

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



**“MANUAL PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA
DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS APLICABLES EN LA AUDITORÍA
FISCAL”**

TRABAJO DE GRADUACIÓN PRESENTADO POR:

**RENÉ ROBERTO GENOVEZ RODRÍGUEZ
NARCISO SÁNCHEZ BENÍTEZ**

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

SEPTIEMBRE DE 2003

***CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, EL SALVADOR,
CENTROAMERICA***

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretario General : Licda. Lidia Muñoz Vela

Decano de la Facultad
De Ciencias Económicas : Lic. Roberto Mena Fuentes

Secretario de la Facultad
De Ciencias Económicas : Ing. José Ciriaco Gutierrez Contreras

Asesor : Lic. Ricardo Alberto Jiménez Benítez

Tribunal Examinador : Lic. Carlos Henriquez Ruano
Lic. Ricardo Alberto Jiménez Benítez

Septiembre de 2003

Ciudad Universitaria, San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

A Dios Todopoderoso, por haberme dado la sabiduría, la paciencia, la fortaleza y la humildad para reconocer que sin su voluntad, no podemos alcanzar las metas que nos proponemos.

A la memoria de mi padre Narciso Sánchez Reyes, por ser la persona que siempre anheló ver coronado mis estudios universitarios y por haberme apoyado y guiado en todo momento mientras nos acompañó en este mundo.

A mi madre Adriana Benítez Bonilla, por ser la persona que al igual que mi padre siempre me ha incentivado y me ha dado ánimos a seguir adelante. Mamá es una de las personas que más me influenció e incentivó junto con mi esposa a que yo tomara la decisión de retomar el proceso de graduación y pudiera culminar en la obtención de este título universitario que ahora me llena de satisfacción.

A mi amada esposa Ana María Vides Flores, por el apoyo y sacrificio incondicional que me ha brindado a lo largo de mi carrera universitaria ya que sin ella este trabajo no habría sido posible, comparto pues con ella este galardón y alegría que tanto se lo merece.

A mis hijos, Leticia Alejandra Sánchez Vides y Eric Daniel Sánchez Vides , por comprenderme al no poderles dedicar el tiempo de familia que se merecían cuando yo necesitaba dedicar tiempo extra en el trabajo de graduación que ahora nos llena de gozo.

Gracias a René Roberto, mi compañero de Tesis, por haberme permitido compartir las alegrías y dificultades que vivimos en la elaboración de este trabajo.

A todas mis hermanas y amigos, por haberme brindado palabras de aliento que me motivarán a esforzarme para culminar mi carrera.

Narciso Sánchez Benítez

AGRADECIMIENTOS

A nuestro creador, por haberme dado la fortaleza y tiempo suficientes para lograr la culminación de mis estudios.

A mi madre Teresa de Jesús Rodríguez y a toda mi Familia, por el apoyo incondicional que siempre me mostraron en todas las etapas de mi vida, sobre todo en los momentos más difíciles. Por inculcar en mí desde pequeño la importancia del estudio y brindarme su ejemplo. Pues con todo ello, lograron hacerme comprender cual era el camino correcto a seguir, forjándome primero cómo persona y luego cómo un profesional en mi campo.

A mis hijos, Roberto Antonio Genovez Juárez y Cecilia Yamileth Genovez Juárez, por ser una fuente importante de motivación en mi vida que vino a llenarme de fortaleza para seguir adelante, hasta lograr la culminación de mis estudios universitarios.

A mi compañera de vida Mercedes, por haberme brindado esa alegría y ternura que hoy representan para mí, esos frutos de nuestro amor.

A mi tío Roberto Bonilla, por recordarme cada vez en que tuvo la oportunidad, sobre la importancia que reviste la obtención de un título universitario y por ser para mí, no sólo un ejemplo cómo profesional, sino también un verdadero y sincero amigo.

A mi compañero de tesis Narciso Sánchez, por haberme permitido compartir las alegrías y dificultades que vivimos juntos en la elaboración de este trabajo.

René Roberto Genovez Rodríguez

AGRADECIMIENTOS

A Dios Todopoderoso, por haberme dado la sabiduría, la paciencia, la fortaleza y la humildad para reconocer que sin su voluntad, no podemos alcanzar las metas que nos proponemos.

A la memoria de mi padre Narciso Sánchez Reyes, por ser la persona que siempre anheló ver coronado mis estudios universitarios y por haberme apoyado y guiado en todo momento mientras nos acompañó en este mundo.

A mi madre Adriana Benítez Bonilla, por ser la persona que al igual que mi padre siempre me ha incentivado y me ha dado ánimos a seguir adelante. Mamá es una de las personas que más me influenció e incentivó junto con mi esposa a que yo tomara la decisión de retomar el proceso de graduación y pudiera culminar en la obtención de este título universitario que ahora me llena de satisfacción.

A mi amada esposa Ana María Vides Flores, por el apoyo y sacrificio incondicional que me ha brindado a lo largo de mi carrera universitaria ya que sin ella este trabajo no habría sido posible, comparto pues con ella este galardón y alegría que tanto se lo merece.

A mis hijos, Leticia Alejandra Sánchez Vides y Eric Daniel Sánchez Vides , por comprenderme al no poderles dedicar el tiempo de familia que se merecían cuando yo necesitaba dedicar tiempo extra en el trabajo de graduación que ahora nos llena de gozo.

Gracias a René Roberto, mi compañero de Tesis, por haberme permitido compartir las alegrías y dificultades que vivimos en la elaboración de este trabajo.

A todas mis hermanas y amigos, por haberme brindado palabras de aliento que me motivaron a esforzarme para culminar mi carrera.

Narciso Sánchez Benítez

AGRADECIMIENTOS

A nuestro creador, por haberme dado la fortaleza y tiempo suficientes para lograr la culminación de mis estudios.

A mi madre Teresa de Jesús Rodríguez y a toda mi Familia, por el apoyo incondicional que siempre me mostraron en todas las etapas de mi vida, sobre todo en los momentos más difíciles. Por inculcar en mí desde pequeño la importancia del estudio y brindarme su ejemplo. Pues con todo ello, lograron hacerme comprender cual era el camino correcto a seguir, forjándome primero cómo persona y luego cómo un profesional en mi campo.

A mis hijos, Roberto Antonio Genovez Juárez y Cecilia Yamileth Genovez Juárez, por ser una fuente importante de motivación en mi vida que vino a llenarme de fortaleza para seguir adelante, hasta lograr la culminación de mis estudios universitarios.

A mi compañera de vida Mercedes, por haberme brindado esa alegría y ternura que hoy representan para mí, esos frutos de nuestro amor.

A mi tío Roberto Bonilla, por recordarme cada vez en que tuvo la oportunidad, sobre la importancia que reviste la obtención de un título universitario y por ser para mí, no sólo un ejemplo cómo profesional, sino también un verdadero y sincero amigo.

