleva al cumplimiento que le exige su preparación profesional y que en todo momento le rige la conducta para su beneficio y de terceros.

El soporte de su actividad y de su esfuerzo, es el de proceder recto en las relaciones.

Esta situación se evalúa como una problemática difícil, por lo compendioso; si de cumplirse se trata, es de determinar

en que circunstancias se puede apartar de ella por la facilidad en que puede desviarse en un paso de comprensión involuntaria y en que momento se da, aún más, se pierde, al no medir reacciones también involuntarias.

En efecto de la situación que se plantea, la ponderación, es el hacer, por el reflejo que puede dar una declinación, la cual es de consecuencia grave.

La independencia de criterio, se sostiene de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en aplicación al Código de Etica Profesional y las Reglas de Conducta del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador, que define las condiciones generales de la independencia de criterio.

La calidad de independencia de criterio para el auditor fiscal, es de un valor innegable; porque sin ella el juicio de la opinión que emite de la corrección o incorrección contable no sería merecedor de confianza, y la simple duda lo disminuye, su profesionalidad queda devaluada a nivel conflictivo. La situación está en su fuero interno, quien determina en primer término el camino a recorrer para adecuar su conducta.

Se sabe que en la auditoria fiscal básicamente se dan intereses contrarios, contribuyentes-fisco, que el auditor fiscal tiene una obligación profesional a cumplir y que ésta tiene su marco legal y ético; no existe independencia mental para emitir opinión si es influido por el orden subjetivo del caso.

Cuando en circunstancias de importancia, el juicio se ve afectado, sin desearlo o darse cuenta de ello, por las presiones subjetivas u objetivas, se requiere la acción decisiva de su capacidad mental, el auditor fiscal debe evitar y renunciar al caso antes de ser cubierto por la situación y evitar sea reducida su independencia, que en conclusión puede nominarse como un "Don" profesional que con todo celo debe proteger.

## 2.3 CONDICION LEGAL.

### 2.3.1 RESPONSABILIDAD LEGAL.

La responsabilidad que el Auditor Fiscal adquiere en lo legal es de primer orden, no admite consideraciones de otro tipo, la cual por el aspecto de la significación es observada su cumplimiento en lo específico por la DGCD.

Como se establece en lo expuesto sobre la Responsabilidad Personal, paralelamente al marco legal se aglutinan una serie de limitantes y condiciones a cumplir para la realización de su labor.

El Código de Etica Profesional y las Reglas de Conducta del Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador, en el Capítulo I, Art. 7; se refiere a las sanciones que van desde las Multas a Inhabilitaciones de la actividad profesional; en el Capítulo VI, Art. 27, consigna las obligaciones y el Art. 28, establece las Prohibiciones.

Como se comprenderá estas normas son para el Contador Público que ejerce independientemente, pero las circunstancias no son ajenas al Auditor Fiscal, por lo que la aplicabilidad para el caso de la DGCD adquieren validez, por la similitud de circunstancias que cubren las relaciones con el público.

Sin el ánimo de forzar posiciones, se encontrará que el artículo 290 del Código Comercio, se refiere al Auditor Externo y en sus numerales enmarca los requisitos necesarios para el ejercicio; no se tendrá más que remitir a su contenido y se comprenderá la inclusión de la labor del Auditor Fiscal.

La Ley de Impuesto sobre la Renta en los artículos 63, inciso tercero y 65, suministra las facultades para el Auditor Fiscal, el Art.65 RgLISR señala la responsabilidad de manera específica e indica que su dictamen será el reflejo de su criterio personal, por tanto su responsabilidad.

Se entienden que lo que la ley toma como un derecho, en la fiscalización es una responsabilidad a cumplir para el auditor fiscal.

### 2.3.2 SECRETO PROFESIONAL.

No pueden evitarse las presiones que se ejercen directa o indirectamente sobre la integridad del Auditor Fiscal en el transcurso y después de la fiscalización, respecto al secreto profesional.

El medio social y los intereses son el cultivo que genera esta situación que tiene que soportar con estoicismo el Auditor Fiscal y deberá superar esta peremne prueba que le otorga la categoría profesional.

Es de obligación conservar el Secreto profesional el cual consiste en no revelar por ningún motivo el conocimiento que obtenga de eventos e informaciones considerados confidenciales o no y que son estrictamente necesarios para el desenvolvimiento operativo de su examen.

Resistir las presiones, es una condición moral y legal que debe asumir como parte sustancial de la profesión.

Esta situación se genera por simple curiosidad humana y se modela con el interés del contribuyente.

El personal de la empresa o el contribuyente, busca por todos los medios satisfacer la duda que le asiste de conocer aspectos que estima son de su incertidumbre; donde el criterio aplicativo en algunos eventos posibilitan su seguridad, especialmente en sucesos que premeditadamente la gerencia incurrió, o en otros, los cuales trata de evadir, con arreglos y subterfugios que inclinan la conducta a modelos mentales e impropiedades.

Los medios que se observan y que transmiten desde alabanzas, la falsa confianza o aprecio, atenciones extraordinarias, menciones de amistades influyentes o relaciones con autoridades; así como desvíos en insinuaciones deslizantes o llanamente impropiedades con la profesión.

Los intereses de la adquisición informativa son de carácter tributario, pero trascienden a la financiero, económico, personales o inclusive políticos; pero todos, absolutamente todos, caen en la inconfidencialidad que el Auditor

Fiscal lo degradan.

En consecuencia, ante la responsabilidad sumida y como parte relevante de las Normas de Auditoría, se encuentra el Secreto Profesional, el cual está contemplado con definición concreta en el artículo 107 de la Ley de Impuesto sobre Renta, que inclusive se remite al Código Penal.

### 2.3.3 OPINION PROFESIONAL.

El juicio que se forma sobre una cosa cuestionable, se puede definir como OPINION en términos generales.

Discurrir acerca de la verdad del contenido de los estados financieros y expresar los resultados en forma de dictamen o informe y que se de a conocimiento de los interesados en los asuntos tributarios, es el juicio del Auditor Fiscal.

A través del juicio que se emite, los interesados se dan por enterados del trabajo del Auditor Fiscal; debido a esta información, es que se regula la calidad y requisitos mínimos que se denominan INFORME DE AUDITORIA FISCAL.

La expresión de su juicio deberá poseer los resultados de su examen de conformidad con las Normas de Auditoría.

En la emisión del juicio concurren diversos casos que dependen de las circunstancias que los originan, considerándose que estas se adecúan de acuerdo a las Normas de Auditoría en relación a la aplicación de la Ley Tributaria; el juicio del Auditor Fiscal sobre los estados financieros deberán presentar razonablemente la posición fiscal y los resultados de las operaciones del contribuyente a la fecha y por el período examinado. Estas pueden ser en la forma siguiente:

#### Opinion sin Excepción.

Es la revelación informativa indicando que los estados financieros presentan razonablemente la situación tributaria declarada, el resultado de las operaciones sobre la base de un examen. Este juicio tiene que estar debidamente sustentado con la Evidencia Probatoria.

### Opinión con Excepción.

Con base en el concepto anterior y la variable que consiste en observar en el juicio, las partidas rubros o segmentos de los estados financieros, el incumplimiento de las Normas Tributarias, es lo que se define como Opinión con Excepción.

La observación deberá referirse específicamente a las objeciones o reparos razonados claramente, fundamentándose en la evidencia probatoria.

### Opinión Adversa.

En la auditoría financiera, la opinión adversa que la situación no es presentada razonablemente en los estados financieros y que los efectos de la violación es un factor que nulifica la opinión, porque la magnitud de la transgresión es de tal relevancia que su significado produce un impacto defensor de la real situación de la entidad.

En lo fiscal se da la equivalencia, pero ante esa situación la opinión no es adversa en el sentido estricto interpretativo, porque la LISR provee los medios legales supletorios para la fiscalización denominados INDICIOS, que según la misma Ley en los artículos 56 al 59, del 62 al 64 y 66 define la operatividad.

Al respecto se hace un llamado de atención para que en estos casos se tenga presente lo pertinente, de las DELIMITACIONES DEL TEMA, en la parte que trata lo relativo a la fiscalización, en donde se define la exclusión de lo referente a los Métodos Indirectos de Fiscalización.

### Abstención de Opinión.

Cuando la evidencia no es suficiente para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, debido a causas negativas que se presentan, el Auditor Independiente se abstiene de opinar en lo financiero, práctica que con un carácter profesional debería adoptar el Auditor Fiscal.

En el campo de la Auditoría Fiscal, el juicio adverso

sufre la consideración modificadora en el sentido de que se ejerce el derecho de la aplicación de los citados Métodos Indirectos de Fiscalización. Se estima que la obtención de opinión no es procedente, pero se dan situaciones que pueden contemplarse como circunstanciales, donde la Etica Profesional tiene que evidenciarse de manera obligatoria.

En el caso que el Auditor Fiscal estime comprometida su Independencia Mental, al encontrarse en esa situación, ante el contribuyente, su personal o terceros, debido a la existencia de relaciones familiares, o de estrecha amistad, las cuales le crean compromisos u otras inconveniencias y que imposibiliten su actuación imparcial; en declaratoria de acto de fé a las autoridades, debe solicitar su exoneración en correspondencia al contenido del Artículo 75 RgLIBR para darle cumplimiento.

Se deberá estar en la precaución que el juicio del auditor fiscal podrá expresarse en distintas formas, segun el estilo y forma de expresión personal, pero se ha considerado que una razonable uniformidad evitará errores de interpretación, sobre todo de personas no versadas en las técnicas contables. En pags. 190, 191 y 192, se presentan modelos para la finalidad señalada.

#### 2.4 CONDICION PUBLICA.

##### 2.4.1 ETICA PROFESIONAL.

La existencia del Código de Etica Profesional para la práctica de la auditoría nos remite, en primer instancia a la aceptación de lo que es ETICA, y nos dice que: "Parte de la filosofía que trata de la moral y obligaciones del hombre"<sup>1/</sup>; en segunda instancia la aceptación del vocablo. PROFESIONAL, que es definida como: " Empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y ejerce publicamente", " Confesión Pública de la fé"<sup>2/</sup>.

---

1 DICCIONARIO HISFANO UNIVERSAL, W. H. Jackson, Inc. Editores, 2ª. Ed. tomo 1º. México, D. F. 1957 pg 625.

Esto nos da la pauta a un solo razonamiento de que la ETICA PROFESIONAL en nuestro caso se fundamenta en ofrecer garantía de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional.

Se puede concebir que la Etica Profesional es la sumatoria de las características y condiciones a cumplir por el Auditor Fiscal, que se encargue de ajustar y normar la actuación de los miembros de la profesión, en su autoimposición.

Mediante el acatamiento por el auditor fiscal del Código de Etica Profesional y la Reglas de Conducta en lo pertinente, establecerá su calidad moral como individuo.

La moral vista en sentido de aceptación, conjugada con el decoro de su vida privada, es el fundamento a tomar en cuenta, porque no puede existir dualidad de comportamiento, la persona es una y única, como concepción objetiva de su individualidad y la voluntaria aceptación de la disciplina por encima de toda penalidad, permitirá su ingreso a la comunidad profesional, es solo y entonces que surte efecto la Etica Profesional que se exige como condición pública.

La Etica Profesional, no sólo es guía en la actuación moral, sino que también es el vehículo que lleva al Auditor Fiscal a la condición de servir a terceros y de proteger sus intereses.

Para, el Auditor Fiscal, la Etica Profesional tiene la finalidad práctica de suministrar a los miembros de la profesión, guías relativas al tipo de conducta que la experiencia ha demostrado ser la más adecuada.

#### 2.4.2 JUICIO VALIDO.

La auditoría exige el ejercicio de un juicio sólido, maduro y claro para juzgar y estimar los resultados obtenidos.

La selección o búsqueda de alternativas sobre bases de calidad para establecer la posibilidad de soluciones en los problemas de la auditoría por métodos y procedimientos, son el desarrollo y producto de lo que se denomina Juicio Válido.

Este juicio es producto de la actividad que define y



distingue de otras profesiones a la auditoría fiscal, pero esta misma condición, obliga al auditor fiscal al desarrollo en su trabajo al ejercicio del juicio válido.

Al público le interesa en resumen, la certeza de que los eventos a probar y los criterios cuya corrección se juzgan, han quedado satisfactoriamente comprobados mediante la adecuada revelación y esta debe determinarse con la evidencia suficiente y competencia bajo una evaluación razonable.

Todo auditor fiscal por consiguiente, habrá de sostener un criterio independiente, es decir, un juicio válido. Para esta condición tendrá que sustraerse de la influencia directa o indirecta en su apreciación; será conclusión para su trabajo, la capacidad de discernir el valor real de las cosas y de diferencia entre los asuntos de relevancia, como decisivo.

El juicio válido es obtener de lo legal, de las causas y razones de los hechos, basándose en el criterio y aplicación normativa de la auditoría, la objetividad propuesta y a la vez el equivalente del juicio de un experto que razona con la idoneidad requerida.

#### 2.4.3 CONFIANZA PUBLICA.

El Auditor Fiscal forma parte del Sistema Tributario, su actuación como antes se expuso debe tener características que hagan de él para con el público, una persona honesta, es decir profesional.

En el complejo Sistema Tributario compuesto por leyes, costumbres y una variedad de múltiples elementos, en donde lo financiero, económico e intereses se conjugan, es necesario que la sociedad a la cual sirve el Auditor Fiscal sienta con vigor la confianza que éste le inspira.

Si las personas han de convivir con seguridad, es esencial que sus congéneres la tengan en la estructura del Sistema Tributario y como parte de ésta, la Auditoría Fiscal debe hacer fé.

Si el crédito es una de las bases en lo económico y la fé del cumplimiento en las fianzas; se asegura que la fé del

cumplimiento es aún mayor que la fuerza de la ley.

La fé es la confianza pública, por ello, no sería posible un eficaz Sistema Tributario, si las disposiciones y la práctica de la Auditoría Fiscal tiende a perderse, la aceptación de las obligaciones tributarias por los contribuyentes serían disminuidas en un grado impredecibles y el beneficio social en igual forma; por tanto, la confianza pública es una necesidad vital del Sistema Tributario para alcanzar su propósito institucional.

La confianza que el público deposita en el Auditor Fiscal, es consecuencia directa de la ética profesional, porque sean las consecuencias que sean, el móvil del Auditor Fiscal es la objetividad y mediante su cumplimiento, se hace acreedor al prestigio, ventajas y éxitos que le concede la satisfacción en lo individual.

El público debería conocer la posición dual del Auditor Fiscal para evitar un mal entendido. Esta es la de una persona que estando al servicio del Estado, le permite funciones profesionales que benefician al Estado mismo, como al contribuyente.

Para aclarar el concepto, el Auditor Fiscal presta sus servicios de técnico especialista en auditoría a la DGCD y recibe retribución por parte del Estado; para el desempeño de esta labor, contrae el deber profesional de opinar en nombre de la sociedad, porque es de entender que el Estado es el representante de la sociedad, por lo tanto, su obligación en primer término es de servir con la profesionalidad requerida.

El Auditor Fiscal debe tener la entereza de poner en su opinión la objetividad de la verdad, razón que sirve de comparación en el caso de una persona en su carácter de JUEZ al servicio de un Tribunal, y quien de derecho representa al Estado, por lo que tiene que fallar con la corrección de su cargo, poniendo su criterio en base de la Ley.

La DGCD es legalmente un representante del Estado, el Auditor Fiscal por consecuencia conserva la misma condición y

representa a la DGCD por delegación.

La lealtad al público se estima como lealtad a sí mismo y en razón directa, otorga la confianza del público.

Los factores económicos y sociales constituyen en última consecuencia la potencia que lo demanda como árbitro en lo tributario.

El reconocimiento de la confianza que inspira por su función, debe de ser concedida por el público que en resumen, lo coloca en el puesto merecedor de su conducta.

Ante un desvío, el antídoto mediato es el de apartarse en carácter de deber, de los intereses personales o convencionales, para informar con integridad lo objetivo, para fomentar en acción constante esa apreciada razón que le da profesionalidad y en síntesis la confianza pública.

#### 2.4.4 IMPORTANCIA SOCIAL.

La importancia que la sociedad entrega a determinada disciplina se debe a la utilidad que éste le presta, la cual se ve acrecentada o decrecentada por su uso.

Esta utilidad a la vez es calificada en orden de prioridad por las necesidades a cubrir, puede ser la salud, la educación, la economía, etc.

En el caso de la economía, por la naturaleza de su contenido y por la especialización laboral, se ha dividido en tres grandes campos de interés social; de los cuales, el que estudia y soluciona la escasez de los bienes de producción, distribución y consumo, es la Ciencia Económica; el estudio y ejecución de los aspectos de la administración de lo determinado por las Ciencias Económicas, es la Administración de Empresas; para que la funcionalidad adquiera su efectividad y se conduzca y registre con la técnica conveniente, es decir que sea controlada su accionar, está la Contaduría Pública.

Esta caracterización que la profesión de la Contaduría Pública posee y lo que representa para la sociedad permite que por medio de ella se logre la esencial coordinación y sostenimiento del equilibrio entre los factores económicos con

respecto a una información imparcial, oportuna, correcta y precisa para facilitar la ejecución del control interno.

De conformidad a las innovaciones que las necesidades sociales crean, es de interés colectivo e indispensable la emisión de juicios por expertos en la materia, por la importancia social adquirida.

Es de tal importancia la actividad del servicio que presta la contaduría en la sociedad, que se estima que es lo que realmente le da la estatura y nombre a la profesión.

Ahora bien, en efecto comparativo en cuanto a la importancia adquirida en la empresa privada y el Estado, se tendrá que en la empresa privada es vital en sus controles, también para el Estado es necesidad primaria. En el Sistema Tributario, juega idéntico papel la Auditoría Fiscal.


La importancia social se manifiesta al ser su acción saludable en lo económico, lo contrario es razón problemática para la sociedad.

Se reitera que su importancia social justifica la mayor atención posible y su reconocimiento deberá estar acorde a lo objetivo en el nivel tributario, que es de interés e importancia social.

### 3 DE LA EJECUCION DEL TRABAJO.

#### 3.1 OBJETIVO GENERAL.

En materia de derecho, rige el principio de la autonomía de la voluntad; en derecho tributario rige el principio que las personas pueden hacer lo que la ley permite o faculta.

En materia tributaria y específicamente en la auditoría fiscal esta relación tiene importancia porque se  contienen disposiciones en la ley que autoriza la forma de actuar en el contenido, finalidad, forma y procedimientos.

Para determinar la obligación tributaria y siendo un deber para el contribuyente, provee los procedimientos de determinar el deber.

Esta obligación produce una importancia capital en la

fiscalización del impuesto, porque el objetivo es lograr el cumplimiento efectivo de la obligación fiscal y en definitiva la percepción del impuesto por el Estado.

La facultad es quizás la más importante de la administración tributaria, por facultar en forma directa el contenido que le está encomendada con las características especiales que establecen el objetivo de esta facultad y que contiene como finalidad el poder verificar y comprobar el cumplimiento de las respectivas obligaciones del contribuyente.

La integración de esta facultad o restricciones, obedecen ordinariamente la necesidad de crear una facultad positiva, pudiendo citar la exigencia a los contribuyentes de llevar y exhibir libros, registros y documentos que se estiman necesarios para la verificación de la obligación tributaria.

En el imperativo que se maximise la efectividad de la actividad del Auditor Fiscal en la consecución del objetivo, se comprende que al contribuyente le son señaladas restricciones que le delimitan a un informe; en esa misma ubicación en la auditoría se han dictado las Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo que regulan la actividad frente al trabajo que se le encarga.

Se refiere a como debe realizarse el trabajo en carácter obligatorio, los métodos de investigación y pruebas que el auditor fiscal utiliza para lograr la información y comprobación en su aspecto procesal desde su planeación hasta su culminación con seguridad y orden posible que denote competencia profesional, para producir el objetivo de la obtención de la Evidencia Probatoria, y en síntesis alcanzar el objetivo general de la fiscalización.

Encausados en esta idea se concibe que es necesaria la exigencia de observar la Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo porque de ello depende lo que se puede conceptuar como justicia tributaria.

## 3.2 PLANEACION.

### 3.2.1 OBJETIVO.

No es concebible un desarrollo adecuado de una auditoría sin una apropiada planeación, porque ello permite el desarrollo ordenado del trabajo a realizar.

Por eso la planeación se considera un objetivo, porque de ella dependen los resultados de la fiscalización.

Por esa razón tiene la importancia dentro del contexto general en la auditoría fiscal, por la adquisición en la mejor forma del conocimiento de la empresa y así obtener los resultados deseados en la selección y relación del análisis de los eventos, el uso de suposiciones de actividades para alcanzar el propósito deseado.

La utilización de la planeación se estima una herramienta básica en la elección de alternativas para la acción y para llegar a la meta propuesta al responder a las necesidades siguientes:

- Facilita el cumplimiento ordenado de los procedimientos, evaluación y guía en el proceso de la fiscalización.
- Es un medio de evitar las omisiones o repeticiones y provee la identificación de las áreas críticas.
- Concede el ahorro de tiempo y delimita responsabilidades al otorgar un registro de las fases del proceso.
- Otorga el conocimiento del problema y tipo de empresa en detalle.
- Permite el cumplimiento de la aplicación de las normas tributarias.

Por la importancia que representa la planeación y consciente de que su uso es normativo al indicar los lineamientos a cumplir, para decidir previamente cuales son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cual es la extensión de las pruebas y cuales son los papeles de trabajo a usarse; se puede decir que sirve para realizar un trabajo con efectividad, con estrategia idónea.

Con relación a este criterio, en la determinación del trabajo que se planifica, se dirá que: si la auditoría fiscal no se practica con un sistema racionalmente técnico, con el rigor necesario, no podrá aspirarse a un trabajo calificado y no se llegará a un objetivo firme.

Para evitar vaivenes negativos en el examen, es imprescindible fijar el objetivo de la planeación teniendo que esta es un reconocimiento a la técnica para obtener el verdadero estado tributario en dirección a la acción de los postulados de la auditoría.

Esta realidad nos encausa a la labor del objetivo de manera eficiente a una auditoría planificada, por lo tanto profesional y a la vez el objetivo de la planificación.

### 3.2.2 CARACTERISTICAS DE LA PLANEACION.

El fijar un curso concreto de acción a seguir con secuencia de orden para realizar un examen, es lo que se puede denominar como planificación en la auditoría.

Este trabajo de investigación permite obtener un juicio sólido en donde es necesario ejecutar una serie de actos detallados que revisten las características de la planeación.

En este sentido, el auditor estudia los puntos que intervienen en cada acto en particular, porque debe realizar acciones definidas en el desarrollo de la labor por no contar la dimensión, ni grado de dificultad de la investigación, ya que la planeación engloba el proceso de la auditoría y la estrategia de las funciones.

En su condición de primera norma relativa a la ejecución del trabajo, se constituye en uno de los conceptos básicos sobre los cuales descansa la práctica de la auditoría; concediendo la planeación los elementos típicos del contribuyente la información vital siguiente:

- Conocimiento del tipo de negocio.
- Estrategia de la auditoría.
- Alcance y enfoque.
- Evaluación del control interno.

- Programa de auditoría ( forma de aplicación en su desarrollo).
- Evaluación de resultados.
- Dictamen o Informe.

Esta información da el conocimiento de los elementos de juicio para su práctica y perfección que es la técnica eficaz del examen.

El Auditor Fiscal puede estar seguro que con el cumplimiento de la planeación para el desempeño de la auditoría, está alcanzando una característica de la profesionalidad de su cargo.

### 3.2.3 ASPECTOS DE LA PLANEACION.

La planeación de la auditoría fiscal deberá tener una estrategia para el desarrollo en la fiscalización en cuanto al ordenamiento y alcance, los procedimientos y consideraciones aplicables, contemplando el propósito de la elaboración de programas de auditoría para la ejecución del proceso, porque el planear el examen, se está dando cumplimiento a las Normas de Ejecución del Trabajo y a la vez se está beneficiando de manera efectiva, al considerar la naturaleza y oportunidad del trabajo a efectuar.

En el conjunto de programas de auditoría para lograr los objetivos de la fiscalización como aspectos de la planeación, el auditor deberá tener entre otras premisas, las siguientes:

- Las políticas, procedimientos administrativos y contables de la empresa.
- El nivel de confianza en el control interno.
- Las ampliaciones o modificaciones de las pruebas de auditoría.
- Las relaciones de la entidad que se estimen de relevancia.
- Las objeciones potenciales.
- La opinión a emitir, sea dictamen o informe para planear la fiscalización.



En el aspecto general deberá tener en consideración las leyes tributarias, conexos e incentivos fiscales del contribuyente, para elaborar la estructura de una eficiente planeación.

### 3.3 CONTROL INTERNO.

#### 3.3.1 OBJETIVO.

Toda empresa para su funcionamiento tiene que establecer en la mejor forma posible su control.

El control en su forma más simple, se entiende que es aquello que permite asegurar que las operaciones y sus diversas fases se realicen con lineamientos ordenados, tendiendo a alcanzar la mayor eficiencia; esta estrategia determina la labor administrativa orientada a la especificación de tareas y coordinación de los elementos operativos para la mejor consecución de sus fines.

El plan organizado de los métodos y procedimientos que en forma coordinada se establezcan en la entidad, proporciona el concepto de CONTROL INTERNO.

El control interno busca en su existir la obtención de la mayor seguridad en los aspectos contables y administrativos, para evitar errores e irregularidades, con el ordenamiento positivo de las labores que no se cometan o que si se suceden, sean descubiertos o corregidos oportunamente, y si es posible de inmediato

Dentro de este modelo, se ha aplicado el criterio del control interno en la profesión de la Contaduría Pública, el concepto de eficiencia y seguridad operativa de la empresa, se considera un hecho objetivo.

Se estima que la razón poderosa y válida para que en la auditoría se tenga que el estudio y evaluación del control interno provea el conocimiento informativo que surge de la administración de la entidad, es porque refleja la realidad.

En la auditoría la información es básica para formarse un criterio razonado en la elaboración de programas que han de utilizarse en las actividades a seguir en el proceso de la

fiscalización; con esta razón se puede asegurar que: sin el estudio y evaluación del control interno apropiado, no es posible contar con una información eficiente, segura y veraz.

El más claro propósito es la intención de identificar el sistema y demás aspectos del control interno, para tomar decisiones que le conduzcan a la emisión de una opinión competente, es la información que se define como objetivo, indicándose la siguiente:

- Obtención de información, correcta, segura y oportuna;
- Lo referente a la operatividad de la entidad para asignar el tiempo en el estudio;
- El conocimiento de los problemas en conjunto o el descubrimiento de errores o irregularidades de la entidad en perjuicio de los intereses fiscales;
- Lo relativo a la selección de los procedimientos ejecutivos, así como el alcance, extensión y evaluación de las pruebas;
- Lo concerniente a la confiabilidad del sistema en general que influyen en la promoción de la eficiencia del examen.

Por lo tanto, el objetivo se puede resumir en la obtención de la información necesaria para realizar el proceso de la fiscalización en razón profesional.

### 3.3.2 ESTUDIO Y EVALUACION

Ubicados en perspectiva del objetivo que representa para la empresa y para la auditoría fiscal el control interno por su información; para la percepción de ella, se practica el Estudio y Evaluación, llevando como fin el de establecer el grado de eficiencia.

El propósito de expresar opinión de las cifras declaradas por los contribuyentes en base de los estados financieros, en donde el estudio y evaluación del control interno, es un paso obligado para establecer si el sistema que utiliza la empresa es satisfactorio, es condición de apreciar la necesidad de poner la atención que merece, por que de esta acción

depende la confianza y seguridad que se puede depositar en las cifras a comprobar, por la repercusión en el alcance de las pruebas.

No es posible establecer reglas precisas o el porcentaje de aprobación que tendría que cubrirse para evaluar el buen o mal control interno, este juicio está supeditado al criterio del auditor fiscal, el cual deberá medirse por la importancia relativa y el riesgo probable de una manera lógica y prudencial.

Se puede asumir que a mayor eficiencia del control interno, menor extensión de las pruebas; por el contrario, a menor eficiencia, mayor extensión de las pruebas.

Al realizar el estudio y evaluación del control interno contable de la entidad a una fecha determinada se deberá de:

- Planear el alcance del trabajo;
- Comprobar el cumplimiento del sistema;
- Evaluar la estructura organizativa en cuanto a los métodos;
- Evaluar los resultados de las pruebas.

En casos en que el control interno no posea el plan conveniente de los objetivos de la entidad o en su práctica no cumpla con los métodos y procedimiento previstos, se observa inseguridad de que la información no es veraz y no se tenga la confianza necesaria de adquirir la certeza moral de las cifras examinadas, tendrá que hacer de manera obligatoria, la revelación de las condiciones existentes para proceder a la utilización de los INDICIOS reveladores de la renta (Art. 56 LISR), a los cuales anteriormente se hizo referencia.

Por consiguiente, el estudio y evaluación del control interno deberá significar para el auditor fiscal, poseer el conocimiento profundo del sistema para estar en capacidad idónea de obtener la evidencia probatoria.

### 3.3.3 ALCANCE Y SEGURIDAD RAZONABLE

En lo que respecta a este punto, como partida se tendrá definido que:

1. La Gerencia (contribuyente), es responsable de la creación y mantenimiento del control interno; y
2. Que siendo propio el ejercicio de los métodos y procedimientos, cualquier cambio o incumplimiento le es atribuible.

En armonía al objetivo de la auditoría fiscal y el concepto descrito anteriormente, el estudio y evaluación del control interno, deberá tener la base de la revisión del plan y la formación de un criterio de seguridad en la operatividad.

Esta acción determinará la situación del alcance, al verificar el proceso para adquirir información de la organización y procedimientos para al evaluación del sistema, para ello se sugieren los métodos que en el CAPITULO III, se exponen en el Estudio y Evaluación del Control Interno.

En el campo de la práctica del estudio y evaluación, pueden suceder diversas situaciones, de ellas las de significación son :

- Cuando no se detectan debilidades de importancia. (Este hecho se debe de revelar en forma conveniente).
- Cuando se identifican debilidades, las cuales tienen que revelarse en virtud de las consecuencias que provocan en el aspecto fiscal.

Al referirse a debilidades, se comprende las de importancia y que tengan la condición de efectuar los intereses tributarios.

Las debilidades del Control Interno se califican por la efectividad del cumplimiento y la naturaleza de las mismas, lo cual se tendrá en consideración para el alcance del examen, así como la condición de intencionalidad o no.

El alcance se puede ver afectado desde el inicio del estudio, al producirse restricciones o limitaciones por parte del contribuyente u otras causas como las derivadas de una indebida comunicación, también se suceden por error de juicio o falta de capacidad del auditor.

Se entiende que éstas situaciones serán conjuntamente

evaluadas con la supervisión.

Para apreciar los factores que determinan el alcance en el estudio y la evaluación, se tendrá que someter a los análisis siguientes:

- La naturaleza de las operaciones y volumen de transacciones;
- Los métodos para el uso del ejercicio de autoridad y responsabilidad;
- La extensión de los cambios e incumplimientos;
- La estructura de la organización y unidades operativas;
- Las limitaciones y restricciones impuestas.

Al evaluar las debilidades del sistema por su importancia sean individuales o combinadas, se debe de reconocer el riesgo o probabilidades en que se pueda incurrir al clasificar su importancia, ya que esta evaluación es un proceso muy subjetivo que depende de factores como son su naturaleza o criterio, este último está sujeto a la experiencia del auditor fiscal que ejecuta la estimación.

Al efectuarse el examen es conveniente tener presente que éste se efectúa con un año o más de haber transcurrido el ejercicio fiscalizado, debido a disposiciones administrativas de la DGCD, y para el examen de Recurso de Rectificación, con un tiempo mayor.

En vista de esta situación, el estudio y evaluación será de aplicación histórica y llevará la fundamentación de la recurrencia predecible de los eventos.

La seguridad razonada dependerá de la competencia e integridad personal; esta acotación se hace porque la aplicación conveniente de medios y procedimientos por su naturaleza y extensión, pueden alcanzar el objetivo en su mayor intensidad, pues las alternativas en el juicio estimativo de la confiabilidad en la medición de la eficiencia del control interno, permite la seguridad razonable.

### 3.4 EVIDENCIA PROBATORIA

#### 3.4.1 OBJETIVO

La tercera norma que se refiere a la obtención de la Evidencia Suficiente y Competente, relativa a la ejecución del trabajo, tiene el objetivo de contribuir en la adquisición de la base razonable para la opinión, su enunciado es explícito al definir que :

Mediante los procedimientos de auditoría se obtendrá evidencia probatoria en el grado requerido para suministrar con base objetiva la opinión.

Las consideraciones pertinentes para que el auditor fiscal emita su opinión quedan sujetas al juicio que formule y que éste tenga el respaldo técnico de la evidencia probatoria.

La importancia de la evidencia probatoria para el auditor fiscal llega al sitio de imprescindible, porque su ausencia calza el paso de la presunción y esta acción es antiprofesional, de consiguiente reprobable.

Las afirmaciones del contribuyente en las cifras declaradas y sustentadas en los estados financieros, adquieren la validez de juicio para el auditor, sólo y mediante la evidencia probatoria que como objetivo normativo tiene en el aspecto rígido del cumplimiento, ya que la influencia sobre el examen es definitivamente vital; por tanto, la evidencia probatoria tendrá que ser lo más sustantiva posible, teniendo claro que en su búsqueda debe de establecer la clase de evidencia y el costo-beneficio que pueda reportarle de conformidad con la relatividad de importancia.

Se estima que el auditor fiscal debe de tener como parte del objetivo, el de actuar con sentido crítico al establecer la evidencia probatoria, su oportunidad y la existencia del conjunto de medios que corroboren las conclusiones a las que se llegue, puesto que las afirmaciones de los estados financieros por su naturaleza pueden ser explícitas e implícitas, para que tengan el objetivo propuesto.

Se puede juzgar que el objetivo de la evidencia probatoria para el auditor fiscal queda contemplado al evaluar los propósitos específicos de auditoría en las afirmaciones de los

valores declarados por el contribuyente.

Por considerar que el objetivo mencionado es cubierto en forma adecuada, lo expuesto en la declaración sobre Normas de Auditoría, SAS 31, Evidencia Probatoria, Párrafo 22, se transcriben a continuación.

- Existencia u Ocurrencia;
- Integridad;
- Derechos y Obligaciones;
- Valuación o Aplicación;
- Presentación o Revelación.

El estudio y evaluación del Control Interno quedan sujetos a las pruebas de cumplimiento que sean aplicables en cada caso específico.

#### 3.4.2 COMPETENCIA Y SUFICIENCIA

La opinión para el auditor fiscal debería cumplir tanto un propósito como un objetivo normativo en cuanto a la Evidencia Probatoria.

Con ese entendimiento se ve necesario que se tengan los aspectos de competencia y suficiencia de la Evidencia Probatoria.

La Evidencia Probatoria posee como condición constitutiva la información, base para el auditor fiscal con la que sustenta su criterio.

En la auditoría se comprende como EVIDENCIA a la información obtenida de la entidad y que se materializa como elemento de prueba del examen.

Para que la evidencia tenga el apoyo de la validez, tanto técnica como tributaria, deberá responder a la calidad de competencia y suficiencia.

Será competente, por las características cualitativas que proporcione al auditor en la formación de su convicción en calidad, al referirse a circunstancias, criterio o eventos de relevancia en el examen conjuntado por las pruebas realizadas.

Será suficiente, por las características cuantitativas evaluada por la convicción formada de los hechos a juzgar,

resultante de una o múltiples pruebas de diferentes clases en cantidad satisfactoria.

Esta evidencia tiene que ser comprobada en su calidad y cantidad requerida y cumplir con los requisitos normativos.

El auditor fiscal debe de justificar en cualquier momento la obtención de sus conclusiones y a la vez poder demostrar el proceso seguido, las pruebas aplicadas, la documentación y demás representaciones escritas y que en conjunto permitan la aprobación de su tesis, siendo el medio los papeles de trabajo y quienes definen y concretizan la suficiencia y competencia de la EVIDENCIA PROBATORIA.

#### 3.4.3 ELEMENTOS DE JUICIO

Fara emitir una opinión, previamente existe un criterio del auditor, éste puede llevar una prefijación del cumplimiento normativo de la auditoría, por lo que tendrá una valoración de un modelo mental crítico y convergente a lo real, enmarcado en la información sostenida de la evidencia probatoria, como columna incorporea de su proceder.

Con el fin de alcanzar la intensidad conveniente a este propósito, el auditor fiscal deberá tener la idea sostenida en su actuación de proveer para la realización en la fiscalización, los elementos de juicio definitivos de la importancia relativa y del riesgo probable que posibiliten el cumplimiento profesional.

En primer término se tiene que establecer que el juicio se forma con la información que se tenga y deberá guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

Se ha dicho y se reafirma, lo imposible de expresar una opinión de cualquier examen de auditoría en base a la certeza absoluta, porque ningún juicio° en este campo puede alcanzar esa condición, se recuerdan las variables existentes que hacen que el juicio en auditoría por las características de los estados financieros son limitantes, así como la condición de la exactitud es propio de las ciencias Matemáticas, pero en esta clase de actividad si es posible obtener una opinión que



suministre un juicio razonable y que responda de una manera objetiva el cumplimiento de la finalidad y deberes de emitir una opinión con certeza moral.

Esto autoriza a que no se puede calificar lo imposible de que se fundamente un juicio válido por medio de una acumulación de datos, comprobantes o elementos con relación limitada, porque no todos los hechos o elementos de los estados financieros son de importancia, ya que dentro del contexto general, existen los elementos que si los contienen son los que sirven para la formación de la evaluación del juicio.

Con esta razón, la actuación de la auditoría fiscal se dirige a aquellos de relevancia o que representen un riesgo de error o de irregularidad.

El elemento de juicio para estimar el riesgo, se determina cuando el desvío se toma o no en cuenta, y éste produce un cambio sustancial en la interpretación de la información y distorsiona los resultados en perjuicio de los intereses tributarios.

La graduación del estudio para el auditor fiscal es un elemento de juicio porque guía la atención a lo importante y modifica su actuación a la eficiencia en el alcance de los procedimientos a aplicar para tomar sus decisiones al expresar su opinión.

En efecto de una valoración, el auditor fiscal con base a la voluntad de cumplimiento normativo y a los resultados de la información obtenida, será el autor de los elementos que fundamentan la evidencia probatoria.

#### 3.4.4 SUSTENTACION LEGAL

Se ha valorado la Evidencia Probatoria desde distintos enfoques y también el papel relevante que representa en la auditoría fiscal, pero, en estas apreciaciones se distingue que la evidencia probatoria es razonada con la FRUEBA que a la vez la edifica y autentica; en concreto le da la sustentación legal.

Al referirse a la prueba, son múltiples los problemas

que plantea, de los cuales se hará mención los de mayor interés

En términos jurídicos se dice que la prueba es la demostración por los medios que la ley permite de los hechos que la sirven de base al derecho que se pretende o a la excepción que se invoca.

De inicio el planteamiento es sobre que es lo que se debe de probar o sea cual es el objeto de la prueba; al contestar, se tendrá que la prueba debe ser referida a los hechos que sirven de fundamento a las pretensiones que se trata de establecer y que en consecuencia se deberá probar el derecho que asiste al contribuyente o al auditor fiscal.

En la fiscalización es necesario probar los hechos que en el procedimiento son pertinentes y controvertidos.

Es de interés precisar a quien corresponde probar o como se expresa generalmente, sobre quien recae la prueba.

Se aprecia que en el procedimiento tributario, en esta posición, rige la misma condición que en derecho común, que la prueba corresponde a quien pretende la existencia de los hechos.

Si la fiscalización modifica la declaración del contribuyente, corresponde a la DGCD, demostrar los hechos que fundamentan la modificación; en caso del Recurso de Rectificación, será el contribuyente el que demostrará la existencia o no de los hechos, para desvirtuar lo modificado, pero a esta última situación se le puede ampliar que el Auditor Fiscal Rectificador tendrá que rendir prueba de lo aseverado en el dictamen o informa de la fiscalización inicial de los puntos cuestionados y las pruebas de descargo del contribuyente.

Uno de los problemas de mayor interés, el que se refiere a la forma de la prueba, es decir, como debe probarse el hecho pertinente de que se trate.

De los diversos medios de prueba en materia tributaria es la prueba instrumental. Estos instrumentos generalmente son:

- Documentos de carácter público (escrituras, contratos, informes, certificaciones oficiales o decretos del Organo Legislativo);
- Documentos de carácter privado (constancias de terceros, facturas, recibos, contratos, registros, libros contables y demás documentos de la administración);
- Los medios que dictan los Arts. 64 y 65 LISR, con sus relaciones atinentes.

Aún más en la auditoría fiscal, cuando la aplicación general antes referida, la consolidación de la prueba es insatisfactoria o pretenda una afirmación superior, tiene aplicación el Artículo 116 LISR, que remite a la letra o por espíritu o términos del derecho común.

Sin excluir la existencia determinativa que adopta la afirmación administrativa la DGCD al interpretar y ejecutar disposiciones internas por emisión de circulares, que podría no ir con el espíritu de la ley.

Se puede manifestar que la prueba como medio objetivo y sustantivo está prevista en lo específico legal para determinar las obligaciones tributarias y para obtenerse sobre bases ciertas suficientes y competentes, la valoración de la sustentación legal.

La posición de la Auditoría Fiscal ante el contribuyente es de privilegio, porque la ley constituyó la garantía de la comprobación que legitima los actos del auditor fiscal como un procedimiento administrativo, en su esencia trata de su función, el deber del auditor fiscal y los medio de la prueba para que ésta tenga la sustentación legal, sine qua non de la Evidencia Probatoria.



CAPITULO III

MANUAL DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FISCAL



# 1 MANUAL DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FISCAL.

## 1.1 INTRODUCCION.

Es necesario advertir y reconocer que el desarrollo de este tema por si, es opinable y cualquier enfoque que se haga, siempre se considera que es un aporte a la solución.

Con este criterio, el objetivo se define en lograr que el contribuyente atenué y es deseable ausente la concepción errónea de que cuando es fiscalizado, es una acción en su contra y no el cumplimiento fiscal que el Sistema Tributario demanda.

También es necesaria la acción que posibilite la justicia administrativa de la Auditoría Fiscal, en cuanto a que la investigación se oriente a la armonía y técnica requerida y se abandone la práctica instintiva o emprírica, correspondiente a la profesionalidad de la Auditoría Fiscal, su sustitución.

Dentro del campo de esta posición, el cumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y lo prescrito en las leyes tributarias, el Auditor Fiscal tiene que aplicar elementos de juicio que soporten la opinión vertida en el Dictámen o Informe, mediante la evidencia probatoria, que permita la afirmación con razonabilidad.