A mi compañero de tesis Narciso Sánchez, por haberme permitido compartir las alegrías y dificultades que vivimos juntos en la elaboración de este trabajo.

René Roberto Genovez Rodríguez

INDICE

CAPITULO I

1.	MARCO TEÓRICO	1
1.1	ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN DE LA AUDITORIA	1
1.1.1	NATURALEZA DE LA AUDITORIA	1
1.1.2	HISTORIA Y EVOLUCIÓN DE LA AUDITORIA	1
1.2	GENERALIDADES DE LA AUDITORIA	10
1.2.1	DEFINICIONES DE AUDITORIA	10
1.2.2	OBJETIVO DE LA AUDITORIA	10
1.2.3	IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA	11
1.2.4	ALCANCE DE LA AUDITORIA	12
1.2.5	CLASES DE AUDITORIA	12
1.2.6	TIPOS DE AUDITORIA	13
1.2.7	ETAPAS DE LA AUDITORIA	16
1.3	TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.	17
1.3.1	IMPORTANCIA Y OBJETIVO DE LAS TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	17
1.3.2	PRINCIPALES TÉCNICAS DE AUDITORIA	18
1.3.3	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	20
1.3.4	PROCEDIMIENTOS GENERALES	21
1.3.5	ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS	22
1.4	PROGRAMAS DE AUDITORIA	23
1.4.1	OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA	24
1.5	LOS PAPELES DE TRABAJO	25
1.5.1	IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO	25
1.5.2	PROPÓSITO DE LOS PAPELES DE TRABAJO	26
1.5.3	OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO	27
1.5.4	CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO	28
1.5.5	FUNCIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO	29
1.5.6	NATURALEZA DE LOS PAPELES DE TRABAJO	30
1.5.7	PROPIEDAD Y CUSTODIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO	30
1.5.8	CONFIABILIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO	31
1.5.9	CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO	32
1.6	LA AUDITORIA FISCAL, SU DESARROLLO EN EL SALVADOR	33
1.6.1	ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN	33
1.6.2	LEYES TRIBUTARIAS	34
1.6.3	HISTORIA DE LOS IMPUESTOS.	35

1.6.3.1	LOS IMPUESTOS EN EL ÁMBITO REGIONAL	35
1.6.3.2	LOS IMPUESTOS EN EL SALVADOR	36
1.6.3.3	EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS.	36
1.7	NORMATIVA TÉCNICA DE LA AUDITORIA	37
1.7.1	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	37
1.7.2	NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS EN EL SALVADOR (NAGA'S)	38
1.7.2.1	NORMAS PERSONALES	39
1.7.2.2	NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO	42
1.7.2.3	NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORIA	45
1.7.3	NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA, SU APLICACIÓN EN EL SALVADOR (NIA'S)	46
1.7.3.1	NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC)	46
1.7.3.2	NORMAS DE CONTABILIDAD FINANCIERA	47
1.7.4	CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL DE EL SALVADOR	48
1.7.5	NORMAS ÉTICAS DEL CONTADOR PÚBLICO DENTRO DEL ÁREA EMPRESARIAL	49
1.4.6	NORMAS ÉTICAS PARA EL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE	50
1.8	NORMATIVA LEGAL DE LA AUDITORIA	51
1.8.1	CÓDIGO DE COMERCIO	51
1.8.2	LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA	53
1.8.2.1	REQUISITOS PARA SER AUTORIZADO COMO CONTADOR PÚBLICO	54
1.8.2.2	ATRIBUCIONES DEL CONTADOR PÚBLICO	55
1.8.3	CÓDIGO TRIBUTARIO	57
1.8.3.1	GENERALIDADES	57
1.8.3.2	OBJETIVOS FUNDAMENTALES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	57
1.9	NORMA PARA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.	63
1.9.1	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO	64
1.9.2	LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (IVA)	66
1.9.3	LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAÍCES.	68
1.9.4	CÓDIGO CIVIL.	69

CAPITULO II

2.	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	71
2.1	TIPO DE INVESTIGACIÓN	71
2.2	ESTUDIOS DESCRIPTIVOS	71

2.3	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	72
2.3.1	GENERAL	72
2.3.2	ESPECÍFICOS	72
2.4	TÉCNICA E INSTRUMENTO	73
2.5	POBLACIÓN Y MUESTRA	73
2.5.1	POBLACIÓN	73
2.5.2	MUESTRA	73
2.6	TABULACIÓN ANALÍTICA E INTERPRETACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	75
2.6.1	INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	76
2.6.2	DIAGNOSTICO	88

CAPITULO III

3.	GUÍA PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS APLICABLES EN LA AUDITORIA FISCAL.	90
3.1	MARCO REFERENCIAL DE LA GUÍA	90
3.1.1	OBJETIVOS DE LA GUÍA	91
3.1.1.1	GENERAL	91
3.1.1.2	ESPECÍFICOS	91
3.1.2	OBJETIVOS DE LOS PROCEDIMIENTOS APLICADOS A LOS CUMPLIMIENTOS TRIBUTARIOS	92
3.1.3	DESARROLLO DEL TRABAJO A REALIZAR	94
3.1.3.1	PROCESO DE LA AUDITORIA FISCAL	94
3.1.3.2	FASES DE LA AUDITORIA FISCAL	94
3.1.4	ENTENDIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES O SUSTANTIVAS	96
3.1.4.1	ALCANCE CE LA REVISIÓN	97
3.2	PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN DEL TRABAJO A REALIZAR	99
3.2.1	CONSIDERACIONES GENERALES	99
3.2.2	COMPONENTES MÚLTIPLES	99
3.2.2.1	PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA.	100
3.2.2.2	CRONOGRAMA DE PLANEACIÓN DE AUDITORIA	100
3.2.3	LA UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN ESPECIALISTA	105
3.2.4	FUNCIÓN DE LA AUDITORIA INTERNA	106
3.2.5	CONSIDERACIÓN DEL CONTROL INTERNO	106
3.2.5.1	DIAGRAMA DEL PROCESO DE ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	108

3.2.5.2	CUESTIONARIO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	108
3.2.5.3	PLANILLA DE DECISIONES PRELIMINARES POR COMPONENTES PARA LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA FISCAL	110
3.2.5.4	PROGRAMAS DE AUDITORIA FISCAL	113
3.2.6	OBTENCIÓN DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y APROPIADA	129
3.2.6.1	EVIDENCIA SUFICIENTE	131
3.2.6.2	EVIDENCIA PERTINENTE	131
3.2.6.3	EVIDENCIA VÁLIDA	131
3.2.6.4	RELACIÓN EXISTENTE ENTRE LA EVIDENCIA Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	132
3.2.7	CONSIDERACIÓN DE EVENTOS SUBSECUENTES	133
3.2.7.1	GRAFICA DE EVENTOS SUBSECUENTES	134
3.2.7.2	HECHOS POSTERIORES	134
3.2.7.3	EVENTOS SUBSECUENTES	135
3.3	RIESGOS DE LA AUDITORIA	135
3.3.1	ACTIVIDADES BÁSICAS	136
3.3.2	RIESGOS POTENCIALES	137
3.3.3	CATEGORÍAS DE RIESGO	137
3.3.4	EVALUACIÓN DEL RIESGO	138
3.3.5	POSIBLES DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO	138
3.4	MATERIALIDAD (IMPORTANCIA RELATIVA)	139
3.5	OPINIÓN	140
3.6	DICTAMEN FISCAL	140
3.7	CASOS DE ABSTENCIÓN DE OPINIÓN	141
3.8	CARTA DE SALVAGUARDA	141
3.9	FECHA EFECTIVA DE VIGENCIA DE ESTA NORMA	143
3.9.1	NOTA ACLARATORIA	144
CAPITULO IV		
4.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	145
4.1	CONCLUSIONES	145
4.2	RECOMENDACIONES	146

RESUMEN

Toda profesión debe establecer las más altas normas de calidad en el ejercicio de su trabajo, ya que personas incapacitadas para juzgarlo por sí mismas confían en él, a veces con consecuencias irreparables. Es evidentemente imposible (e indeseable) relevar al contador de su responsabilidad profesional estableciendo reglas detalladas de conducta, ya que la responsabilidad profesional es una de las cualidades que las normas mismas deben salvaguardar, por lo que éstas deben ser cuidadosamente definidas y clasificadas para que sirvan como la guía más clara y útil al auditor en el desarrollo de su trabajo diario.

La pugna entre el ejercicio de la responsabilidad profesional individual y la aplicación de regla específica de conducta se presenta en cada aspecto de la contabilidad y de la auditoría, la solución es clara en los extremos: por un lado, el contador no puede renunciar a sus responsabilidades profesionales y, por otro, es imposible dictar reglas que cubran todas las circunstancias posibles, la tensión entre estos extremos crea controversia y ansiedad; el problema está en dictaminar cuánta uniformidad y rigidez se puede establecer mediante los principios de contabilidad, y qué tanta flexibilidad puede dejarse al juicio personal; o hasta qué grado debe definirse detalladamente el alcance de las pruebas y los procedimientos de auditoría, y hasta qué límite debe dejarse al juicio pragmático del auditor, etc. Aunque el punto específico de discusión cambie de tiempo en tiempo, es probable que nunca se dé por concluida esta polémica.

Los miembros del Instituto Americano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants) han adoptado oficialmente 10 requisitos básicos conocidos en conjunto como "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas". Estas normas se ampliaron a principios de 1973 en el boletín N° 1 del Pronunciamiento de las normas de auditoría Statement on Auditing Standards (SAS) llamado "Codificación de las Normas y Procedimientos de Auditoría". La solidez y utilidad de las normas han quedado demostradas por su permanencia: 9 de ellas fueron originalmente adoptadas en 1948 y desde entonces básicamente no han cambiado (aunque ha tomado mucho tiempo entender algunas de ellas), la décima fue adoptada unos años después, aunque el principio básico que la rige existe desde entonces y quizá desde antes.

Sin embargo, no existía ningún tipo de normativa definida mediante la cual el auditor pueda definir su responsabilidad como auditor fiscal, y que a la vez lo oriente a dictaminar con apego a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Los procedimientos que en nuestro trabajo se adopta nos permitieron determinar los métodos más adecuados para llevar a cabo los exámenes de auditoría fiscal ejecutados por el auditor Fiscal Independiente, del contribuyente sobre la base de las leyes tributarias y a la generación de la documentación respectiva que ampare la evaluación del control interno.

Por lo que el presente trabajo está enfocado a la práctica de la Auditoría Fiscal, específicamente en la observancia de la Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias y la elaboración de un documento que sirva de guía para su aplicación en concordancia con los procedimientos de este tipo de auditoría, que será de gran ayuda al contador público.

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. Se considera de utilidad social debido a que la aplicación de la norma dará validez y profesionalismo a su trabajo, el trabajo pretende diseñar métodos, procedimientos y cuestionarios de control interno con enfoque al cumplimiento de la norma, que pueda aplicarse y adaptarse a todo tipo de empresa. Esto le otorga a la presente investigación una gran importancia por su aporte a la comunidad de contadores públicos, ya que este tema ha sido tratado en forma mínima.

INTRODUCCIÓN

El fin de aplicar procedimientos eficientes de auditoría fiscal es prevenir y detectar el incumplimiento de obligaciones fiscales, así como satisfacer a los organismos de fiscalización en cuanto a la aplicación de la normativa, de tal manera que se protejan las instituciones y los auditores fiscales independientes con relación a sus responsabilidades.

Actualmente no existe un manual o guía de aplicación de normas y procedimientos de auditoría que sirva de guía a los auditores fiscales independientes, para que sea aplicado en la delimitación y orientación del trabajo profesional y una ejecución efectiva de la auditoría fiscal que satisfaga las exigencias de la Administración Tributaria, respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales.

En relación a los procedimientos que el auditor debe aplicar para el cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas, se observa un bajo nivel de satisfacción por parte de la Administración Tributaria, referente a la auditoría realizada por los profesionales de la contaduría pública a las instituciones financieras.

Una herramienta útil para la auditoría es un manual de procedimientos integrales de auditoría, que permita evaluar el cumplimiento de normas relativas a la profesión de la contaduría pública, instructivos y lineamientos de ley con respecto al trabajo que desarrolla el auditor fiscal; herramienta que en la actualidad no se poseen.

En ese sentido, el presente estudio contempla la Hipótesis de Trabajo, de que la obtención de evidencia probatoria determina la eficiencia de la auditoría fiscal, y ésta se alcanza por medio del cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría.

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.

Los objetivos principales del trabajo están orientados a lo siguiente:

- a) Elaborar un manual de procedimientos que sirva al auditor fiscal para delimitar su trabajo profesional y cumplir con la normativa de auditoría fiscal emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública, garantizando el cumplimiento de parámetros establecidos en la norma.
- b) Plasmar de forma profesional las bases que permitan formular recomendaciones para ser utilizadas en la solución de problemas similares en el futuro, relacionados con la normativa del ejercicio de la auditoría fiscal.
- c) Establecer una propuesta de procedimientos y controles para la ejecución de la auditoría fiscal, especialmente en el cumplimiento de la normativa para el desarrollo y proceso de este tipo de auditoría.

El trabajo se puede describir brevemente de la manera siguiente:

Capítulo I: El marco teórico contiene generalidades sobre la Auditoría Fiscal que constituyen la base teórica del trabajo de investigación desarrollado y los conceptos concernientes al tema en estudio, los cuales serán aplicados en la ejecución

y forman parte en el trabajo final; contiene la parte teórica referente técnicas y procedimientos en los que se enmarca la auditoría fiscal, evaluación del control interno y su alcance; además, contiene y el uso de programas de trabajo; consecuentemente se incluyen conceptos de aspectos normativos y lineamientos técnicos básicos para desarrollar la auditoría fiscal en todas sus etapas.