Como derivación sustantiva, debe de observar los siguientes aspectos:

- Conocer si los registros contables, los procedimientos necesarios están establecidos y si han sido observados satisfactoriamente por la empresa, para evaluar la confiabilidad que proporcionan.
- Seleccionar los procedimientos de auditoría a emplear considerados convenientes en las circunstancias, para medir el alcance, importancia relativa, costos económicos, riesgo involucrado y grado de confianza de los elementos de juicio para detectar deficiencias, errores o irregularidades fiscales.

- Evaluar la naturaleza de las deficiencias, errores o irregularidades, conforme a las leyes tributarias, para estar en capacidad, de obtener elementos de prueba suficientes y competente.

Para esta consecución, se hace una descripción condensada y sistemática, considerando el tratamiento de las tareas a realizar, racionalizándose cada uno de los puntos.

### 1.2 OBJETIVOS.

Los objetivos de este trabajo están encaminados a tecnificar la Auditoría Fiscal, por consecuencia colaborar con la Dirección General de Contribuciones Directas, en la aplicación racional administrativa de la obligación impositiva del contribuyente.

Para llevar a cabo este objetivo, se exponen los procedimientos aplicables en la Auditoría Fiscal, para que sirva como herramienta efectiva en la determinación de la Renta Imponible, sea de utilidad en el adiestramiento del personal de esa Dirección General, susceptible de ser aprovechados por las autoridades y aquellas personas que necesitan de ellos.

### 1.3 ALCANCE.

El alcance de los procedimientos, son de aplicación para las Autoridades Fiscales que efectúan su labor como delegados de la Dirección Genrerale de Contribuciones Directas, en la fiscalización de los Contribuyentes Grandes, y contienen los aspectos específicos, que se estiman convenientes para el incremento y estandarización de la metodología del trabajo; pudiendo servir de fuente informativa a otros Auditores Fiscales de esta entidad, que intervengan en casos donde los controles contables de los contribuyentes tengan las mismas condiciones de los Contribuyentes Grandes.

## 2 ESTUDIO INICIAL DE LA AUDITORIA.

### INTRODUCCION.

En esta primera etapa de la Auditoría Fiscal, se denomina Auditoría Preliminar, Auditoría Inicial, Pre-auditoría,

Introducción a la Auditoría y otros sinónimos, en el presente trabajo se le nombra Estudio Inicial de Auditoría.

Esta etapa posee una serie de detalles que conducen a una aproximación al contribuyente, para lo cual débese de tener las providencias necesarias y precisas de la actitud profesional.

Cada caso objeto de estudio contiene condiciones propias, por ellos el entendimiento deberá ser de naturaleza tecnico-legal, lo que torna imprescindible la aplicación de las Normas de Auditoría expuestas en el Capítulo II, porque la omisión, desvío o extensión no necesaria de un procedimiento, es contraproducente en la fiscalización.

## 2.1 ESTUDIO DEL EXPEDIENTE.

Comprende la obtención de los elementos que son fundamentales para el desarrollo de la fiscalización.

### 2.1.1 ASPECTOS GENERALES.

El rendimiento y la calidad de la Auditoría Fiscal depende de la información que se adquiera, con el fin de disponer de ella, se procederá a precisar los aspectos generales.

#### 1. Nombramiento y Expediente.

El estudio se inicia al recibir el Auditor Fiscal el expediente, el cual corre el nombramiento agregado, debiendo verificar los datos siguientes:

##### Nombramiento.

- Que esté debidamente autorizado.
- Lugar, hora y fecha de emisión.
- Ejercicio (s) a fiscalizar.
- Clase de estudio a efectuar.

##### Expediente.

- Revisión de folios.
- Fecha de prescripción.
- Declaraciones a examinar.
- Documentos que fundamentan las cifras declaradas.
- Registro en el Control Personal del Auditor.

Para los auditores del Departamento de Fiscalización de

Renta y Patrimonio y de la Sección de Recursos, se presenta un modelo y su instructivo, para el control de los expedientes a su cargo, en la forma siguiente:



DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS  
 CONTROL DE EXPEDIENTES

FORMA N°1

DEPARTAMENTO DE AUDITORIA

NOMBRE DEL AUDITOR

N°	CONTRIBUTENTE	NIT	CLASE DE ESTUDIO	EJERCICIO(S) O PERIODO(S) ESTUDIAR	FECHAS				TASACION COMPLEMENTARIA			TIEMPO EMPLEADO	CORRECCION AL ESTUDIO			TIEMPO EMPLEADO	FECHAS		NOMBRE AUDITOR ESTUDIO CONJUNTO	OBSERVACIONES
					RECIBIDO	INICIO ESTUDIO	NOTIFICACION	FINALIZACION ESTUDIO	RENTA	PATRIMONIO	OTROS		RENTA	PATRIMONIO	OTROS		SUSPENSION ESTUDIO	FIRMA ESTUDIO		
①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧	⑨	⑩	⑪	⑫	⑬	⑭	⑮	⑯	⑰	⑱	⑲	⑳	㉑

CONTROL DE EXPEDIENTES

Señor Auditor Fiscal:

Para su información, se estima conveniente que lleve el registro de los expedientes que están bajo su reponsabilidad anotando cada instancia del proceso de auditoría que realiza.

**I N D I C A D O R:**

- 1- Con número cardinal, anote cada expediente que reciba correlativamente
- 2- Registre el nombre del contribuyente de acuerdo al NIT y si ha tenido modificaciones, el nombre vigente.
- 3- Anote el número del NIT.
- 4- Indique la clase de estudio que ha sido nombrado. ejemplo: Renta, Patrimonio, Sucesión, Donación, Devolución u otros.
- 5- Anote el (los) ejercicio (s) o período (s) a auditar.

Fechas a Registrar del Proceso:

- 6- Del día en que reciba el expediente.
- 7- Del día que principie la Auditoría.
- 8- Del día que notifique al contribuyente.
- 9- Del día que finalice la elaboración del dictámen o informe y sea entregado al supervisor.

Tasación Complementaria.

Anote las cifras en colones que corresponde a la tasación complementaria por:

- 10- La fiscalización del Impuesto sobre la Renta.
- 11- La intervención del Impuesto sobre el Patrimonio.
- 12- La Auditoría de los Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones, Devoluciones y otros.
- 13- Señale el tiempo invertido en horas.

Corrección al Estudio:

Registre la cifra en colones que con acuerdo a la supervisión o revisión resulte por aumento o disminuciones de valores comparados con la tasación complementaria conforme a:

- 14- La Auditoría del Impuesto sobre la Renta.
- 15- La inspección del Impuesto sobre el Patrimonio.
- 16- La fiscalización sobre los demás impuestos.
- 17- Indique el tiempo en horas utilizado.

Fechas de Finalización:

- 18- Anote la fecha cuando reciba la orden de sus pender el estudio a que fue nombrado y entregue a quien corresponda el expediente.
- 19- Anote la fecha cuando el proceso de fiscalización se considere terminado mediante su firma en el dictámen o informe.
- 20- Cuando el nombramiento para efectuar un estudio en conjunto a otro u otros auditores, deberá asentar el (los) nombre(s).
- 21- Haga constar la actuación que no esté contemplada en los numerales descritos, que sirva de información complementaria o sea de interes para su control.

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS  
 CONTROL DE EXPEDIENTES

FORMA N° 1 A

SECCION DE RECURSOS

NOMBRE DEL AUDITOR

N°	CONTRIBUYENTE	NIT	CLASE DE ESTUDIO	EJERCICIO O PERIODO ESTUDIAR	FECHAS				TASACION ESTUDIO DE AUDITORIA			TASACION ESTUDIO DE RECURSO			TIEMPO EMPLEADO	CORRECCION AL RECURSO			TIEMPO EMPLEADO	VARIACION AUDITORIA INICIAL Y DE RECTIFICACION			TIEMPO EMPLEADO	FECHAS		NOMBRE AUDITOR ESTUDIO CONJUNTO	OBSERVACIONES
					RECIBIDO	INICIO ESTUDIO	NOTIFICACION	FINALIZ ESTUDIO	RENTA	PATRIMONIO	OTROS	RENTA	PATRIMONIO	OTROS		RENTA	PATRIMONIO	OTROS		RENTA	PATRIMONIO	OTROS		SUSPENC ESTUDIO	FIRMA ESTUDIO		
①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧	⑨	⑩	⑪	⑫	⑬	⑭	⑮	⑯	⑰	⑱	⑲	⑳	㉑	㉒	㉓	㉔	㉕	㉖	㉗	㉘

CONTROL DE EXPEDIENTES  
SECCION DE RECURSOS

Señor Auditor Fiscal:

Para su información, se estima conveniente que lleve el registro de los expedientes que estan bajo su responsabilidad, anotando cada instancia del proceso de auditoría que realiza.

I N D I C A D O R:

- 1- Con número cardinal, anote cada expediente que reciba correlativamente
- 2- Registre el nombre del contribuyente de acuerdo al NIT y si ha tenido modificaciones, el nombre vigente.
- 3- Anote el número del NIT.
- 4- Indique la clase de estudio que ha sido nombrado. ejemplo: Renta, Patrimonio, Sucesión, Donación, Devolución u otros.
- 5- Anote el (los) ejercicio (s) o periodo (s) a auditar.

Fechas a Registrar del Proceso:

- 6- Del día en que reciba el expediente.
- 7- Del día que principie la Auditoría.
- 8- Del día que notifique al contribuyente.
- 9- Del día que finalice la elaboración del dictámen o informe y sea entregado al supervisor.

Tasación Complementaria.

Anote las cifras en colones que corresponda a la tasación complementaria recurrida por:

- 10- Impuesto sobre la Renta.
- 11- Impuesto sobre el Patrimonio.
- 12- Otros Impuestos

Tasación Estudio de Recurso:

Registre la cifra en colones de la tasación elaborada en el examen de rectificación sobre:

- 13- Impuesto Sobre la Renta

- 14.- Impuesto sobre el Patrimonio.
- 15.- Otros Impuestos
- 16.- Señale el tiempo invertido en horas.

Corrección del Estudio:

Asiente la cifra en colones que con acuerdo a la supervisión resulte por aumentos o disminuciones, comparada con el Estudio de Recurso, sobre:

- 17.- Impuesto sobre la Renta.
- 18.- Impuesto sobre el Patrimonio.
- 19.- Otros Impuestos.
- 20.- Indique el tiempo en horas que empleó en la corrección. Variación Auditoría Inicial y Rectificación:

Anote la diferencia en colones de aumentos o disminuciones, que resulten entre la tasación del Estudio de Auditoría y el Estudio de Recurso, sobre:

- 21.- Impuesto sobre la Renta.
- 22.- Impuesto Sobre el Patrimonio.
- 23.- Otros Impuestos.
- 24.- Registre el tiempo total en horas utilizadas, sumando las columnas Nos. 16 y 20.

Fechas de Finalización:

- 25.- Anote la fecha cuando reciba la orden de suspender el estudio a que fue nombrado y entregue a quien corresponda el expediente.
- 26.- Anote la fecha cuando el proceso de fiscalización se considere terminado mediante su firma en el dictámen o informe.
- 27.- Cuando el nombramiento para efectuar un estudio en conjunto a otro u otros auditores, deberá asentar el (los) nombre(s).
- 28.- Haga constar la actuación que no esté contemplada en los numerales descritos, que sirva de información complementaria o sea de interes para su control.

## 2 BASE PARA LA COMPUTACION.

Conforme lo establecido en el Artículo 20 LISR.<sup>1/</sup> es optativo el uso del sistema para la computación de la renta por el contribuyente, se deberá establecer cual utiliza entre el Sistema de Acumulación o el Sistema de Efectivo.

## 3 FISCALIZACION DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Al no existir generalmente comunicación con el Auditor Fiscal predecesor, se verificará la o las intervenciones anteriores; esta revisión se hará con el propósito de formarse un criterio sostenido de la o las fiscalizaciones y de conocer las actuaciones de la empresa, para obtener elementos de juicio que ayuden en el caso investigado.

## 4 NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD.

En la misma actividad económica, cada caso representa una particularidad en la Auditoría, ésto se debe a muchas causas, pudiéndose citar las variables en el Sistema Contable, Control Interno, Activo Fijo, políticas, etc., aún son mayores por la naturaleza las diferencias son relevantes entre la empresa comercial, manufacturera aseguradora, agrícola, bancaria, educativa, etc., por lo que es propio del proceso ejecutivo de la Auditoría Fiscal conocer la naturaleza de la actividad para condicionar los pasos a seguir.

## 5 CAPITALIZACION O DISTRIBUCION DE UTILIDADES.

Constatar lo concerniente a la capitalización o distribución de las utilidades para evaluar la solicitud de la documentación y demás aspectos.

## 6 HECHOS RELEVANTES.

Son eventos que suceden en la empresa y por su sig-

---

1/ LISR. Abreviatura de la Ley del Impuesto sobre la Renta.


nificado generalmente afectan los intereses fiscales; se deberá poner interés e incluirse como puntos específicos del estudio, considerándose como parte de ellos los siguientes:

- Alteración del Sistema Contable.
- Cambio de Valuación de Inventario.
- Cambio de Ejercicio a declarar.
- Créditos extraordinarios.
- Ventas o compras de cuantía considerables de Activo Fijo.
- Cualquier otra operación que tenga características especiales y se estime necesario su estudio.

## 7 SOLICITUD DE INFORMACION.

A la Dirección General.

Para la actualización del expediente, si es necesario, se solicitará a quien corresponda la inclusión de documentos al expediente tales como: Declaraciones y Anexos, Ampliaciones de declaraciones, Escritos de Recursos, Pruebas de Descargo, Cambios de Direcciones, Representante Legal, Apoderados y todos los presentados a la DGCD.

En las respectivas formas, solicitar al Departamento de Catastro los valúos de los Bienes Inmuebles que  empresa exhibe en el Activo.

Autorizaciones que conforme a la LISR o Decretos Legislativos le sean concedidos.

Lo necesario e indicado en el numeral 2.1.2.(pag.78)

Al Contribuyente.

Por escrito se hará la solicitud al contribuyente de los elementos indispensables para la realización de la auditoría, utilizando la forma sugerida de el Modelo de Solicitud al Contribuyente siguiente:



MODELO DE SOLICITUD AL CONTRIBUYENTE

Lugar y Fecha: \_\_\_\_\_

Contribuyente: \_\_\_\_\_

Nombre y cargo de la persona a quien se le solicita la  
la información \_\_\_\_\_

Para dar cumplimiento a la fiscalización que en su oportunidad le fué notificada, y de conformidad a lo establecido en los Arts. 62 inc.1º., 63 inc.2º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los Arts. 65, 67 al 71 inc. 1º del Reglamento de la misma ley, muy atentamente nos permitimos solicitarle lo siguiente:

DOCUMENTOS:

- Escritura de Cosntitución.....
- Escritura (s) de Modificación(es).....
- Poder (es) Otorgado (s).....
- Contrato (s) Suscrito (s) (Patentes, Marcas, Representaciones, Exclusividades, Comisiones, etc.).....
- Escritura (s) de Compra (s) o Venta (s) de Bienes inmuebles.....
- Inscripción de Contrato (s) de Venta (s) a largo Plazo de Bienes Inmuebles y Otros.....
- Decreto (s) o Contrato (s) aprobado (s) por el Organo Legislativo de Exención (es) de Impuesto (s).....
- Autorización de cambio (s) o Modificación (es) del Sistema del Registro Contable por la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles.....
- Catálogo de Cuentas y Manual de Instrucciones del Sistema Contable.....
- Manual del Control Interno .....
- Declaración (es) de Capitalización de Utilidades.....
- Copia (s) de Escrito (s) presentado (s) a esta Dirección General.....
- Copia (s) de la (s) Declaración (es) del Impuesto a Auditar.....

REGISTROS:

- Libros legales o sus equivalentes:
- Caja-Banco, Diario y Mayor ( de acuerdo al sistema autorizado).....
- Estados Financieros.....
- Actas.....
- Registro de Accionistas.....
- Aumentos o Disminuciones de Capital.....

LIBROS AUXILIARES:

- Ingresos.....
- Egresos.....
- Bancos.....
- Cuentas por Cobrar.....

- Inventarios.....
- Inversiones.....
- Deudores Varios.....
- Otros Activos.....
- Activo Fijo.....
- Proveedores.....
- Otros Pasivos.....
- Pasivos a Largo Plazo.....
- Cuentas Patrimoniales.....
- Cuentas de Orden.....

COMPROBANTES:

- Facturas de Ventas.....
- Pedidos de Ventas .....
- Envíos de Mercaderías.....
- Ingresos de Caja .....
- Egresos de Caja .....
- Arqueo de Caja .....
- Control o Informe de Caja .....
- Egresos de Banco.....
- Partidas de Diario .....
- Estados Bancarios .....
- Conciliaciones Bancarias .....
- Pólizas de Iportación y/o Exportación.....
- Pago de Impuestos de Timbres.....
- Pago de Retenciones.....
- Pago y Planillas de Instituto Salvadoreño del Seguro Social.....
- Planillas de Pagos Laborales.....
- Requisiciones de Materias Primas.....
- Requisiciones de Materiales.....
- Reportes de Producción.....
- Liquidaciones de Pagos a Vendedores.....
- Liquidaciones de Operaciones del Exterior.....

OTROS:

- Informe de Distribución de Utilidades.....
- Lista de personas sujetas a Retenciones.....
- Facturas e informe de la Deducción Reclamada por Cuentas Incobrables.....
- Informe de Cuotas de Depreciación Reclamada.....
- Informe o Cuadros del Costeo de Producción.....
- .....
- .....
- .....
- .....
- .....

Condiciones razonablemente adecuadas para la ejecución de la fiscalización.

Fiscalización del impuesto de \_\_\_\_\_  
Ejercicio (s) o Período (s) \_\_\_\_\_

Observaciones:

---



---



---



---

**INDICACIONES:**

Se entenderá por solicitado, lo marcado con "X" en cada espacio.

**IMPORTANTE:**

Al no recibir el Auditor Fiscal lo solicitado o parte, deberá el contribuyente explicar por escrito la causa de su incumplimiento. Si se negare a cumplir, se estará en lo establecido en el Art. 101 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Fecha de Presentación de lo solicitado: \_\_\_\_\_

Recibido por el contribuyente:

Firma y Sello \_\_\_\_\_

Nombre \_\_\_\_\_

Cargo \_\_\_\_\_

Hora \_\_\_\_\_ Fecha \_\_\_\_\_

**Auditor Fiscal Solicitante:**

Firma \_\_\_\_\_

Nombre \_\_\_\_\_

Original : Para el contribuyente.

Duplicado : Expediente del Contribuyente.

Triplicado: Auditor Fiscal.

**2.1.2 ASPECTOS GENERALES JURIDICOS.**

En la Auditoría Fiscal la trascendencia jurídica es

determinante, la aplicación legal condiciona su validez, siendo su cumplimiento vital, por lo que el examen en su inicio cursa preponderancia en lo siguiente:

1- Estructura Jurídica.

Se verificará la condición de la empresa, debiendo hacer constar en la Cédula General Informativa, de manera condensada, los datos que se evalúan de interés en la formación de un criterio general de la empresa y sirven para esclarecer conceptos o aspectos en la Evidencia Probatoria.

2- Modificaciones.

Se revisará si la empresa ha efectuado modificaciones jurídicas o actos que tengan consecuencia con los intereses fiscales, de ellos: Alteración del Pacto Social, cambios de Nominación o Razón Social, Fusión, Transformaciones, Disolución, Aumento o Disminución de Capital, Estado de Irregularidades o aspectos de responsabilidad.

3- Derechos Adquiridos.

Generalmente se suscriben contratos que significan compromisos legales que la empresa deberá cumplir, los que se evaluarán para establecer el grado de afectabilidad fiscal en la aplicación, como las Patentes, Marcas, Representaciones, Exclusividades, Concesiones y otros.

4- Beneficios Fiscales.

Cuando la Ley o por Contrato aprobado por el Organo Legislativo, la empresa goce de exenciones del pago del Impuesto, se examinará la documentación pertinente y se pondrá la atención que se haga acreedor el caso en la aplicación del Artículo 47 RgLISR<sup>1/</sup> y el tratamiento de las utilidades que generan.

5- Identificación del Representante.

---

1/ RgLISR. Abreviatura del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Siendo la notificación un acto jurídico contemplado en los Artículos 55, 114 LISR Y 87 RgLISR, el cual determinan las actuaciones de la DGCD, se hará énfasis en la identificación del Representante Legal, Apoderado o Autorizado para ser notificado, en razón de que cualquier deficiencia incurrida, repercute en la validez de la Auditoría.

6- Notificación.

En virtud de las formalidades legales y la importancia que cubre la notificación en el proceso de la Auditoría Fiscal, se tendrá que aplicar la atención que amerita.

En caso de que su nombramiento se haga en el acto de notificación que la DGCD, efectúa por medio de la Sección de Notificación, deberá verificar si lo está en legal forma.

La notificación se expedirá en acto personal en la entrevista correspondiente.

Cuando el Auditor cumpla este requisito, deberá contener el "Visto Bueno" del supervisor, para su elaboración se presenta el Modelo siguiente:

MODELO DE NOTIFICACION

la ciudad de San Salvador, a las \_\_\_\_\_ horas, del día \_\_\_\_\_  
de \_\_\_\_\_ de mil novecientos \_\_\_\_\_

Para dar cumplimiento a lo ordenado en el auto proveído por esta Dirección General, a las \_\_\_\_\_ horas \_\_\_\_\_ minutos \_\_\_\_\_ del día \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de mil novecientos \_\_\_\_\_, agregado al folio No. \_\_\_\_\_ del expediente de Impuesto sobre la Renta y del Patrimonio de \_\_\_\_\_  
(Contribuyente)

NIT \_\_\_\_\_, señálanse de las \_\_\_\_\_ horas del día \_\_\_\_\_ del corriente mes y año, para la iniciación de las diligencias. NOTIFIQUESE.

\_\_\_\_\_  
(Apellido (s))

En \_\_\_\_\_  
(Lugar) (Departamento) (Dirección)  
a las \_\_\_\_\_ horas \_\_\_\_\_ minutos del día \_\_\_\_\_ del mes \_\_\_\_\_ de mil novecientos \_\_\_\_\_. NOTIFIQUESE el auto anterior y el que lo origina a \_\_\_\_\_  
(Contribuyente)  
\_\_\_\_\_ por medio de \_\_\_\_\_  
(Nombre persona natural)  
\_\_\_\_\_ en su carácter de \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, a quien leí el auto anterior,  
(Calidad que ostenta)  
manifestando darse por entendido y para constancia firma la presente acta con el (los) suscrito (s).

F \_\_\_\_\_  
(Nombre Notificado)

F \_\_\_\_\_  
(Auditor)

F \_\_\_\_\_  
(Auditor)

SUPERVISOR: F \_\_\_\_\_

NOMBRE: \_\_\_\_\_

## 2.2 ANALISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

La Renta Imponible declarada por la empresa, puede diferir de la Utilidad Neta mostrada en los registros contables y la Renta Neta Fiscal, esto sucede por multiples causas, las cuales el Auditor Fiscal deberá conocerlas en su examen en el mayor grado posible para conciliarlas y evidenciarlas.

Los estados financieros son el resultado de conjugar los eventos en el juicio contable, fiscal y administrativo, esto lleva a presentar la interrogante: ¿Cuál es el significado e importancia de las cifras en el ámbito tributario ?.

La respuesta satisfactoria es muy difícil, aún más, cuando se examinan superficialmente.

Para poder comprender y efectuar una investigación de las cifras, será mediante la significación y cualificación de las relaciones, en el análisis de los estados financieros.

En la medición razonable de los resultados declarados por el contribuyente, se busca una base apropiada para emitir una opinión que conduzca a las causas de lo hechos con suficiencia y competencia, y para ello se tendrá como médula el análisis financiero.

En la obtención de la información y uso, se aplican dos aspectos de la inteligencia: la síntesis y el análisis.

Los dos tienen equivalencia en la importancia, la deficiencia en uno, significa falta de método o ausencia de disciplina del conocimiento.

Sin la síntesis no hay trabajo completo de la inteligencia, ni desarrollo regular del pensamiento.

La síntesis, es el fin del conocimiento en la expresión del esfuerzo oportunamente empleado.

El análisis es la separación de las partes de un todo para conocer sus principios, elementos o causas.

Sin la síntesis y análisis, no pueden esperarse con-

clusiones valaderas de las causas que han producido los cambios en los resultados, para poder medir la magnitud y cualidad relativas de las mismas.

De la objetividad de las apreciaciones que desde el inicio se obtengan para interpretar la empresa, así se determinaran las decisiones en el empleo de los procedimientos de auditoría.

Es propio del auditor, valerse de la técnica de mejor provecho en la búsqueda de la información requerida, la cual le ordene su labor, es decir, que le permita la secuencia mental de encontrar la relación lógica de las cifras, para investigar cualquier desviación importante de lo que se considera normal, esto se logra por medio del análisis financiero, la detección de las áreas críticas.

El análisis financiero de la empresa es de carácter dinámico, concede la interpretación de situaciones y acontecimientos, mediante los cuales se forma un juicio de hechos para sostenerlos, débese interpretar como están influyendo entre sí las cifras, teniendo por propósito tomar decisiones que se traduzcan en la corrección fiscal.

La apreciación se ha de adquirir sobre la empresa en su conjunto o bien en partes específicas, que es el producto de la práctica de los métodos de análisis y la utilidad en el campo de la objetividad, es de trascendental beneficio.

El apoyo de las conclusiones deben ser suficientes y válidas para estar razonablemente seguro; la calidad y cantidad de la información utilizada es esencial, se debe tener "criterio de selección", para no distraerse en análisis improcedentes.

El criterio de selección, deberá utilizarse en todo el proceso del análisis, para evitar avanzar en datos no útiles.

El análisis necesita de dos clases de razonamientos, el inductivo y el deductivo.

El inductivo, va de lo particular a lo general.

Ejemplo: Para conocer los Costos elevados de las mer-



caderías, el estudio se enfoca en el valor de las facturas de compra, la clase o calidad de cada artículo, etc.

El deductivo, de lo general a lo particular.

En el mismo caso. Costo Elevado de la Mercadería; se dirige la investigación en las causas del aspecto financiero, el proceso productivo, etc.

### 2.2.1 CONDICIONES GENERALES.

#### 1- Clase de Análisis.

El enfoque generalmente es orientado al análisis de los estados financieros para fines internos y externos de la empresa, en nuestro caso, la finalidad es especial por ser el propósito fiscal.

Para fines internos de empresa, el objetivo es la política directriz de la administración; la corrección o cambio que despejen u orienten la toma de decisiones.

Para fines externos, alcanzar elementos básicos en el conocimiento de las evaluaciones crediticias, de inversiones, etc.

Para fines fiscales, se destaca el conocimiento de los elementos que den garantía en el cumplimiento tributario, las características y causas que originan desvíos significativos que posibiliten la adquisición de los aspectos críticos de la empresa.

#### 2- Selección del método.

La utilización de los métodos dependerá de la disponibilidad de la información que se tenga y además de la capacidad del criterio de selección del auditor de elegir el método que otorga mejores resultados.

La técnica del análisis contempla múltiples métodos, pero se estima que los métodos sugeridos son los que se prestan a las necesidades, esto es debido a las limitaciones de información en este estadio de la auditoría.

#### 3- Condición de los datos.

Debe tenerse como condición que los datos sujetos a estudio, sean cifras provenientes de elementos o aspectos

homogéneos para que el análisis produzca la información más objetiva posible.

Simplificar las cifras y sus relaciones facilita la comprensión de importancia y significado; la simplificación cambia la forma de expresión de las cifras, pero no su valor y relación.

#### 4- Formas de Análisis.

Se conocen dos clases de comparaciones en el análisis, el vertical y el horizontal.

El vertical, son comparaciones que se hacen entre los estados financieros pertenecientes a un mismo ejercicio.

El horizontal, son comparaciones entre estados financieros que corresponden a varios ejercicios.

#### 2.2.2 METODOS DE ANALISIS VERTICAL.

##### 1- Método de Reducción a Porcentajes.

Este método tiene el carácter exploratorio, que como todo método de análisis sirve como medio y no como fin, considerando los resultados obtenidos mediante su uso como punto de partida de análisis posteriores en el campo, para llegar a conclusiones finales se necesita disponer de suficiente información adicional.

En este método las relaciones existentes se obtendrán de las reducciones a porcentos las cifras de los estados financieros, y consiste en dividir una de las partes del todo entre el mismo todo.

Esta operación tiene el axioma matemático: Un conjunto es igual a la de todas sus partes.

En cuanto al porcentaje, se parte del supuesto de una cantidad como igual a cien por ciento, considerándose constante.

Para evitar desvíos, se hace un llamado en el uso de este método, el cual es de significado fundamental; su uso es el de precisar las magnitudes proporcionales de cada una de las partes de un todo, con relación al mismo y/o para comparaciones con medidas básicas o presupuestarias, pero, el

empleo en las comparaciones horizontales, es decir un ejercicio con otro, por la naturaleza del método, no es lógico ni procedente, debido a las propiedades interpretativas en su aplicación deben de eliminarse las cifras de las Reservas Complementarias de Activo (Depreciaciones, Cuentas Incobrables, etc. ). El Análisis de las reservas se hará por separado, debido a la función, de las relaciones y el grado de interés en este campo.

Para efectos ilustrativos se presentan los datos con las reducciones correspondientes.

LUJIDE ODELY, S. A.

ESTADOS DE RESULTADO DE LOS EJERCICIOS

COMPENDIDOS DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE :

	<u>1984</u>		<u>1985</u>		<u>1986</u>	
	¢	%	¢	%	¢	%
Ventas	13,600	100	14,700	100	16,900	100
Costo de lo vendido	8,296	61	9,702	66	12,168	72
<u>Utilidad Bruta</u>	<u>5,304</u>	<u>39</u>	<u>4,998</u>	<u>34</u>	<u>4,732</u>	<u>28</u>
Gastos de Ventas	1,360	10	1,617	11	1,521	9
Gastos de Admón.	816	6	882	6	1,183	7
Gastos Financieros	272	2	294	2	507	3
<u>Gastos de Operación</u>	<u>2,448</u>	<u>18</u>	<u>2,793</u>	<u>19</u>	<u>3,211</u>	<u>19</u>
<u>Utilidad de Operación</u>	<u>2,856</u>	<u>21</u>	<u>2,205</u>	<u>15</u>	<u>1,521</u>	<u>9</u>

LUDICE ODELY, S. A.  
BALANCES DE SITUACION AL 31 DE DICIEMBRE:

	1984		1985		1986	
	¢	%	¢	%	¢	%
<u>ACTIVO</u>						
Efectivo	1,771	7	1,422	6	1,932	6
Cuentas Por Cobrar	7,826	30	6,721	28	10,936	36
Inventarios	6,712	26	5,546	23	7,866	26
Otros Activos(Inversiones)	2,141	8	2,311	10	2,266	8
<u>Activo Circulante</u>	<u>18,450</u>	<u>71</u>	<u>16,000</u>	<u>67</u>	<u>23,000</u>	<u>76</u>
Activo Fijo (Neto)	7,250	28	6,880	19	6,750	22
Otros Activos No Circ.	200	1	840	4	500	2
<u>Activo Fijo</u>	<u>7,450</u>	<u>29</u>	<u>7,720</u>	<u>33</u>	<u>7,250</u>	<u>24</u>
<u>TOTAL ACTIVO</u>	<u>25,900</u>	<u>100</u>	<u>23,720</u>	<u>100</u>	<u>30,250</u>	<u>100</u>
<u>PASIVO Y PATRIMONIO</u>						
Pasivo Circulante	6,570	25	6,150	26	12,100	40
Pasivo Largo Plazo	5,137	20	5,690	24	6,500	21
<u>Total Pasivo</u>	<u>11,707</u>	<u>45</u>	<u>11,840</u>	<u>50</u>	<u>18,600</u>	<u>61</u>
Capital Social	10,000	39	10,000	42	10,000	33
Reservas y utilidades	4,193	16	1,880	8	1,650	6
<u>Total Patrimonio</u>	<u>14,193</u>	<u>55</u>	<u>11,880</u>	<u>50</u>	<u>11,650</u>	<u>39</u>
<u>Total Pasivo y Patrimonio</u>	<u>25,900</u>	<u>100</u>	<u>23,700</u>	<u>100</u>	<u>30,250</u>	<u>100</u>

IMPORTANTE: La información expuesta se utilizará en las ilustraciones de los métodos descritos en el presente trabajo.

2- Métodos de Razones Simples

Causas y Efectos.

El principio de las razones se fundamentan en que toda relación esta sujeta a causas y efectos.

La posición financiera determinada de cualquier empresa es el efecto de una causa o muchas., la investigación deberá conocer las causas y la relación fiscal de esas causas, si aumentan o disminuyen los ingresos, costos gastos, activos y patrimonio.

La técnica de causas y efectos facilita en gran medida,

la investigación del análisis; la medición de las causas y efectos insta a tener siempre presente que las razones miden los componentes que la forman.

#### Limitaciones.

La configuración financiera de una empresa en sus estados financieros muestra diversos elementos, pero cuando se les considera aisladamente, su significado es limitado para conocer su importancia.

Las relaciones de los elementos con los que tienen importancia y no las cifras absolutas.

Las razones son un método de análisis y se limitan a servir de auxiliar en el estudio de las cifras, señalan probables puntos débiles de la empresa.

La sencillez del método, el exceso de optimismo llegó a crear infinidad de razones hasta llegar a desproporcionar la técnica, estimándose que todos los problemas se interpretarán en base a razones, ante ello y en uso del buen criterio, se tendrá en cuenta que la utilización extrema de razones es negativa, porque hace compleja la comprensión del significado y produce efectos contrarios. Se recuerda, que el fin del análisis es simplificar el trabajo, no complicarlo.

No olvidar la vigencia de: antes de su uso débese establecer la relación entre los elementos, si la relación es lógica.

#### Aplicación de Razones.

Toda razón numéricamente es correcta, pero no lógica, para el fin deseado es necesario la relación de dependencia entre los elementos que se comparan.

En los estados financieros con 10 elementos se pueden obtener 45 razones, de ellas la mayoría no tendrían objeto obtenerlas.

Se exponen aquellas de uso general, quedando para el Auditor Fiscal la utilización de las que estime conveniente en casos específicos.

Razón de Liquidez (Prueba Acida).

Esta razón es un elemento de juicio y de medida exploratoria, tiene como medida básica el 100%.

La razón expresa la capacidad de pago y sólo trata de hacer patente al auditor los síntomas y puntos de orientación general.

## DATOS:

Ejercicio de 1986

Efectivo ¢ 1.932.00Cuentas por Cobrar Netas ¢ 10.936.00

	¢ 12.868.00
	=====

	¢ 12.100.00
	=====

## COMO SE DETERMINA:

$$\frac{\text{Activo de Inmediata Realización}}{\text{Pasivo Circulante}} = \frac{\text{¢ } 12.868}{\text{¢ } 12.100} = \left[ \begin{array}{l} \text{¢ } 1.06 \text{ ó} \\ 106\% \end{array} \right.$$

## INTERPRETACION:

Lo que tiene la empresa en capacidad de pago para responder de inmediato a sus obligaciones es de -- ¢ 1.06 por cada ¢ 1 de deuda. Después de cumplir con su pasivo la empresa posee ¢ 0.06. Se considera que cuando la empresa tiene capacidad de pago, el porcentaje es mayor de 100%, la solvencia es satisfactoria.

Se lee: 106% ó ¢ 1.06

La Razón de Capital de Trabajo

El pago oportuno de las obligaciones es símbolo de solvencia y un índice de medida, lo que nos orienta en la incidencia del aspecto tributario para trazarse el estudio de las cuentas de sus componentes.

## DATOS:

Ejercicio de 1986.

Activo Circulante ₡ 23.000

Pasivo Circulante ₡ 12.100

COMO SE DETERMINA:

$$\frac{\text{Activo Circ.}}{\text{Pasivo Circ.}} = \frac{\text{₡ } 23.000}{\text{₡ } 12.100} = \text{₡ } 1,90 \text{ ó } 190\%$$

Como se lee: ₡ 1.90 ó ₡ 190. La medida es la estándar de 2 a 1.

INTERPRETACION:

La medida de 2 a 1 es considerada razonable, sin embargo aún cuando fuera superior, será el criterio del auditor el que prevalezca para el examen:

- Verificar si presentan un activo y pasivo real.
- Verificar las cuentas de efectivo.
- La relación ventas con cuentas por cobrar e inventarios.
- Verificación de las obligaciones, etc.

En la holding para efectos de cierre pueden producirse situaciones de acomodamiento de operaciones que trasladan utilidades y motivan a interpretaciones erróneas.

#### La Razón Ventas Netas a Inventarios.

Los inventarios son de los problemas que ofrecen dificultades en la auditoría, por lo que demandan alta atención.

Debido a la representatividad de la inversión de los inventarios, la función y naturaleza de los mismos, adquieren importancia relevante en la empresa y en esa proporción en la auditoría.

En cada clase de negocio, este valor cambia ya sea de naturaleza o de velocidad en el ejercicio, convirtiéndose en efectivo o en cuenta por cobrar.

Esta operación se efectúa en determinado período, lo que es normal, pero si en éste ciclo demora, indica que existen causas que afectan, en consecuencia afectan las utilidades y de hecho los intereses fiscales.

En virtud de ese acontecer propio de los inventarios y la incidencia de la valuación son los efectos proclive a la evasión de los impuestos, por lo que adquieren importancia en el estudio tributario.

En el supuesto que el valor de 6 podrá tomarse como índice en una situación normal de su rotación, indica que globalmente las inversiones deben rotar cada dos (2) meses.

La medida puede establecerse de acuerdo a la naturaleza de la mercadería en condición lógica y razonable.

Para ilustrar el caso, se dirá: ¿Cuál es la medida de rotación de una empresa que vende vehículos y cuál sería la medida de rotación de otra que vende huevos al detalle? El cambio es sustancial.

Con la hipótesis que el índice es de tres (3), se expone el siguiente ejemplo:

DATOS:

Ejercicio de 1986

Ventas Netas	<u>\$ 16.900</u>
Inventarios	<u>\$ 7.866</u>

COMO SE DETERMINA:

$$\frac{\text{Ventas Netas}}{\text{Inventarios}} = \frac{\$ 16.900}{\$ 7.866} = 2$$

INTERPRETACION:

Significa que por cada \$ 1.00 invertido en inventario, se vendieron \$ 2.00; la inversión total del inventario se ha transformado 2 veces en efectivo o en saldos de clientes.

Se debe ponderar en esta razón al menos las variables de los elementos siguientes:

- Fluctuaciones de precios de venta en el ejercicio, el valor costo de los inventarios por tomarse los costos finales.
- Diferencia de tiempo, las cifras de las ventas son del ejercicio y del inventario de una parte.
- La especulación con los inventarios en compras o



producción por temporada o precios, siendo esta irregularidad la que modifica las existencias ordinarias.

Se insiste que esta razón es un índice de orientación general para el auditor fiscal, es útil porque la inversión en inventarios debe ser proporcional a las ventas; si se tiene en cuenta que las ventas no dependen de los inventarios por su acumulación o naturaleza, dependen de las ventas.

#### La Razón de Rendimiento.

Medir el rendimiento de la empresa es importante para tener una idea de la razonabilidad tributaria, ya que se considera una medida del comportamiento de la empresa.

El porcentaje de utilidad de la empresa se relaciona con la inversión y se puede con gran aproximación medirse y deducirse si es necesario se investiguen las causas, si la causa de uno o serie de eventos que transforman la utilidad u otro de los grupos de cuentas intervinientes y no pueden identificarse por su magnitud o incertidumbre aplicativa; para ello el medir el rendimiento de la empresa es un análisis a considerar.

Para juzgar su utilización, se ilustra con la observación de los elementos que se utilizan y al ser efectuados uno de ellos, la razón encontrada es afectada.

#### DATOS:

Ejercicio de 1986

Ventas Netas		\$ 16.900
Costos y Gastos de Operacion		\$ 15.379
Costo de lo vendido	\$ 12.168	
Gastos de Operación	\$ 3.211	
Activo Circulante		\$ 23.000
Pasivo Circulante		\$ 12.100
Otros Pasivos		\$ 6.500

#### COMO SE DETERMINA:

Ventas Netas	\$ 16.900 (+)
Costo y Gasto de Operación	\$ 15.379 (-)

UTILIDAD	<u>₡ 1.521</u>
Activo Circulante	₡ 23.000 (+)
Pasivo Circulante	<u>₡ 12.100 (-)</u>
CAPITAL DE TRABAJO	<u>₡ 10.900</u>
Capital de Trabajo	₡ 10.900 (+)
Activo Circulante	₡ 23.000 (+)
Otros Pasivos	<u>₡ 6.500 (-)</u>
CAPITAL CONTABLE	<u>₡ 27.400</u>

## RENDIMIENTO:

$$\frac{\text{Utilidad}}{\text{Cap. Contable}} = \frac{₡ 1.521}{₡ 27.400} = 0.06\%$$

Se consideraría como medida de rendimiento, si ésta fuese la tasa de interés que reconocen las instituciones financieras del país por el depósito de dinero en Cuenta de Ahorro.

## INTERPRETACION:

La empresa dió un rendimiento del 6% de utilidad en relación a su inversión, nos da una medida del comportamiento de la misma.

El Auditor Fiscal desde el inicio deberá ubicar el rubro que tendrá que examinar con la atención apropiada.

## 3- Metodo de Razones Estándar.

Entre los métodos de análisis figura el de razones estándar, el cual requiere estudiar en todos sus aspectos a la empresa, ponderando debidamente los elementos que pueden influir de algún modo en lo fiscal.

Las razones estándar es medida de comparación por analogía y diferencia de lo comparado, es decir, es un molde o patrón que sirve como base de comparación para regular, mejorar o controlar los elementos establecidos, ya que lo fundamental del control es el punto de comparación.

Las razones estándar se calculan en la misma forma como se hacen en las razones simples, con la diferencia que es una medida básica de comparación.

Al hacerse el cálculo, debe tomarse el promedio de las cifras de los elementos con las cuales se desea calcular las razones estándar por el tiempo que se juzgue satisfactorio.

Sólo deben calcularse las razones estándar significativas y el menor número posible. La justificación para promediar las cifras que se comparan y obtener una razón promedio es que ninguna cifra individual es representativa por sí misma.

Como las razones estándar son los cocientes de cifras promedios, participa de los efectos y limitaciones que la estadística le señala, por lo que al utilizarlas se recomienda proceder con las precauciones que ameritan.

Las razones estándar se clasifican en internas y externas.

Las internas, se determinan con los datos acumulados de varios ejercicios en base de la experiencia propia de la empresa.

Las externas, se forman con datos acumulados en ejercicios iguales de empresas de la misma actividad, su utilidad es mayor cuando más se aproxima la medida comparativa.

Actualmente su aplicación es significativa pudiéndose señalar de manera general en:

- Costos estándar,
- En medidas de supervisión y distribución,
- Concesiones y vigilancia de créditos,
- En materia de rendimientos,
- En estudios económicos y tributarios,
- En la auditoría interna como medio de observación del cumplimiento del Control Interno.