Capítulo II: Presenta un panorama detallado de la metodología utilizada durante la investigación. Se determinan los objetivos en donde se define el área de estudio y los resultados que se espera obtener, así como la puntualización de propósitos específicos considerados ejes problemáticos que en el desarrollo del trabajo tendrán la solución pertinente. La metodología de la investigación define las técnicas, métodos e instrumentos que se han de utilizar en la recolección de información necesaria para sustentar el trabajo. Como complemento se presentan los resultados obtenidos su análisis y la tabulación de los mismos

Capítulo III: Se presenta el desarrollo de la aplicación de la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, que detalla los lineamientos técnicos básicos para desarrollar la Auditoría Fiscal bajo la observación de los parámetros que exige la norma de cumplimiento y que el auditor debe considerar para el desarrollo de un trabajo con la calidad que la profesión y la Administración Tributaria demanda. Al terminar el trabajo se obtendrá la base para una planeación desarrollada en las fases de: Evaluación del Control Interno y la formulación de los programas generales y específicos de auditoría.

Capítulo IV: Se plantea las principales conclusiones y recomendaciones que, según criterio del grupo de trabajo, merecen destacarse y que su puesta en práctica posibilitaría a los auditores internos bancarios, superar en alguna medida las deficiencias y limitantes detectadas en la etapa de investigación.

CAPITULO I

1. MARCO TEÓRICO

1.1 ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN DE LA AUDITORIA

1.1.1 NATURALEZA DE LA AUDITORIA

La auditoria como una actividad profesional surge a raíz de una necesidad social y tiene por objeto determinar la veracidad de las exposiciones y declaraciones de la administración de una entidad, que se reflejan en sus estados financieros, para emitir su opinión acerca de la razonabilidad de las cifras de dichos estados financieros.

Hace mucho tiempo, los accionistas, así como terceros, por ejemplo bancos que le prestaban dinero a la empresa, querían que un tercero se asegurara de la credibilidad de los estados financieros. La profesión de contador público surgió para cumplir con este propósito —el de ofrecer un medio para revisar los estados financieros y las transacciones fundamentales y así emitir un dictamen sobre la credibilidad de tales estados.^{1/}

1.1.2 HISTORIA Y EVOLUCIÓN DE LA AUDITORIA

Los más antiguos registros contables y referencias que se tienen en países de habla inglesa, son los registros de los erarios de Inglaterra, Escocia, datan del año 1130. En Gran Bretaña, cuna de la auditoria, las primeras auditorias eran de dos tipos: La de las ciudades y poblaciones, que se hacían públicamente ante los funcionarios de gobierno y ciudadanos; el segundo tipo implicaba un examen detallado de las cuentas que llevaban los funcionarios de finanzas de los grandes señoríos, seguido por una declaración de auditoria. Los dos tipos, estaban encaminados primordialmente a examinar los fondos confiados a los funcionarios públicos o privados.

A finales del siglo XVII, se promulgó la primera ley en Escocia que prohibía a ciertos funcionarios que actuaran como auditores de una ciudad, pese a este progreso en la práctica de la auditoria, no fue hasta bien adelantado el siglo XIX, que trajo consigo la construcción de ferrocarriles y el crecimiento de las compañías de seguros, los bancos y otras empresas, cuando el auditor profesional se convirtió en parte importante del escenario empresarial.

^{1/} Biblioteca de Contabilidad Financiera, HORNGREN/SUNDEM/ELLIOT, Tomo HI, Quinta Edición. Prentice - Hall Hispanoamericana, S. A.

La contaduría pública es casi tan antigua como el registro contable; se han encontrado indicios de ella cerca de los años 3600 A. de C., en los archivos de la antigua civilización mesopotámica, a través de pequeñas marcas, puntos, contramarcas y círculos al lado de cifras, que indicaban que se había efectuado una verificación. Hay también evidencias desde el tiempo de los faraones, los antiguos persas y los hebreos, tanto los griegos como los romanos creían en un estricto control de las finanzas públicas.

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

La auditoria como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de la ley: Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude.^{2/}

El principal objetivo de la Contaduría pública cambió del descubrimiento de fraudes a la determinación de la razonabilidad con el Balance y El Estado de Resultados, presentan la situación financiera y los resultados de operaciones del negocio.

A partir de esta perspectiva de analizar transacciones irregulares y localizar errores, y en vista del auge y crecimiento de los negocios para los mercaderes y comerciantes, los ingleses dieron un nuevo y mejor enfoque a establecer técnicas de auditoria para aplicar a los negocios en los Estados Unidos de América.

A fines del siglo XIX, ante esa responsabilidad era necesario normar el quehacer del profesional en auditoria, Así a principios del año 1917 el ya creado Comité Ejecutivo de Normas de Auditoria, del Instituto Americano de Contadores Públicos, como comité técnico de mayor jerarquía comenzó a

^{2/} Auditoria Conceptos y Métodos, John J. Willingham Ph. D. CPS, Editorial McGraw Hill Latinoamericana S.A Bogotá Colombia 3ª. Edición, 1982.

emitir los primeros boletines (SAS) del 1 al 33 hasta el año 1963, que requiere el cumplimiento de Normas de Auditoría Generalmente aceptadas que sean aplicables.

En noviembre de 1972, se da la Declaración de Normas de Auditoría No. 1 intitulada “Codificación de Normas Y Procedimientos de Auditoría” la cual fue traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en 1975, y cuya sección 300 en lo que concierne a las normas relativas al trabajo, establece que “El trabajo debe de planearse adecuadamente y los ayudantes si los hay deben ser supervisados apropiadamente”, esta norma lo que pretende es crear una responsabilidad social que obligue al auditor a desempeñar sus servicios bajo un elevado nivel de calidad, debiendo así actualizarse para evaluar todo tipo de entidades bajo una comprensión del negocio y sus controles que le permita diseñar estrategias de trabajo en vez de confiar en pruebas detalladas de transacciones y saldos como se venía haciendo.

Entre los años setenta y ochenta, en nuestro país se empieza a recibir de firmas de auditoría internacionales, información acerca de técnicas y procedimientos de cómo enfocar la planeación de la auditoría, debido a la complejidad y crecimiento principalmente de la industria; cuyo objetivo es seguir un proceso lógico que permita al auditor establecer las bases para obtener los elementos de juicio suficiente y dar una opinión sobre los estados financieros. Dicho proceso comprende las siguientes etapas:

- a. **Actividades iniciales de auditoría:** La realización de una planificación de acuerdo a términos de referencia establecidos por el cliente, la comprensión de sus operaciones, definición de objetivos de auditoría, presupuesto de actividades a desarrollar y personal a utilizar.
- b. **Conocimiento del cliente:** Es la obtención de información de la entidad respecto al ambiente de controles en vigencia, su sistema de contabilidad, sus políticas, así como el análisis global de la información financiera y económica.
- c. **Determinación de la estrategia de auditoría:** Es la definición del plan de pruebas y obtención de evidencias de auditoría a efectuarse de acuerdo a evaluación obtenida en las pruebas iniciales y requerimientos del cliente.

- d. **Pruebas sustantivas:** Son pruebas directas de las partidas que conforman los saldos de las cuentas y los componentes de éstos u otra información financiera, para el propósito de sustentarlo. Estas pruebas se aplican generalmente a cuentas de balance.
- e. **Finalización de la auditoria:** Es la recopilación, ordenamiento y control de todas las evidencias que conforman los papeles de trabajo del auditor y que sirven de respaldo y sustentación al informe final y a la opinión del auditor sobre los estados financieros.

Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoria creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo a los Estados Unidos hacia 1900. En Inglaterra se siguió haciendo hincapié en cuanto a la detección del fraude, pero la auditoria en los Estados Unidos tomó camino independiente lejos de la detección del fraude como objetivo primordial de la auditoria.

En 1912 Montgomery dijo: En los que podrían llamarse los días en los que se formó la auditoria, a los estudiantes se les enseñaba que los objetivos primordiales de ésta era la detección y prevención del fraude.

La detección y prevención de errores, sin embargo en los años siguientes hubo un cambio decisivo en la demanda y el servicio, y los propósitos actuales son:

- a. El cerciorarse de la condición financiera actual y de las ganancias de una empresa.
- b. La detección y prevención del fraude, siendo este un objetivo menor.^{3/}

El objetivo de la auditoria siguió cambiando hasta la década de 1940. En ese tiempo existía un cierto acuerdo en que el auditor podría y debería no ocuparse primordialmente en la detección del fraude. El objetivo fundamental de una auditoria independiente debe ser la revisión de la posición financiera y de los resultados de operación, como se indica en los estados financieros del cliente, de manera que pueda ofrecerse una opinión sobre la adecuación de estas presentaciones a las partes interesadas.

Al mismo tiempo que en los Estados Unidos de América se desarrollaba la auditoria independiente, también lo hizo la auditoria interna y del gobierno, lo que entró a formar el campo de la auditoria, los auditores se mostraron partidarios del crecimiento de los departamentos de auditoria dentro de

^{3/} Auditoria, Montgomery Phillip DeFliese, CPA 1996 Editorial Limusa S.A.

las organizaciones de los clientes, desde que percibieron la importancia de un buen sistema de control interno y su relación con el alcance de las pruebas a efectuar en una auditoría independiente. En nuestros días los departamentos de auditoría interna son revisores de todas las fases de las corporaciones, de las que las operaciones financieras forman parte.

En el año de 1929, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, contrató una firma de auditores ingleses llamada “LAYTON BENNET CHIENE & TAIT”, con el propósito de estudiar la Contaduría Pública en El Salvador. Al finalizar éstos, su estudio; William Brim y Lyon Sullivan, miembros de esta firma decidieron quedarse en el país, ejerciendo la auditoría en forma independiente, siendo los únicos que la practicaban en la década de 1929 a 1939.^{4/}

En El Salvador, la profesión de la Contaduría Pública fue reconocida oficialmente, según decreto legislativo No. 57, publicado en el Diario Oficial No. 23 del 15 de octubre de 1940, mediante la Ley del Ejercicio del Contador Público y a nivel de profesión universitaria se inicia en la Universidad de El Salvador en el año de 1968.

Ante el cambio que el país experimentó en el desarrollo económico de una nación eminentemente agrícola hacia un crecimiento del comercio y la banca, originó nuevas formas de transacciones mercantiles más complejas tanto nacionales como internacionales, creando la necesidad de ejecutar funciones de auditoría por profesionales independientes, para asegurarse del correcto procedimiento y control de las operaciones.

El número cada vez mayor de profesionales para ejercer la contaduría pública, dio origen a que el 5 de octubre de 1930 se fundara la Corporación de Contadores de El Salvador, la que influyó para que en 1939, el Estado reconociera el título de contador como profesión. En ese mismo año se reglamentó la enseñanza de la contabilidad y se expidieron títulos reconocidos legalmente de contador y tenedor de libros.^{5/}

Mediante el Decreto Legislativo No. 57 del 15 de octubre de 1940, publicado en el Diario Oficial No. 23, se establecen las bases legales para la regulación de las funciones del auditor y fue creado el

^{4/} Francisco J. Pérez y... UTEC, Tesis: Modelo de Costos ABC Aplicados a Pequeños y Medianos Despachos de Auditoría del A.M.S.S.

^{5/} La Auditoría Estratégica, José Antonio Ventura Sosa, Avanti Gráfica S.A. de C.V. San Salvador, El Salvador, febrero 1999. Pág. 4-13.

Consejo Nacional de Contadores Públicos como un ente controlador, que velará por este gremio, los propósitos de su creación fueron:

- a. Conceder los certificados para el ejercicio de las funciones de Contador Público.
- b. Extender las constancias para el ejercicio de Ayudante de Contador Público Certificado.
- c. Practicar los exámenes respectivos para optar a la calidad de Ayudante y Contador Público Certificado.
- d. Recibir la protesta a los que obtengan el certificado.
- e. Retirar o suspender la autorización a los contadores que infrinjan esta ley, a los que incumplan las reglas de ética profesional; los que sean condenados por sentencia ejecutoriada por delitos contra la propiedad o la cosa pública, y a los que fueren declarados culpables de falsear cualquier informe, estado financiero o escrito relativo a la profesión.
- f. Publicar anualmente en el Diario Oficial la lista de los Contadores Públicos Certificados en el ejercicio legal de sus funciones.

El Consejo Nacional de Contadores Públicos, examinaban, calificaban y evaluaban a todo aspirante que quería obtener la calidad de “Certificado”, pues era una de sus funciones más importantes, con el Decreto Legislativo No. 271, del año de 1971; se concedió un plazo de cinco años a los Contadores y Tenedores de Libros, con título reconocido por el Estado, para que reunieran los requisitos necesarios para el ejercicio de la auditoria; que establece el Código de Comercio en el artículo No. 290 y que son los siguientes:

- a. Ser Salvadoreño
- b. Ser Licenciado en Auditoria o Contador Público de una universidad salvadoreña o incorporado a ella, o ser una de las personas que, a la fecha en que entre en vigencia este Código, esté inscrito como Contador Publico Certificado.
- c. Ser de honradez notoria y competencia suficiente.

- d. Figurar en el Registro Profesional de Auditores que deberá llevar el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría y aparecer en la lista de inscritos de dicho registro, que anualmente publicará el Consejo.
- e. Quien reúna los requisitos señalados en los ordinales anteriores, podrá solicitar su registro, presentando la certificación correspondiente; no habrá examen previo para el registro. Cuando por descuido haya sido omitido al publicar la lista podrá solicitar que se amplíe con su nombre. El Consejo con suficiente convicción moral excluirá del registro y consiguientemente de la lista a quienes hubieren cometido faltas graves o hubieren demostrado incompetencia o falta de honradez, en el ejercicio profesional.