Pueden indicarse sus limitaciones las que inducen a conclusiones equívocas por las condiciones que restringen las circunstancias incidentes en su formación y cálculo, de las cuales pueden mencionarse:

- La elaboración requiere determinado tiempo, por lo que los cambios económicos rápidos hacen que pierda su utilidad de un ejercicio a otro.

- La preparación se basa en los Estados Financieros, los cuales son formulados con criterios contables diferentes.
- La actividad aún similar de las empresas posee variantes sustanciales.
- La dificultad de calificar a las empresas con negocios similares por la estructura, política operacional, magnitud financiera, etc.

A pesar de sus defectos se utiliza con éxito, esperando que en el campo de la Auditoría Fiscal se disponga de este método, ya que por el momento su uso se restringe debido a la inexistencia de los elementos comparativos: pero se espera que en un futuro cercano al superar las condiciones actuales pueda hacer el uso correspondiente, por el beneficio que aporta.

#### 4- Cuadro de Razones.

Segun las necesidades que se le presentan al Auditor Fiscal en cada caso concreto, y de conformidad a las circunstancias, proyecta su interés sobre cada área o cuenta, la cual puede ser ampliada sobre otras, siendo este el estudio preliminar mediante la aplicación del método, con el propósito de conocer los síntomas acusados por las posibles situaciones que conducen a un estudio de profundidad.

Se reitera que en la auditoría fiscal, este estudio preliminar tiene un gran valor práctico, por que por este medio se llega a saber con razonable precisión que debe hacerse, con lo cual esfuerzo y tiempo son ahorrados, también se minimiza la posibilidad de la comisión de error, la cual es fuente de improductiva labor.

Al practicarse el análisis, el auditor utilizará las razones que le son de su preferencia, limitando en la máximo el número a:

- A las necesidades prácticas.
- A lo lógico de las relaciones.
- A la clase de dependencia existentes entre las razones.

Por su utilidad y uso general a continuación se presentan el Cuadro de Razones; sin embargo, es de comprender que no son las únicas que puedan emplearse, la extensión y sobre todo las necesidades para los fines propuestos, indicar en cuantas y cuales se deben de recurrirse.

### CUADRO DE RAZONES

RAZONES:	FORMULA:	OBJETIVOS:
<b><u>FINANCIERAS.</u></b>		
<b><u>SE MIDEN Y LEEN EN COLONES.</u></b>		
Del Capital de Trabajo	$\frac{\text{Activo Circ.} \div \text{Pasivo Circulante}}{\text{Cap. de Trabajo}}$	Medida para cubrir compromisos en futuro cercano
Del margen de Seguridad	$\frac{\text{Activo Rápido}}{\text{Pasivo Circ.}}$	Medida de las Inversiones acreedores y Propieta.
De Liquidez (Prueba Acida)	$\frac{\text{Activo Rápido}}{\text{Pasivo Circ.}}$	Medida del Índice de solvencia inmediata.
De protección Pasivo Circ.	$\frac{\text{Capital Contable}}{\text{Pasivo Circ.}}$	Medida de Protección de propietarios a los acreedores.
De Capital Inmovilizado	$\frac{\text{Activo Fijo Inagible}}{\text{Cap. Cont.}}$	Medida del origen de las inversiones de Act. Fijo
De protección al Capital Social	$\frac{\text{Superávit}}{\text{Capital Social}}$	Mide la política en el reparto de dividendos.
Del Índice de Rentabilidad	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Capital Cont. Inic}}$	Mide el rendimiento sobre inversión accionistas.
De Liquidez o disponible	$\frac{\text{Caja y Bancos}}{\text{Pasivo Circ.}}$	Mide el índice de liquidez inmediata.
De Endeudamiento.	$\frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Activo Total}}$	Mide porción del activo financiado por deuda.
<b><u>DE ROTACION (*)</u></b>		
<b><u>Se miden y leen en veces.</u></b>		
De clientes	$\frac{\text{Ventas Netas}}{\text{Promedio Clientes}}$	Mide la eficiencia en manejo del crédito a cliente.
De proveedores	$\frac{\text{Compras Netas}}{\text{Promedio Proveed.}}$	Mide la eficiencia en uso del crédito de Provee.
De Inventarios de Material.	$\frac{\text{Mat. consumido}}{\text{Prom. Inv. de Mat.}}$	Mide la eficiencia en el uso de Inv. Materiales
De Inv. de Produc. en Proc.	$\frac{\text{Cosot de Produc.}}{\text{Prom. Inv. P.P.}}$	Mide la eficiencia en el Dpto. de Producción.
De inv. Produc. Terminados	$\frac{\text{Costo de Venta}}{\text{Promed. Inv. Term}}$	Mide la eficiencia en el uso de Inv. de Productos
De la Planta	$\frac{\text{Ventas Netas}}{\text{Promedio Act. Fijo}}$	Mide la eficiencia en la utilización Act. Fijo.
<b><u>RENTABILIDAD.</u></b>		
<b><u>Se miden y lee en Colones y porcentos.</u></b>		
Márgen Neto de Utilidad	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Ventas Netas}}$	Medir la facilidad para convertir ventas en Utilidad
Inversión antes de Intereses	$\frac{\text{Util. + Intereses}}{\text{Cap. Contab. Inic}}$	Medir rentabilidad antes de intereses.
Inversión total	$\frac{\text{Util. de Operación}}{\text{Activos Tot.}}$	Medir rentabilidad sobre Activos totales.
<b><u>LIQUIDEZ.</u></b>		
<b><u>Se miden y leen en Colones y porcentos.</u></b>		
Disponible	$\frac{\text{Caja y Bancos}}{\text{Pasivo Circ.}}$	Medir el índice de liquidez disponible.
Capital de Trabajo	$\frac{\text{Act. Cir.}}{\text{Pasivo Circ.}}$	Medir habilidad para cubrir compromisos inmedia.
Márgen se Seguridad	$\frac{\text{Cao. de Trabajo}}{\text{Pasivo Circ.}}$	Medir las Inversiones de acreedores y propietaria.

(\*) Obtención de Promedios: Saldo o Inventarios Iniciales más los Finales dividido entre dos.

TOMADO DE: ANALISIS E INTERPRETACIONES DE ESTADOS FINANCIEROS. Abraham Perdomo Moreno, Ediciones Contables y Administrativas, S. A. 7ª Ed. México. 1982 pg. 234 y 236.

### 2.2.3 METODO DE ANALISIS HORIZONTALES.

Para la empresa el análisis tiene el propósito de conocer el futuro, es decir, predecir los pasos a seguir para evaluar, medir y precisar la actividad de su gestión y alcanzar, al menor costo, la máxima utilidad.

La práctica de la gestión de la empresa en el devenir del tiempo da conocimientos, y el conocimiento del pasado adquiere importancia cuando se estudia en forma comparativa, por demostrar los cambios operados en diversas situaciones.

Para analizar los cambios en la empresa en el transcurso del tiempo, se emplean los métodos de análisis horizontales, en virtud de prestar la facilidad de identificar los cambios juzgados.

La auditoría fiscal examina las operaciones poniendo su atención en lo impositivo, porque necesita conocer los eventos sucedidos y éstos métodos son consecuentes con sus fines.

#### 1.- Método de Aumentos y Disminuciones.

Este método comparativo es aprovechable en los estados de resultado al proporcionar los aumentos y disminuciones en los diversos rubros vistos a la luz de las circunstancias y sirven para evaluar los resultados obtenidos y formular los programas de auditoría que han de operarse.

Deben de atender el factor tiempo para que la comparación sea lógica, la comparación se deberá referir a períodos de tiempos iguales; observar consistencia en la uniformidad de la aplicación contable; también se debe ponderar los efectos producidos en los cambios de las bases de estimación de los costos y gastos, así como el factor de los precios de ventas y el monetario por la devaluación o desvaluación.

Los resultados de una empresa están en función de los precios y el volumen de las unidades vendidas, si se sucede un aumento en la cuantía de las ventas, puede ocurrir que el volumen de las unidades sea inferior al del período anterior, las conclusiones se infieren sin tener en cuenta lo anterior, tiende a lo erróneo; por lo complejo del problema y pertenecer

a estudios económicos, es recomendable proceder con mucha cautela en la formulación de juicios relativos a estas circunstancias, es conveniente recordar que el análisis contable es antecedente del estudio económico.

#### Estado de Resultado.

De la comparación que seguidamente se presenta, se puede formar juicio que nos guía a la programación de si los aumentos o disminuciones existentes no guardan una razonabilidad y en que rubros esta la propensión al examen.

#### Estado comparativo de los Estados de Resultado por doce meses al 31 de Diciembre de 1985 y 1986.

<u>Concepto</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>	<u>Aumentos</u>	
			<u>Disminuciones</u>	<u>(±)</u>
Ventas Netas	14.700	16.900	2.200	(+)
Costo de lo Vendido	9.702	12.168	2.466	(+)
Utilidad Bruta	4.998	4.732	266	(-)
Gastos de Ventas	1.617	1.521	96	(-)
Gastos de Administración	882	1.183	301	(+)
Gastos Financieros	294	507	213	(+)
Utilidad neta	2.205	1.521	684	(-)

Año base 1985.

#### INTERPRETACION:

De este Estado comparativo se establecen muchos juicios, de entre ellos se señalan:

- Las ventas netas aumentaron pero en menos cuantía que el Costo de lo Vendido.
- El Costo de la Vendido se incrementó desproporcionalmente, se deberá examinar.
- Los Gastos de Admon., tuvieron aumento significativo, verifíquese las cuenta e investigúese la causa.
- Los Gastos Financieros aumentaron; se tiene que conocer el motivo de esta situación.

#### Balance de Situación.

Su uso es fructífero cuando los diferentes cambios se interpretan con la información complementaria, que nos guía a

conocer las circunstancias que prevalecieron y cuales fueron los cambios que influyeron, sin ésta información adicional la utilidad es limitada, en muchos casos la información complementaria es de mayor valor que los balances en si. Los balances deberán ser formulados a una fecha común, para medir los ejercicios y la interpretación de las variaciones sea consecuente.

Para formarse un juicio ilustrativo se elabora el ejemplo siguiente:

Balance de Situación Comparativo

Por los Ejercicios Terminados al 31 de diciembre de:

<u>Concepto</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>	<u>Aumentos</u>	<u>Disminuciones</u>
<u>ACTIVO</u>				
Efectivo	¢1.422	¢ 1.932	¢ 510	
Ctas. por Cobrar				
Netas (1)	6.721	10.936	4.215	
Inventarios(1)	5.546	7.866	2.320	
Inversiones	2.311	2.266		45
<u>Activo Circulante</u>	<u>16.000</u>	<u>23.000</u>	<u>7.035</u>	<u>45</u>
Activo Fijo Neto(1)	6.880	6.750		130
Otros Activos	840	500		340
<u>Activo Fijo</u>	<u>7.720</u>	<u>7.250</u>		<u>470</u>
<u>Totales</u>	<u>¢23.720</u>	<u>¢30.250</u>	<u>¢ 7.035</u>	<u>¢515</u>
<u>PASIVO Y PATRIMONIO</u>				
Pasivo Circulante	¢ 6.150	¢12.100	¢ 5.950	
Pasivo Largo Plazo	5.690	6.500	810	
Capital Social	10.000	10.000		
<u>Reserva y</u>				
<u>Utilidades (1)</u>	<u>1.880</u>	<u>1.650</u>		<u>230</u>
<u>Totales</u>	<u>¢23.720</u>	<u>¢30.250</u>	<u>¢ 6.760</u>	<u>230</u>

(1) Comparaciones Observadas.

**INTERPRETACION:**

La información que proporciona el método al estudiar los cambios por aumentos o disminuciones, para efectos demos-



trativos, podrá conocerse lo siguiente: (1)

#### Cuentas por Cobrar Netas.

La variación del aumento está en proporción <sup>o</sup> volumen de operaciones de ventas o se están incrementando las Cuentas Incobrables. Débese analizar la relación de las Ventas Netas al Crédito.

#### Inventarios.

El aumento podrá ser consecuencia de la acumulación en la producción o compras excesivas; podrá ser previsión por futura alza de precios.

#### Activo Fijo Neto.

¿Los aumentos serán inversiones reales?, ¿Los costos de adquisición son considerados normales?

#### Pasivo Circulante.

Los saldos de las obligaciones normalmente tienden a disminuir, en este caso han aumentado. ¿Existen nuevas obligaciones?. ¿Han sido pagadas las obligaciones cumplidas de los créditos recibidos?. ¿Se aplican los intereses devengados?. ¿Son deudas debidamente comprobadas?, etc.

#### Reservas y Utilidades.

Por las disminuciones habidas las causas pueden ser: ¿Distribución de utilidades programadas?

Es recomendable que el análisis se efectúe en cada una de las cuentas que contengan los Balances de Situación, por estimarse que es de mayor provecho la investigación.

#### 2- Método de Tendencias.

Este método tiene su importancia por la base que sustenta, consiste en la comparación de varios ejercicios a través del tiempo en la marcha de la empresa.

En toda actividad económica, la empresa es su símbolo, se ejercen fuerzas modulantes de la conducta, éstas con las llamadas fuerzas internas y externas.

Estas influyen terminantemente; las internas <sup>o</sup> generalmente son controlables, las externas normalmente están fuera del alcance de la empresa, pero la empresa busca atenuar los

efectos negativos.

Toda empresa tiene épocas buenas y malas, lo que indica que a un ejercicio estupendo le siga uno exasperante y al compararlos, el juicio obtenido es erróneo; ante ésta significación, lo coherente es seguir la conducta de la actividad en varios ejercicios, al no haber circunstancias extraordinarias, lo ocurrido se conceptualiza como normal.

El pasado es el índice del futuro, se dice, pero en el uso de este método al interpretar las tendencias se debe de hacer con las precauciones debidas, teniendo presente las influencias de:

- Las fluctuaciones de los precios de venta
- Los cambios abruptos en la clase de mercadería
- Limitaciones y deficiencias contables
- El uso excesivo de tiempo al calcularse (los cambios surgidos en una década son perceptiblemente negativos)
- La clase de actividad. No todas las empresas reaccionan por igual ante los mismos problemas. Ante una particularidad, le es propicia la prosperidad en un ejercicio y es declinante en otro a la misma empresa.

Este método de tendencias también es conocido con el nombre de Números Relativos y en su elaboración se debe observar lo siguiente:

- Ordenar cronológicamente las cifras
- Tomar un ejercicio base y las cifras de los hechos considerarlas como 100%
- Calcular a porcentos cada evento de los períodos comparados.

También puede representar en gráficas, cuando el número de ejercicios es muy grande.

Todo método tiene sus limitaciones y debilidades y para evitar que se obtengan juicios dislocados débese conocer:

- El examen aislado de las tendencias de un hecho no tiene significado, sólo lo adquiere al compararse con otros hechos que guardan relación de dependencia, valga el ejemplo: la tendencia de las ventas con la tendencia de los gastos de ventas; con la tendencia de los clientes, con la tendencia de los inventarios, etc.
- Se dificulta el examen simultáneo de las tendencias de diversos hechos, debido al ordenamiento de las cifras.
- Se desvirtúa la función mecánica del método, la simplificación de las cifras y de sus relaciones, para hacer factible las comparaciones.
- Las grandes acumulaciones de cifras producen confusión.

Si se observa, éste método como los otros que han sido descritos, son un medio y no un fin, sólo pueden proporcionar indicios en los juicios, sugerencias e insinuaciones para la decisión en la aplicación de procedimientos de auditoría.

Seguidamente se presentan los Estados de Tendencias para efectos ilustrativos:

ESTADO DE TENDENCIAS DE LOS ESTADOS DE RESULTADOS

de los ejercicios comprendidos del 1 de Enero al 31 de Diciembre de:

	<u>1984</u>		<u>1985</u>		<u>1986</u>	
	<u>Relativo</u>	<u>Relativo</u>	<u>Relativo</u>	<u>Relativo</u>	<u>Relativo</u>	<u>Relativo</u>
	<u>¢</u>	<u>%</u>	<u>¢</u>	<u>%</u>	<u>¢</u>	<u>%</u>
(1) Ventas	13.600	100	14.700	108	16.900	124
(1) Costo de lo Vendido	8.296	100	9.702	117	12.168	147
Utilidad Bruta	5.304	100	4.998	94	4.732	89
Gastos de Venta	1.360	100	1.617	119	1.521	112
Gastos de Administración	816	100	882	108	1.183	145
(1) Gastos Financieros	272	100	294	108	507	186
(1) Utilidad de Operación	2.856	100	2.205	77	1.521	53

(1) Tendencia Observada.

ESTADO DE TENDENCIAS DE LOS BALANCES DE SITUACION AL 31 DE DICIEMBRE:

	<u>1984</u>	<u>Relativo</u>	<u>1985</u>	<u>Relativo</u>	<u>1986</u>	<u>Relativo</u>
	¢	%	¢	%	¢	%
<u>ACTIVO</u>						
Efectivo	1.771	100	1.422	80	1.932	109
(1) Ctas, por Cobrar Netas	7.826	100	6.721	85	10.936	139
(1) Inventarios	6.712	100	5.546	91	7.866	117
Otros Activos	2.141	100	2.311	107	2.266	105
<u>Activo Circulante</u>	<u>18.450</u>	<u>100</u>	<u>16.000</u>	<u>86</u>	<u>23.000</u>	<u>124</u>
<u>Activo Fijo</u>	<u>7.450</u>	<u>100</u>	<u>7.720</u>	<u>103</u>	<u>7.250</u>	<u>97</u>
<u>Total Activo</u>	<u>25.900</u>	<u>100</u>	<u>23.720</u>	<u>92</u>	<u>30.250</u>	<u>117</u>
<u>PASIVO Y PATRIMONIO</u>						
(1) Pasivo Circulante	6.570	100	6.150	93	12.100	184
(1) Pasivo Largo Plazo	5.137	100	5.690	110	6.500	126
<u>Total Pasivo</u>	<u>11.707</u>	<u>100</u>	<u>11.840</u>	<u>101</u>	<u>11.650</u>	<u>99</u>
Capital Social	10.000	100	10.000	100	10.000	100
Reservas y Utilidades	4.193	100	1.880	44	1.650	39
<u>Total Pasivo y Patrimonio</u>	<u>25.900</u>	<u>100</u>	<u>23.720</u>	<u>92</u>	<u>30.250</u>	<u>117</u>

(1) Tendencias Observadas.

(1) INTERPRETACION DE ALGUNOS RUBROS

Ventas Netas.

Se observa la tendencia de aumento en 8% 1985 y del 24% en 1986. Considerar las proporciones de las ventas en efectivo y el crédito; cuales fueron los artículos de mayor venta y precio; así también, en el cambio de precio cual fué la incidencia.

Costo de lo Vendido.

El aumento en 1985 del 17% con el año base y el 47% a 1986, arroja una tendencia abrupta, se observa que el aumento es alto con relación al índice de las ventas, lo que induce a un examen general de cada uno de los elementos del costo.

Gastos Financieros.

En 1986 el aumento fué de 86%, lo que es alta dimensión ya que en 1985 el incremento fué de 8%; es conveniente conocer

las causas de ese aumento, en cuanto al cálculo, por ciento del servicio y aplicación de intereses.

#### Utilidad de Operación.

Como consecuencia de los aumentos desproporcionados de las ventas y el costo de lo vendido al llegar al 47% en 1986 y los aumentos de los Gastos de Administración y Gastos Financieros en ese mismo ejercicio, el decremento es consecuente en 1985 23% y 1986 47%.

#### Cuentas por Cobrar.

Ante el aumento del 39% a 1986 que significa el 54% del ejercicio de 1985 a 1986, demuestra el crecimiento ha sido por ventas al crédito, se recomienda analizar esta cuenta.

#### Inventarios.

El aumento porporcional a las ventas del 17% en 1986 es razonable con el crecimiento general del ejercicio, pero débese examinar si los costos unitarios y el volumen guardan la relación del caso, así como el Control Interno, para verificar lo relativo al Costo de lo Vendido.

#### Pasivo Circulante.

Este rubro ha tenido un crecimiento muy elevado, la tendencia del 84% a 1986, es por sí una causa que debe examinarse.

#### Pasivo a Largo Plazo.

El aumento del 26% motiva la investigación de las causas, porque es normal en esta clase de obligaciones que el saldo tienda a disminuir, por el contrario el saldo aumentó, por lo que se deberá establecer si existe morosidad o renegociación de las deudas que han originado esta tendencia.

### 2.2.4 AREA CRITICA Y DE IMPORTANCIA POTENCIALES.

El análisis Financiero da el conocimiento que facilita al Auditor las identificaciones de las áreas críticas y de importancia potenciales através de la interpretación de las variaciones sean de aumentos o disminuciones en las distintas áreas o cuentas.

Las áreas críticas son aquellas que sufren cambios

significativos y se identifican posibles errores potenciales, en algunos casos por desviaciones de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Las áreas de importancia potenciales representan riesgos por su materialidad y volumen.

A nivel de conclusión del Análisis Financiero, se presentan algunas consideraciones que conducen a la revisión analítica:

- Aumentos o disminuciones con ejercicios anteriores.
- Aumentos o disminuciones abruptos sin relación lógica.
- Tendencia o variaciones contradictorias en la situación financiera y económica.
- Desviaciones o inconsistencias de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Areas problemas tradicionales por deficiencias de procedimientos.
- Establecimiento de nuevas sucursales o fusiones, transformaciones, estados de irregularidad, etc.
- Creación de nuevas líneas de artículos para la venta.
- Cumplimiento o no de contratos de distribución, exclusividades, concesiones, beneficios fiscales, etc.

Al identificar las áreas críticas o de importancia potenciales se pueden descubrir otras áreas o cuentas en el Estudio y Evaluación del Control Interno, de lo cual se debe estar atento.

Se reitera, que el análisis financiero provee las bases de investigación objetiva para implementar o modificar los programas de auditoría con el alcance y extensión adecuados a las circunstancias.

#### 2.2.5 CUENTAS DE ORDEN.

Se refiere este apartado debido a las necesidades que el medio impone por la frecuencia de su uso y la significación

que presenta en la fiscalización.

Las Cuentas de Orden, también se denominan como: Cuentas de Movimiento Compensado, Saldos Compensados, Saldos Correlativos, Cuentas de Registros, de Memorándum y Cuentas Figurativas.

Se utilizan para el registro de operaciones que no afectan o modifican las cuentas de balance o resultado, siendo necesario su uso para registrar los derechos y obligaciones contingentes, entendiéndose como contingentes a la siguiente definición:

Valor Contingente.

" Los valores contingentes son los que no afectan o modifican el activo, pasivo o capital, en tanto que la contingencia (cosa que puede suceder o no suceder) subsiste, pues una vez se realiza, se convierte en Valores Reales."<sup>1/</sup>

La aplicación de las cuentas, tiene simultaneidad por ser su movimiento compensado, al ser iguales sus saldos aunque de naturaleza contraria, es decir, tiene siempre la contracuenta aplicativa.

En su utilización se distinguen el uso paralelo o directo, que consiste en la aplicación del valor en la cuenta deudora como en la cuenta acreedora, sin intervenir cuentas reales o de balance; están también las de uso cruzado, los que se refieren a la aplicación de cuentas, así: cuando una es deudora, la de orden, la acreedora es de balance o cuando una cuenta de orden es acreedora, la contracuenta deudora es de balance o resultado; al efectuarse el segundo asiento, las cuentas de orden deberán tener saldos iguales.

La Cuenta de Orden, se encuentran reveladas al pié o final de los balances, demostrará los saldos deudores, no así los acreedores por ser valores iguales, a pesar de esta regla, generalmente en el medio son presentadas las dos cuentas; a la

---

1/ SEGUNDO CURSO DE CONTABILIDAD. Elías Lara Flores, Editorial Trilla, 4ª. Edición México 1983

cuenta acreedora se le aumenta la diferencia de "por contra".

Respecto a su clasificación por su utilidad se coordinan en cuentas de Valores Ajenos, Contingentes y de Registros.

Como su denominación indica los de Valores Ajenos se ocupan para el control de valores y bienes que se reciben y no son propiedad de la entidad, pero debido a la relación deberán controlarse.

Las Cuentas de Orden Contingentes, son las que representan los derechos y obligaciones con responsabilidad transitoria, se volverán reales si el principal no cumple el compromiso suscrito.

En cuanto a las Cuentas de Orden de Registro, se caracterizan por los fines de control, porque los valores de las operaciones son asentadas en las cuentas de balance o resultado, y facilitan el control al registro duplicadamente para agilizar la interpretación operativa; con ese propósito se clasifican en:

Cuenta de Orden de Activo, Cuentas de Orden de Pasivo, Cuentas de Orden de Resultado Deudores y Cuentas de Orden Acreedoras.

En esta exposición, se definen cuatro casos señalados por su uso general:<sup>1/</sup>

- ..." a) Para registrar valores y bienes que se reciben.  
 b) Para registrar derechos y obligaciones contingentes.  
 c) Para registrar la emisión de valores que se tengan que cumplir en efectivo o por compensación de servicios.  
 d) Para registrar operaciones por duplicado, con el objeto de control. Ejemplo: Depreciaciones con tasa diferente a la legal, control de valores de costo real, precio alzado de mercadería en consignación."  
 (La referencia es condensada).

1/ SEGUNDO CURSO DE CONTABILIDAD. Elias Lara Flores, Editorial Trilla, 4a. Edición México 1983.



Como se expuso al inicio, la importancia de las Cuentas de Orden en la fiscalización de acuerdo a la clase de estudio, es frecuente y relevante.

### 3 ENTREVISTA.

..."las cualidades profesionales que se requieren de un auditor...son las de una persona con la educación y experiencia necesaria para actuar como tal..."<sup>1/</sup>

En este concepto se concretiza la situación que se presenta y es calificada de importancia en la auditoría; se puede decir con razón que la entrevista es: LA PUERTA QUE EL AUDITOR ACCIONA.

De su capacidad ejecutoria depende en gran medida las circunstancias de una eficiente fiscalización.

Como se expuso en el Capítulo II en las Normas Personales, ésta es la práctica de los conceptos aludidos en cuanto a la responsabilidad y capacidad profesional, porque en cada momento y circunstancias del evento prevalecerá el cumplimiento de esta norma.

En todo instante del proceso de la auditoría fiscal, se considera la situación objetiva del medio y apartarse de él, no es dable; en ese sentido, se tendrá como realidad la situación que se denomina como "Resistencia del Contribuyente", la cual no se puede excluir por la significación y repercusión que tiene en el Auditor Fiscal.

Compréndase que la resistencia del contribuyente no es sólo la expresada verbalmente... y en muchos casos expuesta con ardorosa crítica, sino aquellas que el medio social conceptualiza y que el auditor para su acervo profesional debe de tener presente para su atención modulante en la entrevista, sin perder nunca su condición de Auditor Fiscal como ejecutor del mandato que realiza.

---

<sup>1/</sup> DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA, SAS No. 1 Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C Apartado 110.03, México. 1980.

Para la formación panorámica del criterio que fundamenta la gestión, se hacen las consideraciones siguientes:

Se ha señalado en el transcurso de este trabajo la polarización fisco-contribuyente, y muchas son las causas que lo abonan.

Entre las razones discordantes están: la burocracia que motiva un largo período de incertidumbre resolutive; fiscalizaciones cargadas de criterio profisco o deficientes; la acusación al sistema tributario de exámenes selectivos, existiendo múltiples casos en que nunca son practicadas a determinados contribuyentes; en otros es recurrente la intervención, convirtiéndose en presión fiscal indirecta.

El Auditor Fiscal debe de comprender que el contribuyente como miembro de la sociedad, tiene como deber su cumplimiento y además visto en razón de una realidad de conciencia ciudadana, es un compromiso social.

Ante esta realidad sólo se pretende que el Auditor Fiscal tenga la concepción general del medio y de que cualquier elemento negativo, es una existencia social.

En el proceso de la Auditoría Fiscal, la entrevista se causa principalmente en dos instancias.

#### Primera Entrevista.

Cubre el acto de notificación.

En esta entrevista se concerta la segunda instancia con la persona encargada de la atención del desarrollo de la auditoría, es decir, la persona que suministrará la información requerida.

En esta ocasión, se hace entrega de la Solicitud al Contribuyente, estableciendo la fecha de la próxima entrevista, así también lo relativo a la entrega del contribuyente de los elementos solicitados.

#### Segunda Entrevista.

Al referirse a la entrevista, el auditor fiscal de hecho se ve ante una obligación, la cual puede pasar como evento corriente, pero, en función técnica se aconseja que

ésta posea el máximo en su aplicación.

Se debe de considerar que no existe una fórmula para la práctica y que la estandarización no es posible por pertenecer a la Ciencia de la Comunicación, porque cada fiscalización es un caso que reviste particularidades concretas.

Se expondrán lineamientos generales que servirán como elementos ordenadores y preventivos en la obtención de resultados benéficos. Se reitera que el Auditor Fiscal es el Delegado de una institución y su presencia es representativa de la Ley y evaluativa de su persona.

La entrevista, no es interrogatorio acompañado de un proceder prepotente con expresiones imperativas, ni tampoco se ubique en el extremo de la súplica informativa.

La cordialidad y la apreciación cuidadosa de la situación enmarcada en su condición de Auditor Fiscal, de un profesional, será el término a adoptar, no es vendedor de un producto, es un profesional que actúa en representación del Fisco.

En la aproximación al propósito expuesto se señalan algunos elementos:

- Que el lugar sea apropiado.
- Que exista disponibilidad de tiempo.
- Atención efectiva y la mayor cordialidad.
- Voz natural. (Fingir la voz es acción demostrativa de inseguridad).
- Esclarecer la finalidad de la entrevista.
- No perder el orden asociativo de las ideas.
- No use la perspicacia o sutileza a preguntar.
- No haga uso de temas personales.
- No aborde temas religiosos, ni políticos partidaristas.
- No sea cortante en exposiciones del contribuyente que no sean de su agrado, use la técnica del lacónismo cordial.
- No anime o desanime posiciones económicas o legales

que se relacionen con el contribuyente, ni asuntos que puedan producir incomprensión.

- No utilice la crítica como justificante o medio complaciente para el contribuyente, aun peor refiriéndose al sistema tributario.
- Excluya insinuaciones a desvíos de erróneos propósitos.
- Conserve en el mayor grado posible el control del tema.

No olvide que procurar un ambiente de comprensión es parte de la eficiencia, si utiliza el silencio prolongado, este lleva al suspenso y ante el interlocutor, se vuelve calculador, misterioso aspecto que tiende al rechazo y a la mala interpretación.

En ningún momento se debe de perder de vista la necesidad de localizar puntos de importancia de las áreas críticas.

La entrevista es un elemento técnico de la auditoría y fuente informativa, de la cual debe el Auditor Fiscal obtener el mayor provecho para estructurar su juicio sobre el caso estudiado.

En esta ocasión el Auditor Fiscal hará conocer al contribuyente la fecha de la próxima visita a la empresa.

#### 4 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

##### 4.1 GENERALIDADES

En cumplimiento a las Normas de la Ejecución del Trabajo, se dispone del Estudio y Evaluación del Control Interno, por ser este proceso el que otorga la base de la confiabilidad para establecer:

- La extensión de los procedimientos.
- La naturaleza de los procedimientos a aplicar.
- La adaptación de cada procedimiento de manera objetiva.

El control interno incluye los controles contables y administrativos.

### El Control Contable.

Su acción es directa, por lo que es consecuente proceder en lo dispuesto en el No. 3.3 Control Interno del CAPITULO II.

### El Control Administrativo.

Influye en los registros contables de la empresa.

#### 4.2 METODOS DE ESTUDIO Y EVALUACION.

Los métodos que se utilizan para el examen y la consecución de documentación, se presenta a continuación, quedando a opción del Auditor Fiscal la elección del que estime conveniente.

##### 4.2.1 METODO DE DESCRIPCION NARRATIVA.

Este método no tiene procedimiento lineal, se basa en la experiencia y criterio del que efectúa el examen.

Consiste en la descripción verbal del sistema, de las funciones del personal, de los procedimientos específicos o de áreas, de los registros, de los formularios y todo lo interviniente en el ejercicio sujeto a revisión.

Existe la dificultad de la secuencia en la revisión y la evaluación de las debilidades, así como el de ser plasmado razonablemente.

Se reitera, que en este método se necesita mucha capacidad del auditor, por tal razón su uso es restringido.

##### 4.2.2 METODO DE FLUJOGRAMA

Se conoce este método por varios términos, como Cur-sograma, Diagrama de Secuencias o Diagrama de Flujo.

Representa gráficamente los pasos de las operaciones que se suceden en las transacciones, procedimientos y otros, en forma lógica y ordenada, facilitan la visualización en conjunto, evita la duplicidad de las descripciones y facilitan también la identificación de las deficiencias.

Es necesario el uso de una simbología apropiada, la cual es arbitraria. Promueve interés y su entendimiento es de mayor rapidez.

Se puede criticar como factores negativos que en este

método se emplea gran esfuerzo y técnica en su diagramación; mayor tiempo en su elaboración; se dan transacciones extraordinarias que no son detectadas; y de acuerdo a determinadas actividades de la empresa, se vuelve muy extenso.

#### 4.2.3 METODO DE CUESTIONARIO.

En el medio este método es de mayor uso por ser el más práctico y ser preelaborado.

Es de fácil aplicación en cualquier clase de empresas.

Se basa en cuestionarios, los cuales son diseñados de una serie de preguntas generales, de secciones, áreas, transacciones, etc.

En la preparación debe de abarcar todos los aspectos y condiciones desfavorables o no, y particularmente la extensión de la clase de auditoría a practicarse.

Es el propósito investigativo de que las preguntas al ser contestadas revelen en el sentido más objetivo el estado del asunto.

Las preguntas respondidas con "SI" indicarán que existen condiciones satisfactorias.

Las respuestas contestadas con "NO" señalan puntos de debilidad y que de acuerdo al juicio e importancia que conlleven la interrogante, será la atención que conducirá a una ineficiencia, por lo que se considera sujetas a examen.

Existen preguntas en las cuales no tienen respuestas por no ser apropiadas al caso en estudio, sobre todo por el tipo de interrogantes generales o estándar, dándose aun en cuestionarios específicos o a la medida, estas respuestas son llamadas neutras, por no corresponder a la cuestión y son contestadas con la frase "NO APLICA" (N/A).

Cuando la naturaleza de la contestación es tal, que implica necesariamente obtener datos complementarios, verificaciones secundarias o alguna otra situación, deberá indicarse en la columna de "OBSERVACIONES"; asimismo en los casos de las respuestas negativas, se indica con referencia cruzada, los procedimientos del programa de auditoría adoptado para cubrir

las deficiencias o la cédula que explique las circunstancias atribuidas.

Existen limitaciones en este método al aplicarse a empresas muy grandes, porque es muy general y se logra una evaluación inapropiada, por eso se recomienda apoyarse en los otros métodos descritos.

#### 4.3 PREPARACION DE CUESTIONARIOS.

En la elaboración débese observar el enfoque de las áreas generales y con mayor atención la importancia, formulando un juego de cuestionarios con esmero en donde las preguntas sean:

- Comprensibles y precisas
- Referidas al tema
- En orden lógico

#### 4.4 TIPOS DE CUESTIONARIOS

Para que se tenga una ubicación lo más preciso posible del sistema de la entidad, se hace acopio de lo que normalmente se utiliza, siendo Cuestionarios Generales (Estándares) o Cuestionarios Específicos.

Prevalecerá el criterio del Auditor Fiscal es de adoptar el que estime de conveniencia, pero teniendo en cuenta que uno u otro deberá alcanzar el fin deseado.

##### Cuestionario General o Estándar.

Es el formulado en una serie de preguntas de tipo general para cualquier clase de empresas, teniendo el cuidado de interpretar las que sean adecuadas en el estudio a la entidad que se fiscaliza; éstas son formuladas para toda área, sección o rubro.

También en este tipo de cuestionario es de muy buen uso al utilizarse en el examen de toda empresa que se estime posea formación similar.

##### Cuestionario Específico.

Este cuestionario es elaborado en la consideración particular de la empresa, es también conocido como Cuestionario a la Medida.

Es preparado para cada caso exclusivamente y para cada sector, área o cuenta; dependerá de la empresa auditada y las consideraciones del área criticada.

En ambos casos no podrá establecerse reglas precisas respecto a las preguntas, pro si se tendrá como parámetro lo propuesto en la investigación, de acuerdo a los objetivos y la relación que el control interno debe de cumplir para encontrar la razonabilidad o debilidad. No debe de olvidarse que el cuestionario es un elemento que fundamenta el programa.

La combinación de los métodos es aconsejable, medida con los propósitos y la capacidad del Auditor Fiscal.

#### 4.5 DE LA EVALUACION

Al identificar las técnicas y métodos utilizados por la empresa, se tendrá una evaluación del cumplimiento del sistema establecido; la comprobación será el producto de correr las Pruebas de Cumplimiento, debiendo tener un criterio mayor con la aplicación de las Pruebas Sustantivas.

#### 4.6 MODELO DE CUESTIONARIOS.

Para efectos ilustrativos se presenta un juego de modelos del tipo de Cuestionarios Generales o Estándares.



DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

4.6.1 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

Contribuyente \_\_\_\_\_

Ejercicio \_\_\_\_\_ Fecha \_\_\_\_\_

Impuesto \_\_\_\_\_ Hecho \_\_\_\_\_

Questionario ASPECTOS GENERALES Supervisor \_\_\_\_\_

No.	Pregunta	N/A	SI	No.	Observaciones
1.-	¿Se encuentran definidas las obligaciones de los funcionarios y trabajadores?				
2.-	¿Se tienen gráficas, manuales o instructivos de la organización de la empresa?				
3.-	¿Se utilizan instructivos para la ejecución de las funciones?				
3.1	¿Del Depto. de Contabilidad?				
3.2	¿Del Depto. de Ventas?				
3.3	¿Del Depto. de Compras?				
3.4	¿Del Delto. de Caja?				
3.5	¿Del Depto. de Crédito y Cobranza?				
4.-	¿El auditor interno es razonablemente independiente de las personas o Departamentos sujeto a la Auditoría?				
5.-	El Auditor Interno suple programas y rinde informe por escrito sobre su labor?				
6.-	Son aprobadas las transacciones por un funcionario autorizado?				
7.-	¿En el ejercicio fiscalizado, fungió el actual personal (auditores, contralor y contador)?				
8.-	¿Se revisan selectivamente los asuntos de interés fiscal en la correspondencia?				
9.-	¿Los acuerdos de asamblea de accionistas fueron cumplidos?				
10.-	¿Fueron cumplidos los convenios que afectan los intereses fiscales?				

## 4.6.2 INGRESOS

- 1- Son controlados sistemáticamente las ventas.
  - 1.1 ¿Ventas en efectivo?
  - 1.2 ¿Ventas al crédito?
  - 1.3 ¿Ventas especiales a clientes?
  - 1.4 ¿Ventas al personal de la empresa?
  - 1.5 ¿Ventas de artículos exentos?
  - 1.6 ¿Ventas de Consignaciones, comisiones?
  - 1.7 ¿Ventas de desperdicios?
  - 1.8 ¿Ventas de activo fijo y varias?
- 2- ¿Se controlan numéricamente las facturas del personal distinto a empleados que las emiten?
- 3- ¿Se verifican precios, sumas cálculos, descuentos, después de formularse las facturas?
- 4- ¿Se cotejan las facturas con los documentos al exterior y en plaza, para asegurarse la facturación?
- 5- ¿Las Notas de Crédito por devoluciones o bonificaciones son aprobadas por funcionario autorizado?
- 6- ¿Controlan los ingresos por alquileres, comisiones y otros ingresos persona autorizada?
- 7- ¿Liquidan diariamente los cobradores?
- 8- ¿Se hizo revisión de ventas u otros ingresos posteriores al cierre del ejercicio fiscalizado?

## 4.6.3 COSTO DE VENTAS

- 1- ¿Se adaptan al interés fiscal el sistema de costos de la empresa?
- 2- ¿Los costos de las mercaderías compradas son debidamente establecidos?
- 3- ¿Son aplicados los valores de costos determinados en los registros?
- 4- ¿Las ventas de artículos averiados y obsoletos, los valores son asignados por funcionarios autorizados?
- 5- ¿Los costos de los artículos con valores mínimos o sin valor, son autorizados propiamente?

- 6- ¿Son registrados por separados los costos de los productos exentos?

#### 4.6.4 PLANILLAS Y OTROS

- 1- ¿Personal independiente elabora planillas y otros pagos a ejecutivos?
- 2- ¿Existen constancias aprobadas por descuentos legales y opcionales de los trabajadores en las planillas?
- 3- ¿Aprueba la Junta Directiva los sueldos de los ejecutivos?
- 4- ¿Las planilla o recibos, son firmados por las personas que reciben los valores?
- 5- ¿Se revisan los valores antes de efectuarse los pagos?
- 6- ¿Se revisan los valores antes de efectuarse los pagos?
- 7- ¿Los pagos se hacen con cheques o efectivo?
- 8- ¿Las prestaciones especiales son autorizadas por personas competentes?
- 9- ¿Se da cumplimiento al pago de los valores retenidos sobre el impuesto sobre la renta?
- 10- ¿Son confirmados en lo legal los pagos de vacaciones, aguinaldos e indemnizaciones?

#### 4.6.5 GASTOS OPERATIVOS

- 1- ¿Los registros de los gastos operativos están clasificados convenientemente?
- 2- ¿Las cuentas clasificadas están registradas en forma apropiada?
- 3- ¿La distribución de los gastos se hace de acuerdo a su utilización, por persona autorizada?
- 4- ¿Son revisadas las facturas o recibos y sus comprobantes contables para efectuar los pagos?
- 5- ¿Se comprueban los bienes y servicios para autorizar los pagos?
- 6- ¿Se cancelan las factura o recibos para evitar doble pago?
- 7- ¿Son aplicados en debida forma los gastos exentos?
- 8- ¿Son registrados apropiadamente los gastos no deducibles?

#### 4.6.6 CAJA-BANCOS

- 1- ¿Recae la responsabilidad sobre determinadas personas el

manejo de los fondos de caja?

- 2- ¿Los fondos fijos son razonables para las necesidades?
- 3- ¿Los fondos ajenos están al cuidado de persona que maneja efectivo de la empresa?
- 4- ¿Están debidamente autorizadas las personas que retiran fondos en efectivo o en las cuentas bancarias?
- 5- ¿Se hacen arqueos con frecuencia?
- 6- ¿Los reembolsos son aprobados por personas ajenas al manejo de fondos y verifican los comprobantes?
- 7- ¿Están registradas las cuentas bancarias a nombre de la empresa?
- 8- ¿Esta prohibido firmar cheques en blanco?
- 9- ¿Los cheques anulados son controlados?
- 10- ¿Los ingresos en caja son depositados a las cuentas bancarias cada día en su totalidad?
- 11- ¿Existen controles adecuados por los ingresos de ventas al contado, mostradores, abonos a clientes con rememoración correlativa?
- 12- ¿Se envían a la oficina central para su revisión documentación del efectivo?
- 13- ¿Existe control adecuado sobre los ingresos por ventas de desperdicios, dividendos, utilidades, arriendos, etc.?
- 14- ¿Los cheques devueltos por los bancos se cargan de inmediato a las cuentas por cobrar?
- 15- ¿Se concilian las cuentas bancarias cada mes?
- 16- ¿Las devoluciones son verificadas por otra persona responsable?