También podrán ejercer la Auditoría las sociedades formadas totalmente por salvadoreños, siempre que uno de sus miembros llene los requisitos establecidos en los puntos anteriores.

Los artículos 2 y 3 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, vigente a partir del 1 de abril de 2000, determinan actualmente quienes podrán ejercer la Contaduría Pública; y automáticamente son suprimidos del Código de Comercio, por medio de las reformas efectuadas y que también entraron en vigencia en la misma fecha

El cargo de auditor es incompatible con el de administrador, gerente o empleado subalterno de la sociedad. No podrán ser auditores las personas emparentadas con los administradores o gerentes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad (Art. 290 del Código de Comercio).

Los deberes y obligaciones del auditor los detalla el artículo 291 del Código de Comercio, que son los siguientes:

- a. Cerciorarse de la constitución y vigencia de la sociedad.
- b. Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía de los administradores y tomar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad.
- c. Exigir a los administradores un balance mensual de comprobación.
- d. Comprobar las existencias físicas de los inventarios.

- e. Inspeccionar una vez al mes por lo menos, los libros y papeles de la sociedad, así como la existencia en caja.
- f. Revisar el balance anual, rendir el informe correspondiente en los términos que establece la Ley y autorizarlo al darle su aprobación.
- g. Someter al conocimiento de la administración social y hacer que se inserten en la agenda de la Junta General de Accionistas, los puntos que crea pertinentes.
- h. Convocar las juntas generales ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro en que lo juzgue conveniente.
- i. Asistir, con voz, pero sin voto, a las juntas generales de accionistas.
- j. En general, comprobar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

El desarrollo económico y social trajo consigo la necesidad de contar con los servicios de profesionales de la Contaduría Pública dedicados al ejercicio de la auditoria, lo anterior como parte de una serie de requisitos legales, impuestos a la mayoría de empresas legalmente establecidas en el medio. Esto ocasionó que los auditores tuvieran la necesidad de ofrecer sus servicios en una forma individual o agruparse con otros colegas y establecerse como firmas o despachos legalmente constituidos ya que esto les ofrecía mayores ventajas y beneficios por la magnitud de operaciones y demanda de mejores y amplios servicios por parte de los clientes.

En la actualidad, el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública y la Auditoria, es regulado por la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, decretada mediante el Decreto Legislativo No. 828 de fecha 26 de enero de 2000, publicado en el Diario Oficial No. 42 Tomo 346 del 29 de febrero de 2000; y vigente a partir del día 1° de abril de 2000.

Por otra parte, la vigilancia del cumplimiento de esta Ley, estará bajo la responsabilidad del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria, según lo determina el artículo 290 del Código de Comercio.

1.2 GENERALIDADES DE LA AUDITORIA

1.2.1 DEFINICIONES DE AUDITORIA

El Diccionario para Contadores de Eric L. Kohler define la Auditoria como: “Revisión de exploración crítica que ejecuta un contador público, de los controles internos fundamentales y de los libros de contabilidad de una empresa comercial o de otra unidad económica, antes de expresar una opinión sobre la corrección y “confiabilidad” de sus estados financieros; frecuentemente va acompañada de un adjetivo o una frase descriptivos que indica su extensión o propósito. En general el término no se refiere a procedimientos específicos, sino que connota solamente cualquier trabajo que ejecuta un contador para comprobar o examinar una transacción, el registro de una serie de transacciones, un estado financiero o una cédula que comprende una o más transacciones o cuentas.”

La auditoria es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos, y acontecimientos económicos, a fin de evaluar las declaraciones de acuerdo a los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.^{6/}

1.2.2 OBJETIVO DE LA AUDITORIA

El objetivo principal de la auditoria es la verificación de la razonabilidad de las cifras, a través de un examen crítico y analítico de los estados financieros de la entidad a dictaminar para estar en posición de expresar una opinión profesional sobre los estados financieros, en el sentido de que tales estados presentan razonablemente la posición financiera de la empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.^{7/}

Los objetivos de auditoria deben ser establecidos respondiendo a la pregunta: Qué es lo que realmente precisamos saber sobre esta cuenta o grupo de cuentas, esto es esencial para tener la seguridad de que se hará lo necesario y que los esfuerzos no serán dirigidos hacia áreas insignificantes.

1.2.3 IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA

^{6/} Auditoria, John W Cook, Gary M. Winkle, 3a. Edición, México Enero 1996. Editorial M.C. Graw Hill.

^{7/} Auditoria de los Estados Financieros, Heffes Gabriel, Grupo Editorial Ibero América, México 1995.

El concepto de importancia se relaciona con el de relevancia. Ambos son difíciles de definir y dependen de todo el criterio de interpretación. La auditoría es de mucha importancia, ya que radica en expresar una opinión de manera independiente y de acuerdo a los resultados obtenidos, sobre los estados financieros y el cumplimiento de las leyes, así como de la correcta aplicación del control interno en una entidad, conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, incluyendo planeación y ejecución de la auditoría, así como la aplicación de pruebas selectivas de evidencias de las cifras examinadas de los estados financieros, de manera independiente basada en los resultados obtenidos en el desarrollo del examen.

Todo en la auditoría tiene un objetivo primordial: que el auditor se forma una opinión acerca de las afirmaciones, relacionadas con actos y acontecimientos económicos, sujetos a auditoría. La opinión del auditor especificará la medida en que estas afirmaciones están de acuerdo con los criterios o normas establecidas. En el caso del inventario, por ejemplo, esos criterios son principios de contabilidad que por lo general exigen que el inventario exista realmente, que sean propiedad de la entidad que informa, que estén valuados correctamente, y que se incluyan en su totalidad en el activo de las mismas.

En el caso de las auditorías financieras, los principios de contabilidad generalmente aceptados son los criterios contra los cuales se juzgan las afirmaciones. Aunque existen a menudo principios de contabilidad alternativos, esos criterios están en su mayoría, definidos explícitamente y con precisión.

En otros casos, por ejemplo en la auditoría de operación del sistema de presupuesto de inversiones de una empresa, los criterios son mucho menos precisos e indefinidos en los cuales el auditor y el cliente tendrán que ponerse de acuerdo acerca de los criterios a aplicar, los cuales deben exponerse explícitamente en el dictamen del auditor.

1.2.4 ALCANCE DE LA AUDITORIA

El alcance de la auditoría debe abarcar el examen y la evaluación del sistema del control interno de la organización, en cuanto a qué tan adecuado y efectivo es la calidad del desempeño al llevar a cabo las responsabilidades siguientes:

- a. Confiabilidad e integridad de la información. Los auditores deben revisar la confiabilidad y la integridad de la información financiera.
- b. Cumplimiento de las políticas. Los auditores deben revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento de esas políticas que podrían tener un impacto significativo sobre las operaciones.
- c. Protección de los activos. Los auditores deben revisar los medios para proteger los activos, cuando sea apropiado, verificar la existencia de los mismos.
- d. Uso económico y eficiente de los recursos. Los auditores deben evaluar la economía y eficiencia con la cual se emplean los recursos.
- e. Logro de los objetivos establecidos. Los auditores deben revisar las operaciones y comprobar si los resultados son consistentes con los objetivos y metas establecidas.

1.2.5 CLASES DE AUDITORIA

Auditoria independiente o externa

Tiene como principal función emitir una opinión sobre los estados financieros. Estos estarán acompañados por un informe del auditor independiente y es realizada por contadores públicos titulados independientes. Aunque sea una empresa quien contrate al auditor para prestar este tipo de servicios, el auditor es el primer responsable ante un público que confía en su opinión acerca de los estados financieros. Pero en las revisiones sobre otras materias, los auditores son responsables principalmente ante sus clientes. Esta responsabilidad básica ante terceras partes, les obliga a ser, en apariencia y de hecho independiente del cliente que lo contrató.

Auditoria interna

La auditoria interna es un servicio a la organización, consistente en una valoración independiente de la actividad establecida dentro de la misma, es una actividad considerada independiente, dentro de una organización para la revisión de la contabilidad y otras operaciones y como una base de servicio a la dirección.

Representa un activo de la dirección que funciona para medir y evaluar la efectividad de otros controles. El objetivo de la auditoría interna es el de asistir a todos los miembros de la dirección en relación del cumplimiento de sus responsabilidades, al facilitarles análisis, evaluaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes relativos a las actividades.

1.2.6 TIPOS DE AUDITORIA

Auditoría integral

Es un modelo de auditoría, en la cual se determinan los diferentes campos en que puede intervenir mediante el desarrollo de un examen efectuado a las distintas unidades que conforman las estructuras de las empresas. Además comprende todas y cada una de las actividades que se realizan en la entidad, al desarrollarla se dará cumplimiento a los objetivos analizados en las auditorías siguientes:

- a. Auditoría de Estados Financieros.
- b. Auditoría de cumplimiento.
- c. Auditoría de gestión.
- d. Auditoría de control interno.
- e. Auditoría de sistemas.

Auditoría de Estados Financieros

Es la revisión de los estados financieros de una entidad económica, efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, y cuyo objetivo es expresar una opinión independiente sobre la razonabilidad de tales estados financieros, de tal forma que garantice a los diferentes usuarios, que éstos no contienen errores u omisiones importantes.

De acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría (NIA's 2000) en el glosario de términos se define una auditoría de Estados Financieros como: Hacer posible al auditor expresar una opinión sobre sí los Estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo a un marco de referencia para reportes financieros identificados o a otros criterios. Las frases usadas para expresarle la opinión del auditor son: "Dar un punto de vista verdadero y justo" o "Presentar en forma apropiada en todos los aspectos sustanciales", que son términos equivalentes.

Auditoria de Cumplimiento

Consiste en opinar si la entidad examinada está cumpliendo con los convenios y/o aspectos legales que la rigen para el desarrollo de sus actividades. Comprende las pruebas y la presentación de informes sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos en las diversas leyes, regulaciones y acuerdos emitidos por las entidades reguladoras de los tributos e impuestos de un país. Los hallazgos de los auditores son transmitidos a los contribuyentes a través del informe. Por ejemplo, los criterios establecidos a la luz de los cuales se miden las afirmaciones que contiene una declaración para el pago de impuestos, son las leyes fiscales, los reglamentos y las disposiciones pertinentes a esa declaración en particular.

Auditoria de Control Interno

Este tipo de auditoria consiste en verificar y evaluar el cumplimiento a las políticas y procedimientos de control interno establecidos por la administración superior de la compañía para el registro, control de sus operaciones y custodia de sus bienes, así como evaluar que estos sean adecuados para la misma y sugerir las medidas correctivas oportunas.

El auditor interno es un empleado de la organización, solo responsable ante sus superiores jerárquicos.

Auditoria Interna o de Control Interno es una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar, monitorear la adecuación, la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno.^{8/}

Auditoria de Gestión

Al desarrollar este tipo de auditoria, se pretende evaluar el grado de eficiencia en el logro de los objetivos previstos para la entidad y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles.

^{8/} Normas Internacionales de Auditoria, Glosario de términos, Pág. 21. Sexta Edición diciembre 2001, IMCP

Auditoria de Sistemas

Consiste en verificar que los equipos de cómputo y los sistemas operativos estén organizados de acuerdo a los requerimientos solicitados, así como también los programas de aplicación de los diferentes departamentos sean adecuados y permitan optimizar el flujo de información, necesarias para la toma de decisiones.

1.2.7 ETAPAS DE LA AUDITORIA ^{9/}

Planeación

La planeación se ha caracterizado por el desarrollo de una estrategia global para obtener la conducta y alcance esperados de una auditoria. El proceso de planeación comprende actividades que van desde las disposiciones iniciales para tener acceso a la información necesaria hasta los procedimientos que se han de seguir al examinar tal información, e incluye la planificación del número y capacidad del personal necesario para realizar la auditoria. La naturaleza, planificación, distribución temporal y alcance de los procedimientos del auditor, variará según el tamaño y complejidad de la entidad bajo auditoria, de su experiencia en la misma y del conocimiento del negocio. La planificación de la auditoria significa considerar el conocimiento acumulado acerca del ente examinado, sus circunstancias y experiencias de los miembros del equipo de trabajo, el socio y el gerente, para decidir que enfoque debe ser adoptado y por qué razón.

Ejecución

Significa desarrollar la auditoria ejecutando los programas, procedimientos y técnicas planificados para obtener evidencia suficiente y competente, para formarse una opinión sobre los estados financieros. El propósito de la etapa de ejecución es obtener suficiente satisfacción de auditoria sobre la cual se pueda basar el informe.

Finalización

^{9/} Serie de Guías de Auditoria, La Auditoria de Erice Waterhouse AGS1, 1996, Pág. 11-13

La etapa de finalización une los resultados del trabajo realizado en cada unidad operativa y componente. El objetivo es analizar los hallazgos de auditoria y obtener una conclusión que se incluirá en el informe de auditoria.

1.3 TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

A la evaluación del diseño del sistema de control interno, observando como trabaja el sistema, inspeccionando los documentos, examinando los activos, revisando los procedimientos seguidos por el personal del cliente, calculando de nuevo cierta información, haciendo preguntas y llevando a cabo otras muchas pruebas, es lo que generalmente se le conoce como técnicas y procedimientos de auditoria. Cabe mencionar que no existen técnicas y procedimientos de auditoria predeterminados, sino que se diseñan de acuerdo al examen a realizar y a las condiciones existentes en ese momento.