#### 4.6.7 CUENTAS POR COBRAR

- 1- ¿Existen registros apropiados y son clasificadas las cuentas por cobrar por su origen?  
(Ej. Cuentas por Cobrar Comerciales, Documentos, Accionistas, etc.)
- 2- ¿Existe separación definida en las labores de los empleados que llevan las Cuentas Corrientes, Caja y Bodega?
- 3- ¿Son examinados periódicamente los documentos y se con-

cilian los saldos, por empleados independientes de los que llevan los registros y manejo?

- 4- ¿Son autorizados debidamente los créditos, devoluciones y bonificaciones?
- 5- ¿Se revisan y aprueban los créditos concedidos por el Departamento de Crédito?
- 6- ¿Existe control adecuado sobre las cuentas incobrables?
- 7- ¿Se gestionan cobros de las cuentas incobrables?
- 8- ¿Las cancelaciones de las cuentas incobrables son aprobadas por funcionario autorizado?
- 9- ¿Son identificables por antigüedad las cuentas por cobrar?
- 10- ¿Son autorizados los préstamos y anticipos a los empleados y funcionarios?
- 11- ¿Existe registro de documentos descontados con objeto de controlar a medida que se efectúan?
- 12- ¿Son aprobados los ajustes por autoridad competente?
- 13- ¿Las cuentas incobrables reclamadas como deducibles son controladas apropiadamente?

#### 4.6.8 INVERSIONES

- 1- ¿Están los valores a nombre de la empresa o debidamente endosados?
- 2- ¿Las operaciones que se realizan son autorizadas apropiadamente?
- 3- ¿Los registros permiten su identificación?
- 4- ¿Se requiere autorización para tener acceso a la documentación?
- 5- ¿Los registros están fuera de control de quienes los custodian?
- 6- ¿Los documentos son resguardados con suficiente garantía?
- 7- ¿Son debidamente controlados los documentos pignorados?
- 8- ¿Existe control sobre el valor real o comercial de los documentos?

#### 4.6.9 INVENTARIO

- 1- ¿Cuál es el método que utilizan para el manejo de los inventarios?

- 2- ¿Son independientes las personas encargadas de los inventarios de las que llevan los registros?
- 3- ¿Las salidas y entradas a bodega son debidamente controladas?
- 4- ¿Los saldos de los auxiliares y principales son confrontados en períodos razonables?
- 5- ¿Son practicados inventarios físicos selectivos en intervalos durante el ejercicio?
- 6- ¿Al efectuar el inventario físico son clasificados los productos inservibles y excluidos?
- 7- ¿Existe control para la mercadería deteriorada u obsoleta?
- 8- ¿Se ajustan las diferencias habidas al hacerse el inventario?
- 9- ¿Se tiene control adecuado sobre los artículos dados en consignación, comisión, préstamos, garantía o almacenes de depósitos?
- 10- ¿Es necesaria la autorización escrita para efectuar las compras?
- 11- ¿Los pedidos al exterior o compras en plaza están numerados y autorizados por funcionario responsable?
- 12- ¿El Departamento de Contabilidad recibe copia de la orden de compra o pedido oportunamente?
- 13- ¿Se verifican las facturas contra las órdenes de compra; aviso de entradas en bodega, cálculos y gastos para su aplicación?
- 14- ¿Existe control para compras bajo contrato?
- 15- ¿Hay control para las reclamaciones a proveedores por los artículos deteriorados o faltantes?
- 16- ¿Son examinados los comprobantes de gastos para determinar su competencia?
- 17- ¿La mercadería de consignación, se controla físicamente y en valores?
- 18- ¿Existe cambio en el procedimiento de valuación del inventario?

#### 4.6.10 ACTIVO FIJO

- 1- ¿Los registros contienen la información requerida por el fisco?
- 2- ¿Se pueden identificar los bienes con apropiada facilidad?
- 3- ¿Se efectúan periódicamente inventarios físicos?
- 4- ¿Para la adquisición del activo fijo existe autorización adecuada?
- 5- ¿Se llevan registros auxiliares en forma conveniente?
- 6- ¿Son controlados la capitalización de las erogaciones por instalaciones, mejoras o ampliaciones?
- 7- ¿Existe política definida para la consideración de los gastos de mantenimiento?
- 8- ¿Existe control de bienes pignorados?
- 9- ¿Son controlados los activos fuera de uso?
- 10- ¿La venta de activo fijo requiere autorización?
- 11- ¿Son definidas las tasas de depreciación por funcionario autorizado?
- 12- ¿El método de depreciación utilizado es el legal?

#### 4.6.11 OTROS ACTIVOS

- 1- ¿Son controlados en forma adecuada de conformidad a su utilización?
- 2- ¿Son autorizados por persona competente la adquisición de los bienes y servicios?
- 3- ¿Es necesaria la autorización para el diferimiento?
- 4- ¿El consumo de estos bienes se efectúa por medio de control adecuado?
- 5- ¿Se efectúan verificaciones físicas periódicas?
- 6- ¿Existe política definida para la adquisición de estos activos?
- 7- ¿Son autorizados los ajustes por persona competente?

#### 4.6.12 PASIVO A CORTO PLAZO

- 1- Se llevan registros que permitan:
  - 1.1 ¿Establecer saldos oportunamente?
  - 1.2 ¿Conocer los pagos efectuados?
  - 1.3 ¿Determinar los intereses y/o recargos?

- 1.4 ¿Establecer incumplimiento de la obligación principal y accesorios?
2. ¿Son verificadas las obligaciones provenientes de provisiones?
- 3- ¿Las devoluciones a proveedores u otra anulación de compromisos que provoquen cargos a las cuentas son controlados convenientemente?
- 4- ¿Los estados de los proveedores son conciliados con los registros?
- 5- ¿Para los pagos se necesita autorización en el documento?
- 6- ¿Son pagadas con cheque todas las obligaciones?
- 7- ¿Existen procedimientos para los pagos al vencimiento o antes, para beneficiarse de descuentos?
- 8- ¿Son cancelados apropiadamente los documentos para evitar doble pago?
- 9- ¿La aprobación de ajustes a los registros son autorizados debidamente?

#### 4.6.13 PASIVO A LARGO PLAZO

- 1- ¿Son autorizadas las obligaciones por un ejecutivo y amparadas con su documentación?
- 2- ¿Se llevan registros que identifiquen plenamente cada una de las obligaciones?
- 3- ¿Son registrados adecuadamente respecto al saldo de capital, intereses y otros, estos pasivos?
- 4- ¿Los pagos son revisados y autorizados por persona acreditada?
- 5- ¿Los procedimientos de control de pagos a la fecha o antes del vencimiento?
- 6- ¿Cancelan convenientemente los documentos pagados en su totalidad?
- 7- ¿Se requiere la aprobación de persona autorizada para ajustes a las cuentas?

#### 4.6.14 PASIVO CONTINGENTE

- 1- ¿Existe control de litigios jurídicos?
- 2- ¿Existen reclamos de terceros por incumplimientos contrac-



tuales o aspectos no definidos?

- 3- ¿Son controlados los incumplimientos de pagos por arriendo, intereses, comisiones, etc., debido a las alzas o bajas de valores o tasas en desacuerdo?
- 4- ¿Existen liquidaciones de consignaciones o documentos endosados no concluidos?
- 5- ¿Son identificables los saldos de las cuentas no definidas contablemente?

#### 4.6.15 CAPITAL, RESERVAS Y UTILIDADES

- 1- Los registros son adecuados en:
  - 1.1 ¿Los libros de accionistas?
  - 1.2 ¿Aumentos y disminuciones de capital?
  - 1.3 ¿Saldos de cada clase de reservas?
- 2- ¿Se ha dado cumplimiento a las operaciones de distribución y pago de utilidades?
- 3- ¿Las disposiciones legales en cuanto a las <sup>reservas</sup> han sido cumplidas?
- 4- ¿Son controladas debidamente las revaluaciones de activo fijo?
- 5- ¿Se ha cumplido con lo relativo a las reservas ordenadas por la asamblea de accionistas?
- 6- ¿La aplicación de las utilidades están conforme a las disposiciones de la Junta General de Accionistas?

#### 4.6.16 CUENTAS DE ORDEN

- 1- ¿Los registros contables son adecuados conforme a la utilización de estas cuentas?
- 2- ¿Se requiere autorización apropiada para el uso de estas cuentas?
- 3- ¿Se da cumplimiento a lo pactado en los contratos?
- 4- ¿Los documentos que garantizan las operaciones son debidamente custodiados?
- 5- ¿Los haberes que se registran en estas cuentas son identificables oportunamente?
- 6- ¿Se verifican inventarios físicos de los bienes de terceros, periódicamente?

## 5. PRUEBAS DE AUDITORIA

### 5.1 GENERALIDADES

Conforme lo expuesto en el Capítulo II en lo relativo al Control Interno y a la Evidencia Probatoria, con ese fin se harán las definiciones procedentes.

El Control Interno consta de:

El Control Administrativo.

Comprende el plan organizativo de los procedimientos y registros utilizados en la conducción de la empresa por parte de la gerencia, en la toma de decisiones y autorizaciones de las transacciones para el logro de los objetivos de la entidad.

El Control Contable.

Se define como el plan organizativo de los procedimientos y registros de la protección de los activos de la empresa.

El estudio del Control Interno, nos concede la seguridad razonable de que las transacciones se efectúan adecuadamente, en consecuencia, la preparación de los estados financieros que a la vez fundamentan las cifras declaradas.

Siendo la comprobación de las referidas cifras el propósito de la auditoría fiscal fundamentada en la percepción de la Evidencia Probatoria, es de vital proceder desarrollar el examen a base de pruebas de auditoría en las áreas críticas y de importancia, para estar en condiciones de eficiencia.

En este equilibrio racional, al ejecutar las pruebas, se debe de estar conciente del valor relativo de las mismas, por ser su cuali-cuantificación determinada por la capacidad ejecutoria del auditor, por ello, el grado de seguridad debe ser, el de mayor y mejor estimación en cada tipo de prueba.

En el proceso de la obtención de la información por medio de la prueba de auditoría deberá ser determinada con el conocimiento del material suficiente, adecuado a los medios a su disposición y los fines deseados.

Por el enfoque éstas se clasifican en Pruebas de Cum-

plimiento y Pruebas Sustantivas. ↻

#### 5.1.1 PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Al evaluar el control interno, se tiene el propósito de determinar si los procedimientos fueron practicados conforme a las disposiciones prescritas y si éstos fueron necesarios; de la disponibilidad acerca del cumplimiento, para decidir el grado de confianza en los procedimientos, siendo el objetivo de esta función.

Las consideraciones relativas a la naturaleza o número de transacciones, los sistemas de procesamientos contables, los saldos, la indagación con personeros de la empresa, la observación del personal operativo, la información inicial del expediente y otros asuntos que se estimen convenientes de acuerdo a las circunstancias, conceden al Auditor Fiscal, elementos que sirven para formarse un juicio base, para determinar el alcance y extensión de los procedimientos de auditoría a ejecutar.

El Auditor Fiscal debe de tener presente que las Pruebas de Cumplimiento, tienen como enfoque objetivo el de proporcionar la seguridad razonable de la confiabilidad del control interno, para efectos de aplicación de las Pruebas Sustantivas.

#### 5.1.2 PRUEBAS SUSTANTIVAS

La "Base razonable para la Opinión", es el objetivo que determina las Normas de la Ejecución del Trabajo. Este fin es dable mediante la Evidencia Suficiente y Competente, la cual se adquiere mediante las pruebas sustantivas que fundamentalmente consisten en los procedimientos de practicar las pruebas de detalle de los eventos y saldos, verificación de transacciones extraordinarias o eventuales, fluctuaciones anormales y análisis por medio de razones y tendencias. ↻

Cabe mencionar que las pruebas sustantivas tienen el fin de obtener evidencia de la validez y tratamiento contable apropiado de los eventos, errores o irregularidades que puedan constituir transgresiones ilegales, y que el Auditor Fiscal

tiene como propósito establecer.

## 5.2 MUESTRA

Al realizar el examen debe probarse si las cifras o saldos identifican la existencia, valuación, clasificación y revelación en la declaración fiscal en los rubros de los estados financieros.

Obtener evidencia del universo estudiado es lo ideal, pero los factores tiempo y costo-beneficio son elementos a considerar cuando el volumen poblacional es grande, por lo que la utilización de la técnicas de la auditoría de la muestra, hace presencia con resultados satisfactorios. En esa fundamentación el auditor fiscal deberá usar y diseñar pruebas técnicas.

La prueba consigna su razón de ser en la auditoría, porque al examinar una parte de la evidencia disponible, se puede concluir sobre el universo sujeto a examen, lo que nos lleva a calificar este hacer, como muestra.

Es conveniente establecer que se pueden efectuar por medio de dos enfoques, los cuales son generalmente aceptados, siendo:

- La Muestra a Criterio y
- La Muestra Estadística.

## 5.3 MUESTRA A CRITERIO

Esta muestra es conocida como Muestra Razonada o Muestra No Estadística. El tamaño y el procedimiento de selección es a criterio del Auditor Fiscal; el procedimiento de selección, podrá ejecutarlo por partidas escogidas individuales o por bloques de números representativos, así:

- Selección al azar (sin evaluación estadística)
- Selección casual (no incluyen selección intencional)
- Selección intencional (documentos con interés particular)

Tradicionalmente la extensión de la muestra se diseña por medio del programa, que se utiliza después de ser revisado y considerada la evaluación del control interno y demás análisis

sis, no existe cuantificación matemática de los argumentos sobre la validez de los resultados obtenidos de la muestra.

El riesgo de la muestra varía en relación del tamaño, por lo que entre más pequeño el tamaño de la muestra, mayor es el riesgo del muestreo.

A pesar de lo expuesto, es la muestra de mayor uso en nuestro medio y no se puede ignorar que es positiva en sus resultados, la utilidad que proporciona es significativa y de efectivo provecho.

#### 5.4 MUESTRA ESTADISTICA

De los procedimientos de las pruebas selectivas, el muestreo estadístico es de mayor perfeccionamiento, al comparar las condiciones que con la muestra a criterio se ejecuta, la cual se fundamenta únicamente en el juicio, criterio y experiencia del auditor, es decir sobre base subjetiva.

Esta técnica disminuye los factores subjetivos por tener guías de referencias o parámetros. La técnica tiene cimientos en el cálculo de probabilidades para establecer el tamaño, límites de riesgo, su interpretación y confiabilidad.

No elimina la subjetividad, pero si se logra un grado de mayor razonabilidad por la aplicación de la teoría estadística del muestreo, y la interpretación matemáticas de los resultados obtenidos en el examen de la muestra.

Al referirse a la muestra estadística se dice: "...que su uso es permisible más que obligatorio, de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas"<sup>1/</sup>

En la utilización son de considerar los aspectos siguientes:

- Objetivo de la prueba.
- Procedimiento par realizar la prueba.
- Cantidad de la prueba.
- Evaluación de los resultados obtenidos.

Al efectuar la planeación y diseño también se deberá tomar en cuenta, lo siguiente:

Para las Pruebas de Cumplimiento:

- Tasa de ocurrencia esperada, real y precisión.
- Nivel de confiabilidad deseado.
- Tipos de muestreo y técnica a utilizar.
- Unidad de muestreo.
- Características del Universo.

Para las Pruebas Sustantivas:

- Relación de la muestra con el objetivo del área a examinar.
- Error permitido.
- Nivel de confianza deseado.
- Universo del muestreo.
- Tipo de muestreo y técnica a utilizar.
- Desviación estándar.
- Características del Universo.

En el muestreo estimado el resto es desconocido, pero en muestreo estadístico, es susceptible la medición y el auditor tiene parámetros de exactitud para ejecutar su trabajo en determinadas áreas, el grado de confianza o nivel de confiabilidad expresado en porcentaje, significa la probabilidad deseada de que la muestra sea representativa del Universo. Ej. Selecciona un 95%, significa que se acepta un 5% de riesgo y que la muestra llegue a representar el Universo.

Para la ejecución de esta técnica se utilizan tablas estadísticas preparadas para el efecto, por expertos en la materia.

En cuanto al tamaño de la muestra, el Auditor Fiscal deberá tener presente lo siguiente:

- A mayor nivel de confiabilidad, mayor tamaño de la muestra.
- A mayor tasa de ocurrencia esperada, mayor tamaño de la muestra.
- A menor tasa de precisión, mayor tamaño de la mues-

tra,

#### 5.4.1 TIPOS DE MUESTREO

Dependiendo del objetivo de la investigación y criterio del Auditor, será aplicable el muestreo, así:

##### 1. Muestreo Exploratorio.

Este muestreo es conocido por muestreo de descubrimiento y se utiliza en la comprobación de errores o irregularidades potenciales de objeciones estimadas de importancia, para proceder a un examen profundo.

##### 2. Muestreo de Atributos.

Este sistema es usado para determinar el tamaño de la muestra, se debe de disponer de tablas que proporcionen tamaños aplicables a poblaciones de determinadas dimensiones, con nivel de confianza, precisión deseada y una tasa esperada de ocurrencia.

La ocurrencia es para conocer los tributos y características de la población y el número estimado de error de tipo específico.

##### 3. Muestreo de Variables.

Se aplica a poblaciones formadas por artículos de distintos valores monetarios, días, pesos, etc.; se puede utilizar para obtener un estimado en unidades monetarias. (Ej. en Inventarios).

#### 5.4.2 SELECCION Y CLASES DE MUESTREO

La validez de la muestra está en que se debe de determinar el número de partidas a seleccionar las que deberá tener representatividad del Universo, lo que indica que cada una tenga la misma oportunidad de ser escogida de la población.

Respecto a las técnicas para la muestra que sea representativa del Universo son:

##### 1. Muestreo por Números Aleatorios.

Se conoce con el nombre de selección al azar sin restricciones, los elementos de la muestra son elegidos al azar del Universo o de estratos seleccionados del mismo. Es de mayor funcionalidad cuando cada elemento de la población posea

números en serie (Ej. facturas prenumeradas). Para la selección de los elementos a examinar se utiliza una tabla de números aleatorios. (Tabla de los 105.000 números).

## 2. Muestreo por Intervalos

También se conoce como muestreo sistemático, la muestra se extrae entre los elementos del universo o de grupos escogidos del mismo, componiendo un grupo o intervalo uniforme de los elementos. Al disponer que la muestra se componga de uno de cada veinticinco elementos de la población, la selección se hará escogiendo un elemento al azar en cada grupo o intervalo.

## 3. Muestreo Estratificado.

Este procedimiento es utilizado al presentarse amplias diferencias en las características de los elementos estudiados o varían en valores monetarios.

En este muestreo, los elementos del universo se separan en dos o más grupos denominados estratos; al separarse se muestrea en forma independiente cada uno de los estratos. Los resultados se pueden considerar por separado o según las circunstancias o necesidades de la prueba a combinarse para la ponderación del Universo.

### 5.4.3 CONDICIONES DE USO

Las condiciones de esta técnica para garantizar las mejores conclusiones están en que:

- No es aplicable a todos los casos, por lo que su uso es de provecho en áreas de importancia, donde la evaluación de cierto tipo de información es precisa en terminos matemáticos.
- Si su uso necesita de múltiples pruebas complementarias, no es conveniente.
- Se debe de considerar el factor tiempo y la relación costo-beneficio.
- Sobre todo el grado de entrenamiento del ejecutor.

Las condiciones generales se pueden resumir en :

1. Masividad del Universo



Es un requisito para el cálculo que la población no esté compuesta por pequeñas cantidades de elementos o datos.

En auditoría las partidas estimadas como masivas se inician de 2.000.

En menos no es dable y es recomendable otra clase de prueba.

## 2. Uniformidad del Universo

Se define como un total de partidas homogéneas, de las cuales se debe alcanzar una conclusión, en casos éste universo es heterogéneo y se divide en grupos de atributos similares y responde al hecho de que cuanto mas homogéneo es un universo, mayor confiabilidad suministra la muestra.

## 5.5 CONSIDERACIONES

En el muestreo estadístico la muestra se fundamenta en la aplicación de las tablas estadísticas, por ser las que proporcionan las herramientas básicas de la técnica, con el complemento primario del criterio y experiencia del Auditor.

## 6 PROGRAMAS

### 6.1 GENERALIDADES

Si la empresa por su proceso dinámico tiene que enfrentarse a un cúmulo de problemas que se originan por los cambios rápidos, lentos o casi imperceptibles que la economía o las personas experimentan; la búsqueda de la solución adecuada se encuentra en la planeación.

En esa misma magnitud y a veces superior, enfrenta el auditor los problemas en la profesión, por lo que la paralelidad dinámica con la empresa son correspondientes y la solución también la encuentra en la planeación.

La empresa y el auditor para la consecución de metas u objetivos hacen uso de la planeación, la cual no solo sirve para soluciones del momento, sino para el futuro.

Planear es la selección y relación de hechos, así como la formulación y uso de suposiciones en la elaboración de actividades propuestas.

Al conservar las mismas condiciones señaladas, se puede conceptualizar de manera general que: una lista de todos los

pasos a seguir por el auditor para obtener la Evidencia Probatoria, que servirá para apoyar su opinión; es un programa. Por lo cual es una herramienta técnica en la escogitación de alternativas o curso de acción.

Por lo tanto, el programa presenta en un modo global los procedimientos a seguir durante el examen, el alcance del trabajo define la condición de constancia de que se han realizado todas las fases de la auditoría.

Es necesario puntualizar que como herramientas en el proceso de la auditoría, el programa posibilita la conducción de la labor fiscal, pero es de conveniencia conocer los aspectos generales apreciativos de su aplicación respecto a:

**Ventajas:**

- Otorga la secuencia ordenada y necesaria de las fases del proceso.
- Permite la facilidad en la división del trabajo a realizar.
- Por el ordenamiento del trabajo concede ahorro de tiempo.
- Evita la posibilidad de omitir procedimientos importantes.
- La revisión y supervisión es facilitada en los papeles de trabajo.
- Proporciona información secuencial en el examen y a posteriori en un registro continuo de asuntos terminados.
- Para futuras fiscalizaciones sirve de guía.
- Otorga pruebas en caso de incertidumbre legal; duda en el examen efectuado y de valiosa información en los estudios de recursos.

**Desventajas:**

- Es limitativo en cuanto a la aplicación de los procedimientos.
- Cuando el control interno es deficiente. se ejecutan procedimientos descritos, siendo otros procedimientos los indicados.
- Se realizan pruebas innecesarias, en casos que el control interno es ineficaz.
- Se realizan pruebas de mas cuando los errores son in-materiales.

Toda desventaja tiende a amortizarse o superarse, si se tiene presente la flexibilidad de los programas, la iniciativa y espíritu de investigación del auditor fiscal es terminante.

## 6.2 OBJETIVO

De lo expuesto de los programas, se hace necesaria la formulación para tomar decisiones de: ¿QUE..? ¿COMO..? ¿CUANDO hacer los asuntos de importancia en el examen?

Ahí queda inscrito el objetivo del programa, como medio documental y de proveer eficiente conocimiento de los eventos relevantes tributarios, facilitando la investigación en las áreas potenciales y críticas de la empresa examinada, a la vez ayuda a asumir procedimientos alternos según las circunstancias, asegurando una conveniente supervisión.

Este enunciado sintetiza el objetivo del auditor fiscal a que efectúe un examen de acuerdo con las normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y conforme a Las Leyes Fiscales.

Débase reconocer la conveniencia que la DGCD tiene que implantar para la ejecución de la auditoría fiscal el empleo de los programas, los cuales se objetivizan en la calidad de guías de trabajo.

Sosteniendo este criterio y para ampliar el entendimiento del objetivo del programa de auditoría, se hacen las clasificaciones generales siguientes:

Por el Grado de Detalle y la Relación con el Trabajo  
Grado de Detalle:

Se clasifican en Programas Generales y Programas Detallados.

### Programas Generales

Son los que limitan un enunciado general de los procedimientos de auditoría, que deben aplicarse con expresión de objetivos particulares en cada caso.

### Programas detallados

Son los que determinan pormenorizadamente la forma aplicativa de los procedimientos de auditoría.

Relación de Trabajo:

En este caso, la relación de los programas se clasifi-

can en:

- Programas Estándar; y
- Programas Específicos

#### Programas Estándar

Son los que exponen los procedimientos de auditoría a aplicarse en eventos o situaciones a varias entidades o a todas en general.

#### Programas Específicos

Son los que se elaboran o formulan de manera concreta para cada empresa.

Estos a la vez se subdividen en Programas Predeterminados y Programas Progresivos.

#### Programas Predeterminados

Consisten en detallar antes de su iniciación y se intentan seguir lo más preciso posible a través de todo el examen.

#### Programas Progresivos

Son aquellos que partiendo de un proyecto general de las fases esenciales de la revisión dejan los detalles del estudio para completarse a medida que se avanza.

En la ejecución del programa el auditor fiscal, siempre estará preparado como parte de su funcionalidad para modificarlo, si en el curso del estudio estima necesario para la eficiencia de sus propósitos.

### 6.3 CIMIENTO DEL PROGRAMA

Para la formulación de las actividades propuestas en el programa, el auditor fiscal debe tener el mayor y mejor conocimiento de las causas y razones que originan las deficiencias de la entidad, sin las cuales cualquier intento programático tiende a diluirse en la inoperancia, la base general del programa, es el estudio y evaluación del control interno, y dependerá de la eficiencia de éste la calidad del programa, para alcanzar la solidez profesional requerida.

La limitación aplicativa necesaria de un programa gravita del buen o mal estudio y evaluación del control inter-

no, allí radica como módulo secuencial la sustantividad de su efecto en la razonabilidad de hacer lo debido, sin encaminarse a lo extensivo e inútil o lo breve e insuficiente de los procedimientos.

El establecimiento mínimo aplicable a la generalidad del examen, es señalado en los programas de auditoría en el ámbito de orientación sobre la forma que se organiza la revisión y la serie de procedimientos de los cuales se clasifican la conveniencia en cada caso.

La elección de los procedimientos y el alcance será del criterio del auditor, tomando en cuenta la eficiencia del control interno.

El auditor fiscal debe tener como condición formulativa los aspectos condicionantes del estudio y Evaluación del control interno como son:

- Proveer seguridad razonable de que los procedimientos del control interno sobre los cuales va a confiar, se aplican como fueron descritos.(Prueba de Cumplimiento)
- Proveer el suficiente y apropiado material de prueba que se requiere, para obtener una base razonable para una opinión con respecto a los estados financieros(Pruebas Sustantivas).

#### 6.4 CONDICION DEL PROGRAMA COMO PAPEL DE TRABAJO

Lo expuesto en el contexto de los papeles de trabajo de la función, objetivos y demás aspectos concurrentes en la estrategia de la auditoría, de los elementos que contiene estos en su calidad del conjunto normativo y como secuencia, se establece la condición del programa de cédula vital.

Con esa idea, el programa de auditoría debe proporcionar al auditor fiscal, los elementos que documentan la evidencia probatoria en forma completa, lo que indica que deberá ser referenciado como parte de la esfera de los papeles de trabajo, así mismo contener lo referente a:

La preparación, el orden adecuado de las preguntas, lo positivo de las observaciones, la factibilidad de la inves-

tigación de lo programado y su organización.

#### 6.5 PROCEDIMIENTOS

Para la conducción de la auditoría, es de conveniencia la preparación de un juego o conjunto de programas que permitan metódicamente guiar los pasos del examen, teniendo estos que contemplar un proceso de orden de ideas a seguir para el logro de los fines propuestos.

Cada sección, área o cuenta estudiada en el programa de auditoría debe de incluir tácita o expresamente las condiciones siguientes:

- Los objetivos de auditoría a ser logrados.
- Los eventos que despejan las causales del control interno en el estudio sujeto a fiscalización.
- Los procedimientos aplicados para el logro de los objetivos.
- El grado de confianza otorgado al sistema de la entidad que involucra el alcance y extensión de los procedimientos y las respectivas conclusiones.

En el procedimiento de la auditoría externa es emitido el memorandúm de planeación, con proósitos definidos; en la auditoría fiscal por tener características especiales sufre variantes, pero se considera que los fines siguen invariables.

Al observarse como guía de planificación en la elaboración de los programas, su fundamento es la orientación en el desarrollo del examen, con ello se logra eficiencia y no se omite algún aspecto importante. Se estima que el memorándum comprende todos los aspectos generales según el modelo siguiente:

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS  
MEMORANDUM DE PLANEACION

Contribuyente \_\_\_\_\_  
Ejercicio \_\_\_\_\_  
Impuesto \_\_\_\_\_  
Preparado por \_\_\_\_\_ Fecha \_\_\_\_\_  
Revisado por \_\_\_\_\_ Fecha \_\_\_\_\_

- =====
- 1- Estudio de generalidades contables y jurídicas.
  - 2- Análisis de Estados Fiancieros.
  - 3- Programas de Visitas.
  - 4- Aspectos del control interno existente.
  - 5- Descripción general a efectuar de los principales procedimientos.
  - 6- Preparación de Papeles de Trabajo.
  - 7- Consideraciones de aplicaciones legales.
  - 8- Preparación del resumen de la fiscalización.
  - 9- Detalles diversos.
  - 10 .....

\_\_\_\_\_  
Auditor Fiscal

\_\_\_\_\_  
Supervisor

-----

El modelo sugerido debe ser específico y ordenarse de acuerdo a las circunstancias, conforme al criterio del Auditor Fiscal y Supervisor.

Cabe mencionar que el contenido de cada programa de auditoría contendrá los procedimientos de auditoría a practicarse, la extensión de los mismos de manera condensada, lógica y secuencial.

En orden de conveniencia para la ejecución de la auditoría fiscal, a continuación se ilustra un modelo del juego de programas, con los cuales se pretende que sirvan de guía.

Los procedimientos generales relativos a las pruebas

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIFERENCIALES

## 9.5.1

Contribuyente \_\_\_\_\_ Hecho \_\_\_\_\_  
 Procedimiento \_\_\_\_\_ Rev. \_\_\_\_\_  
 Ejercicio \_\_\_\_\_ Fecha \_\_\_\_\_

Concepto	Hecho	Observación
1- Verificar relaciones con ejercicios anteriores.	_____	_____
2- Verificar ingresos anormales o especiales de importancia.	_____	_____
3- Seleccionar período:		
3.1 Verificar el corte de facturas.(Secuencia Numérica).		
3.2 Comparar precios de facturas con listas de precios y contratos especiales.	_____	_____
3.3. Comprobar facturas anuladas.(El juego)	_____	_____
3.4 Verificar que las condiciones de venta sean iguales a los pedidos autorizados.	_____	_____
3.5 Comprobar que los pedidos estén firmados por los clientes y éstos sean facturados.	_____	_____
3.6 Comprobar la aplicación de los ingresos los cargos a la cuenta individual del cliente.	_____	_____
4- Que las facturas emitidas del período se contabilicen en el mismo o se anulen.	_____	_____
5- Verificar que los cargos a clientes del período seleccionado sean iguales a las ventas.	_____	_____
6- Si estima necesario, efectuar prueba global de ventas.	_____	_____
7- En el período seleccionado verificar las notas de crédito	_____	_____
7.1 Comprobar secuencia numérica y corte.	_____	_____
7.2 Que las anuladas estén inutilizadas.	_____	_____
7.3 Los porcentajes de bonificación y descuentos están de acuerdo a la política de la empresa.	_____	_____
7.4 Comprobar valuaciones y recepciones en bodega de devoluciones.	_____	_____
7.5 Verificar asientos contables en los registros.	_____	_____

FINAL.

- 8- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no haberse cumplido, explicar causas y razones.
- 9- Con marca señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIO:

## 9.5.2 COSTO DE VENTA.

- 1- Solicitar al contribuyente estado, resumen o elaborar cédula del costo de lo vendido.



- 2- Analizar operaciones de importancia o extraordinarias.
- 3- Comprobar el corte y secuencia numérica de requisiciones y pedidos.
- 4- Comprobar anulaciones de pedidos y requisiciones.
- 5- Revisar en período seleccionado costos unitarios.
- 6- Verificar selectivamente las cifras del listado de precios.
- 7- Revisar en período seleccionado la aplicación del costo de lo vendido en los registros.
- 8- Si estima conveniente efectuar prueba global.

FINAL.

- 9- Verificar si se cumplió el programa de auditoría al no haberse cumplido, explicar causas y razones.
- 10- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIO:

9.5.3 PLANILLAS DE OTROS PAGOS.

- 1- Solicitar o formular cédulas de planillas u otros pagos.
- 2- Solicitar o formular cédulas de extractos de principales prestaciones y cargos de la entidad de contratos, subcontratos o contratos colectivos.
- 3- Verificar valores de planillas pagadas, no pagadas con aplicación a resultados y pasivos.
- 4- Seleccionar planillas de un período:
  - 4.1 Sueldos con contratos y lo relativo a los aumentos.
  - 4.2 Tiempo pagado u otras modalidades de pago.
  - 4.3 Prestaciones sociales legales y concedidas por la empresa.
  - 4.4 Revisión de planillas del Instituto Salvadoreño del Seguro Social en: altas, bajas, vacaciones e incapacidades.
- 5- Verificar descuentos de: cuotas sindicales, préstamos con instituciones financieras, anticipos o préstamos concedidos por la empresa.

- 6- Verificar total neto pagado contra el cheque emitido o egreso de caja.
- 7- Comprobar las liquidaciones de comisiones, bonificaciones, etc., de vendedores.
- 8- Verificar firmas, si considera necesario.
- 9- Verificar retenciones, si están legalmente efectuadas, retenidas y enteradas al fisco.
- 10- Comprobar si los valores descontados están pagados a terceros.

#### FINAL

- 11- Verificar si se cumplió el programa de auditoría al no hacerlo explicar causas y razones.
- 12- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

#### COMENTARIO:

##### 9.5.4 GASTOS DE OPERACION

- 1- Solicitar al contribuyente o formular cédulas clasificándolas por subcuentas.
- 2- Verificar cifras de importancia y extraordinarias.
- 3- Comprobar subcuentas con áreas revisadas del activo o pasivo.
- 4- Verificar selectivamente justificantes de los cargos y de los documentos de gastos anormales.
- 5- Elaborar cédula para análisis de las subcuentas que estime objeciones potenciales.
- 6- Relacione cifras finales con cédulas de apoyo.

#### FINAL

- 7- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 8- Con marcas, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

#### COMENTARIO:

##### 9.5.5 CAJA

- 1- Corte de ingresos y egresos. (secuencia numérica).
- 2- Comprobar ingresos y egresos extraordinarios.

- 3- Verificar soportes de los Egresos e Ingresos en un período determinado.
- 4- Verificar sobrantes o faltantes y su alicación.
- 5- Comprobar arqueos selectivos para determinar los resultados y si la documentación sustenta los hechos.

#### FINAL

- 6- Verificar si se cumplió el programa de auditoría al no hacerlo explicar causas y razones.
- 7- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula de apoyo correspondiente.

#### COMENTARIOS:

##### 9.5.6 BANCOS

- 1- Verificar conciliaciones selectivas ( de preferencia al inicio y cierre del ejercicio).
- 2- Revisar ingresos o egresos antiguos y/o anormales.
- 3- Comprobar traspaso de cuentas importantes.
- 4- Verificar corte de ingresos y comprobar registro y depósitos( que sean oportunos ).
- 5- Verificar cheques no cobrados, estimados con exceso de antigüedad.
- 6- Comprobar cheques anulados.
- 7- Solicitar estados bancarios a terceros ( al estimarse necesario ).
- 8- Corte de cheque y su registro en auxiliares y principales.
- 9- Verificar ajustes, causas y razones.

#### FINAL

- 10- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 11- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

#### COMENTARIO:

##### 9.5.7 CUENTAS POR COBRAR

- 1- Solicitar al contribuyente o formular cédula clasificando las cuentas por cobrar de acuerdo a su origen.

- 2- Verificar saldos y documentos de importancia y extraordinarios.
- 3- Clasificar las cuentas por su antigüedad.
- 4- Comprobar saldos de cuentas incobrables.
- 5- Confirmar saldos seleccionados de importancia o extraordinarios.
- 6- Verificar cuentas reclamadas al fisco como incobrables, si cumplen con los requisitos legales.
- 7- Comprobar las cuentas en litigio de cobro.

#### FINAL

- 8- Verificar si se cumplió el programa de auditoría al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 9- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

#### COMENTARIO:

##### 9.5.8 INVERSIONES

- 1- Solicitar al contribuyente o formular cédula clasificando el tipo de inversiones.
- 2- Seleccionar un período, si es de magnitud, selectivamente, en caso contrario global:
  - 2.1 Autorizaciones de compras.
  - 2.2 Verificar los costos.
  - 2.3 Autorizaciones de ventas.
  - 2.4 Comprobar las utilidades o pérdidas.
- 3- Revisión de aplicaciones contables relativas a los valores reales o comerciales.
- 4- Comprobación física de los documentos.
- 5- Verificar las inversiones mayoritarias, las participaciones corrientes o especiales.
- 6- Verificar los valores y documentación que sirvan de aval.
- 7- Revisar aplicaciones para alzas y bajas de valores.

#### FINAL

- 8- Revisar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.

- 9- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIO:

9.5.9 INVENTARIO

- 1- Clasificar por su concepto las cuentas.
- 2- Verificar eventos importantes y extraordinarios.
- 3- Verificar pruebas selectivamente, así:

COMPRAS:

- 3.1 Corte y secuencia numérica.
- 3.2 Cumplimiento del control interno.
- 3.3 Revisar requisiciones y autorizaciones de compras.
- 3.5 Cheque de documentos de créditos.
- 3.6 Aplicación al Kardex de unidades y costo unitario.

MERCADERIAS EN TRANSITO:

- 3.7 Verificar formas y trámites del pedido.
- 3.8 Revisión de evidencia del producto.
- 3.9 Verificación de los gastos de importancia.
- 3.10 Revisar retaceos selectivamente.
- 3.11 Verificar las importaciones no concluidas en el ejercicio o antiguas.

CONSUMO:

- 3.12 Seleccionar un período ( el mismo de compras ).
- 3.13 Corte y secuencia numérica.
- 3.14 Cumplimiento del control interno.
- 3.15 Verificar valuaciones.

COSTO DE PRODUCCION:

- 3.16 Estudio y evaluación del sistema de costos.
- 3.17 Comprobar consumo de materia prima.
- 3.18 Revisar aplicaciones de mano de obra (Cruce de información con planillas).
- 3.19 Verificación de gastos de fabricación y método utilizado de aplicación.
- 3.20 Comprobar reportes o cuadro del costo.
- 3.21 Verificar selectivamente el costo unitario.
- 3.22 Revisar traspaso de productos terminados.

## 3.23 Valuación del inventario en proceso.

- 4- Valuación de inventario obsoleto.
- 5- Valuación de inventario de productos de segunda y desperdicios.
- 6- Verificar inventarios, si el movimiento es inferior a lo normal.

FINAL.

- 7- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 8- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIO.

## 9.5.10 ACTIVO FIJO.

- 1- Solicitar al contribuyente o formular cédula para verificar saldos.
- 2- Verificar adiciones importantes o extraordinarias:
  - 1- Autorizaciones de compras.
  - 2- Documentos que constaten la adquisición.
  - 3- Constatar la existencia física.
  - 4- Al importarse, revisar el retaceo y su registro en auxiliares y principales.
- 3- Verificar bases y aplicaciones de revaluaciones.
- 4- Selectivamente comprobar:

## MAQUINARIA Y EQUIPO EN TRANSITO.

- 1- Seleccionar partidas de importancia.
- 2- Autorización de pedidos.
- 3- Comprobación de gastos de importación.
- 4- Revisión del costo sobre base lógica el prorrateo de los gastos.
- 5- Traspaso a los registros auxiliares y principales.
- 6- Revisión saldos antiguos, investigar la causa.

## CONSTRUCCIONES E INSTALACIONES EN PROCESO.

- 1- Contratos con terceros.
- 2- Verificación de las disposiciones contractuales.
- 3- Verificación del presupuesto y su justificación.

- 4- Traspaso a cuenta definitiva.
- 5- Por administración. Revisar autorizaciones de los egresos e ingresos.
- 6- Por precio alzado. revisar que las estimaciones y comprobantes de los contratos estén conforme a lo pactado; los egresos corresponden a la obra ejecutada y los efectos fiscales.

#### OBRAS CON PERSONAL PROPIO.

- 1- Verificar cargos del ejercicio clasificados por elementos del costo, inventario, planillas y otros gastos, su procedencia y aplicación.
- 2- Verificar los intereses capitalizables durante el proceso.
- 3- Comprobar el traspaso al activo definitivo.

#### EXAMEN DE RETIROS.

- 1- Comprobar la calificación de activos fuera de uso, inservibles o desmantelados, muebles e inmuebles.
- 2- Verificar autorizaciones de retiros, costos de adquisición y depreciación acumulada.
- 3- Relación con cuentas de resultados.

#### DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES.

- 1- Verificar saldos.
- 2- Método utilizado es legal.
- 3- Cálculo de la tasa legal.
- 4- Ajustes para fines financieros.
- 5- Verificación bajo una conceptualización precisa de conformidad con el criterio fiscal las mejoras y ampliaciones, aplicables a resultados.
- 6- Verificar activos otorgados en garantía sobre créditos recibidos (Documentos legales).

#### FINAL

- 7- Verificar con el supervisor gravámenes, tasas de depreciaciones, revaluaciones en donde exista incertidumbre.
- 8- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.

- 9- Con marca señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIOS:

9.5.11 DTRDS ACTIVOS

- 1- Solicitar al contribuyente o preparar cédula de las cuentas y sus movimientos.
- 2- Seleccionar conceptos que se estimen pertinentes.
- 3- Comprobar las aplicaciones amortizadas para evaluar: si es aplicación adecuada, las bases de amortización y si es procedente el diferimiento.
- 4- Comprobar ajustes, notas o salvedades se relacionen al interés fiscal.
- 5- Comprobar que las amortizaciones de las cuentas y los valores son adecuadas, con atención a los incrementos en lo aritmético y bases de cálculos.

FINAL

- 6- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 7- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIOS:

9.5.12 PASIVO A CORTO PLAZO

- 1- Solicitar al contribuyente o formular cédula con saldos y sus características.
- 2- Examinar contratos y destacar cláusulas de importancia.
- 3- Diferir si son pasivos reales.
- 4- Análisis de cuentas previa clasificación cancelados en el ejercicio.
- 5- Relación de saldos o abonos con los estados bancarios.
- 6- Verificar préstamos a socios, personal ejecutivo, compañías afiliadas, subsidiarias o matriz.
- 7- Comprobar pagos posteriores o pendientes de aplicación contable.
- 8- Verificar registros de intereses devengados y/o pagados.



- 9- Reclasificar cuentas a largo plazo.
- 10- Revisar saldos antiguos, las razones de ese estado.
- 11- Verificar pagos posteriores y los justificantes.

FINAL

- 12- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 13- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIO:

9.5.13 PASIVO A LARGO PLAZO

- 1- Solicitar al contribuyente o elaborar cédula con saldos y características.
- 2- Comprobar autorizaciones de préstamos, contratos y cláusulas de importancia.
- 3- Análisis de obligaciones de importancia.
- 4- Revisar saldos de importancia.
- 5- Comprobar lo real de las obligaciones relacionándolas con otras cuentas.
- 6- Verificar la contabilización de los ingresos.
- 7- Verificar saldos antiguos y sus causas.
- 8- Comprobar saldos de préstamos con socios, ejecutivos, afiliadas, subsidiarias o matriz, las causas de la obligación.
- 9- Reclasificar vencimientos de capital, intereses y recargos.
- 10- Verificar cálculos de intereses pagados.
- 11- Verificar pagos posteriores al cierre.

FINAL

- 12- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 13- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIO:

#### 9.5.14 PASIVO CONTINGENTE

- 1- Solicitar al contribuyente o formular cédula con saldos y clasificación de cuentas.
- 2- Clasificar obligaciones pendientes de definir.
- 3- Revisar incrementos o decrementos importantes de contratos y si se justifica ser diferidos.
- 4- Verificar las aplicaciones y estimaciones de pagos periódicos y sus cálculos.
- 5- Revisar el cumplimiento de contratos celebrados, si afectan lo fiscal.
- 6- Verificar documentos y operaciones con compañías afiliadas, subsidiarias y matriz, precisando las características, saldos, intereses, recargos y otras obligaciones derivadas.
- 7- Comprobación de valores recibidos parciales de contratos de mayor cantidad.
- 8- Confirmar saldos y pagos efectuados posteriores al cierre.

#### FINAL

- 9- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 10- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

#### COMENTARIO:

#### 9.5.15 CAPITAL, RESERVA Y UTILIDADES

- 1- Solicitar al contribuyente o elaborar cédula con las características de cada cuenta.
- 2- Verificar que los acuerdos directrices sean cumplidos, considerando los aspectos fiscales.
- 3- Comprobar los aspectos referentes a la capitalización mantenimiento o distribución de utilidades.
- 4- Verificar las utilidades mayores de dos años, se operó el trámite legal.
- 5- Verificación de la creación, aumento o disminuciones de las reservas estatutarias o de tipo especial, se ajus-

ten a las disposiciones legales.

- 6- Verificar tasas y límites legales de las reservas.
- 7- Verificar los aumentos o disminuciones del capital.

FINAL:

- 8- Verificar si se cumplió el programa de auditoría, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 9- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIO:

9.5.16 CUENTAS DE ORDEN

- 1- Verifique saldos del inicio y cierre del ejercicio.
- 2- Comprobar asientos de importancia y extraordinarios.
- 3- Verificación de cálculos de intereses, tasas pagadas o devengadas.
- 4- Solicitar al contribuyente o elaborar cédulas por cada clase de cuenta:

DOCUMENTOS DESCONTADOS O ENDOSADOS

- 1- Elaborar cédula con valores nominales, descuentos, valor actual del movimiento.
- 2- Cerciórese selectivamente del contenido del documento endosado.
- 3- Verifique abonos y cancelaciones.
- 4- Verifique las comisiones de cobro y gastos incurridos.
- 5- Compruebe los vencimientos.
- 6- Verifique los documentos protestados por falta de pago.
- 7- Verifique las liquidaciones para comprobar los resultados de las operaciones.

MERCADERIAS EN COMISION

- 1- Infórmese de las estipulaciones contractuales.
- 2- Revise los ingresos y egresos de importancia y extraordinarios.
- 3- Compruebe ingresos y salida de mercadería, de algunos artículos.
- 4- Verifique los costos y recargos. (Si es preciso por unidades).

- 5- Compruebe los cobros (de clientes del comitante) y su aplicación.
- 6- Compruebe las liquidaciones parciales o totales sobre los gastos, comisiones y mercaderías devueltas.

#### MERCADERIAS EN CONSIGNACION

- 1- Compruebe las condiciones de los contratos suscritos y otros aspectos a cumplir, por ampliaciones de los mismos.
- 2- Constate el procedimiento que utiliza para el manejo operativo.
- 3- Revise los aspectos de las mercaderías devueltas.
- 4- Verifique los inventarios iniciales y finales.
- 5- Compruebe lo relativo a los gastos.
- 6- Verifique saldos y las liquidaciones de las cuentas, así como los registros en auxiliares y principales.

#### FINAL

- 7- Verificar si se cumplió el programa de auditoria, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 8- Con marcas señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

#### COMENTARIO

##### 9.5.17 TRANSACCIONES SUBSECUENTES

- 1- Comprobar los hechos de importancia o extraordinarios que afecten el ejercicio objeto de estudio y que estos se relacionen al cierre del ejercicio.

Este examen se hará de conformidad al sistema que el contribuyente declare en el cumplimiento al artículo 20 de Ley de Impuesto sobre la Rente y el Artículo 36 del Reglamento, en relación al Artículo 81 del citado Reglamento, respecto a las operaciones siguientes:

- 1- Provisiones de cuentas por pagar o cobrar.
- 2- Cheques emitidos de fechas posteriores al cierre.
- 3- Facturas emitidas pendientes de entrega de mercaderías.
- 4- Compra de productos no recibidos. (No incluyen importaciones).

- 5- Notas, quedan y otros comprobantes que se concreticen después del cierre.
- 2- Liquidaciones de comisiones, cobranzas y otros aspectos pendientes al cierre.

FINAL

- 3- Verificar si se cumplió el programa de auditoria, al no hacerlo, explicar causas y razones.
- 4- Con marca, señalar las objeciones para elaborar la cédula correspondiente.

COMENTARIO:

9.5 EXTENSION FISCAL

- 1- Solicitar Decretos Legislativos u otro aspecto especial de exención fiscal concedido por el Estado.
- 2- Verificar el cumplimiento de lo establecido en las exenciones.
- 3- Comprobar el registro adecuado según lo establecido en el Artículo 47 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- 4- Verificar pagos o compensaciones de acuerdo al pago provisional o pago a cuenta del impuesto sobre la renta.
- 5- Verificar o investigar impuestos pendientes no registrados en la contabilidad.
- 6- Comprobar si a la fecha existen aspectos de importancia pendientes de resolución con el fisco y el estado que se encuentran.
- 7- Reportar por aparte las deficiencias que en ocasión del examen se evidencian correspondiendo a:
  - 1- Dirección General de Contribuciones Indirectas.
  - 2- Dirección General de Tesorería.
  - 3- Dirección General de Rentas de Aduana.
  - 4- Registro de Comercio.
  - 5- Ministerio de Comercio del Exterior.
  - 6- Ministerio de Trabajo y Previsión Social.
  - 7- Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercan-

tiles.

8- Instituto Salvadoreño del Seguro Social.

9- Dirección General de Estadística y Censos.

8- Las observaciones deberán ser reportadas en informe relativo al cumplimiento del Sistema Tributario del Estado.

#### COMENTARIO:

#### 10. CONCLUSIONES DEL EXAMEN

##### 10.1 CONSIDERACIONES

Con la apreciación de la fisonomía o sean las características generales de la empresa, los estados financieros, las partes de importancia significativas o extraordinarias, de los datos e informes de la empresa, el Auditor Fiscal se retirará de la entidad, teniendo en cuenta que ha finalizado en esa etapa su labor, la auditoría de campo, que dará inicio a otra, la cual tiene el carácter de conclusión.

Esta acción de retirarse de la empresa, lleva a una reflexión válida que se debe tener muy en cuenta, considerándose en los numerales siguientes:

- 1- Que se han aplicado las técnicas y procedimientos de auditoría en su extensión requerida y ha obtenido conformidad razonable de la información.
- 2- Que han concluido los registros preestablecidos en los papeles de trabajo.
- 3- Que no existe incertidumbre en ningún aspecto en el examen, es decir, que se han resuelto todas las dudas en lo contable y en lo legal.
- 4- Que su retiro de la entidad lo hará en forma definitiva, hacer lo contrario es un índice de deficiencia para el auditor y de inconveniencia para la empresa.

#### CONSECUENCIA:

Para la empresa.

La no continuidad del proceso, significa un desvío de recurso financieros debido al costo de la atención al auditor fiscal por el reinicio de la administración de datos o infor-

mación, que generalmente ocasiona la reelaboración o complementación de los mismos, los cuales se vuelven inoportunos; la inversión adicional de tiempo, el costo del personal reasignado y de materiales a utilizar.

Para el Estado.

Las repercusiones se pueden sintetizar en el costo-beneficio, por el aumento de Recursos o Apelaciones; en forma directa el menoscabo para la institución y del sistema tributario en general.

#### 10.2 ASPECTOS DE IMPORTANCIA.

Con la predisposición al retiro del Auditor Fiscal del establecimiento, al estimar haber concluido esta parte del estudio, es de importancia como complemento en la fiscalización de esta etapa, tener presente un hecho o conjunto de hechos que ameritan atención, por ser aspectos que se califican de importancia y son condicionados a un adecuado examen, motivan la siguiente exposición:

- 1- Por no ser la supervisión estrictamente directa, su dictamen o informe será el medio para juzgar su competencia y profesionalidad.
- 2- El Auditor Fiscal restablecerá su criterio, justificado en base a la Ley y la Evidencia Probatoria.
- 3- El Auditor Fiscal, no ajusta ni reclasifica errores o irregularidades, revela las incorrecciones por medio de las objeciones o reparos; en su defecto, las confirma, acepta o adiciona en el examen de recurso de rectificación.
- 4- No utilizar frases o párrafos que induzcan incertidumbre.
- 5- Deberá redactarse de manera impersonal el dictamen o informe, si se considera que éste será la expresión de una institución pública.
- 6- En ningún caso deberá exponer juicios en carácter afirmativo absoluto. Se toma como realidad, se juzga hechos pasados que al ser estos formulados, fueron en base de

criterios administrativos y contables, en los cuales intervinieron circunstancias de una variedad de elementos como los financieros, personales, políticas de la empresa, así como los factores internos o externos económicos.

Afirmar de manera absoluta, no es propio de la auditoría, pero si es adecuado expresar la razonabilidad que le otorga la Evidencia Probatoria.

- 7- Las limitaciones y/o restricciones habidas en la fiscalización llegan a alcanzar significación sustancial, las técnicas y procedimientos considerados normales, tenderán que sustituirse de conformidad a LgLISR, y como medio supletorio, se aplicaran los indicios, los cuales fueron expuestos en las Delimitaciones del presente trabajo. Pero si las limitaciones y/o restricciones son consideradas que no tienen efectos extraordinarios, tendrán que ser presentados en NOTAS, es decir, ANEXOS, haciendo ver las transgresiones para la aplicación de las sanciones de conformidad con la Ley son atribuibles.
- 8- La expresión de agradecimiento a los funcionarios y trabajadores de la empresa, por la cooperación y en no muy pocos casos valiosa ayuda concedida, hágala efectiva.

Esta acción, aunque se estime tiene carácter de formalismo o simpleza es oportuna.

Par a quienes no se desenvuelven en este campo, podrán tomarla como un hecho insignificante, pero la ausencia de ella, se toma como falta de cultura.

Se recomienda que en su condición de profesional, es dable la cortesía.

Recuerde que su función no es una labor corriente, ésta es una función calificada, es una labor profesional y que a través de ella, la DGCD presentará al contribuyente la resolución del Estado Tributario.



## 11 ELABORACION DEL DICTAMEN O INFORME

### 11.1 GENERALIDADES

Se dice: El producto final de la auditoría, es el Dictamen o Informe, concepto valedero y consistente en la Auditoría Fiscal.

Como se expuso, en la auditoría fiscal reviste características propias al apartarse de las condiciones normales; sin embargo, tiene que llevar la responsabilidad inherente a lo dispuesto con la Ley de la materia y la profesionalidad en toda la extensión consecuente; lo que induce que dentro de las condiciones tributarias se prepara para definir responsabilidades del Auditor Fiscal.

Asimismo al emitir su opinión surge la responsabilidad pública del profesional especializado que ha aplicado satisfactoriamente las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y mediante su expresión revela las transgresiones jurídicas-contables.

En el medio de la profesión de la Contaduría Pública existe la generalización de nominar indistintamente al documento en que emite su opinión el auditor como DICTAMEN o INFORME, es decir que se conocen ambos como términos sinónimos, reconociéndose técnicamente diferencias fundamentales.

En la Auditoría Fiscal por causas análogas, se observa la misma situación, la cual es de conveniencia despejar a efecto de establecer su diferencia; para ello se hará constar las condiciones y características de cada documento.

### 11.2 DICTAMEN

Se define como: Es un documento formal y legal que contiene una opinión que emite el Auditor Fiscal, sobre el Estado Tributario en base a los valores declarados sustentados en los Estados Financieros sometidos a examen.

Condiciones y características:

- 1- La elaboración está fundamentada en el cumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- 2- El dictamen se prepara en base al estudio de un proceso

histórico en el ámbito económico-tributario.

- 3- Deberá ser firmado por un profesional habilitado por la Institución.
- 4- Es un documento formal y legal que sustenta credibilidad ante terceros.
- 5- Es un juicio formal e imparcial en actuación ética profesional.
- 6- Es una actitud de un juez imparcial y competente que se pronuncia sobre el contenido real de una relación de cifras y expresa efectos legales resolutorios.
- 7- El dictámen es una expresión de la fe sobre lo examinado, revela el Auditor Fiscal su verdad y entendimiento sobre el ente fiscalizado.

### 11.3 INFORME

Se entiende como Informe Fiscal, el documento que emite el Auditor Fiscal, que contiene condiciones que lo caracterizan, las cuales se enumeran a continuación:

- 1- Contiene juicio sobre sucesos del contribuyente.
- 2- Es relativo a la descripción sobre determinados eventos administrativos y/o contables tributarios.
- 3- No posee la extensión del dictamen, porque su estudio es para hechos parciales.
- 4- Podrá ser corto o largo, según las circunstancias y tiene las condiciones de aseveración o negación.
- 5- Es una relación de sucesos para describir, fundamentar o desvirtuar opiniones o conclusiones.
- 6- Puede ser en base de nombramiento al Auditor Fiscal, de carácter interno o promovido a solicitud del contribuyente.
- 7- Surte efecto legal cuando es autorizado por el Tribunal Administrativo.

### 11.4 MODELO DEL DICTAMEN O INFORME

En cuanto al dictámen, la ley dispone los medios para que el Auditor Fiscal o "Perito", como aún en ella se denomina, le señale su responsabilidad, la cual define claramente el

artículo 65, inciso último PgLISR que dice:

"...Sus dictámenes serán el reflejo de su criterio personal, siendo directamente responsables de los conceptos en ellos vertidos".

Esta concepción proporciona la razón para que el Auditor Fiscal responda en la expresión de su criterio, suscribiéndolo.

En cumplimiento a lo establecido en el Artículo 63 inciso 2º. de LISR, que expresa:

".. los que serán transcritos en los pasajes pertinentes para la información del contribuyente"

Estas interpretaciones nos remiten a que el Dictamen o Informe será dirigido al Tribunal Administrativo, máxima autoridad de la entidad; siendo una copia remitida al contribuyente en carácter resolutorio y haciendo propia la responsabilidad legal concerniente a la institución al ser suscrita por el referido Tribunal.

Conforme a este criterio tributario, se presentan modelos de dictamen e informe.

11.4.1 Dictamen sin Excepciones

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

San Salvador\_\_\_\_\_

Honorable Tribunal Administrativo  
Dirección General de Contribuciones Directas.

Habiendo sido designado como Auditor Fiscal, según nombramiento que corre agregado a fs. \_\_\_\_\_ del expediente del Impuesto Sobre la Renta del contribuyente \_\_\_\_\_ NIT \_\_\_\_\_, para efectuar la Auditoría Fiscal (de Recurso de Rectificación), para el ejercicio (período) comprendido del \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_ de 19\_\_ con todo respeto expongo:

Ha examinado los valores que en DECLARACION JURADA presentó \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(Nombre del Contribuyente)

según referencia anterior.

En mi opinión, las cifras declaradas que sustentan los estados Financieros examinados, presentan razonablemente la situación tributaria; de acuerdo a las Normas de auditoría Generalmente Aceptadas, en consecuencia se incluyeron las pruebas de la documentación y registro de la contabilidad, haciendo constar la adecuación tributaria, que para los efectos fiscales son procedentes. Rindo el resultado haciéndolo a continuación en los términos que se detallan.

DIOS, UNION Y LIBERTAD

Firma \_\_\_\_\_

Nombre \_\_\_\_\_

Supervisor \_\_\_\_\_ Firma \_\_\_\_\_

Revisor \_\_\_\_\_ Firma \_\_\_\_\_

## 11.4.2 Dictamen con Excepciones

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

San Salvador\_\_\_\_\_

Honorable Tribunal Administrativo  
Dirección General de Contribuciones Directas.

Habiendo sido designado como Auditor Fiscal, según nombramiento que corre agregado a fs. \_\_\_\_\_ del expediente del Impuesto Sobre la Renta del contribuyente \_\_\_\_\_ NIT \_\_\_\_\_, para efectuar la Auditoría Fiscal (de Recurso de Rectificación), para el ejercicio (período) comprendido del \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_ con todo respeto expongo:

Ha examinado los valores que en DECLARACION JURADA presentó \_\_\_\_\_

(Nombre del Contribuyente)

según referencia anterior.

El examen lo efectué de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de la contabilidad y demás procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, con base en el párrafo anterior, se adecuan a lo prescrito en la Ley de Impuesto sobre la Renta a excepción de los valores que se objetan y describen en los anexos correspondientes, que causan la Tasación Complementaria y las sanciones atribuibles.

DIDS. UNION Y LIBERTAD

Firma \_\_\_\_\_

Nombre \_\_\_\_\_

Supervisor \_\_\_\_\_ Firma \_\_\_\_\_

Revisor \_\_\_\_\_ Firma \_\_\_\_\_

## 11.4.3 Informe

## DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

San Salvador\_\_\_\_\_

Honorable Tribunal Administrativo(1)  
Dirección General de Contribuciones Directas

El suscrito Auditor Fiscal, designado \_\_\_\_\_<sup>2</sup>  
\_\_\_\_\_, para: \_\_\_\_\_<sup>3</sup>  
del contribuyente \_\_\_\_\_  
NIT \_\_\_\_\_, ejercicio(período)comprendido del  
\_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_\_, rindo el informe que a continuación expongo:

He examinado \_\_\_\_\_<sup>4</sup>

mi examen fué efectuado de acuerdo a las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas y en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros contables y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

El examen se realizó \_\_\_\_\_<sup>5</sup>

En mi opinión \_\_\_\_\_<sup>6</sup>

los que son debidamente ampliados en los anexos correspondientes.

Asi mi informe.

DIOS, UNION .LIBERTAD

Firma \_\_\_\_\_

Nombre \_\_\_\_\_

- 1/ Diríjase a quien lo nombra. Ej. Director, Sub-Director, Secretario General, Jefe de Departamento o de Sección.
- 2/ El nombre de la persona que lo nombró
- 3/ En forma breve, el concepto del nombramiento
- 4/ La clase de documentos relevantes examinados o gestiones efectuadas.
- 5/ La labor realizada en base a análisis, procedimientos o técnicas en que se fundamenta la opinión.
- 6/ El criterio que formó para describir, fundamentar o desvirtuar opiniones o conclusiones.

11.5 Cuadro de Generalidades

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

Dictamen (Informe) del Impuesto sobre la Renta

NIT \_\_\_\_\_ Fecha \_\_\_\_\_  
 Contribuyente \_\_\_\_\_  
 Domicilio Fiscal \_\_\_\_\_  
 Ejercicio (Período) del \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_ de 19\_\_  
 Notificado a \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_ (Nombre y condición del firmante)  
 \_\_\_\_\_ folio No. \_\_\_\_\_ del expediente.

GENERALIDADES:

ACTIVIDAD ECONOMICA \_\_\_\_\_ 1 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

SISTEMA CONTABLE ESTABLECIDO \_\_\_\_\_ 2 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

ASPECTOS IMPORTANTES \_\_\_\_\_ 3 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

NOTAS GENERALES \_\_\_\_\_ 4 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

## GENERALIDADES.

### (1) ACTIVIDAD ECONOMICA.

Breve explicación de la principal fuente de ingresos y otros asuntos de relevancia.

### (2) SISTEMA CONTABLE ESTABLECIDO.

Informe la clase de registros y métodos contables que el contribuyente utilizó y los principales datos que se estimen convenientes.

Haga de las cédulas que contiene la información, si es preciso.

### (3) ASPECTOS DE IMPORTANCIA.

Explique los hechos que producen trascendental importancia en la auditoría, como ingresos o deducciones extraordinarias, pérdida de capital, exenciones, etc.

Señale la cédula de referencia, si estima conveniente considerarlo como nota.

## DEL DICTAMEN SIN EXCEPCIONES

### De la Auditoría(Primera Intervención).

Revélese en el estudio el criterio sostenido, apoyándose la opinión con la cédulas de referencia, de cada sección de las contempladas en la estructura de las objeciones.

Es recomendable que la identificación se haga con el mayor detalle posible, es decir que sea razonado el juicio en forma amplia.

### Recurso de Rectificación.

Cuando el examen produzca la aceptación de las objeciones y no existan valores adicionados, proceda en igual manera referida en la Primera Intervención.

### (4) NOTAS GENERALES.

Son eventos de relevancia que necesitan atención distinta para ser tratados en la calidad de NOTA. Se significa que en ésta clase de auditoría, la nota se considera ANEXO.

Tipicamente se pueden considerar los casos de limitaciones y/o restricciones por parte del contribuyente o aquellos hechos que tienen que ser considerados como extraordinarios.



rios.

#### 11.6 APLICABILIDAD DE LA OBJECION.

En el Capítulo II donde el diagnóstico normativo de la auditoría fiscal contempla las Normas Personales, respecto a las Características Generales, Características Personales, Condición Legal y Condición Pública del Auditor Fiscal, en su correspondencia a la realidad necesaria dentro del límite objetivo como factor fundamental.

Este factor de la profesión determina el comportamiento que deriva en el hacer, por lo tanto, cada situación se condiciona al propósito de la integridad, equidad y justicia tributaria, base de la razonabilidad, es decir, contiene la aplicabilidad de la objeción.

Si la objeción se fundamenta en la transgresión a la ley, el estado operativo es evaluado por el Auditor Fiscal, esta evaluación deberá descansar en las condiciones antes señaladas, por consiguiente se estará en que:

La objeción es única y exclusivamente aplicable en el caso que fiscalmente sea procedente.

Para los casos de la existencia de la objeción, se plantea el procedimiento siguiente:

- Estructura de la presentación de objeciones.
- Cuadro resumen de Objeciones.
- Tasación del Impuesto sobre la renta.

#### 11.7 ESTRUCTURA DE LA PRESENTACION DE OBJECIONES.

Para la preparación y presentación del dictamen o informe del impuesto sobre la Renta, es destacable acentuar que, para verificar la auditoría se efectúa en base de los estados financieros tomados en conjunto.

La condición relacionante del Estado de Resultado y del balance de Situación, son causas que promueven el estudio integral.

En función de las características y la técnica de la auditoría, conduce al examen de un todo, como necesidad estructural y la relación de los componentes, por ello, la (r)

calización del Impuesto sobre la Renta, se determina en base del Estado de Resultado, siendo connatural para el mismo fin el examen del Balance de Situación.

A pesar de las DELIMITACIONES del presente trabajo que excluye el estudio del Impuesto sobre el Patrimonio, se verifican con fundamentación del Balance de Situación el presente estudio.

Encausados en el propósito previsto y con la observación indicada, se expone a continuación el cuadro de la Estructura de Presentación de las objeciones.

#### Estructura de Presentación de las Objeciones

##### INGRESOS

Ventas.

Servicios.

Comisiones.

.....

Ingresos Varios:

Ventas Artículos averiados y/o desperdicios.

Recuperación de Cuentas Incobrables.

Venta de activo Fijo.

Dividendo y/o Participaciones.

.....

Ingresos Exentos.

##### COSTOS

Costo de Venta.

Compras.

Costo de Producción.

.....

GASTOS DE OPERACION

Gastos de Venta.  
 Gastos de Administración.  
 Gastos Financieros.  
 Otras Deduciones.  
 Gastos de Ingresos Exentos.  
 Pérdidas de Capital.

.....

Cuadro Resumen de Objeciones.

Cuadro de la Renta Imponible

En la presentación de las objeciones, siga el orden propuesto siguiente:

De las Secciones.

Regístrese como títulos en mayúsculas, subrayándolas en el orden y caso existente. INGRESOS, COSTOS Y GASTOS DE OPERACION.

De las Cuentas.

En cada una de las cuentas, detállense las objeciones o en conjunto de objeciones similares, en la forma siguiente:

- El nombre de la cuenta principal, en mayúscula; la subcuenta en el renglón siguiente inferior, minúscula, anteponiendo para cada una de ellas el dígito del catálogo de cuenta.
- Para el caso de una sola objeción, el valor anótese en la columna del extremo derecho en línea de la cuenta de mayor.
- En renglón seguido, regístrese la clase de comprobante con el número del control contable, fecha de emisión y la cédula de referencia (C.R. XX ) que respalde la objeción.
- Cuando registre un conjunto de objeciones similares, procédase en la misma forma anterior, con la variante que el valor de cada objeción se anotará en la columna parcial, al nivel de la cédula de referencia y el total en la cuenta de mayor.

De los Conceptos.

Para cada objeción a grupo, explique en forma enten-

dible y lacónica en párrafos definidos, así:

1- Conceptos de la empresa.

En base del juicio que motivó la operación para el registro del contribuyente.

2- Criterio del Auditor Fiscal.

Exponga el criterio que se ha formado del evento.

3- Aspecto Legal.

Expresa el fundamento legal, mencionando el artículo de la ley transgredida de manera específica. por su importancia y para mejor entendimiento, comente en forma breve la incidencia del aspecto.

Del Resumen.

Elabore al final de cada sección, un resumen de las mismas por cada una de las cuentas.

De la Sección de Recurso de Rectificación.

Para este estudio se procederá en igual forma que la descrita, considerándose como diferencia básica, que el examen se hará a las objeciones recurridas del primer estudio; éstas se clasifican y registran por separado en objeciones ACEPTADAS Y CONFIRMADAS.

En el Cuadro Resumen de Objeciones y renta Determinada, se sumaran las objeciones ACEPTADAS a las determinadas en el Estudio Original y se restarán al presentarse el caso y de conformidad con la ley de las objeciones ADICIONADAS.

Seguidamente se ilustra con ejemplo la forma de registrar las objeciones.

Concepto	VALORES \$	
	Parcial	Total
<u>INGRESOS.</u>		
VENTAS.Cta. No.750 Mercadería "XX" cta. No. 750.01 Ptda. No. 660, 31 Dic.19__ C.R._		15.000.00
Entrega de mercadería varios clientes. Se comprobó la salida de mercadería sin factura a los señores Fulano, sutano, etc Ingresos adicionados por ventas omitidas. Se aplica Art.5, lit a) LISR. al conside- rarse ventas no declaradas.		
-----000-----		
<u>DEDUCCIONES.</u>		
GASTOS DE ADMINISTRACION. Cta. No. 520 Mantenimientos. Cta. No. 520.18. Ptda. No. 430, 17 de Julio de 19__ C.R._ Valor reparación de muro al señor "N.N." se comprobó que la reparación fué en pro piedad DEL SEÑOR "N.N.", ejecutivo de la empresa. Pago de servicios ajenos a la producción de ingresos computables. Art. 27 2, LISR.		5.000.00
-----000-----		
GASTOS DE VENTAS. Cta. No. 610 Depreciación. Cta. No. 610.11		30.0000.00
Ptda No. 21 31 de Eneero 19__ C.R._	5.000.00	
Ftda. No. 68 31 de Mzo. 19__ C.R._	5.000.00	
Ptda. No. 124 31 de Mayo 19__ C.R._	5.000.00	
Ptda. No. 273 31 de Julio 19__ C.R._	5.000.00	
Ptda. No. 366 30 de Sept. 19__ C.R._	5.000.00	
Ptda. No. 438 30 de Nov. 19__ C.R._	5.000.00	
Valor provisiones de cuotas de deprecia ción de vehículos utilizados en la distri bución de mercaderías. Se verificaron que estas provisiones fueron efectuadas a bienes que no estaban en uso. Se aplica el Art. 26 No. 10, lit h) LISR. No es deducible la cuota de depreciación a haberes que no están en uso.		

#### 11.8 CUADRO RESUMEN DE OBJECIONES

Como parte importante del dictamen o informe se presenta el siguiente modelo, con el objetivo de uniformar el proceso, debiendo hacer Notas Especiales para la explicación de algo que se remita por su necesidad a ser explicado con amplitud o énfasis, por ejemplo: los casos que correspondan a Otras Objeciones, valores que pueden ser integrados por varias deducciones o la identificación de Otras Cuentas.

Como se puede apreciar, este cuadro es base de las resoluciones.

Se presenta un modelo de los casos generales, registrando los resúmenes de cada cuenta en las respectivas secciones.

Cuadro Resumen de Objeciones y Determinación Renta Imponible

11.8.1 (Estudio de Auditoría)

INGRESOS.

Valores Declarados fs. _____		¢.....
MAS: Ingresos no declarados.		
Ventas	¢.....	
Servicios	¢.....	
Comisiones	¢.....	
Ingresos Varios	¢_____ ¢.....	
MENOS: Ingresos Declarados en Exceso		
.....	¢.....	
.....	¢_____ ¢.....	
Ingresos Exentos		¢_____
INGRESOS GRAVABLES DETERMINADOS		=====

DEDUCCIONES.

Deducciones Reclamadas, fs. _____		¢.....
MAS: Valores no Reclamados.		
Costos	¢.....	
Gastos Operativos	¢_____ ¢.....	
MENOS: Objeciones a las deducciones		
Costo de Venta	¢.....	
Costo de Producción	¢.....	
.....	¢_____ ¢.....	
Gastos de Venta	¢.....	
Gastos de Administración	¢.....	
Gastos Financieros	¢.....	
Gastos Varios	¢_____ ¢.....	
Otras Deducciones		¢.....
Costos y Gastos Exentos		¢_____
DEDUCCIONES DETERMINADAS		¢=====

DETERMINACION RENTA IMPONIBLE

Ingresos Gravables Determinados	¢.....
MENOS:	
Deducciones Determinadas	¢_____
RENDA IMPONIBLE DETERMINADA	¢=====

Cuadro Resumen de Objeciones y Determinación Renta Imponible.  
 11.8.2 (Estudio del Recurso de rectificación)

INGRESOS.

Valores Determinados Primer Estudio. fs _____	¢ .....
MENOS: Valores Aceptados.	
<u>Ingresos Omitidos:</u>	
Ventas	¢ .....
Servicios	¢ .....
Comisiones	¢ .....
Ingresos Varios	¢ _____ ¢ .....
MAS: Valores Adicionados	
Ventas	¢ .....
Servicios	¢ .....
Comisiones	¢ .....
Ingresos Varios	¢ _____ ¢ _____
	¢ _____

DEDUCCIONES

Valores Determinados Primer Estudio. fs.	¢ .....
MAS: Valores Aceptados	
<u>Costos:</u>	
Costos de Venta	¢ .....
Costos de Producción	¢ .....
Otros Costos	¢ _____ ¢ .....
<u>Gastos de Operación:</u>	
Gastos de Venta	¢ .....
Gastos de Administración	¢ .....
Gastos Financieros	¢ .....
Gastos Varios	¢ _____ ¢ .....
<u>Valores Adicionados:</u>	
Costos no Reclamados	¢ .....
Gastos No Reclamados	¢ _____ ¢ _____
MENOS:	
Otras Deduciones	¢ .....
Costos y Gastos Excluidos	¢ _____ ¢ _____
DEDUCCIONES RECTIFICADAS	¢ _____

DETERMINACION RENTA IMPONIBLE

Ingresos Rectificados	¢ .....
MENOS:	
Deducciones Rectificadas	¢ _____
RENTA IMPONIBLE RECTIFICADA	¢ _____



NOTA. En el caso de que los valores de los Ingresos o Deducciones cuestionados, sean rectificadas parcial, totalmente o sólo alguno de ellos, utilice este cuadro conforme a las circunstancias; cuando sean confirmados los valores en su totalidad, no haga uso.

#### 11.9 TASACION

Como parte final del Dictamen o Informe, se elaborará la tasación, formulándose con los datos del Cuadro Resumen de Objeciones y Renta Determinada, siguiendo el desarrollo del ejemplo que en la página siguiente se presenta.

De conformidad a cada caso estudiado y lo establecido en la Ley, registre la cifra en cada numeral.

La imposición y cálculo de las multas, se procederá de conformidad a la Ley y el lineamiento contenido en el Instructivo emitido por la DGCD.

Para el Impuesto retenido, Pago a Cuenta del Impuesto, será adecuado al registro de conformidad a cada caso concreto.

TASACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS: San Salvador. \_\_\_\_\_

Como resultado de la auditoría fiscal efectuada del Impuesto sobre la Renta de \_\_\_\_\_ MIT \_\_\_\_\_ del domicilio de \_\_\_\_\_ que corresponde al ejercicio del \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_, declaración presentada el día \_\_\_\_\_, con base en \_\_\_\_\_ (Dictamen o Informe de Fs. Nos. 000/000) se determina la tasación siguiente:

1 - Renta Bruta Total	¢ .....
2 - Total Deducciones	¢ .....
3 - Renta Neta. (Renglón 1 menos 2)	¢ .....
4 - Menos: Deducción por hijo y/o cónyuge	¢ .....
5 - Renta Imponible	¢ .....
6 - Impuesto Calculado	¢ .....
7 - Menos: Crédito Básico	¢ .....
8 - Impuesto	¢ .....
9 - Impuesto Computado, declarado a fs. _____	¢ .....
10 - Diferencia	¢ .....
11 - Multa por Declaración Extemporánea. (Art. 98) _____	¢ .....
12 - Multa por Evasión No Intencional. (Art. 102) _____	¢ .....
13 - Multa por Evasión Intencional. (Art. 103) _____	¢ .....
14 - Multa por _____	¢ .....
15 - Total Impuesto y Multas	¢ .....
PERSONA NATURAL	
16- Impuesto Retenido	¢ .....
17- Ingresado-Renta	¢ .....
18- Impuesto Retenido ya ingresado-Patrimonio	¢ _____ ¢ .....
19- Saldo Impuesto Retenido	¢ .....
20- A ingresar de lo retenido	¢ .....
PERSONA JURIDICA	
21- Pago a cuenta Impuesto Enterado	¢ .....
22- Impuesto Acreditado sobre Util. (Art. 23)	¢ _____ ¢ .....
23- Impuesto computado declarado a fs. _____	¢ .....
24- Saldo Impuesto Enterado o Acreditado	¢ .....
25- A Ingresar de lo enterado	¢ .....
26- A _____	¢ .....

(Percibir o Devolver)

CAPITULO IV

INVESTIGACION DE CAMPO

## 1. OBJETIVO

La presente investigación de campo tiene el objetivo de conocer el grado de aplicación en el cumplimiento de las Normas Personales y las Normas de la Ejecución del Trabajo por el Auditor Fiscal, para identificar la aptitud y técnicas utilizadas en su actuación, las cuales determinan la opinión vertida en el Dictamen o Informe Fiscal, y si la Evidencia Probatoria que constituye la base necesaria en competencia y suficiencia, sustentada con la Ley de Impuesto sobre la Renta, es la requerida e indispensable.

## 2. METODOLOGIA

### 2.1 UNIVERSO DE LA INVESTIGACION

La investigación se efectuó exclusivamente con los Auditores Fiscales, quienes administrativamente son seleccionados entre el personal del Departamento de Fiscalización de Renta y Patrimonio, para realizar esta clase de auditoría, siendo ellos 13 personas; del Departamento Técnico Jurídico, de la Sección de Recursos, todos sus miembros que lo integran de 9 personas, quienes auditan los Recursos de Rectificación, estableciéndose la población de 22 auditores que constituyen el universo que fiscalizan las personas jurídicas denominadas Contribuyentes Grandes.

### 2.2 METODO

Se utilizó el Método Descriptivo, por estimarse adecuado a la finalidad y procedimiento de la investigación, al permitir obtener con objetividad un juicio de valores y reunir los elementos de la fiscalización.

### 2.3 INSTRUMENTO

Como instrumento procesivo de tabulación, medición, síntesis e interpretación de la información, se hizo acopio de la encuesta, mediante cuestionario, el cual se administró en forma directa a cada uno de los Auditores Fiscales, quienes en su totalidad lo contestaron y devolvieron.

### 2.4 CUESTIONARIO

La información se consignó por medio del cuestionario

cerrado, de tipo mixto de opciones dicotómicas y múltiples; su referencia comprendió la inscripción de indicadores que facilitaron el procesamiento e interpretación de los datos y despejó la hipótesis planteada, proporcionando la conclusión de mérito.

## 2.5 TIPO DE PREGUNTAS

Las preguntas son de tipo cerrado, ofreciendo dos o cinco alternativas, en un total de 39 indicadores, conteniendo las interrogantes de la información de las áreas de interés para la investigación.

## 2.6 CONTENIDO DEL CUESTIONARIO

El cuestionario se estructuró para cualificar el fenómeno estudiado y como medio para el procesamiento e interpretación de la información.

Se clasificó en módulos que comprenden lo incidente en el desempeño de las funciones del Auditor Fiscal, dividido en tres áreas, a saber:

- Aspectos Generales.
- Aspectos sobre las Normas Personales.
- Aspectos sobre las Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo.

Los módulos se enumeraron del 1 al 7 y ofrecieron la información siguiente:

### Módulo No. 1.

Comprende los indicadores que evaluaron los aspectos considerados determinantes del Auditor Fiscal e identificó el estado educacional y el tiempo de ejercer el cargo.

### Módulos Nos. 2, 3 y 4.

Detectó el grado de cumplimiento y criterio sustentado del Auditor Fiscal sobre los Atributos Personales, Actitud Mental y Diligencia Profesional.

### Módulos Nos. 5, 6 y 7

Consideró el cumplimiento de las Normas de la Ejecución del Trabajo, respecto a la Planeación, Control Interno y Evidencia Probatoria.

### 3. PROCEDIMIENTO

#### 3.1 PROCESAMIENTO DE RESULTADOS

Para el procesamiento de los datos se elaboraron cuadros o tablas, en donde se expresan cifras absolutas, relativas y porcentuales, para mostrar con precisión la información.

Estos se clasificaron en Cuadros Interpretativos y Cuadros Referenciales.

#### 3.2 ESTRUCTURA DE LOS CUADROS

Para el manejo de la tabulación, medición, síntesis de los datos y la interpretación de la investigación, se estructuraron los cuadros, así:

##### CUADRO INTERPRETATIVO No. 1

##### Cuadros Nos.1.1, 1.2 y 1.3 Características del Auditor Fiscal.

Concepto y Frecuencia; Concepto, Hipótesis Alternativa, Nula y Abstención. Suma Porcentual.

Totales. Porcentual e Hipótesis Alternativa, Nula y Abstención.

Permitió establecer el grado educacional, tiempo de ejercer el cargo y los aspectos generales del auditor fiscal.

##### Cuadros Nos.1.4,1.5,1.6, 1.7, 1.8 y 1.9 Resúmenes de Módulos.

Concepto, Hipótesis Alternativa, Nula, Abstenciones y Suma Porcentual.

Totales, Hipótesis Alternativa, Nula y Abstenciones, en valores relativos y porcentuales.

Se interpreta en forma concentrada la información contenida en cada uno de los módulos.

##### Cuadro No. 1.10 Evaluación Global.

Concepto, Hipótesis Alternativa, Nula, Abstenciones y Suma.

Todas las clasificaciones expuestas en frecuencias y porcentajes.

Totales. de cada columna.

Demuestra la situación general de los resultados obtenidos en la concentración de los módulos.

##### Cuadro No. 1.11 Proporción de los Elementos.

Concepto, Suma y Proporciones.

Totales. Relativos y Proporcionales.

Identifica la proporción que guardan entre sí la Hipótesis Alternativa y la Hipótesis Nula, así como la Abstención habida.

Cuadro No. 1.12 Proporción de las Hipótesis.

Concepto, Suma y Proporciones.

To tales. Relativa y Porcentual.

Manifiesta la proporción de la Hipótesis Alternativa frente a la Hipótesis Nula y otorga la concepción objetiva que confirma la Hipótesis de Trabajo.

CUADROS REFERENCIALES Nos. 2

Cuadro No. 2.1 Medición de Datos.

Reactivo, Categoría, Conteo y Frecuencia.

Suma Absolutas.

Expresa el resultado de la encuesta respecto a la cantidad de las frecuencias de los reactivos.

Cuadro No. 2.2 Síntesis de Datos.

Reactivo, Categoría, Frecuencias Absolutas y Relativas.

Totales. Frecuencias Absolutas y Relativas.

Indica por reactivo las frecuencias relativas de las categorías.

Cuadro No. 2.3 Asignación de Frecuencias.

Categoría, Frecuencia Relativa, Hipótesis Alternativa, Nula y Abstenciones.

Totales. Frecuencia Relativa, Hipótesis Alternativa, Nula y Abstenciones.

Muestra la asignación porcentual de las frecuencias relativas de las Hipótesis y Abstenciones, según la naturaleza de las categorías y reactivos.

(Ver Tabla para encontrar la Frecuencia Relativa).

#### 4. ANALISIS E INTERPRETACION

El desarrollo de la metodología, permitió hacer el análisis de los elementos informativos obtenidos en la investigación; en los Cuadros Interpretativos No.s 1.1 al 1.12, se hicieron las evaluaciones del criterio que sustenta el Auditor Fiscal, los datos fueron tomados de los Cuadros Referenciales No.s 2.1 al 2.3, que resumieron la información; lo que condujo

a inferir las conclusiones y recomendaciones que se plantean en el presente trabajo.

CUADRO INTERPRETATIVO No. 1.1

Módulo No. 1 CARACTERISTICAS DEL AUDITOR FISCAL.

1.1 Educación de las personas.

<u>c o n c e p t o</u>	<u>Frecuencia</u>
Licenciado en Contaduría Pública	4.54 %
Egresado en Contaduría Pública	9.09 %
Contador Público Certificado	9.09 %
Estudiante de Contaduría Pública	27.28 %
Contador o Br. Comercio y Admon.	36.36 %
Egresado en Licenciatura en Administración de Empresas	<u>13.64 %</u>
TOTAL	<u>100.00 %</u>

COMENTARIO:

La encuesta nos arrojó el 36.36% con educación media, el 27.28% en condición de estudiante universitario (Se conoce que la mayor parte de personas han suspendido el estudio); el 13.64% corresponde al personal con educación universitaria en carácter de egresados en otras especialidades (Licenciatura en Administración de Empresas); el 9.09%, son Contadores Públicos Certificados; el 9.09% se encuentran en la etapa de la obtención del grado de Contador Público Académico; y el 4.54%, con la calidad profesional de Licenciado en Contaduría Pública.

Si el total de los tres primeros datos citados comprende el 22.72% del personal, se tendrá como insuficiente, considerándose que se encuentran en condiciones técnicas apropiadas de ejercer la auditoría fiscal, pero sin la necesaria preparación orientada al cargo que desempeñan.



CUADRO INTERPRETATIVO No. 1.2

## Módulo No. 1. CARACTERISTICAS DEL AUDITOR.

## 1.2 Tiempo de Ejercer el Cargo de Auditor Fiscal

CONCEPTO	FRECUENCIA
De 3 a 6 años	9.09 %
De 6 a 9 años	18.18 %
De 9 a 12 años	40.91 %
De 12 años a más	31.82 %
TOTAL	<u>100.00 %</u>

## COMENTARIO:

Conforme a la encuesta el 40.91%, se encuentran en el rango de 9 a 12 años; estando el 31.82%, con un tiempo de más de 12 años, sumatorio del 72.73% e indica la mayoría del personal; el 18.18% está comprendido en el rango de 6 a 9 años; y el 9.09 en menos de 6 años.

Se comprende que la clasificación del personal se basa e el factor experiencia, adquirida a través del tiempo conjugada por las cualidades personales, pero, se sustenta en el empirismo.

Un por ciento alto de personas con mayor tiempo de desempeñar el cargo de Auditor Fiscal, no clasifican para la práctica de esta clase de fiscalización.

principales a realizarse son para el uso de auditores con conocimientos básicos y tienen la calidad de modelos.

Se reitera que éstos tiene la característica de programas típicos, por lo que se deberán ajustar a cada caso fiscalizado, de conformidad del criterio del auditor.

Seguidamente se presentan un juego de programas generales.

DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS

6.5.1

Contribuyente \_\_\_\_\_

Ejercicio \_\_\_\_\_

Programa \_\_\_\_\_ ASPECTOS GENERALES \_\_\_\_\_

No.	Procedimientos de Auditoría	Hecho	Observaciones
-----	-----------------------------	-------	---------------

1 GENERALIDADES

1.1 Considera la información obtenida mediante el estudio del expediente y el análisis financiero, los procedimientos contables que estime importantes agréguelos a la información existente.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

1.2 Elabore el presupuesto de tiempo.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

1.3 Revise y obtenga copias de actas de importancia de Juntas Generales, Juntas Directivas (Comite de Directores) y otros organos directrices.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

1.4 Compruebe el cumplimiento de lo estipulado en el pacto social y lo referido en las actas señaladas en el numeral anterior.

\_\_\_\_\_



1.5 Si la entidad tiene manual e instructivo orgánico, solicítelo para su examen.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

1.6 Revise selectivamente conclusiones y recomendaciones de los informes del controlador y Auditor Interno.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

1.7 Infórmese de las responsabilidades reales y la independencia de los cargos relativos a las ejecuciones de los funcionarios señalados en el numeral anterior.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

1.8 Revise la existencia de fianzas o seguros de las personas que manejan efectivo.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

1.9 Destaque el control que se ejerce como matriz o en su defecto la matriz.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## 6.51 ASPECTOS GENERALES

- 1.10 Compruebe la autorización de las transacciones son de personas competentes.
- 1.11 Solicite al contribuyente la preparación de las Cédulas, según las necesidades de la fiscalización, al existir resistencia, levante acta evidenciando la importancia y la obligación legal a cumplir.
- 1.12 Describa las restricciones habidas en el examen.

## 2 ESTADOS FINANCIEROS

- 2.1 Revise los cambios significativos de acuerdo al análisis financiero.
- 2.2 Compruebe si los estados financieros han sido preparados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en lo referente a la consistencia.
- 2.3 Cerciórese si el Auditor Externo ha emitido opinión no normal o notas de interés fiscal.

## 3 VARIOS

- 3.1 Elabora informes del tiempo utilizado en el curso de la fiscalización.
- 3.2 Defina los asuntos pendientes y/o de incertidumbre, primero con el contribuyente, al ser necesario con el supervisor.
- 3.3 Cerciórese que los papeles de trabajo estén debidamente elaborados; de preponderancia a objeciones, <sup>o</sup> aceptaciones o confirmaciones.
- 3.4 Revise selectivamente la correspondencia del contribuyente, para efectos fiscales.
- 3.5 Explique los procedimientos del control interno que han sido cambiados en el transcurso del examen.
- 3.6 Revise que las provisiones extraordinarias e importantes del ejercicio anterior fueron aplicadas en el presente.
- 3.7 Verifique las transacciones eventuales que incidan en lo tributario.
- 3.8 Si la ejecución del estudio no cumplió con alguna parte de cualquier programa por cualquier causa, indíquelo

con suficiente detalle.

- 3.9 Agregue los procedimientos de auditoría adicionado que se considera necesario según las circunstancias.

#### 6.5.2 INGRESOS

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información existente.
- 2- Verifique los pases del registro de ventas al mayor general.
- 3- Verifique sumas y cálculos de las facturas de ventas notas de crédito selectivamente de período.
- 4- Verifique los asientos del registro de ventas contra facturas y notas de crédito y compruebe la secuencia numérica selectivamente.
- 5- Compruebe los documentos de embarque comparándolas con las facturas.
- 6- Compruebe las facturas de ventas y notas de crédito comparándolas con documentos subyacentes, como lista de precios, pedidos, envíos conocimientos de embarque.
- 7- Revise que las cuentas de orden sean debidamente liquidadas y registradas.
- 8- Obtenga explicación de las fluctuaciones importantes en los renglones de ventas.
- 9- Verifique el corte del ejercicio de las facturas.
- 10- Compruebe las notas de crédito por devoluciones y/o descuentos al cierre del ejercicio.
- 11- Verifique los ingresos importantes después del cierre del ejercicio que tengan relación.
- 12- Compruebe si las ventas realizadas de clientes de importancia o reducido número con condiciones especiales.
- 13- Cerciórese que la emisión de facturas al cierre o inicio del ejercicio contra pedidos, embarques, han sido registrados en el período que les corresponde.
- 14- Examine las ventas importantes por volumen y cuantía del ejercicio.

- 15- Obtenga o prepare cédula de productos sobre las fluctuaciones de importancia.
- 16- Cerciórese que otros ingresos como reclamaciones de seguros de inventarios y activo fijo.
- 17- Verifique ventas de productos de segunda o deteriorados y desperdicios.
- 18- Verifique las fuentes de otros ingresos, como alquileres, intereses, dividendos, utilidades y comisiones, asegurándose su registro.
- 19- Compruebe las ganancias de activo fijo y su declaración respectiva.
- 20- Compruebe los ingresos exentos y sus aplicaciones.
- 21- Examine los cargos anormales de éstas cuentas.

#### 6.5.3 COSTOS DE VENTAS

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información existente.
- 2- Compruebe el costo de ventas en períodos seleccionados, verificando el sistema, cálculos y costos unitarios de los productos.
- 3- Verifique por muestra las unidades físicas producidas o adquiridas en los registros auxiliares y los informes.
- 4- Coteje los pases al diario y mayor de los registros auxiliares.
- 5- Verificar al final e inicio del ejercicio las salidas y entradas.
- 6- Comprobar los créditos importantes y los anormales.
- 7- Obtener, explicación de las fluctuaciones importantes en los costos de ventas, teniendo en cuenta el volumen.

#### 6.5.4 PLANILLAS Y OTROS PAGOS.

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información existente.
- 2.- Verificación de cálculos, sumas y resúmenes.

- 3- Revise la aplicación de los egresos en los registros auxiliares y principales.
- 4- Verifique el importe de los egresos con los soportes.
- 5- Compare los pagos con los del instituto del Seguro Social Salvadoreño, Fondo Social para la Vivienda, Sindicato, descuentos autorizados de Instituciones Financieras, etc.
- 6- Compruebe los cargos y los conceptos de los pagos del personal selectivamente con los contratos de trabajo y si son los valores previamente autorizados.
- 7- Verifique si las retenciones se han efectuado de acuerdo a la ley y si fueron enterados al fisco en su oportunidad.
- 8- Verifique los pagos no efectuados, cuando y quienes lo recibieron.
- 9- Verifique el pago de indemnizaciones convenidas o legales.
- 10- Verifíquese pago de comisiones, bonificaciones o compensaciones a oficiales y funcionarios previamente autorizados.

#### 6.5.5 GASTOS OPERATIVOS.

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información existente.
- 2- Verifique sumas, y cálculos por cuenta y resúmenes de especial interés.
- 3- Seleccione un período para la verificación.
- 4- Verifique que los egresos están debidamente autorizados y sus justificantes.
- 5- Seleccione los egresos significativos.
- 6- Revise las subcuentas que estime necesarias, conforme a las fluctuaciones.
- 7- Revise las aplicaciones de los egresos al cierre del ejercicio.
- 8- Cerciórese que los pagos o aplicaciones son realizados.

- 9- Realice cruce con las cuentas de balance.
  - 10- Revise y compruebe aquellos cargos no deducibles del impuesto sobre la renta.
  - 11- Verifique los egresos calificados como extraordinarios.
- 6.5.6 CAJA-BANCO
- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información existente.
  - 2- Verifique asientos extraordinarios de ingresos y egresos y los pase al mayor.
  - 3- Sume las columnas de los registros o en su defecto los períodos seleccionados.
  - 4- Compruebe los descuentos concedidos, con atención a los especiales y si han sido autorizados por funcionarios responsables.
  - 5- Concilie los créditos con pagos parciales y totales.
  - 6- Compruebe fechas y cantidades de los depósitos bancarios.
  - 7- Rastree selectivamente un (varios) depósito (s) del estado bancario.
  - 8- Asegúrese que los comprobantes, facturas, etc., sean aprobados y los soportes adecuados.
  - 9- Obte ga o elabore conciliaciones bancarias, para comprobar la corrección aritmética y las partidas pendientes del banco o la empresa según el caso.
  - 10- Verifique las cuentas bancarias sobre todo aquellas cerradas durante el ejercicio.
  - 11- Al existir controles primarios diarios establecidos verificar los asientos.
  - 12- Verifique las aplicaciones de los sobrantes y/o sobrantes de caja.
  - 13- Examine cheques girados con anterioridad al cierre del ejercicio examinado pero no registrados a la fecha del Balance.
  - 14- Compruebe que los cheques fueron emitidos a nombre de



los legítimos beneficiarios y los documentos justificantes.

#### 6.5.7 DOCUMENTOS POR COBRAR.

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información existente.
- 2- Verifique, prepare u obtenga del contribuyente una cédula para cada clase de cuenta: comerciales, trabajadores, accionistas, compañías subsidiarias, afiliales y concilie con el mayor.
- 3- Determine los documentos que no deben ser clasificados como circulantes.
- 4- Examine físicamente los documentos que estime conveniente.
- 5- Confirme con los deudores los saldos y las garantías de algunos documentos.
- 6- Rastree en los libros abonos o cancelaciones de algunos documentos.
- 7- Verifique el vencimiento en el ejercicio de algunos documentos e investigue las razones de cualquier renovación.
- 8- Verifique las provisiones reclamadas al fisco y obtenga un análisis, inspeccionando físicamente el documento.
- 9- Verifique el cálculo de intereses acumulados y recibidos, asegurándose el registro del ingreso.

#### 6.5.8 CUENTAS POR COBRAR

- 1- Revise la sección correspondiente del cuestionario sobre Control Interno. Verifique los procedimientos contables que estime de importancia de describir y aumentar a la información existente.
- 2- Selectivamente compruebe la aplicación contable y pases de los registros auxiliares.
- 3- Concilie al cierre los saldos de algunas cuentas del auxiliar con los deudores.
- 4- Revise la secuencia numérica de un período seleccionado

y las facturas o anuladas el original y copias son archivadas.

- 5- Inspeccione físicamente algunas cuentas de importancia si las aplicaciones están debidamente autorizadas y las cuentas incobrables reclamadas como deducibles.
  - 5- Comprobar cálculo de cuentas a base de prueba selectiva en los registros auxiliares al cierre e inicio del ejercicio.
  - 7- Verifique, prepare u obtenga un análisis de las provisiones de las cuentas incobrables concilie con cuenta de resultado y el mayor.
  - 8- Investigue los saldos acreedores que sean sustanciales y considere su clasificación.
  - 9- Verifique el cobro de las cuentas incobrables.
- 6.5.9 INVERSIONES
- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente,. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información existente.
  - 2- Verifique, prepare u obtenga del contribuyente una cédula de valores clasificados así:
    - Inversiones corto plazo.
    - Inversiones largo plazo.
    - Compañías afiliadas.
    - Bonos, Cédulas, etc.
  - 3- Inspeccione físicamente los documentos que representan las inversiones, vigentes a la época del examen.
  - 4- Verifique valores propiedad del contribuyente en poder de terceros.
  - 5- Compruebe las transacciones en el ejercicio en cuanto a su aplicación contable y autorización.
  - 6- Verifique la base de la valuación.
  - 7.- Verifique las utilidades obtenidas, así como las realmente percibidas.
  - 8- Confirme si estima necesaria la propiedad del contribuyente de la inversión con terceros.

## 6.3.10 INVENTARIOS

- 1- Revise la sección correspondiente al cuestionario sobre el control interno mediante observación e interrogantes. Verifique los procedimientos que estime de importancia de describir y aumente a la información existente.
- 2- Obtenga resúmenes de los inventarios clasificados por clases de artículos o materia prima, trabajos en procesos, artículos o materia prima, trabajos en procesos, artículos terminados y otros materiales; por grupos de ubicación (bodega, sucursales, departamentos, etc.), según el caso. Compárelos con resúmenes del ejercicio anterior y explique los cambios significativos.
- 3- Inspeccione las dependencias de la empresa según numeral anterior.
- 4- Verifique selectivamente las facturas de compras su legitimidad y la aplicación en los registros auxiliares.
- 5- Verifique los ajustes y correcciones.
- 6- Solicite copias del inventario final valuado.
- 7- Verifique sumas y cálculos selectivamente.
- 8- Antes y después del cierre compare facturas de compras y notas de débito por devoluciones de compras contra los registros.
- 9- Antes y después del cierre compare las facturas de ventas contra los registros, despachos de mercaderías y devoluciones de ventas.
- 10- Verifique el corte de despachos y las partidas de inventarios en tránsito.
- 11- Verifique las confirmaciones del inventario en los depósitos públicos, en proveedores, maquila, consignaciones, contra la relación final del inventario.
- 12- Obtenga si es preciso por escrito y verifique la base de valuación; el método de determinar los costos de los artículos producidos.
- 13- Cerciórese que es consistente la valuación en los ejer-

- cicios. En caso de existir modificaciones, describa los efectos sobre los resultados del cambio.
- 14- cerciórese que si han habido cambios en el sistema de costos.
  - 15- Verifique selectivamente los asientos en los registros perpétuo contra los informes de producción, informes de recepción, requisiciones de materia prima o materiales y ordenes de despacho eventuales.
  - 16- Verifique selectivamente las correcciones de los pedidos de los registros perpetuos.
  - 17- Revise los registros de los artículos obsoletos y la venta de los mismos.
  - 18- Compare los costos unitarios con facturas de compras y producidas y el registro del costo a lo vendido aplicado.
  - 19- Verifique el tratamiento apropiado a las rebajas y descuentos.
  - 20- Compare los costos estimados con los costos reales selectivamente por artículos. Verifique la aplicación de las variaciones.
  - 21- Verifique selectivamente los asientos de las hojas de costos.
  - 22- Cerciórese de los artículos clasificados como dañados si están debidamente registrados.
  - 23- Verifique selectivamente las salidas de los artículos dañados y desperdicios.
  - 24- Asegúrese que los artículos dañados obsoletos son facturados.
  - 25- Verifique el tratamiento dado a las utilidades entre Departamentos y entre Compañías afiliadas es el autorizado, mediante pruebas cruzadas.
  - 26- Verifique (si estima necesario), con los principales proveedores pruebas de compras.
  - 27- Compruebe las condiciones y método utilizado en las

mercaderías recibidas en consignación mediante confirmaciones.

#### 6.5.11 ACTIVO FIJO

- 1- Revise la sección correspondiente al Cuestionario sobre Control Interno, mediante observación e interrogantes. Verifique los procedimientos contables que estime de importancia de describir y aumentar a la información existente.
- 2- Obtenga o prepare Cédula del activo fijo del contribuyente debidamente clasificado con la depreciación acumulada.
- 3- Concilie los saldos de los registros auxiliares con el mayor.
- 4- Verifique los documentos que comprueben las compras de activo fijo, asegurándose que representan partidas capitalizables.
- 5- Verifique los comprobantes de ventas de activo fijo, asegurándose que han sido retirados los bienes y que los ingresos aparezcan debidamente registrados.
- 6- Examine físicamente las adiciones y mejoras importantes.
- 7- Verifique las mejoras y mantenimiento, respecto a la cuantía y su clasificación.
- 8- Compruebe que los activos que están fuera de uso estén registrados y no sea reclamada cuenta de depreciación.
- 9- Verifique que los descargos en los libros de costos y de depreciación acumulada es adecuado por los retiros.
- 10- Obsérvese que la tasa legal es cumplida en la depreciación reclamada.
- 11- Verifique el método que se utiliza para el reclamo de la cuota de depreciación.

#### 6.5.12 OTROS ACTIVOS

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el resultado del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir

y aumente la información existente.

- 2- Verifique, obtenga o prepare relación de gastos pagados por anticipado, cargos diferidos, activos intangibles, etc., y concilie el mayor.
- 3- Verifique sumas de saldos y cálculos de las primas diferidas y otros gastos.
- 4- Obtenga y verifique o prepare relación de los seguros en vigencia con detalle sobre: las pólizas y fianzas indicando número de póliza, compañía aseguradora, activos o personas aseguradas, riesgos cubiertos, importe del seguro, períodos, primas totales y el valor pagado.
- 5- Comprobar los soportes de los gastos de organización, instalación de la matriz, sucursales o agencias y su aplicación.
- 6- Examine los informes de las compañías de seguros.
- 7- En caso de reclamo de indemnización verifique los cálculos, las operaciones contables desde el inicio a su conclusión.
- 8- Cerciórese que las cuotas de amortización para los activos intangibles o cargos diferidos son adecuados.

#### 6.5.13 PASIVO A CORTO PLAZO

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información.
- 2- Compruebe, obtenga o prepare la clasificación de las cuentas por pagar de acuerdo a su naturaleza, ejemplo: Proveedores, Acreedores, Subsidiarios, Afiliados, verificándose con el mayor.
- 3- Examine los documentos de las cuentas importantes asegurándose de que la obligación es real.
- 4- Obtenga confirmaciones directas de los Bancos o de otros acreedores de importancia.
- 5- Asegúrese que las provisiones son reales, examinando los comprobantes al cierre e informe de recibos de

mercaderías.

- 6- Solicite si estima conveniente a los principales proveedores confirmaciones de las cuentas abiertas de las cuentas morosas según los respectivos registros de los contribuyentes.
- 7- Investigue las correcciones de las cuentas irregulares o en litigio contra los documentos.
- 8- Investigue los pasivos de importancia no contabilizados por falta de confirmación o recepción de facturas.
- 9- Examine los libros de Actas y constate el cumplimiento de los acuerdos para la obtención de créditos y sus garantías.

#### 6.5.14 PASIVO A LARGO PLAZO

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información.
- 2- Verifique, prepare u obtenga del contribuyente relación de documentos y deudas incluyendo intereses anticipados y acumulados por pagar, clasificados en: Bancos, Proveedores, Directores, Mayores Accionistas, Subsidiarios, Afiliados, etc. concilie con el mayor.
- 3- Solicite confirmación de los saldos, incluyendo intereses, garantías, derechos especiales a los acreedores.
- 4- Verifique si estima necesario confirmación de documentos cancelados con bienes del contribuyente.
- 5.- Revise los convenios de obligaciones en cuanto a términos intereses con accionistas, subsidiarias o filiales.
- 6- Verifique relación de Activos pignorados para garantizar obligaciones.
- 7- Revise que estén contabilizados los fondos recibidos por las obligaciones.
- 8- Verifique el cálculo de intereses pagados acumulados, pagados por anticipado o descuentos por pronto pago

están registrados.

- 9- Revise los gastos pagados para formalizar las obligaciones.

#### 6.5.15 PASIVO CONTINGENTE

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información existente.
- 2- Solicite al Departamento Jurídico información por escrito sobre las posibles responsabilidades eventuales del contribuyente.
- 3- Verifique los reclamos pendientes aún no considerados por los acreedores.
- 4- Verifique cuentas por cobrar descontadas sujetas a garantía.
- 5- Verifique los endosos y fianzas.
- 6- Verifique la relación de contratos referentes a entregas futuras.
- 7- Verifique obligaciones relativas a los contratos de arrendamientos.
- 8- Revise lo fiscal pendiente o en litigio de los impuestos directos y otros.

#### 6.5.16 CAPITAL, RESERVAS Y UTILIDADES

- 1- Considere la información obtenida mediante el análisis financiero y el estudio del expediente. Verifique los procedimientos contables que estime necesario describir y aumente la información.
- 2- Examine la escritura social y las modificaciones a la misma, así como los libros de actas de Asamblea de Juntas Generales y de Junta Directiva.
- 3- Analice el movimiento de estas cuentas en los registros, asegurándose que los acuerdos tomados por las autoridades de la entidad.
- 4- Verifique los libros de accionistas y de aumentos y disminuciones, concilie con el mayor los saldos.



- 5- Compruebe los cambios habidos en la estructura del capital social.
- 6- Verifique las cuotas asignadas a la reserva legal y reserva laboral si están conforme a lo legal.
- 7- Revise y explique cualquier cambio de importancia en cada reserva que tenga la empresa.
- 8- Verificar si las utilidades están clasificadas de acuerdo a su origen, formule un análisis si se estima necesario.
- 9- Si se han decretado y pagado utilidades verifique con seguimiento la operación.
- 10- Compruebe el cumplimiento de los 2 años legales para tomar decisiones sobre las utilidades de cada ejercicio.
- 11- Verifique, si es el caso, que el impuesto de Mantenimiento en Reserva de las Utilidades ha sido cumplido.
- 12- Verifique que la capitalización de utilidades en cuanto a su proceso ha sido cumplida.
- 13- Al efectuar aportaciones en especies, cerciórese del cumplimiento legal.
- 14- Examine en la empresa de capital variable las acciones y/o certificados no utilizados.
- 15- Verifique los aumentos o disminuciones de capital social se ha cumplido con la ley y el registro contable adecuado.

#### 6.5.17 CUENTAS DE ORDEN

- 1- Considere la información obtenida en el estudio preliminar, describa la información que estime de importancia aumentándola a la existencia.
- 2- Clasifique por el uso las cuentas de orden.
- 3- Coteje los saldos de los libros mayor con el auxiliar.
- 4- Observe las transacciones extraordinarias y su aplicación contable.
- 5- Compruebe con terceros la propiedad de los valores y bienes.

- 6- Inspeccione la documentación contractual.
- 7- Verifique la contingencia y los aspectos reales del caso.
- 8- Compruebe el cumplimiento de las condiciones pactadas en lo que afecte al fisco.
- 9- Verifique los ingresos y egresos del movimiento selectivamente.
- 10- Verifique las liquidaciones selectivamente.
- 11- Revise el movimiento de las cuentas de documentos descontados, mercaderías en comisión y mercaderías en consignación selectivamente.
- 12- Constate si la revelación es adecuada en el balance y anexos.

## 7. PAPELES DE TRABAJO.

### 7.1 GENERALIDADES

Por considerarse adecuada y conveniente se toma como condición el cumplimiento de las declaraciones sobre Normas de Auditoría, Papeles de Trabajo,<sup>1/</sup> en donde se expone que: El Contador Público (Auditor Fiscal), debe dejar constancia en los papeles de trabajo, de haber cumplido con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, en la realización de su examen.

La información contenida es la fundamental constancia de su labor y las conclusiones de los hechos importantes y significativos que en el Sistema tributario adquiere la condición legal, por lo que son propiedad de la DGCD.

Al ser portadores de la EVIDENCIA PROBATORIA, obtenida en la fiscalización, en donde se demuestra y explica en detalle las observaciones denominadas en lo tributario OBJECIONES O REPAROS.

Además constituyen un registro histórico de la información examinada de los procedimientos de auditoría aplicados.

---

<sup>1/</sup> DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA, SAS, No.41, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Méx. co 1980.

sirviendo de apoyo valioso en la auditoría fiscal y como guía para fiscalizaciones subsecuentes y en los recursos.

## 7.2 FINALIDAD

Concretizando la finalidad de los Papeles de Trabajo, se mencionan los siguientes:

- Dejar constancia del examen.
- Dejar constancia de las aplicaciones y juicios emitidos por la entidad, su personal y terceros.
- Registrar la información fundamental de la organización y funcionamiento de la empresa.
- Indicar el juicio técnico y las conclusiones del auditor fiscal de las objeciones.

## 7.3 TIPOS DE INFORMACION

Tendrá que contener tres tipos básicos de información:

- El sistema de Control Interno en vigor.
- La naturaleza general de los principios contables seguidos por la empresa.
- Los procedimientos de auditoría utilizados, los cambios importantes en el alcance, las conclusiones y las objeciones por áreas, cuentas, et.

## 7.4 SEGUN CONTENIDO.

De acuerdo a la forma de desarrollo de la fiscalización:

- 1- En forma conjunta Cuentas Nominales y Reales.
  - 1.1 Archivo de Papeles de Trabajo.
    - 1.1.1 Aspectos Generales
    - 1.1.2 Ingresos.
    - 1.1.3 Costo de Ventas.
    - 1.1.4 Planillas y Otros.
    - 1.1.5 Gastos Operativos.
    - 1.1.6 Caja-Bancos.
    - 1.1.7 Cuentas por Cobrar.
    - 1.1.8 Inversiones.
    - 1.1.9 Inventarios.
    - 1.1.10 Activo Fijo.

1.1.11 Otros Activos.

1.1.12 Pasivo a Corto Plazo

1.1.13 Pasivo a Largo Plazo.

1.1.14 Pasivo Contingente.

1.1.15 Capital, Reservas y Utilidades.

1.1.16 Cuentas de Orden.

2- En forma conjunta Cuentas Nominales, Reales y Transacciones.

2.1 Archivo de Papeles de Trabajo bajo la revisión.

2.1.1 Archivo fiscalización de auditoría.

2.1.2 Archivo fiscalización de Recurso.

## 7.5 PREPARACION.

El auditor fiscal, con criterio profesional, deberá preparar los Papeles de Trabajo y éstos tendrán la condición de nitidez y claridad, conteniendo la información fundamental de:

- Nombre del Contribuyente.
  - Título de la cédula
  - Fecha de examen.
  - Iniciales del auditor que la preparó.
  - Iniciales del Supervisor.
  - Fecha en que se completó.
  - Comentario.
  - Características propias de la clase de cédula.
- Condiciones de importancia:
- Las cédulas deberán ser preparadas en lápiz.
  - Las cifras de las cédulas sumarias deberán tomarse del libro mayor.
  - deben de manejarse con orden.
  - Las objeciones (reparos) deberán observarse de manera clara y concisa.
  - Deberán terminarse, en ningún caso deben contener preguntas o comentarios que provoquen incertidumbre.
  - Todos los puntos del estudio deberán ser respondidos.
  - Para el estudio de auditoría:

En la cédula use una marca para las objeciones.

- Fara el estudio de recurso:

Use una marca para el caso de confirmación y otra distinta para aceptación de objeciones.

7.6 METODO DE REFERENCIA

Los Papeles de Trabajo, deberán llevar indice para cualquier información se identifique, para lo cual cada cédula debe de tener referencia.

Entendiéndose como referencia la asignación a cada cédula de un número o letra, al extremo superior derecho.

La referencia deberá efectuarse durante el transcurso del examen.

La cédula auxiliar deberá estar referenciada con la cédula Sumaria y ésta a la vez con el Estado de Resultado o Balance de Situación.

7.7 MARCAS DE AUDITORIA









Elabórese una cédula de las marcas que en la fiscalización utilice, tomando en consideración que cada marca indica el trabajo hecho en la cédula.

Las marcas son arbitrarias:

Por razones de agilización y facilidad laboral es recomendable usar un número limitado de marcas.

Se sugieren las siguientes:

De preferencia use el color verde.

CONCEPTO	MARCA
Cálculos. Sumas (Verticales y horizontales)	
Cotejado.	
Libros Principales, Registros Auxiliares, Estados Bancarios, etc.	
Verificado	
Extensiones, Partidas, Documentos, Autorizaciones, Listados etc.	
Comprobado.	
Cheques, Precios, Costos, Comprobantes, etc.	
=====	
SUPERVISOR	
Cruce de la marca del Auditor Fiscal (Otro Color)	

## 7.8 CONCLUSIONES

En cada sección del examen, deberán contener una conclusión sobre el trabajo efectuado, así como en las cédulas de las cuentas individuales.

Sin el resumen, considere que la labor no se ha completado.

## 7.9 Cédulas innecesarias.

Esmerarse por mejorar la calidad de los Papeles de Trabajo es parte de la profesionalidad del Auditor Fiscal.

Al respecto cabe la reflexión de que: en toda actividad, un esfuerzo sin provecho es innecesario.

En el marco de este concepto, es recomendable no preparar cédulas que sean simple copia de la información no utilizada o que este en el expediente, no solicite cédulas a la empresa que no tengan valor cuantificable en el examen.

## 7.10 CEDULAS DE OBJECIONES.

Estas cédulas son de vital importancia y en ellas se debe describir la causa y transgresión legal por cada evento y cuando el evento sea reiterativo, aplíquese a la sumatoria.

En razón de lo significativo en la fiscalización, debe de contener:

- Los conceptos deben ser concisos, claros y comprensibles.
- Debe indicar la fuente informativa.
- Debe contener conclusiones contables y fiscales.
- No debe de provocar contradicción contable y fiscal con otras objeciones.
- No debe obligar al lector a imaginarse, exprese lo referente al caso de manera concreta.
- Debe de ser factible la comprobación de lo expuesto en lo contable y legal.

## 7.11 ARCHIVO.

Los Papeles de Trabajo deben archivarse en orden sistemático, preparados en legajos o libretas con sus índices, para facilitar el acceso a la información de la supervisión, revisión y otros.

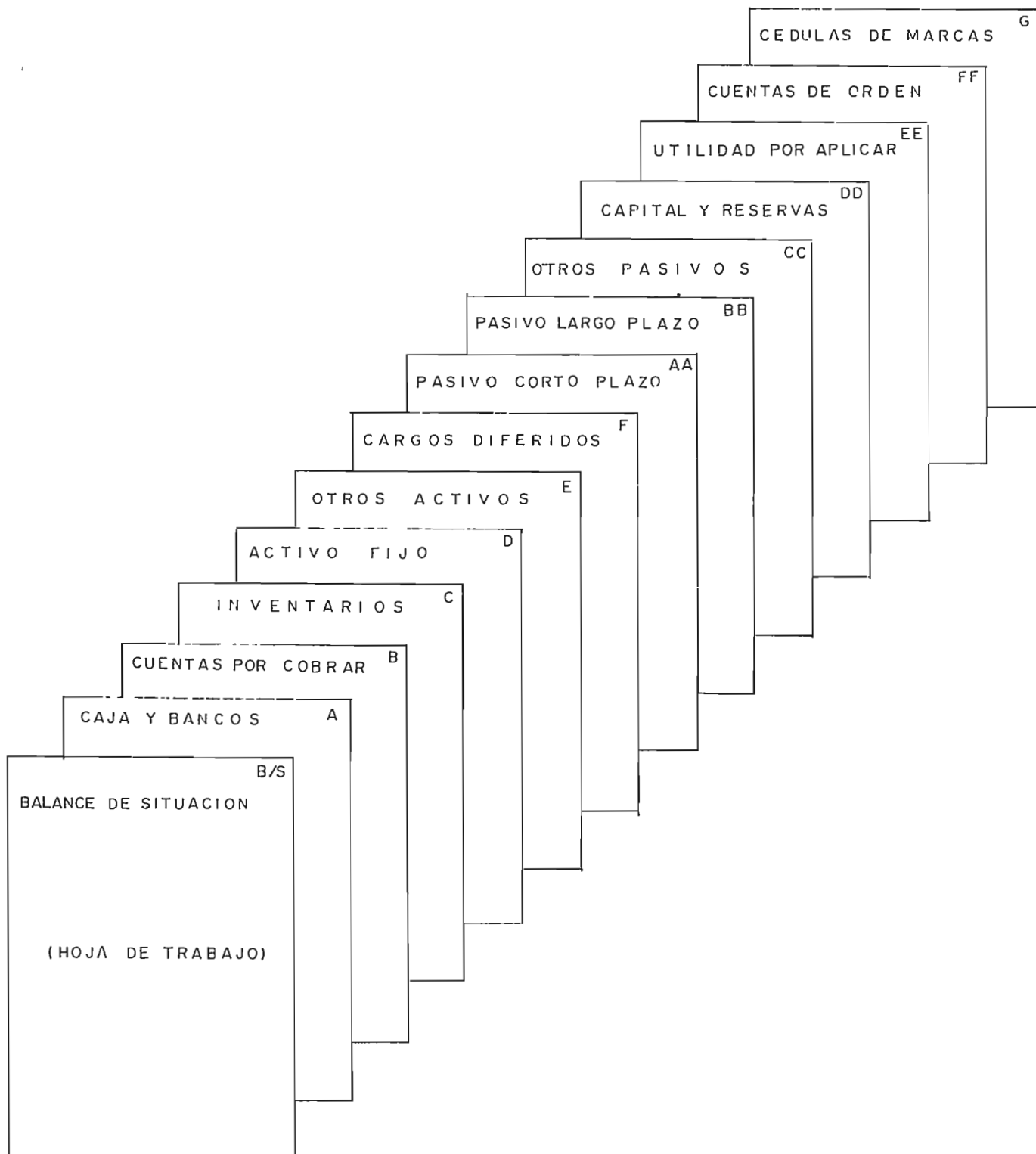
Este archivo es entregado al finalizar la auditoría al supervisor, quien seguirá el trámite administrativo correspondiente.

Conforme lo expuesto en la Organización de los Papeles de Trabajo, mas las cédulas estimadas como evidencia comprobatoria que de común acuerdo con el Supervisor no se anexen al expediente del contribuyente, agréguelas al final del legajo, libreta o carpeta; si las referidas cédulas constituyen un volumen considerable, preséntese como ARCHIVO ANEXO.

#### 7.12 ORGANIZACION.

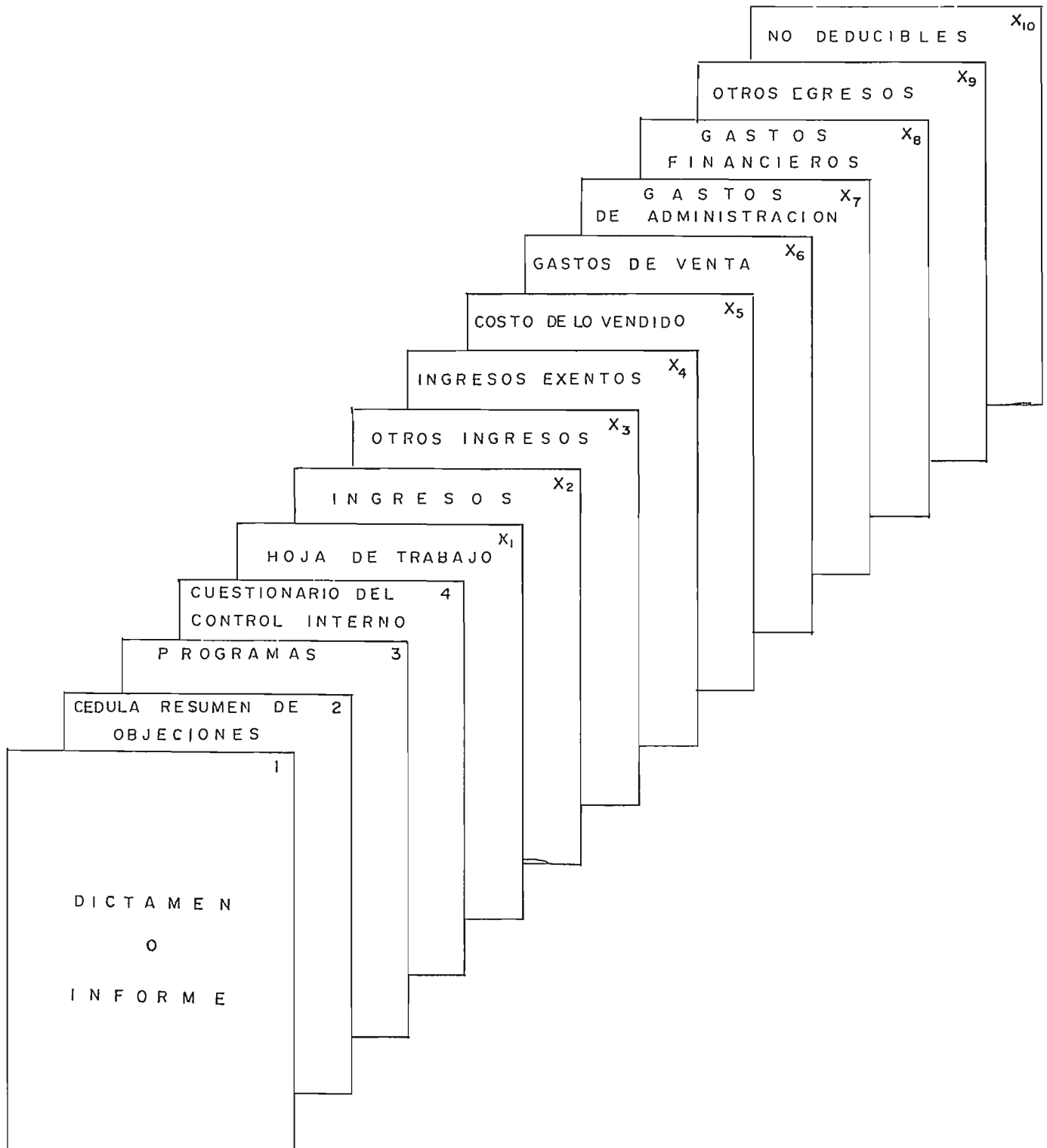
Por constituirse el registro operativo de la fiscalización, se presentan una de las formas de organización de los Papeles de Trabajo para el proceso del examen y archivo.

## CUENTAS DE BALANCE





## C U E N T A S   D E   R E S U L T A D O S





## 8 TECNICAS DE AUDITORIA.

### 8.1 GENERALIDADES.

No existe una técnica patrón para la auditoría de registros y documentos en términos generales, lo que es extensivo para la auditoría fiscal.

Cada empresa tiene características propias que el auditor fiscal en el desempeño de su labor, debe poner atención profesional para su aplicación.

En concepto de esa medida sustantiva, existen técnicas generales de auditoría con resultados prácticos y benéficos, que se utilizan en la obtención de la información y comprobación necesaria.

Es indiscutible la utilidad que al auditor le facilitan las técnicas de auditoría en la ejecución del examen, lo que permite definir que las técnicas de auditoría, son el medio básico del auditor para la consecución informativa en la diversidad de hechos en el grado requerido de confianza y en el campo de la verificación en donde son vitales para los procedimientos.

En el proceso de la auditoría y de acuerdo a las características específicas de cada evento implica la práctica de los técnicos de auditoría, ya que con su aplicación y comprobación objetiva de su ejecución se obtiene la requerida Evidencia Probatoria.

En virtud de la cualidad reconocida, se presentan a continuación las técnicas de auditoría.

### 8.2 ESTUDIO GENERAL.

En la apreciación general que el auditor fiscal ejecuta para conocer las condiciones del contribuyente, de los aspectos legales, económicos y otros más de importancia y extraordinarios de sus estados financieros, para estimar la conveniencia de la práctica en el enfoque del examen.

#### Análisis.

Comprende 1. clasificación de las partes o elementos de un todo; considerando eventos, rubros o estados financieros

como un todo, para conocer los conceptos y aspectos que lo integran y así establecer lo significativo y de importancia para los intereses fiscales.

#### Inspección Física.

Es la comprobación física de los bienes, tales como haberes, documentos (facturas, títulos, comprobantes contables, vehículos, instalaciones, etc.) y operaciones contables registradas, cumplan con los requisitos fiscales.

#### Observación.

Es el conocimiento adquirido por medio de la presencia física del auditor fiscal, con el fin de verificar los aspectos que a su juicio son necesarios observar de la empresa para el funcionamiento, práctica o su existencia para obtener un criterio adecuado.

#### Investigación.

Consiste en la realización de diligencias para la adquisición de la información de las circunstancias reales de los eventos y aspectos de interés para los fines fiscales.

#### Confirmación.

Es la convalidación obtenida por escrito de terceras personas con quienes la empresa ha tenido relaciones de cualquier índole de interés, para establecer las condiciones o naturaleza operativa que cubran los fines de la fiscalización.

#### Declaraciones.

Es la expresión por escrito que manifiestan los personeros de la empresa, sobre los aspectos específicos de la entidad.

#### Certificación.

Es la manifestación suscrita de la empresa u otras entidades, en donde aseveren o no, un hecho solicitado por el auditor fiscal.

#### Cálculo.

Es la comprobación de las operaciones aritméticas y/o matemáticas de las cifras involucradas en la fiscalización.

## 9 PROCEDIMIENTOS

Los procedimientos de Auditoría, son actos que han de realizarse en el proceso de la auditoría, no son normas en si, sino que se refieren simplemente a metodología a seguir.

Estos actos llevan consigo la aplicación de la técnica apropiada y sirven para probar la validez de la evidencia.

### 9.1 GENERALIDADES

Los principios contables, las técnicas y los procedimientos que gobiernan la auditoría están relacionados entre si y forman un conjunto.

Los procedimientos son los elementos que conceden la evidencia en la auditoría, si los procedimientos son desechados, la fiscalización no alcanza un curso de acción basado en las normas de auditoría; el plan debe ajustarse a los procedimientos aplicando las técnicas necesarias para proveerse del material de la Evidencia Probatoria.

Se reconoce que para obtener pruebas es necesario en la auditoría examinar el evento o conjunto, éstos son estudiados mediante varias técnicas por separado, simultáneas o sucesivas, esta, aplicación de técnicas que conforman el examen es lo que se reconoce como Procedimientos de auditoría.

No es posible establecer sistemas rígidos de pruebas ni rutinas específicas generalizadas, sino se aplican procedimientos concordantes con las características de la entidad auditada, por lo que el criterio profesional del auditor es la parte definitiva que prevalecerá en el uso de la técnica o combinación de las mismas, sin embargo la experiencia de la auditoría a través del ejercicio profesional, ha demostrado salvo circunstancias especiales, que hay procedimientos aplicables en casos similares que conceden beneficios apropiados, por lo que se consideran indispensables su implementación cuando existen aspectos repetitivos en los eventos.

## 9.2 Oportunidad y Objetivos, Naturaleza e Investigación de Fluctuaciones Importantes de los Procedimientos Analíticos de Revisión.

El Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), ha emitido las declaraciones sobre los conceptos aludidos, las que se transcriben de los párrafos 5, 6, 7 y 9, sobre las Normas de Auditoría, SAS No. 23.

### Oportunidad y Objetivos.

5. La oportunidad en la aplicación de los procedimientos analíticos de revisión variará de acuerdo a los objetivos del auditor. Los procedimientos analíticos de revisión pueden llevarse a cabo en diferentes etapas del examen, tales como:

- a) En la etapa inicial de la planeación, para ayudar en la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de otros procedimientos de auditoría, identificando entre otras cosas, hechos importantes que deban tomarse en cuenta durante el examen.
- b) Durante el transcurso del examen, junto con otro procedimiento aplicado por el auditor a elementos individuales de la información financiera.
- c) A la terminación del examen o cerca de la misma, como una revisión general de la información financiera.

### Naturaleza.

6. Los procedimientos analíticos de revisión comprenden lo siguiente:

- a) Cotejo de la información financiera con la información comparable del año o años anteriores.
- b) Comparación de la información financiera con los resultados proyectados (por ejemplo: presupuestos y pronósticos).
- c) Estudio de las relaciones de los elementos de la información financiera que se esperaría de acuerdo a un patrón predecible, basado en la experiencia de la entidad.

- d) Comparación de la información financiera con información semejante relacionada a la industria en que opera la entidad.
- e) Estudio de las relaciones de la información financiera con la información no financiera importante.

Varios métodos pueden utilizarse para llevar a cabo éstos procedimientos. Estos pueden hacerse utilizando cifras monetarias, unidades, razones o porcentajes. Los métodos seleccionados por el auditor forman parte de su juicio profesional.

7. Los procedimientos analíticos de revisión pueden aplicarse a la totalidad de la información financiera de la entidad, a la información financiera de los componentes, tales como subsidiarias o divisiones y a elementos individuales de la información financiera. Durante la planeación y ejecución de los procedimientos analíticos de revisión, el auditor debe considerar los siguientes factores:

- a) La naturaleza de la entidad.
- b) El alcance del compromiso.
- c) La disponibilidad de la información financiera acerca de la situación financiera y resultados de operación de la entidad.
- d) La disponibilidad de información relevante no financiera.
- e) La confiabilidad de la información financiera y no financiera.
- f) La disponibilidad y comparabilidad de la información financiera relacionada con la industria en que la entidad opere.

Investigando Fluctuaciones Importantes.

9. Al decidir la naturaleza y extensión de los procedimientos que va a aplicar en la investigación de las fluctuaciones importantes, el auditor deberá considerar los siguientes factores:

- a) El objetivo de los procedimientos analíticos de revisión.

sión.

- b) La naturaleza de la partida.
- c) El conocimiento del auditor acerca de las operaciones de la entidad.
- d) Los resultados de otros procedimientos de auditoría.
- e) El estudio del auditor y la evaluación del control interno contable.

En la transcripción anterior se refiere a INFORMACION FINANCIERA e INDUSTRIA. Quede entendido que para el presente trabajo se interpretará la "información financiera", como información tributaria y para la palabra "industria", se referirá a cualquier clase de actividad.

### 9.3 Recomendaciones Generales.

En la implantación de los procedimientos se hacen las consideraciones siguientes:

- Normalmente la auditoría fiscal se ejerce en ejercicios posteriores, por lo que se debe sobreponer esta situación con el mayor esfuerzo.
- Al ejecutar los procedimientos en transacciones entre partes relacionadas, se deberá de referir la cédula correspondiente, para evitar la duplicidad del trabajo.
- Es acción sustantiva, la relación que guardan los hechos de importancia o extraordinarias y en términos generales el contenido de los acuerdos tomados en los libros de actas de Junta General de accionistas y Junta Directiva, deberán ser examinados con la atención necesaria, para establecer el cumplimiento de los mismos, en caso contrario conocer las causas.
- En irregularidades potenciales, es recomendable tratar el asunto a nivel superior o en su defecto con las partes involucradas y darle el seguimiento, hasta llegar a una conclusión satisfactoria.
- Al no recibir explicaciones aceptables de hechos de importancia, el auditor fiscal deberá aplicar procedimientos adicionales para conocerlos y comprobarlos en la mejor



forma posible.

- Que el contribuyente proporcione en el mayor grado, los medios adecuados para la realización del estudio.
- Definir por escrito los procedimientos a ampliar, reducir u omitir, señalando las causas y justificaciones.
- El comentario de cada cédula deberá ser de fácil comprensión manifiesta, exponiendo los artículos legales transgredidos, en los cuales se fundamenten las objeciones.

#### 9.4 Procedimientos Generales.

En el estudio de cada cuenta, ya no se harán menciones de actos de tipo gener porque se entenderán que en el desarrollo de cada procedimiento quedan incluidos, los cuales son:

- Comparación de saldos de los estados financieros declarados con los formularios de la DGCD.
- Comparación de los saldos de los estados financieros con los libros principales y éstos con los auxiliares.
- Verificación de la correcta presentación de las cuentas en los estados financieros.
- Verificación aritmética general de los movimientos de los registros seleccionados (según las circunstancias globales).
- Autorizaciones apropiadas y suficientes de las transacciones selectivas registradas en las cuentas.
- Indicación de la fuente de datos en los papeles de trabajo.

#### 9.5 Procedimientos Típicos.

Para señalar los procedimientos en la auditoría fiscal, se ilustrará por cada cuenta de mayor en orden de utilización propuesto, en ejemplos de Procedimientos Condensados, Condicionándolos al interés de la fiscalización, por lo que no tenderá el orden estricto de los Programas de Auditoría, anteriormente expuestos.

CUADRO INTERPRETATIVO No. 1.3MODULO No. 1

## ASPECTOS GENERALES.

El objetivo de este módulo, es conocer si las personas habilitadas para el efecto reciben el adiestramiento necesario, los instrumentos para el desempeño de su cargo, y su condición en la económico y profesional.

CONCEPTO	HIPOTESIS		Abstención	Suma
	Alternativa	Nula		
1.3 ¿Se le ha proporcionado modelos o guías de procedimientos de auditoría para la operatividad de su labor.	22.73	72.73	4.54	100.00
1.4 ¿Siendo básica la aplicación legal. Recibe o ha recibido entrenamiento?	31.82	68.18	—.—	100.00
1.5 ¿Recibe o ha recibido preparación respecto a las Normas Personales y a las Normas de la Ejecución del Trabajo aplicables al cargo que desempeña?	36.37	63.63	—.—	100.00
1.6 ¿Considera que los emolumentos del Auditor Fiscal estan conforme al cargo que desempeña?	4.54	95.46	—.—	100.00
1.7 ¿ Es la función del Auditor Fiscal conocida como profesión?	31.82	68.18	—.—	100.00
T O T A L E S	127.28	368.18	4.54	500.00
% =	25.45	73.63	.92	100.00

## COMENTARIO:

Demuestra que el 73.63% acusa negatividad, esta relación se estima muy alta al observar que evidenció inconformidad por la falta de elementos que le faciliten su labor y el reconocimiento adecuado en la económico; el 25.45% indicaron estar de acuerdo; el 0.92% correspondió a la abstención que no es representativa.

Se reconoce que la inconformidad, es un hecho que repercute en la actuación, consecuentemente en los aspectos generales del Auditor Fiscal.

CUADRO INTERPRETATIVO No. 1.4

MODULO Nº 2.

ATRIBUTOS PERSONALES.

Este módulo lleva el fin de evaluar el criterio sobre el objetivo de la fiscalización, el cumplimiento de los Atributos Personales y las condiciones legales que le asisten al Auditor Fiscal.

C O N C E P T O	H I P O T E S I S		Absten ción	Suma
	Alterna	Nula		
2.1 ¿Se puede desempeñar con eficiencia profesional el cargo de Auditor Fiscal a base de experiencia?	18.18	81.82	—.—	100.00
2.2 ¿Otorga las condiciones necesarias la Ley del Auditor Fiscal para la práctica de la auditoría de manera adecuada?	54.55	45.45	—.—	100.00
2.3 ¿De los Atributos Personales en la ejecución de su labor el Auditor Fiscal debe de poseer?	40.91	50.00	9.09	100.00
2.4 ¿En el ejercicio de la auditoría, el cumplimiento de las normas de Auditoría por Auditor Independiente y el Auditor Fiscal, las considera como?	27.27	72.73	—.—	100.00
2.5 ¿La opinión del Auditor Fiscal expresada en el dictamen o informe, respecto a la responsabilidad, la considera?	47.73	52.27	—.—	100.00
2.6 ¿al efectuar una fiscalización cual es el objetivo que fundamenta su acción?	27.27	68.19	4.54	100.00
T O T A L	215.91	370.46	13.63	600.00
% =	35.98	61.74	2.28	100.00

COMENTARIO:

Evidenció que el criterio sobre los Atributos Personales, no están de acuerdo a lo requerido por las Normas Personales, al mostrar que el 61.74% optó negativamente, siendo el 35.98% positivo, y el 2.28% de abstenciones.

Se comprende marcada deficiencia en tan importante área de la auditoría que enfoca la profesionalidad, calidad y madurez del juicio inherente a su actividad.

## CUADRO INTERPRETATIVO No.1.5

MODULO NO. 3.

## ACTITUD MENTAL.

Tiene el propósito de detectar, el grado de importancia concedido a la independencia de criterio, confianza del público y el secreto profesional que sustenta el Auditor Fiscal.

CONCEPTO	HIPOTESIS		Absten- ción	Suma
	Alterna	Nula		
3.1 ¿Le satisface la ejecución de las auditorías efectuadas por ud. a la fecha, respecto al cumplimiento de las Normas Auditoría	40.91	59.09	—	100.00
3.2 ¿Le es de importancia la confianza de terceros para la práctica de la fiscalización?	77.27	22.73	—	100.00
3.3 ¿Mantener una actitud independiente en la práctica de la fiscalización es?	45.46	50.00	4.54	100.00
3.4 ¿La práctica del secreto, en su calidad de Auditor Fiscal la considera que se concretan?	25.00	75.00	—	100.00
3.5 ¿Al efectuar la fiscalización los resultados Ud. los considera como?	27.27	72.73	—	100.00
3.6 ¿En la práctica de la fiscalización, el Auditor Fiscal para la obtención de la suficiente Evidencia Probatoria, debe de proceder conforme?	45.46	54.54	—	100.00
TOTALES	261.37	334.09	4.54	600.00
% =	43.56	55.68	.76	100.00

## COMENTARIO:

Siendo uno de los fundamentos del auditor, la Independencia Mental, se observa que el 55.58% fue negativo, pero se debe de considerar que el porcentaje de este módulo lo altera la categoría 3.2 que se refiere a:..."le es de importancia la confianza de terceros..", el reactivo señaló el 77.27% de aprobación, lo que significa que el 43.56% fué menor en la Hipótesis Alterna; el 0.76% no es significativo.

Se estima que el Auditor Fiscal en el ejercicio de su función no ha alcanzado el grado apropiado de actitud mental, al no considerar que su opinión esta suscrita en la Etica Profesional.

## CUADRO INTERPRETATIVO No.1.6

MODULO No.4.

## DILIGENCIA PROFESIONAL.

La consideración evaluativa que tiene este módulo es el de obtener del Auditor Fiscal, la asignación que le da el conocimiento e importancia de la Diligencia Profesional en la elaboración del dictamen o informe.

CONCEPTO	HIPOTESIS		Abstención	Suma
	Alternativa	Nula		
4.1 ¿Es un acierto considerar que las técnicas y procedimientos de auditoría en la práctica son Equivalentes?	50.00	45.46	4.54	100.00
4.2 ¿La ley de Impuesto sobre la Renta obligan al Auditor Fiscal al cumplimiento de las Normas de Auditoría?	18.18	81.82	—	100.00
4.3 ¿Qué importancia le asigna a la teoría respecto a la práctica en la ejecución de la fiscalización?	22.73	77.27	—	100.00
4.4 ¿Al utilizar los procedimientos de auditoría, los ejecuta en base de las Normas de Auditoría, en consideración de?	40.91	54.55	4.54	100.00
4.5 ¿Siendo su labor pública, la crítica negativa a la fiscalización que efectos le causa?	25.00	75.00	—	100.00
TOTALES	156.82	334.10	9.08	500.00
% =	31.36	66.82	1.82	100.00

## COMENTARIO:

El 66.82% que corresponde a la Hipótesis Nula, identifica que existen factores improprios en la actuación del Auditor Fiscal para alcanzar una razonable ejecución del examen, de ellos, los aspectos personales referidos al cuidado, destreza y técnica profesional, lo cual el 31.35% reconoció lo normático, siendo el 1.82 de abstenciones, que se estima inmaterial y confirma la deficiencia en la preparación del dictamen o informe.

## CUADRO INTERPRETATIVO No. 1.7

MODULO No. 5.

## PLANEACION.

Se identifica en este módulo la validez que el Auditor Fiscal le concede al conocimiento, funcionalidad y propósitos en el cumplimiento de la planeación.

CONCEPTO	HIPOTESIS		Abstención	Suma
	Alterna	Nula		
5.1 ¿Le satisface la práctica actual de la planeación en cuanto a las alternativas de acción a seguir?	36.36	63.64	—	100.00
5.2 ¿Al omitir la planeación en la práctica de la auditoría puede realizar una fiscalización estimada eficiente?	68.18	31.82	—	100.00
5.3 ¿Conforme a su criterio, la planeación es?	18.18	81.82	—	100.00
5.4 ¿El propósito de la elaboración y práctica de la planeación es de obtener?	22.73	77.27	—	100.00
5.5 ¿De las consideraciones fundamentales, es tomada de mayor importancia para la funcionalidad de la planeación?	40.91	59.09	—	100.00
TOTALES	186.36	313.64	—	500.00
% =	37.27	62.72	—	100.00

## COMENTARIO:

La importancia asignada a la planeación evidenció que el 62.72%, no le otorga el reconocimiento apropiado de los objetivos inherentes de la auditoría, por lo que se comprende que la práctica es compaginante a los porcentajes establecidos del 37.27% en la Hipótesis Alterna e identifica que la fiscalización denota deficiencias por consecuencia; no hubo abstenciones.

## CUADRO INTERPRETATIVO No. 1.8

MODULO No. 6.

## CONTROL INTERNO.

Se orienta este módulo a establecer el reconocimiento en lo concerniente a la identificación del propósito e información que el Auditor Fiscal adquiere de la evaluación y estudio del Control Interno.

CONCEPTO	HIPOTESIS		Abstención	Suma
	Alternativa	Nula		
6.1 ¿Estima que puede practicarse una auditoría eficiente sin la evaluación y estudio del Control Interno?	77.27	22.73	—	100.00
6.2 ¿La información que le proporciona la evaluación del Control Interno le sirve para ?	56.83	38.63	4.54	100.00
6.3 ¿El propósito del estudio y evaluación del Control Interno es para conocer?	40.91	59.09	—	100.00
6.4 ¿La evaluación del Control Interno en la fiscalización practicada le proporciona a su examen, elementos de seguridad?	54.55	45.45	—	100.00
6.5 ¿El cumplimiento del Control Interno de tipo formal, que efectos causa en la fiscalización?	4.54	86.37	9.09	100.00
TOTALES	234.10	252.27	13.63	500.00
% =	46.82	50.45	2.73	100.00

## COMENTARIO:

Se comprende que con el 46.82% que señaló la Hipótesis Alternativa, es de criterio deficitario, debido a su importancia que radica en el análisis y comprensión del plan organizativo, métodos y registros de la empresa, elementos que constituyen la fuente productiva de información y la calidad del examen realizado; por lo tanto el 50.45% que indicó la Hipótesis Nula, confirma la negatividad de esta área; el 2.73% de abstenciones consolida el criterio nugatorio.

MODULO No. 7.

## EVIDENCIA PROBATORIA.

El módulo permite deducir los elementos calificables de la prueba, que constituyen la Evidencia Probatoria del Auditor Fiscal.

CONCEPTO	HIPOTESIS			Suma
	Alterna	Nula	Abstención	
7.1 ¿La Evidencia Probatoria de la información cruzada, es de mayor seguridad que la obtenida del contribuyente?	68.18	27.28	4.54	100.00
7.2 ¿La sanción impuesta al contribuyente Estima que determina la validez de la Evidencia Probatoria?	36.36	50.00	13.64	100.00
7.3 ¿Los recursos de investigación que utiliza para justificar y presentar la evidencia de las pruebas son ?	63.64	36.36	—	100.00
7.4 ¿Para considerar calificable una partida o evento de objetable en la fiscalización, uno de los elementos fundamentales del Auditor Fiscal es?	77.28	18.18	4.54	100.00
7.5 ¿La objeción vertida en el dictamen, como responsabilidad del Auditor Fiscal, la considera?	54.55	45.45	—	100.00
TOTALES	300.01	177.27	22.72	500.00
% =	60.00	35.45	4.55	100.00

## COMENTARIO:

Como toda opinión descansa en la obtención y evaluación de la Evidencia Probatoria relativa a las afirmaciones hechas en el Dictamen o Informe, la medida de validez es la calidad y magnitud de la prueba; por lo que se considera que el 60% de afirmación sea positivo, pero es significativo que se dé la mayor abstención de los módulos del 4.55% y preocupante que el 35.45% tenga criterio inadecuado sobre la suficiencia y competencia de la prueba.



CUADRO INTERPRETATIVO No. 1.10

Evaluación Global.

CONCEPTO	H I P O T E S I S				A B S T E N C I O N		S U M A S	
	A L T E R N A		N U L A		Frecuen.	%	Frecuen.	%
	Frecuen.	%	Frecuen.	%				
Módulo No.1	127.28	25.45	368.18	73.63	4.54	.92	500.00	100.00
Módulo No.2	215.91	35.98	370.46	61.74	13.63	2.28	600.00	100.00
Módulo No.3	261.37	43.56	334.09	55.68	4.54	.76	600.00	100.00
Módulo No.4	156.82	31.36	334.10	66.82	9.08	1.82	500.00	100.00
Módulo No.5	186.36	37.27	313.64	62.73	—	—	500.00	100.00
Módulo No.6	234.10	46.82	252.27	50.45	13.63	2.73	500.00	100.00
Módulo No.7	300.01	60.00	177.27	35.45	22.72	4.55	500.00	100.00
TOTALES	<u>1.481.25</u>	<u>280.44</u>	<u>2150.01</u>	<u>406.50</u>	<u>68.14</u>	<u>17.06</u>	<u>3700.00</u>	<u>700.00</u>

COMENTARIO:

Este cuadro permite conocer los resultados globales de la investigación por frecuencia y porcentajes de las Hipótesis Alterna, Hipótesis Nula y las Abstenciones, constituyendo el soporte a los Cuadros Interpretativos Nos. 1.11 y 1.12 que conceden la interpretación del presente estudio. (del módulo No.1, no se incluyen los reactivos 1.1 y 1.2 por corresponder a las características personales del Auditor Fiscal).

CUADRO INTERPRETATIVO No. 1.1

Proporción de los Elementos.

<u>CONJUNTO</u>	<u>SUMA</u>	<u>PROPORCIÓN</u>
Hipótesis Alternativa	1.481.85	40.05%
Hipótesis Nula	2.150.01	58.10
<u>Abstenciones</u>	<u>68.14</u>	<u>1.85</u>
TOTAL	<u>3.700.00</u>	<u>100.00</u>

## COMENTARIO:

Las proporciones del 40.05%, de la Hipótesis Alternativa y el 58.10%, de la Hipótesis Nula que guardan entre sí, constituye el juicio sobre el que se formula el dictamen o informe de la auditoría fiscal.

Queda de manifiesto que la Hipótesis Nula predomina en porcentaje alto, lo que determina que el cargo de Auditor Fiscal, no observa la demanda técnica necesaria que el Sistema Tributario y la profesión exige, consecuentemente la insatisfacción del público lo evidencia.

El 1.85% de abstenciones, no tiene presencia relevante.

## CUADRO INTERPRETATIVO Mb.1.12

## PROPORCION DE LAS HIPOTESIS.

CONCEPTO	SUMA	PROPORCION
HIPOTESIS ALTERNA	1.481.85	40.80%
HIPOTESIS NULA	2.150.01	59.20%
TOTALES	3.631.86	100.00

## COMENTARIO:

La expresión de las proporciones de la Hipótesis Nula del 59.20% frente a la Hipótesis Alternativa del 40.80%, sirve en la emisión del diagnóstico para la confirmación de la HIPOTESIS DE TRABAJO, al demostrar el incumplimiento de las Normas Personales y las Normas de la Ejecución del Trabajo, razón fundamental que no le permite al Auditor Fiscal la comprensión objetiva de los Estados Financieros fiscalizados, al no obtener EVIDENCIA PROBATORIA relativa a las afirmaciones presentadas en el dictamen o informe.

Se entiende que el juicio del Auditor Fiscal descansa en la suficiencia de la Evidencia Probatoria con su aplicación legal, en calidad y magnitud indispensable, se constituye en lógica; esa lógica condición cualitativa requiere la eliminación de la incertidumbre que una fiscalización empírica produce, porque afecta al público y conjuntamente la competencia del sistema tributario, de ello se deduce que el cumplimiento normativo es el soporte sustancial que asevera y salvaguarda al Auditor Fiscal.

También se comprende, que las Normas de Auditoría dadas para la profesión, indican las obligaciones que el Auditor Independiente debe de cumplir y estas son condiciones sine qua non para el Auditor Fiscal como profesional, por ello, la deficiencia identificada en la presente investigación confirma la HIPOTESIS DE TRABAJO.

CAPITULO V  
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

## INTRODUCCION

Al iniciar este trabajo se tenía la sensación que el tema no era fácil y constituía un reto, este reto se aceptó con entusiasmo y el deseo de contribuir con el Sistema Tributario y en especial con mis compañeros Auditores Fiscales.

El proceso de elaboración comprobó que no era tarea sencilla, reconociéndose que el área tomada, el de la Auditoría Fiscal del Impuesto sobre la Renta, para Contribuyentes Grandes, no es más que un punto en la línea de la Auditoría Fiscal y que requiere aun mayor profundidad.

El estudio evidenció que en el campo de la Auditoría Fiscal existen variables determinativas para el logro de la eficiencia, siendo estas la profesionalidad aplicada y el aspecto administrativo, para el caso.

Estos factores deben reconocerse en el sentido que cada una forma parte de un todo muy complejo. Se afirma lo anterior porque se ha estudiado a través del presente trabajo, la metodología adoptada no es adecuada; conociéndose asimismo que para una mejor funcionalidad, es necesario observar los aspectos administrativos en la parte afectiva del Auditor Fiscal, los cuales se indican en las recomendaciones.

Con los planteamiento teóricos y los resultados obtenidos de la investigación, se ha llegado a las conclusiones y recomendaciones que a continuación se presentan.

### 1. CONCLUSIONES

El conocimiento obtenido por medio de la Investigación de Campo y la Investigación Militante, generó la evaluación siguiente:

- 1- En lo educacional se da un déficit pronunciado; el personal a nivel académico es inexistente, la mayoría posee educación media. Se hace la observación, que en el periodo de preparación de este trabajo, el único profesional recién graduado, se retiró de la institución, lo que indica que

esta labor es efectuada en base de la experiencia que dentro de la actividad se adquiere y que la tendencia de fuga del personal calificado es un hecho recurrente.

- 2- Se conoció que el tiempo promedio de trabajo es superior a los diez (10) años, la encuesta demuestra e indica que para la ejecución de esta labor es necesario un período de prolongada preparación y práctica, demostró que las personas calificadas se fundamentan sobre todo en su interés y capacidad personal.
- 3- Es digno de tomar en cuenta la inconformidad que acusa la situación por el inadecuado reconocimiento salarial, al estimar que no existe relación equitativa en el cargo desempeñado.

- 4- Se evidenció que el cumplimiento de las Normas Personales, el nivel no es adecuado debido a lo importante de la profesión y de conformidad con los módulos consignados.

En lo relativo a los ATRIBUTOS PERSONALES, no corresponde el criterio que se sustenta a lo conceptual de la profesión; en la ACTITUD MENTAL, el grado apropiado del juicio razonado es deficitario; y lo correspondiente a la DILIGENCIA PROFESIONAL, la deficiencia en que se encuentra esta área es de un impropio porcentaje, que por su importancia normativa es vital.

En cuanto a las Normas de la Ejecución del Trabajo, la evaluación otorgó los resultados siguientes:

Que la PLANEACION es necesaria, pero los medios idóneos y la importancia atribuida no la hacen factible a la práctica de las técnicas de auditoría; del CONTROL INTERNO, como fuente productora de información, no le conceden la importancia, lo que motiva un significado negativo; y la EVIDENCIA PROBATORIA, se puede concluir en que en la auditoría fiscal es un punto débil, porque su necesidad la hace imprescindible, demostrando insuficiencia en lo técnico.

- 5- La investigación también proporcionó el conocimiento de que:

El cumplimiento de las Normas de Auditoría afectan el alcance de la fiscalización o se constituyen en acción extensa sin orientación eficaz, disminuyendo la calidad de la misma, a la vez volviéndose contraproducente en función del costo-beneficio; condición no compatible con los intereses tributarios; se estima que el patrón adecuado de utilidad es el del promedio de calidad razonada a mínimo costo; que la eficiencia no ha sido suficientemente conveniente para combatir (entiéndase ayudar) la evasión que de por sí, es bastante significativa y otras formas ocultas que vician las declaraciones y la investigación.

Que la Evidencia Probatoria se ve limitada en la aplicación de la legislación y en el ordenamiento del proceso del examen, por la metodología utilizada, contribuyendo en gran proporción con singularidad negativa, los aspectos administrativos.

- 6- El resultado obtenido de la investigación, permite concluir que es de necesidad en la Auditoría Fiscal efectuar consideraciones sustantivas.

Se significa en la tesis en que la EVIDENCIA PROBATORIA es deficitaria por el incumplimiento de las Normas de Auditoría, razón que repercute en la emisión del Dictamen o Informe Fiscal y comprueba con plenitud la Hipótesis de Trabajo y que deriva la identificación que el Auditor Fiscal no cumple con su cometido, como lo exige el control del impuesto y la profesión de la Contaduría Pública.

## 2. RECOMENDACIONES

### 1- De la Profesionalidad

El carácter general de la Auditoría Fiscal calificado como un cometido esencial, es la aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptada, para cumplir con el propósito de opinar con profesionalidad sobre la razonabilidad de las afirmaciones de los estados financieros del contribuyente y que corresponde al cumplimiento de su función.

La investigación de campo y complementaria de la observación, ha dejado el fruto de la evidencia que se pretende resolver con lo expuesto en el Diagnóstico Normativo del Capítulo II y el Manual de Normas y Procedimientos de Auditoría Fiscal en el Capítulo III, en donde el Auditor Fiscal acusa debilidad en la aplicación profesional.

Si bien es cierto que en este trabajo no se suscita ningún descubrimiento de la profesionalidad de la Auditoría Fiscal, sino que nada más, que la aplicación de la profesión en nuestro medio, basta establecer por analogía, la práctica profesional de países de mayor desarrollo para comprobar esta tesis.

Se recomienda que:

- 1- Se sirva al personal un plan sostenido de preparación que cubra lo concerniente a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas condicionado a lo fiscal, para que dentro de este concepto se actúe.
- 2- Que para todo ingreso del personal se tenga en consideración la calificación de la especialidad; para contribuir al logro de los propósitos perceptores del Sistema Tributario.
- 3- Que se le de la asistencia debida a los diversos aspectos convergentes entre lo profesional y lo de carácter administrativo.

#### 2- De los Estudios

Dado que ha sido reconocida la profesionalidad de la Auditoría Fiscal por los ejecutivos del Sistema Tributario, y de manera específica por la DGCD, en abono a la realidad, se puede razonar sobre lo trascendente en lo social y económico de la profesión y a la vez resumir en la conclusión de la demanda social al mismo Sistema Tributario.

También se puede reconocer que en nuestro país no existen medios académicos para la preparación de esta especialidad.

Esta situación se trata de superar por la única vía



supletoria del empirismo, el cual como es reconocido, requiere un prolongado proceso de práctica-enseñanza, con resultados limitados de eficiencia.

Se valora que todo profesional debe tener los conocimientos de mérito sobre la materia, por la acción del desempeño profesional de su labor, en donde tiene que afrontar la problemática tributaria ante las personas a quienes les presta sus servicios y ante el fisco.

En consecuencia se recomienda como medio de superar el problema, que en la carrera de contaduría pública de nuestra Universidad, como parte del plan de estudios, sea incluida la materia de Auditoría Fiscal.

### 3- Del Estudio de la Computación

Ubicados en lo que es hoy la auditoría fiscal y los requerimientos exigibles en su tiempo extremadamente corto, se da la urgencia de la preparación de al menos, un grupo de auditores en la materia de la computación; si se observa que el número de empresas crece en la adopción de este sistema, estando a la puerta de la generalización.

No es concebible, como se dijo antes que se siga el camino del atraso y no se tenga la mirada hacia el futuro cercano, se tiende al empirismo, si el auditor fiscal no se prepara para esta clase de actividad.

Se recomienda tomar las medidas correspondientes para la realización de un plan en carácter de urgente en la educación imprescindible del área de la computación.

### 4- Del Centro de Capacitación del Ministerio de Hacienda.

#### (CECAMH)

Desde un período relativamente corto el CECAMH ha venido desempeñando un papel de relevancia en el hacer de la auditoría fiscal, el encargarse de impartir la preparación de los cursos introductorios para las personas aspirantes al cargo de Auditor Fiscal.

Se recomienda que dentro de los planes de CECAMH, se contemple la especialización del Auditor Fiscal, pero no en

base de seminarios o cursos, sino dentro de un plan de criterio amplio donde se comprenda el carácter profesional que el Sistema Tributario requiere.

#### 5- De la Supervisión

Se toca el tema de la supervisión por ser este punto de insuficiencia en la acción de la auditoría. Al conocer al personal que la ejerce, el supervisor tiene que ser objetivo y expresar que tiene buena voluntad, pero lo que no tiene es un programa que defina y oriente su labor técnicamente.

Al supervisar se inclina al esfuerzo, que no compagina con la efectividad; dado que su labor llega a la crítica y causa desfase en la fiscalización, llegando sólo a la orientación que se suscribe a preguntas y respuestas, y a los efectos del consumo de tiempo, pero no a una verdadera evaluación y dirección del estudio, o en su defecto al final del examen, establecer omisiones o extensiones de procedimientos de auditoría inadecuados; es de exigencia que la supervisión se practique en todo el proceso, no debe ser post-manten.

Se recomienda elaborar un manual de supervisión actualizado e implementario, con un programa de adiestramiento para profundizar y hacer efectiva esta labor y que cumpla así su función, de acuerdo a las necesidades de su cargo y en beneficio directo del auditor fiscal, por ser éste un factor contributivo de la eficiencia.

#### 6- De la Revisión

La revisión para esta clase de auditoría es una supervisión complementaria especial, la cual se ejerce desde la oficina.

Al presentarse el dictamen o informe (en borrador), éste es sujeto a estudio por el Revisor; pero, en algunos casos es intervenido de tal manera, que transforma el original con versiones y expresiones ajenas al criterio del auditor, que al final el dictamen o informe es distinto al presentado.

Ante esa situación se hace necesario que se otorgue la autonomía inherente a la responsabilidad del auditor que la

Ley le concede, siempre que el estudio contenga las condiciones requeridas y la Evidencia Probatoria que en este trabajo se ha expuesto.

Se recomienda que para ampliar el criterio en los casos en donde está presente la incertidumbre, ésta se despeje con visitas programadas del Revisor a la sede del contribuyente, conjuntamente con el auditor, para una verificación objetiva; o si el Revisor es del criterio que el trabajo presentado no alcanza los requisitos técnicos, sea devuelto al auditor con observaciones y recomendaciones pertinentes, pero no realizar cambios de criterios.

#### 7- De la Motivación

La motivación es un área típica de la administración; su incidencia en lo personal, repercute directamente en el trabajo, su estudio y acción está ubicado en el campo de la administración de personal; por lo tanto, en estas líneas se trata sólo de llamar la atención por el efecto que causa en la institución, ya que se considera que ha estado fuera de observación administrativa.

En los últimos lustros, ningún ejecutivo de la DGCD, la ha tocado.

Al respecto es oportuno señalar que existe desmotivación pronunciada, indicándose la remuneración, servicio de apoyo, etc.

Se recomienda que a través de evaluaciones periódicas, se concedan incentivos concretos como decir ascensos por mérito, becas para estimular a quien demuestre capacidad e interés en el desempeño del trabajo. De esta manera se logrará mantener motivados al cuerpo de auditores, logrando como consecuencia mayor rendimiento.

#### 8- De la Especialización

Se estima como parte administrativa que debe hacerse una mejor utilización de los recursos humanos. En la DGCD tiene que tener vigencia esta condición y débese aprovechar al máximo las aptitudes del auditor.

Esta situación se plantea debido a la práctica en los nombramientos de auditores para la realización de la fiscalización, la cual se ejecuta sin considerar aspectos técnicos, como son la aptitud, ya que un auditor estudia toda clase de contribuyentes.

Las consecuencias son palpables reflejadas en la baja productividad y calidad de los trabajos ejecutados.

Se recomienda que a cada auditor se le de el seguimiento de los casos fiscalizados; que sea consultado técnicamente para conocer la condición vocacional, en la clase de actividad (costos industriales, financieros, servicios, agrícolas, etc.) y así definir su labor, con el propósito de especializarlo.

Así también en provecho de la DGCD, se debe formar un grupo de auditores con especialización que responda con ventaja para mayor eficiencia en determinada actividad; para el auditor significará mayor experiencia porque conocerá en mejor forma un área y para el contribuyente, le proporcionará garantía en la fiscalización.

#### 9- De la Aptitud

La aptitud del personal en la integración del trabajo es cuestión que debe revisarse; si se parte del hecho que una persona que se desenvuelve en campo equivocado, atenta contra la productividad, y sobre todo, contra la moral del grupo.

Se tiene entendido que la aptitud es factor que tiene presencia en la labor; si por causas ajenas se ejerce el cargo de Auditor Fiscal, en el que se requieren condiciones profesionales por la especialización que éste implica, la consecuencia se refleja en la cantidad y calidad del trabajo.

Se ha observado que este cargo ha sido desempeñado por un "químico" y a la fecha lo ejercen un número importante de administradores, economistas, agrónomos, etc., por lo cual se insta a la revisión con seriedad, ya que la especialización provee ventajas.

La aptitud, aún en lo profesional, debe ser evaluada de manera adecuada, para beneficio en primer grado, de la per-

sona; en segundo y definitivo para bien de la institución.

Se recomienda la presencia de la técnica administrativa para la corrección debida.

#### 10-De la Remuneración

En el Punto I de las Conclusiones, se mencionó una de las causas de la fuga del personal que por muchos años se ha preparado, en lo referente a lo profesional; por eso se da con mayor frecuencia que el auditor con promedio de dos o más años de labor en la institución, que equivalen a la preparación, cuando está en condiciones de producir beneficios, se retira. El costo de esta inversión queda derrochado por parte del Estado.

Es de meditar el costo que incurre el Estado en la formación del Auditor Fiscal, sea éste por la inversión de seminarios, cursos y principalmente el tiempo que se le reconoce el salario en el prolongado período de preparación, así como el de incurrir en ejecuciones propias de la formación. Cuando la persona acusa eficiencia, por razones salariales se retira; el problema de eficiencia laboral es persistente con el reinicio del ciclo de preparación de otra persona.

Se puede asegurar que al cuantificar este adiestramiento, para el Estado es elevado al compararlo con los beneficios y la recurrencia del suceso, la deserción es de resultado antieconómico y constituye un error.

La estabilización es factor de orden y económico; considerar un cuerpo de auditores fiscales en un equipo estable homogéneo, motivado, con aptitudes y conciencia profesional, será un propósito deseable a lograr.

El reconocimiento salarial tiene correspondencia con la eficiencia, porque a simple inspección puede observarse que no está asignado a la especialización de la materia, es de conveniencia cualificarlo.

La fijación de salarios deberá hacerse en base de una evaluación de los beneficios directos e indirectos, de ello, en términos generales se citan: Directos. La Cuantía de

complementarias sólidas; e Indirectos. El factor de cumplimiento legal, el cual es de mayor importancia y fundamental, por ser producto de la eficiencia de la auditoría fiscal, la cual promueve el cumplimiento de los contribuyentes.

Se recomienda que la remuneración se someta a una amplia evaluación técnica y como inicio, sea ésta equiparada con otras instituciones estatales (Superintendencia del Sistema Financiero) y de conveniencia con la empresa privada, para que esté acorde a la actividad e importancia profesional del Auditor Fiscal.

#### 11-De lo Jurídico

Aun no siendo parte del tema el área jurídica, pero por la íntima relación existente con la auditoría fiscal, se plantea esta observación.

La Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta, reportan situaciones no concordantes con la fiscalización, con las limitaciones que proceden, se pueden considerar que en muchos casos los enunciados se estiman letra muerta, debido que promueven su incumplimiento lo establecido no compagina en la dimensión apropiada con la técnica de la auditoría, y en otros no posibilitan la fiscalización para dar cumplimiento a lo dispuesto.

En razón de muestra, se pueden citar: que se denomina al Auditor Fiscal de "Perito"<sup>1/</sup>; y para establecer la posibilidad de cobro de las Cuentas Incobrables, se remita a que el auditor debe de: "...la solvencia de los deudores"<sup>2/</sup>. Se pueden señalar muchos de forma y fondo, de múltiples artículos obsoletos no acordes a la técnica de la auditoría, pero para el propósito, valgan éstos ejemplos.

En lo inherente, se han dado muchas reformas en las distintas áreas, pero en lo concerniente a la fiscalización desde su promulgación, sustantivamente no ha sido revisada.

---

1/ LISR. Art. 63, Inc. 1º.

2/ Rq LISR. Art. 69, No. 3.

Se recomienda a quien corresponda la gestión de la actualización de la Ley y su Reglamento, para viabilizar la función del Auditor Fiscal y ponerla acorde a las circunstancias.

#### 12-Consultor Jurídico

La función que generalmente es motivo de crítica y se reconoce como tal, es la aplicación disforme que se hace de la Ley; en un mismo caso surgen dos o más opiniones, esto impulsa, quierase o no a una mayor erosión de la eficiencia de la fiscalización, por consiguiente a la credibilidad del contribuyente, aunque la opinión lleve el mejor esfuerzo del auditor. Este problema puede ser superado en gran parte tomando en cuenta las siguientes recomendaciones:

- 1- Que se asigne un oficial jurídico al Departamento de Auditoría, para que tenga la calidad de Consultor, con funciones de mediar en la uniformidad del criterio aplicativo.
- 2- Que se sirva un programa de entrenamiento al cuerpo de auditores de actualización y profundización en la materia, por ser base fundamental de la auditoría fiscal.

#### 13-De Servicio de Apoyo

De los problemas que encuentra en el proceso del examen el Auditor Fiscal, es el consumo de la información, por la falta de apoyo de parte de la DGCD; como paradoja, la institución la posee o simplemente debe de facilitar su adquisición.

La funcionalidad en el suministro de la información oportuna es requerida, porque se encuentran estudios donde es de imperiosa necesidad conocer datos que de conformidad a la auditoría, existiendo éstos en la DGCD o si el auditor los elabora, tendría una inversión inadecuada de esfuerzo y tiempo.

Esta información comprende los datos relativos a las retenciones del impuesto sobre la renta, pago a cuenta, declaraciones, documentos presentados por el contribuyente, expedientes de otros contribuyentes con relaciones conexas, información solicitada a terceras personas, etc. donde se

requiere la autorización de las autoridades de la DGCD y de manera significativa, la información de los avalúos de bienes inmuebles solicitados al Departamento de Catastro.

Se recomienda un estudio que agilice convenientemente los servicios de apoyo, que se califican de necesarios para contribuir en la fiscalización.

#### 14-De la Información al Contribuyente

Se considera como parte de la eficiencia de la Administración Tributaria, la información al contribuyente.

Sobre esta situación, se recomienda orientar la comunicación en impresos, los aspectos de interés como son los contenidos de los artículos referentes en los TITULOS V y VI LISR y el IV RgLISR. Esto contribuirá con las funciones del Auditor Fiscal al conocer los servicios y que éstos sean tomados en la dimensión correspondiente.

#### 15-De la Epoca de Cierre

Como factor contributivo a la atención del contribuyente y ser convergente a los intereses de la fiscalización, se hace necesario tomar en cuenta la época de la fiscalización, de tal manera que ésta se lleve a efecto en periodos apropiados, se estima que éstos son aquellos donde es factible la disponibilidad de recursos del contribuyente.

Se recomienda la conveniencia del periodo donde no se realiza el cierre contable del ejercicio.

#### 16-De los Elementos de Trabajo

Visto con el ánimo de armonizar los elementos para el desempeño de la ejecución del trabajo del Auditor Fiscal, se insta a la administración al levantamiento de un inventario de la papelería, útiles y equipo de trabajo y se encontrará lo deficitario en que se encuentra; situación con apariencia simple, pero proclive a la deficiencia de la fiscalización.

Se recomienda el suministro oportuno de los elementos que las necesidades exigen, en el desenvolvimiento de su trabajo, para coadyuvar a la eficiencia del Auditor Fiscal.

Las presentes sugerencias se han hecho con el deseo de



que puedan servir como reflexión sobre los problemas de la Auditoría Fiscal, y que deben de resolverse con el interés de la necesidad que se le acredite.

Se sabe que sólo se logran las condiciones de superación, si se tiene el empeño de ajustarse a las técnicas de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y demás elementos concurrentes, también se es consciente que no es tarea fácil pero se tiene que iniciar, y se inicia cuando se conocen los problemas, lo demás es del buen entender, aunque se alían las limitaciones del medio, pero salvarlas es el tenor del rendimiento de quienes desean la superación.

Este trabajo ha sido realizado con el propósito de que sea útil, pero se estará en que el problema de la Auditoría Fiscal como parte del problema tributario y éste como fenómeno económico social, debe de proveerse de las técnicas que las exigencias requieran. No debe de olvidarse que en su resolución, se actúa en defensa de la sociedad que integramos.

Como conclusión final y en razón técnica, debe entenderse que las Normas y Principios de cualquier disciplina para su ejercicio profesional son dictadas por organismos competentes en cada disciplina, comprendiéndose que en este estudio no se pretende dictar, sino que lleva el propósito de exponer y sugerir que la práctica normativa es un hacer imprescindible profesional para el Auditor Fiscal.

A P E N D I C E

San Salvador.

CARTA SOLICITUD AL AUDITOR FISCAL.

Sr.

---

Estimado compañero:

Con el aprecio de siempre y con el propósito de obtener de su experiencia y juicio profesional en la materia de Auditoría Fiscal, que a través del desempeño de su cargo posee; atentamente le solicito su valiosa colaboración de contestar el presente cuestionario que se adjunta.

Su aporte, estimo enriquecerá y fortalecerán las funciones del Auditor Fiscal, y servirá en la investigación de la formulación de la tesis, que sobre el tema " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS EN LA AUDITORIA FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SALVADOR", se pretende elaborar para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública en la Universidad de El Salvador.

Quede entendido que la información suministrada será estrictamente confidencial.

Hago propia la ocasión para reiterarle las muestras de mis consideraciones y agradecimientos.

Atentamente.

Opher Amado Melara M.

Investigación de Campo sobre:

Normas y Procedimientos en la Auditoría Fiscal  
del Impuesto sobre la Renta en El Salvador.

INSTRUCTIVO

Cuestionario No. \_\_\_\_\_

Nombre: \_\_\_\_\_

Sección: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_

INDICACIONES:

Lea cuidadosamente las preguntas que se formulan, elija una opción entre las alternativas presentadas y que según su criterio sea adecuada.

- 1º Indicar con una "x", cuando la pregunta sea positiva o negativa en el espacio correspondiente.
- 2º En la Opción múltiple, el literal en el paréntesis del extremo derecho de la pregunta.
- 3º Si se abstiene, indique con la letra "A", así: en el primer caso, al extremo derecho de la pregunta, y en el segundo caso, en el paréntesis correspondiente.

Considere que el cuestionario se orienta a la aplicación de las personas calificadas como "Contribuyentes Grandes".

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE CONTADURIA PUBLICA

1 MODULO UNO.

1.1 Educación:

Titulos obtenidos: \_\_\_\_\_

Estudiante, Carrera Profesional ( nivel ): \_\_\_\_\_

Otros ( que estima de importancia ): \_\_\_\_\_

1.2 ¿Cuantos años tiene de ejercer en el cargo de Auditor Fiscal?

- a) De 1 a 3 años.
- b) De 3 a 6 años.
- c) De 6 a 9 años. (\_\_\_\_)
- d) De 9 a 12 años
- e) De mas de 12 años.

1.3 ¿Se le ha proporcionado modelos o guías de procedimientos de Auditoría para la operatividad de su labor?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

1.4 ¿Siendo base la aplicación legal. Recibe o ha recibido entrenamiento?

- a) Constante.
- b) Lo necesario.
- c) Ocasionalmente. (\_\_\_\_)
- d) Inadecuada.
- e) No recibe.

1.5 ¿Recibe o ha recibido preparación respecto a las Normas Personales y a las Normas de Ejecución del Trabajo aplicables al cargo que desempeña.

- a) Constante.
- b) Lo necesaria.
- c) Ocasionalmente. (\_\_\_\_)
- d) Inadecuada.
- e) No recibido.

- 1.6 ¿Considera que los emolumentos del Auditor Fiscal estan conforme al cargo que desempeña?  
 a) Adecuados.  
 b) Convenientes.  
 c) Aceptables. (\_\_\_\_)  
 d) Deficientes.  
 e) Indebidos.
- 1.7 ¿Es la función del Auditor Fiscal conocida como profesión por?  
 a) El Estado.  
 b) Los Contribuyentes.  
 c) El Auditor Fiscal. (\_\_\_\_)  
 d) Otros.  
 e) Ninguno

## 2 MODULO DOS.

- 2.1 ¿Se puede desempeñar con eficiencia profesional el cargo de Auditor Fiscal a base de experiencia?  
 SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_
- 2.2 ¿Otorga las condiciones necesarias la Ley al Auditor Fiscal para la práctica de la auditoría de manera adecuada?  
 SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_
- 2.3 ¿De los Atributos Personales, en la ejecución de su labor el Auditor Fiscal debe de poseer?  
 a) Conocimientos de la empresa.  
 b) Extensa educación.  
 c) Mucha experiencia. (\_\_\_\_)  
 d) Amplitud de Criterio.  
 e) Independencia de criterio.
- 2.4 ¿En el ejercicio de la auditoría, el cumplimiento de las normas de Auditoría por el Auditor Independiente y el Auditor Fiscal, las considera como?  
 a) Conducta compagante.  
 b) Obligación prudencial.  
 c) Actitud complementaria. (\_\_\_\_)  
 d) Obligaciones distintas.  
 e) Etica profesional.
- 2.5 ¿La opinión del Auditor Fiscal expresada en el dictamen o informe, respecto a la responsabilidad, la considera?  
 a) Directa.  
 b) Indirecta.  
 c) Compartida. (\_\_\_\_)

- d) Independiente.
- e) Opcional.

- 2.6 ¿Al efectuar una fiscalización cual es el objetivo que fundamenta su acción?
- a) Dar una opinión del estado tributario.
  - b) Alcanzar o confirmar la mayor cuantía de objeciones.
  - c) Consideraciones de deficiencias. (\_\_\_\_)
  - d) Satisfacción personal del estudio.
  - e) Revelación y presentación de hechos.

### 3 MODULO TRES.

- 3.1 ¿Le satisface la ejecución de las auditorías efectuadas por Ud. a la fecha, respecto al cumplimiento de las normas de Auditoría?

SI \_\_\_\_ NO \_\_\_\_

- 3.2 ¿Le es de importancia la confianza de terceros para la práctica de la fiscalización?

SI \_\_\_\_ NO \_\_\_\_

- 3.3 ¿Mantener una actitud independiente en la práctica de la fiscalización es?

- a) Acción lógica.
- b) Norma de Auditoría.
- c) Juicio Razonable. (\_\_\_\_)
- d) Actitud conveniente.
- e) Conducta prudencial.

- 3.4 ¿La práctica del secreto, en su calidad de Auditor Fiscal la considera que se concretiza en?

- a) Consecuencia laboral.
- b) Buen criterio.
- c) Ordenanza laboral. (\_\_\_\_)
- d) Deber personal.
- e) Disposición del Tribunal Administrativo.

- 3.5 ¿Al efectuar la fiscalización los resultados Ud. los considera como?

- a) Una obligación cumplida.
- b) Le son indiferentes.
- c) Solo un resultado. (\_\_\_\_)
- d) Responsabilidad profesional.
- e) Revelación consecuente.

- 3.6 ¿En la práctica de la fiscalización, el Auditor Fiscal para la obtención de la suficiente Evidencia Probatoria, debe de proceder conforme a?

- a) Las circunstancias dadas.

- b) El buen criterio.
- c) El cumplimiento del deber laboral. (\_\_\_\_)
- d) Animo de la consecución del propósito.
- e) Las Normas de Auditoría.

#### 4 MODULO CUATRO.

- 4.1 ¿Es un acierto considerar que las técnicas y los procedimientos de auditoría en la práctica son equivalentes?

SI \_\_\_\_ NO \_\_\_\_

- 4.2 ¿La ley de Impuesto sobre la Renta obligan al Auditor Fiscal al cumplimiento de las Normas de Auditoría?

SI \_\_\_\_ NO \_\_\_\_

- 4.3 ¿Que importancia le asigna a la teoría respecto a la práctica en la ejecución de la fiscalización?

- a) Imprescindible.
- b) Necesaria.
- c) Relativa. (\_\_\_\_)
- d) Indiferente.
- e) No necesaria.

- 4.4 ¿Al utilizar los procedimientos de auditoría, los ejecuta en base de las Normas de Auditoría, en consideración de?

- a) Patrones de Medición.
- b) Modelos de Acatamiento.
- c) Criterio Profesional. (\_\_\_\_)
- d) Exposición informativa.
- e) Inspección de Hechos.

- 4.5 ¿Siendo su labor pública, la crítica negativa a la fiscalización que efectos le causa?

- a) Desagrado.
- b) Preocupación.
- c) Indiferencia. (\_\_\_\_)
- d) Aceptación.
- e) Agrado.

#### 5 MODULO QUINTO.

- 5.1 ¿Le satisface la práctica actual de la planeación en cuanto a las alternativas de acción a seguir?

SI \_\_\_\_ NO \_\_\_\_



5.2 ¿Al omitir la planeación en la práctica de la auditoría puede realizar una fiscalización estimada eficiente?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

5.3 ¿Conforme a su criterio, la planeación es?

- a) Acción uniforme.
- b) Prueba general de hechos.
- c) Técnica de auditoría. (\_\_\_\_)
- d) Procedimiento de auditoría.
- e) Norma de Auditoría.

5.4 ¿El propósito de la elaboración y práctica de la planeación es de obtener?

- a) La mayor cuantía de objeciones.
- b) Relación de incumplimiento contable.
- c) Conocer errores relevantes. (\_\_\_\_)
- d) Cumplimiento del aspecto tributario.
- e) Consideraciones sobre elementos críticos.

5.5 ¿De las consideraciones fundamentales, estimadas de mayor importancia, es?

- a) El estudio del Control Interno.
- b) Las pruebas sean analíticas.
- c) Medición del tiempo presupuestado. (\_\_\_\_)
- d) Colaboración del contribuyente.
- e) Aplicación de las técnicas.

## 6 MODULO SEIS.

6.1 ¿Estima que puede practicarse una auditoría eficiente sin la evaluación y estudio del Control Interno?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

6.2 ¿La información que le proporciona la evaluación del Control Interno le sirve para?

- a) Conocimientos tributarios.
- b) Efectos complementarios de las pruebas.
- c) Determinar el alcance y extensión de la prueba (\_\_\_\_)
- d) Cuestionar el sistema contable de la empresa.
- e) Obtención de la precisión de detalle en el dictamen.

6.3 ¿El propósito del estudio y evaluación del Control Interno es para conocer?

- a) El aspecto crítico de la empresa.
- b) El funcionamiento de la empresa.
- c) La habilidad de análisis del auditor. (\_\_\_\_)
- d) La capacidad técnica de la empresa.
- e) La habilidad del proceso de los registros contables.

- 6.4 La evaluación del Control Interno en la fiscalización practicada le proporciona a su examen, elementos de seguridad:
- a) Absoluta.
  - b) Razonable.
  - c) Necesaria. (\_\_\_\_)
  - d) Relativa.
  - e) Inicial.
- 6.5 ¿El cumplimiento del Control Interno de tipo informal, que efectos causa en la fiscalización?
- a) Crítica administrativa.
  - b) Ninguna actitud.
  - c) Imponer sanción. (\_\_\_\_)
  - d) Indiferencia.
  - e) Mayor alcance de la prueba.

#### 7 MODULO SIETE.

- 7.1 ¿La evidencia comprobatoria de la información cruzada, es de mayor seguridad que la obtenida del contribuyente?
- SI \_\_\_\_ NO \_\_\_\_
- 7.2 ¿La sanción impuesta al contribuyente. Estima que determina la validez de la evidencia probatoria?
- SI \_\_\_\_ NO \_\_\_\_
- 7.3 ¿Los recursos de investigación que utiliza para justificar y presentar la evidencia de las pruebas son?
- a) Papeles de Trabajo.
  - b) Técnica de auditoría.
  - c) Hechos relevantes. (\_\_\_\_)
  - d) Pruebas de cumplimiento.
  - e) Extensión y Alcance de las pruebas.
- 7.4 ¿Para considerar calificable una partida o evento de objetable en la fiscalización, uno de los elementos fundamentales del Auditor Fiscal, es?
- a) El riesgo involucrado.
  - b) La técnica utilizada.
  - c) Los principios de contabilidad. (\_\_\_\_)
  - d) El aspecto tributario.
  - e) La exigencia de su función.
- 7.5 ¿La objeción vertida en el dictamen, como responsabilidad del Auditor Fiscal, la considera?
- a) Directa.
  - b) Indirecta.
  - c) Compartida. (\_\_\_\_)
  - d) Opcional.
  - e) Inexistente.

TABLA PARA ENCONTRAR LA FRECUENCIA RELATIVA

<u>Frecuencia</u> <u>Absoluta</u>	<u>Frecuencia</u> <u>Relativa</u>	
1	4.54	
2	9.09	
3	13.63	+
4	18.18	
5	22.72	+
6	27.27	
7	31.81	+
8	36.36	
9	40.90	+
10	45.45	+
11	50.00	
12	54.54	+
13	59.09	
14	63.63	+
15	68.18	
16	72.72	+
17	77.27	
18	81.81	+
19	86.36	
20	90.90	+
21	95.45	
22	100.00	

=====

- Tabla compuesta de 22 reactivos.
- Frecuencia Relativa se expresa en porcentos.
- " + " Factor de Ajuste por uso de centésimos.

## CUADRO REFERENCIAL N° 2.1

## MEDICION DE DATOS.

Indicador.	Categoría	Conteo	Frecuencia.
1.1	a-Licenciado en Contaduría Pública	/	1
	b-Cegresado en Contaduría Pública	//	2
	c-Contador Público Certificado	//	2
	d-Estudiante de Contaduría Pública	<del>///</del> /	6
	e-Contador o Bachiller en Contaduría Pública	<del>///</del> ///	8
	f-Cegresado en Licenciatura en Administración de Empresas	///	3
			22

1.2	a - De 1 a 3 años		-
	b - De 3 a 6 años	//	2
	c - De 6 a 9 años	////	4
	d - De 9 a 12 años	<del>///</del> ////	9
	e - De más de 12 años	<del>///</del> //	7
			22

## CUADRO REFERENCIAL N° 2.1

Indicador	Categoría	Conteo	recuen- cia.
1.3	Si	/// // // /	16
	No	///	5
	Ab.	/	1
	Suma		22
1.4	a	/// //	-
	b	/// //	7
	c	/// //	7
	d	/// //	8
	e		-
Suma		22	
1.5	a	/// /	-
	b	/// //	6
	c	/// //	8
	d	/// //	4
	e	/// //	4
Suma		22	
1.6	a	/	-
	b	/// //	-
	c	/// //	1
	d	/// //	13
	e	/// //	8
Suma		22	
1.7	a	/	1
	b	/// //	-
	c	/// //	7
	d	/// //	1
	e	/// //	13
Suma		22	

## CUADRO REFERENCIAL N° 2.1

Indicador	Categoría	Conteo	Frecuencia.
2.1	Si	/// // // ///	18
	No	////	4
Suma			22
2.2	Si	/// // //	12
	No	/// //	10
Suma			22
2.3	a	/	1
	b		-
	c	///	5
	d	///	5
	e	/// //	9
h.	///	2	
Suma			22
2.4	a	///	3
	b	///	3
	c	/// /	6
	d	///	4
	e	/// /	6
Suma			22
2.5	a	/// // //	15.5
	b		-
	c	///	5.5
	d	/	1
	e		-
Suma			22.0

1 = 50 % de a y c.

CUADRO REFERENCIAL N° 2.1

Indicador	Categoría	Conteo	recuen- cia.
2.6	a	/// /	6
	b	//	2
	c	/// /	6
	d	/	1
	e	/// /	6
	Ab.	/	1
Suma			22
3.1	Si	/// ////	9
	No	/// /// ///	13
Suma			22
3.2	Si	/// /// /// //	17
	No	///	5
Suma			22
3.3	a	////	4
	b	/// //	10
	c	/// /	6
	d	/	1
	e	/	1
Suma			22
3.4	a	//	2
	b		-
	c	///	5.5
	d	/// ////	9.5
	e	///	5
Suma			22.0
1 = 50 % de c y d.			

CUADRO REFERENCIAL N° 2.1

Indicador	Categoría	Conteo	Frecuencia.
3.5	a	/// //	9
	b	//	2
	c	//	2
	d	/// /	6
	e	///	3
	Suma		
3.6	a	/// /	6
	b	//	2
	c	//	2
	d	//	2
	e	/// ///	10
	Suma		
4.1	Si	/// ///	10
	No	/// /// /	11
	Ab.	/	1
	Suma		
4.2	Si	////	4
	No	/// /// /// ///	18
	Suma		
4.3	a	///	5
	b	/// /// //	14
	c	//	2
	d	/	1
	e		-
	Suma		



CUADRO REFERENCIAL N° 2.1

Indicador	Categoría	Conteo	Frecuencia.
4.4	a	////	4
	b		-
	c	/// //	9
	d	//	2
	e	/// /	6
	Ab.	/	1
Suma			22
4.5	a	//	2
	b	/// //	7
	c	/// //	7
	d	///	5
	e	/	1
Suma			22
5.1	Si	/// /// ////	14
	No	/// ///	8
Suma			22
5.2	Si	/// //	7
	No	/// /// //	15
Suma			22
5.3	a	//	2
	b		-
	c	///	3
	d	/// // ///	13
e	////	4	
Suma			22

CUADRO REFERENCIAL Nº 2.1

Indicador	Categoría	Conteo	Frecuencia.
5.4	a	////	4
	b		-
	c	//	2
	d	////	5
	e	//// // /	11
Suma			22
5.5	a	//// ////	9
	b	/	1
	c	//	2
	d	//// //	7
	e	///	3
Suma			22
6.1	Si	////	5
	No	//// // // //	17
Suma			22
6.2	a	///	-
	b		3
	c	//// // //	12.5
	d	////	4.5
	e	/	1
	Ab.	/	1
1 = 50 % de c y d.			
Suma			22.0
6.3	a	//// // //	13
	b	//// ////	9
	c		-
	d		-
	e		-
Suma			22

CUADRO REFERENCIAL N° 2.1

Indicador	Categoría	Conteo	Frecuencia.
6.4	a	/	1
	b	//// // //	12
	c	//	2
	d	////	4
	e	///	3
	Suma		
6.5	a	/	1
	b	/	1
	c	//	2
	d	-	-
	e	//// // // /	16
	Ab.	//	2
Suma			22
7.1	Si	//// // //	15
	No	//// /	6
	Ab.	/	1
	Suma		
7.2	Si	//// // /	11
	No	//// ///	8
	Ab.	///	3
	Suma		
7.3	a	//// // ////	14
	b	-	-
	c	-	-
	d	////	4
	e	////	4
	Suma		

## CUADRO REFERENCIAL N° 2.1

Indicador	Categoría	Conteo	Frecuencia.
7.4	a	/	-
	b	///	1
	c	///	3
	d	/// // // //	17
	e	/	-
	Ab.	/	1
Suma			22
7.5	a	//// // //	12
	b	///	-
	c	///	9
	d	/	1
	e		-
Suma			22

CUADRO REFERENCIAL N° 2.2

## Síntesis de Datos.

.Reactivo	C A T E G O R I A	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
1.1	a	1	4.54
	b	2	9.09
	c	2	9.09
	d	6	27.28
	e	8	36.36
	f	3	13.64
Totales		22	100.00 %
1.2	a	-	-.-
	b	2	9.09
	c	4	18.18
	d	9	40.91
	e	7	31.82
Totales		22	100.00 %
1.3	Si	16	72.73
	No	5	22.73
	Ab.	1	4.54
Totales		22	100.00 %
1.4	a	-	-.-
	b	7	31.82
	c	7	31.82
	d	8	36.36
	e	-	-.-
Totales		22	100.00 %
1.5	a	-	-.-
	b	6	27.27
	c	8	36.37
	d	4	18.18
	e	4	18.18
Totales		22	100.00 %

## CUADRO REFERENCIAL N° 2.2

Reactivo	C A T E G O R I A	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
1.6	a	-	-.-
	b	-	-.-
	c	1	4.54
	d	13	59.09
	e	8	36.37
Totales		22	100.00 %
1.7	a	1	4.54
	b	-	-.-
	c	7	31.82
	d	1	4.54
	e	13	59.10
Totales		22	100.00 %
2.1	Si	18	81.82
	No	4	18.18
Totales		22	100.00 %
2.2	Si	12	54.55
	No	10	45.45
Totales		22	100.00 %
2.3	a	1	4.54
	b	-	-.-
	c	5	22.73
	d	5	22.73
	e	9	40.91
	Ab.	2	9.09
Totales		22	100.00 %

## CUADRO REFERENCIAL N° 2.2

.Reactivo	C A T E G O R I A	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
2.4	a	3	13.64
	b	3	13.64
	c	6	27.27
	d	4	18.18
	e	6	27.27
Totales		22	100.00 %
2.5	a	15.5	70.46
	b	-	-.-
	c	5.5	25.00
	d	1	4.54
	e	-	-.-
Totales		22	100.00 %
2.6	a	6	27.27
	b	2	9.09
	c	6	27.28
	d	1	4.54
	e	6	27.28
	Ab.	1	4.54
Totales		22	100.00 %
3.1	Si	9	40.91
	No	13	59.09
Totales		22	100.00 %
3.2	Si	17	77.27
	No	5	22.73
Totales		22	100.00 %

CUADRO REFERENCIAL N° 2.2

Reactivo	C A T E G O R I A	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
3.3	a	4	18.18
	b	10	45.46
	c	6	27.28
	e	1	4.54
	Ab.	1	4.54
Totales		22	100.00 %
3.4	a	2	9.09
	b	-	-
	c	5.5	25.00
	d	9.5	43.18
	e	5	22.73
Totales		22.0	100.00 %
3.5	a	9	40.91
	b	2	9.09
	c	2	9.09
	d	6	27.27
	e	3	13.64
Totales		22	100.00 %
3.6	a	6	27.27
	b	2	9.09
	c	2	9.09
	d	2	9.09
	e	10	45.46
Totales		22	100.00 %
4.1	Si	10	45.46
	No	11	50.00
	Ab.	1	4.54
Totales		22	100.00 %



## CUADRO REFERENCIAL N° 2.2

Reactivo	C A T E G O R I A	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
4.2	Si	4	18.18
	No	18	81.82
Totales		22	100.00 %
4.3	a	5	22.73
	b	14	63.64
	c	2	9.09
	d	1	4.54
	e	-	-.-
Totales		22	100.00 %
4.4	a	4	18.18
	b	-	-.-
	c	9	40.91
	d	2	9.09
	e	6	27.27
	Ab.	1	4.54
Totales		22	100.00 %
4.5	a	2	9.09
	b	7	31.82
	c	7	31.82
	d	5	22.73
	e	1	4.54
Totales		22	100.00 %
5.1	Si	14	63.64
	No	8	36.36
Totales		22	100.00 %

CUADRO REFERENCIAL N° 2.2

Reactivo	C A T E G O R I A	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
5.2	Si	7	31.82
	No	15	68.18
Totales		22	100.00 %
5.3	a	2	9.09
	b	-	-
	c	3	13.64
	d	13	59.09
	e	4	18.18
Totales		22	100.00 %
5.4	a	4	18.18
	b	-	-
	c	2	9.09
	d	5	22.73
	e	11	50.00
Totales		22	100.00 %
5.5	a	9	40.91
	b	1	4.54
	c	2	9.09
	d	7	31.83
	e	3	13.63
Totales		22	100.00 %
6.1	Si	5	22.73
	No	17	77.27
Totales		22	100.00 %

CUADRO REFERENCIAL N° 2.2

.Reactivo	C A T E G O R I A	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
6.2	a		-.-
	b	3	13.64
	c	12.5	56.83
	d	4.5	20.45
	e	1	4.54
	Ab.	1	4.54
Totales		22.0	100.00 %
6.3	a	13	59.09
	b	9	40.91
	c	-	-.-
	d	-	-.-
	e	-	-.-
Totales		22	100.00 %
6.4	a	1	4.54
	b	12	54.55
	c	2	9.09
	d	4	18.18
	e	3	13.64
Totales		22	100.00 %
6.5	a	1	4.54
	b	1	4.54
	c	2	9.09
	d	-	-.-
	e	16	72.74
	Ab.	2	9.09
Totales		22	100.00 %
7.1	Si	15	68.18
	No	6	27.23
	Ab.	1	4.54
Totales		22	100.00 %

CUADRO REFERENCIAL N° 2.2

.Reactivo	C A T E G O R I A	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
7.2	Si	11	50.00
	No	8	36.36
	Ab.	3	13.64
	Totales	22	100.00 %
7.3	a	14	63.64
	b	-	-.-
	c	-	-.-
	d	4	18.18
	e	4	18.18
Totales	22	100.00 %	
7.4	a	-	-.-
	b	1	4.54
	c	3	13.64
	d	17	77.28
	Ab.	1	4.54
Totales	22	100.00 %	
7.5	a	12	54.55
	b	-	-.-
	c	9	40.91
	d	1	4.54
	e	-	-.-
Totales	22	100.00 %	

## . CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

## ASIGNACION DE FRECUENCIAS.

1.3 Se le ha proporcionado modelos o guías de procedimientos de auditoría - para la operatividad de su labor?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
Si	72.73		72.73	
No	22.73	22.73		
Ab.	4.54			4.54
Total % =	100.00	22.73	72.73	4.54

1.4 Siendo básica la aplicación legal. Recibe o ha recibido entrenamiento?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	--			
b	31.82		31.82	
c	31.82	31.82		
d	36.36		36.36	
e	--			
Total % =	100.00	31.82	68.18	--

1.5 Recibe o ha recibido preparación respecto a las Normas Personales y a las Normas de la Ejecución del Trabajo, aplicado al cargo que desempeña?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	--			
b	27.27		27.27	
c	36.37	36.37		
d	18.18		18.18	
e	18.18		18.18	
Total % =	100.00	36.37	63.63	--

## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

1.6 Considera que los emolumentos del Auditor Fiscal estan conforme al -  
cargn que desempeña?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alterna	Nula	
a	--			
b	--			
c	4.54	4.54		
d	59.09		59.09	
e	36.37		36.37	
Total % =	100.00	4.54	95.46	--

1.7 Es la función del Auditor Fiscal conocida como profesión por?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alterna	Nula	
a	4.54		4.54	
b	--			
c	31.82	31.82		
d	4.54		4.54	
e	59.10		59.10	
Total % =	100.00	31.82	68.18	--

2.1 Se puede desempeñar con eficiencia profesional el cargo de Auditor Fis-  
cal a base de experiencia?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alterna	Nula	
Si	81.82		81.82	
No	18.18	18.18		
Total % =	100.00	18.18	81.82	--

## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

2.2 Otorga las condiciones necesarias la Ley al Auditor Fiscal para la práctica de la auditoría de manera adecuada?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Abstención.
		Alternativa	Nula	
Si	54.55	54.55		
No	45.45		45.45	
Total % =				
	100.00	54.55	45.45	--

2.3 De los Atributos Personales, en la ejecución de su labor el Auditor Fiscal debe de poseer?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Abstención.
		Alternativa	Nula	
a	4.54		4.54	
b	--			
c	22.73		22.73	
d	22.73		22.73	
e	40.91	40.91		
Ab.	9.09			9.09
Total % =				
	100.00	40.91	50.00	9.09

2.4 En el ejercicio de la auditoría, el cumplimiento de las Normas de Auditoría por el Auditor Independiente y el Auditor Fiscal, las considera como?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Abstención.
		Alternativa	Nula	
a	13.64		13.64	
b	13.64		13.64	
c	27.27		27.27	
d	18.18		18.18	
e	27.27	27.27		
Total % =				
	100.00	27.27	72.73	--

## CUADRO INTERPRETATIVO Nº 2.3

2.5 La opinión del Auditor Fiscal expresada en el Dictamen o Informe, respecto a la responsabilidad, la considera?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.	
		Alternativa	Nula		
a	70.46	35.23	35.23		
b	--				
c	25.00	12.50	12.50		
d	4.54		4.54		
e	--				
Total % =		100.00	47.73	52.27	--

2.6 Al efectuar una fiscalización, cual es el objetivo que fundamenta su acción?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.	
		Alternativa	Nula		
a	27.27	27.27			
b	9.09		9.09		
c	27.28		27.28		
d	4.54		4.54		
e	27.28		27.28		
Ab.	4.54			4.54	
Total % =		100.00	27.27	68.19	4.54

3.1 Le satisface la ejecución de las auditorías efectuadas por Ud. a la fecha, respecto al cumplimiento de las Normas de Auditoría?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.	
		Alternativa	Nula		
Si	40.91	40.91			
No	59.09		59.09		
Total % =		100.00	40.91	59.09	--



## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

3.2 Le es de importancia la confianza de terceros para la práctica de la fiscalización?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
Si	77.27	77.27		
No	22.73		22.73	
Total % =	100.00	77.27	22.73	--

3.3 Mantener una actitud independiente en la práctica de la fiscalización es?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	18.18		18.18	
b	45.46	45.46		
c	27.28		27.28	
d	--			
e	4.54		4.54	
Ab.	4.54			4.54
Total % =	100.00	45.46	50.00	4.54

3.4 La práctica del secreto, en su calidad de Auditor Fiscal la considera - que se concretiza en?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	9.09		9.09	
b	--			
c	25.00	25.00		
d	43.18		43.18	
e	22.73		22.73	
Total % =	100.00	25.00	75.00	--

## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

3.5 Al efectuar la fiscalización los resultados Ud. los considera como?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	40.91		40.91	
b	9.09		9.09	
c	9.09		9.09	
d	27.27	27.27		
e	13.64		13.64	
Total % =		100.00	72.73	--

3.6 En la práctica de la fiscalización, el Auditor Fiscal para la obtención de la Evidencia Probatoria, debe de proceder conforme a?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	27.27		27.27	
b	9.09		9.09	
c	9.09		9.09	
d	9.09		9.09	
e	45.46	45.46		
Total % =		100.00	54.54	--

4.1 Es un acierto considerar que las técnicas y procedimientos de auditoría en la práctica son equivalentes?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
Si	45.46		45.46	
No	50.00	50.00		
Ab.	4.54			4.54
Total % =		100.00	45.46	4.54

## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

4.2 La Ley de Impuesto sobre la Renta obligan al Auditor Fiscal al cumplimiento de las Normas de Auditoría?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
Si	18.18	18.18		
No	81.82		81.82	
Total % =	100.00	18.18	81.82	--

4.3 Que importancia le asigna a la teoría respecto a la práctica en la ejecución de la fiscalización?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	22.73	22.73		
b	63.64		63.64	
c	9.09		9.09	
d	4.54		4.54	
e	--			
Total % =	100.00	22.73	77.27	--

4.4 Al utilizar los procedimientos de auditoría, los ejecuta en base de las Normas de Auditoría, en consideración de?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	18.18		18.18	
b	--			
c	40.91	40.91		
d	9.09		9.09	
e	27.28		27.28	
Ab.	4.54			4.54
Total % =	100.00	40.91	54.55	4.54

## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

4.5 Siendo su labor pública, la crítica negativa a la fiscalización que efectos le causa?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.	
		Alternativa	Nula		
a	9.09	9.09			
b	31.82	15.91	15.91		
c	31.82		31.82		
d	22.73		22.73		
e	4.54		4.54		
Total % =		100.00	25.00	75.00	--

5.1 Le satisface la práctica actual de la planeación en cuanto a las alternativas de acción a seguir?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.	
		Alternativa	Nula		
Si	63.64		63.64		
No	36.36	36.36			
Total % =		100.00	36.36	63.64	--

5.2 Al omitir la planeación en la práctica de la auditoría puede realizar una fiscalización estimada eficiente?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.	
		Alternativa	Nula		
Si	31.82		31.82		
No	68.18	68.18			
Total % =		100.00	68.18	31.82	--

## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

5.3 Conforme a su criterio, la planeación es?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	9.09		9.09	
b	--			
c	13.64		13.64	
d	59.09		59.09	
e	18.18	18.18		
Total % =		100.00	81.82	--

5.4 El propósito de la elaboración y práctica de la planeación es de obtener?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	18.18		18.18	
b	--			
c	9.09		9.09	
d	22.73	22.73		
e	50.00		50.00	
Total % =		100.00	77.27	--

5.5 De las consideraciones fundamentales, estimadas de mayor importancia para la funcionalidad de la planeación, es?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	40.91	40.91		
b	4.54		4.54	
c	9.09		9.09	
d	31.83		31.83	
e	13.63		13.63	
Total % =		100.00	59.09	--

6.1 Estima que puede practicarse una auditoría eficiente sin la evaluación y estudio del Control Interno?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Abstención.	
		Alternativa	Nula		
Si	22.73		22.73		
No	77.27	77.27			
Total % =		100.00	77.27	22.73	--

6.2 La información que le proporciona la evaluación del Control Interno le sirve para?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Abstención.	
		Alternativa	Nula		
a	--				
b	13.64		13.64		
c	56.83	56.83			
d	20.45		20.45		
e	4.54		4.54		
Ab.	4.54			4.54	
Total % =		100.00	56.83	38.63	4.54

6.3 El propósito del estudio y evaluación del Control Interno es para conocer?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Abstención.	
		Alternativa	Nula		
a	59.09		59.09		
b	40.91	40.91			
c	--				
d	--				
e	--				
Total % =		100.00	40.91	59.09	--

## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

6.4 La evaluación del Control Interno en la fiscalización practicada le proporciona a su exámen, elementos de seguridad?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	4.54		4.54	
b	54.55	54.55		
c	9.09		9.09	
d	18.18		18.18	
e	13.64		13.64	
Total % =				
	100.00	54.55	45.45	--

6.5 El cumplimiento del Control Interno de tipo informal, que efectos causa en la fiscalización?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
a	4.54		4.54	
b	4.54	4.54		
c	9.09		9.09	
d	72.74		72.74	
e	9.09			9.09
Ab.				
Total % =				
	100.00	4.54	86.37	9.09

7.1 La evidencia comprobatoria de la información cruzada, es de mayor seguridad que la obtenida del contribuyente?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alternativa	Nula	
Si	68.18	68.18		
No	27.28		27.28	
Ab.	4.54			4.54
Total % =				
	100.00	68.18	27.28	4.54

## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

7.2 La sanción impuesta al contribuyente. Estima que determina la validez de la Evidencia Probatoria?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alterna	Nula	
Si	50.00		50.00	
No	36.36	36.36		
Ab.	13.64			13.64
Total % =				
	100.00	36.36	50.00	13.64

7.3 Los recursos de investigación que utiliza para justificar y presentar la evidencia de las pruebas son?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alterna	Nula	
a	63.64	63.64		
b	--			
c	--			
d	18.18		18.18	
e	18.18		18.18	
Total % =				
	100.00	63.64	36.36	--

7.4 Para considerar calificable una partida o evento de objetable en la fiscalización, uno de los elementos fundamentales del Auditor Fiscal, es?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.
		Alterna	Nula	
a	--			
b	4.54		4.54	
c	13.64		13.64	
d	77.28	77.28		
e	--			
Ab.	4.54		4.54	
Total % =				
	100.00	77.28	18.18	4.54



## CUADRO INTERPRETATIVO N° 2.3

7.5 La objeción vertida en el dictamen, como responsabilidad del Auditor Fiscal, la considera?

C A T E G O R I A	Frec. Rel.	HIPOTESIS		Absten- ción.	
		Alternativa	Nula		
a	54.55	54.55			
b	--				
c	40.91		40.91		
d	4.54		4.54		
e	--				
Total % =		100.00	54.55	45.45	--

### TERMINOS BASICOS

#### TRIBUNAL ADMINISTRATIVO.

Organismos de carácter técnico, que conforme a la Ley, 1/ es el encargado de aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales pertinentes en la administración de la Dirección General de Contribuciones Directas, constituido por:

- Director
- Subdirector
- Secretario

#### RECURSO DE RECTIFICACION.2/

Facultad conferida por Ley al contribuyente de recurrir contra el acto administrativo, que pronuncie el Tribunal Administrativo al determinar impuestos fiscales, con el objeto de que sea revisado el acto impugnado.

#### RESOLUCION.

Fallo emitido por el Tribunal Administrativo, en cumplimiento a las disposiciones legales sobre los resultados de fiscalizaciones, recursos y otros aspectos tributarios.

#### EVIDENCIA PROBATORIA.

Información suficiente, competente, apropiada, lógica, razonable y legal, la cual sirve de soporte de la opinión vertida por el auditor fiscal, sobre los Estados Financieros declarados por el contribuyente.

#### IMPUESTO O TRIBUTO.

Términos considerados sinónimos, entendiéndose como carga impuesta por el Estado a los contribuyentes en virtud del imperativo de la Ley.

#### OBJECCION, REFARO O INFRACCION.

Es el acto y/o el valor excluido o adicionado por el Auditor Fiscal que en la fiscalización determina de actos u

---

1/ Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones, decreto No. 47, D.O. 109, del 20 de Mayo de 1941.

2/ Ley de Impuesto sobre la Renta Art. 69.

omisiones de eventos, que se concretizan por la impostura en el aumento o disminución de lo declarado por el contribuyente, siendo éstos No Intencionales<sup>1/</sup> e Intencionales<sup>2/</sup> conforme a la Ley.

#### NOTIFICACION.

Es el acto administrativo tributario formal, que la Ley provee de las actuaciones, con el objeto de hacer del conocimiento a los interesados las resoluciones que puedan afectar los derechos del contribuyente.

#### TASACION COMPLEMENTARIA O COMPLEMENTARIA.

Resolución o fallo emitido por el Tribunal Administrativo de la Dirección General de Contribuciones Directas, notificada al contribuyente en relación con el impuesto no declarado, más las correspondientes sanciones, conforme al dictamen o informe de fiscalización.

#### DICTAMEN.

Es la opinión del Auditor Fiscal del examen practicado a los Estados Financieros del contribuyente, revelando su criterio sobre las operaciones que fundamentan lo declarado por él, y el Tribunal hace propio de acuerdo a la Ley.

#### INFORME.

Es el documento en el cual el Auditor Fiscal expresa su opinión sobre las particularidades, estudios parciales o especiales de las declaraciones de impuesto presentadas por el contribuyente.

#### CONTRIBUYENTE.

Persona,<sup>3/</sup> que conforme a la Ley de Impuestos sobre la Renta está sujeta al pago del impuesto sobre la Renta.

#### PERITO.

Delegado de la Dirección General de Contribuciones

1/ Ley de Impuesto sobre la Renta. Art. 101 y 102.

2/ Idem. Ley anterior Art. 101 y 103.

3/ Ley de Impuestos sobre la Renta, Arts. 1 y 2.

Directas, que conforme a la Ley<sup>1/</sup> es facultado para practicar la auditoría fiscal y en consecuencia con capacidad de cumplir y hacer cumplir lo dispuesto en la Ley de Impuesto sobre la Renta y lo concomitante a las Normas de Auditoría para el desempeño de su cargo con equidad y justicia.<sup>2/</sup>

AUDITOR FISCAL.

Sinónimo de Perito. Nombramiento dado por Ley de Salarios a las personas que desempeñan la labor de fiscalización.

AUDITORIA FISCAL.

Es el examen de los registros contables del contribuyente, de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, aplicables en las circunstancias, con el fin de verificar los valores declarados y si se han observado las leyes tributarias, para expresar una opinión razonable de los resultados y situación tributaria específica.

FISCALIZACION, INTERVENCION, ESTUDIO O INSPECCION.

Sinónimo de Auditoría Fiscal.

DEDUCCION.

Son valores admitidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta, comprendidos como costos, gastos operativos y otros, necesarios para la producción y conservación de la fuente productiva de ingresos gravables, y aquellos que a juicio de la Dirección General de Contribuciones Directas acepte, así como los que de manera expresa se concedan en decretos específicos.

EXENCION.

Son ingresos o deducciones que la Ley de Impuesto sobre la Renta y decretos específicos exceptúan del ámbito impositivo, sean parciales o totales.

---

1/ Ley de Impuesto sobre la Renta, Art. 65.

2/ Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Art. 65.

B I B L I O G R A F I A

- Bacon, Charles A. MANUAL DE AUDITORIA INTERNA. 2a. Edición. IIFHA. México. 1973.
- Código de Comercio de El Salvador. (Vigente). San Salvador. El Salvador. 1970.
- Código de Etica Profesional y Reglas de Conducta. Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría. San Salvador. El Salvador. 1980. (Mimeografiado).
- Centro Interamericano de Administración Tributaria. (CIAT). CURSO DE AUDITORIA FISCAL Y PROCEDIMIENTOS. Ministerio de Hacienda. San Salvador, El Salvador. (Mimeografiado).
- Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT). AUDITORIA TRIBUTARIA. Ministerio de Hacienda y Tesoro. Panamá República de Panamá. 1979. (Mimeografiado).
- Centro de Capacitación del Ministerio de Hacienda. (CECAMH). SEMINARIO TALLER SOBRE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA TRIBUTARIA. San Salvador, El Salvador. 1986. (Mimeografiado).
- Dirección General de Contribuciones Directas. MANUAL DE TECNICAS DE INVESTIGACION TRIBUTARIA. San Salvador, El Salvador. 1980.
- Durán Bermudez, Francisco y Otros. FUNDAMENTO E INTERPRETACION DE UN PROGRAMA DE AUDITORIA A LA MEDIDA. Tesis en Licenciatura en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador. Marzo 1985. (Mimeografiado).
- Holmes W., Arthur. AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS. Tomo I y II. 5a. Edición, UTEHA. México. 1965.
- Instituto Salvadoreño de Derecho Tributario. BOLETINES Numeros 23, 24, 28, 31, 34, 42/58 y 50, 1981-1982, 1982-1983 y 1983-1984, San Salvador, El Salvador.
- Instituto Americano de Contadores Públicos. DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA. Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. SAS, del 1 al 42. México. 1980.
- Macías Pineda, Roberto. ANALISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LAS DEFICIENCIAS EN LAS EMPRESAS. Edic. Contables y Administrativas, S. A. 8a. Edición. 2a. Reimpresión, 1976. México.
- Ministerio de Economía y Finanzas. MANUAL DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA TRIBUTARIA. Dirección General de Contribuciones, República del Perú. 1978.

- Ministerio de Hacienda. SEMINARIO DE AUDITORIA FISCAL. San Salvador, El Salvador. 1976 (Mimeografiado).
- Perdomo Moreno, Abraham. ANALISIS E INTERPRETACION DE ESTADOS FINANCIEROS. 7a. Ed. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México. 1978.
- Ruiz de Velasco, Luis y Otros. AUDITORIA PRACTICA. 7a. Ed. Editorial Banca y Comercio, S.A. México, 1980.
- Seoane, Joaquín Raúl y Jorge, DICCIONARIO DE CONTABILIDAD, ORGANIZACION, ADMINISTRACION, CONTROL Y CIENCIAS AFINES, Editorial Difusión, S.A. Buenos Aires, Argentina. 1971.
- Sánchez Alarcón, Francisco Javier. PROGRAMAS DE AUDITORIA. Ediciones Contables Administrativas, S.A. 2a. Edición, Sexta Reimpresión. México 1984.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. MANUAL DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS. Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, México, D. F. México. 1971.
- Varios. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y REGLAMENTO, LEY DE IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. (Vigente). San Salvador, El Salvador. 1987.