1.3.1 IMPORTANCIA Y OBJETIVO DE LAS TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Importancia

La importancia radica en la obtención de la evidencia suficiente y competente y que además, mediante la aplicación de los procedimientos y técnicas de auditoria, ayuda a lograr los objetivos planteados en el trabajo de auditoria.

Objetivo

El objetivo de las técnicas y procedimientos de auditoria es guiar al auditor en la realización de una auditoria de tal forma que se obtenga una seguridad razonable de que los resultados obtenidos en un examen sean correctos.

1.3.2 PRINCIPALES TECNICAS DE AUDITORIA^{10/}

Definición

Las técnicas son los recursos particulares de investigación que el auditor usa para obtener la información que necesita para realizar su trabajo de auditoria, y así comprobar la información que otros le han suministrado o que él mismo ha obtenido, donde el objetivo fundamental es formarse una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Dentro de las diferentes técnicas de auditoria que el contador público puede optar para desarrollar la labor encomendada se encuentran los siguientes:

Estudio General

Consiste en la apreciación que el contador público hace sobre las características generales de la empresa, sus estados financieros, los elementos de ambos y las partes importantes, significativos o extraordinarios de ellos, que pueden requerir atención especial.

Análisis

Consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas. El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros genéricos de los estados financieros ejemplos de estos son: determinación y análisis de razones financieras, análisis de tendencias, determinación de pronósticos y análisis de variaciones.

Inspección

Consiste en el examen físico de cualquier bien material, título de crédito o documento que deba amparar a los activos que posee la empresa. La inspección también incluye la revisión de los

^{10/} Auditoria I, Juan Ramón Tobar Santillana González, 2ª. Edición, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. de C. V. Pág. 108,109, 111.

documentos que amparan las compras, pago de servicios y verificar si tales documentos reúnen los requisitos legales.

Confirmación

Consiste en cerciorarse de la autenticidad de activos, operacionales, etc., mediante la afirmación, generalmente por escrito, de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y condiciones de la operación, y de informar de una manera válida sobre ella. Es la respuesta obtenida de una investigación para comprobar información contenida en los libros contables.

Investigación

Consiste en la obtención de información por el contador público mediante datos que le son suministrados por los propios funcionarios o empleados de la empresa examinada o por medio de indagaciones en la misma.

Declaración O Certificación

Es la información o certificación por escrito y firmada que proporcionan los representantes autorizados de la empresa auditada, sobre aspectos relativos a la auditoría.

Observación

Es la presencia física de cómo se están realizando las diferentes operaciones o hechos dentro de la empresa para obtener indicios y pistas de la naturaleza y cuantía de las operaciones reales de la empresa auditada, para juzgar y decidir si hay debida congruencia entre las operaciones registradas y las cifras presentadas en los estados financieros con lo observado.

Cálculo

Consiste en efectuar las operaciones aritméticas necesarias, para reconfirmar las cifras presentadas en los libros de contabilidad y estados financieros.

1.3.3 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA^{11/}

Son el conjunto de técnicas de investigación y de prueba aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros examinados y mediante los cuales el auditor obtiene las bases para fundamentar su opinión profesional.

La Comisión de Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, al discutir las normas de auditoria generalmente aceptadas, señala que el objetivo de los procedimientos de auditoria es el de suministrar al auditor evidencia comprobatoria suficiente y competente, que le sirva como una base objetiva para emitir una opinión sobre los estados financieros que examina.^{12/}

Los procedimientos de auditoria primordiales que se usan en una prueba de transacciones son: el examen de la documentación de respaldo de las mismas, probar su exactitud (sumas, cálculos aritméticos y sumarización de totales), y la observación de las actividades de los empleados.

Normalmente el auditor desarrolla pruebas de transacciones para determinar la efectividad del sistema contable y de control interno del cliente.

1.3.4 PROCEDIMIENTOS GENERALES

Procedimientos De Control

Son las políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad.^{13/}

Este tipo de pruebas representa procedimientos de auditoria diseñados para verificar si el sistema de control interno del cliente está siendo aplicado de acuerdo a la manera en que se le describió al auditor, y de acuerdo a la intención de la Gerencia.

^{11/} Auditoria I, Juan Ramón Tobar Santillana González, 2ª. Edición, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. de C. V. Pág. 108,109, 111.

^{12/} Auditoria de Los Estados Financieros, Heffes Gabriel, Grupo Editorial Ibero América, México 1995.

^{13/} NIA's 2002, glosario de términos, IMCP, Sexta Edición, diciembre 2001.

Las pruebas de cumplimiento están relacionadas con tres aspectos de los controles del cliente:

- a. La frecuencia con la que los procedimientos de control necesarios, fueron llevados a efecto.
- b. La calidad con la que se ejecutan los procedimientos de control.
- c. La persona que ejecuta el procedimiento.

Procedimientos Sustantivos

Son pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoria para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, y son de dos tipos:

- a. Pruebas de detalles de transacciones de saldos; y
- b. Procedimientos analíticos.^{14/}

Una prueba sustantiva es un procedimiento diseñado para probar el valor monetario de saldos o la inexistencia de errores monetarios que afectan la presentación de estados financieros.

Procedimientos Analíticos

Consiste en el análisis de índices así como tendencias importantes, incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o se desvían de los montos predecibles.

Prueba selectiva: La prueba selectiva en una auditoria es un método mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características de examen de un grupo parcial de ellas (muestra).

Prueba selectiva a base de criterio: Mediante este muestreo dirigido (no estadístico), el contador público, basado en un criterio subjetivo, establece la extensión de sus procedimientos cubriendo una fracción del total de las operaciones o partidas. Este criterio se fundamenta en su capacidad y experiencia profesional.

1.3.5 ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS

^{14/} Ídem 13

Es la relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forman la partida total. La suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría que el auditor necesitará obtener respecto de los saldos depende de:

- a. Las Políticas contables seguidas por la entidad
- b. La naturaleza y riesgos de representaciones erróneas en los estados financieros
- c. La importancia relativa de los saldos.

Principales elementos que determinan la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría:

- a. Número de partidas individuales que forman la partida global o universo.
- b. Número de errores o partidas equivocadas nombradas en el examen practicado.

1.4 PROGRAMAS DE AUDITORIA^{15/}

Definición

Un programa de auditoría es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar.

El mecanismo de control más importante de una auditoría es su programa. Debe delinear todos los procedimientos que el auditor considere necesario para expresar una opinión sobre los Estados Financieros del cliente. Algunos auditores usan programas previamente impresos para sus auditorías, mientras que unos opinan que el programa se debe ajustar específicamente a cada trabajo.

Un programa de auditoría debidamente formulado y utilizado sirve a los propósitos siguientes:

- a. Aportar evidencia de la planificación apropiada del trabajo y hacer posible un examen del alcance previo de la Auditoría. Este da la oportunidad de revisar el alcance propuesto antes de que se lleve a cabo el trabajo, cuando aún es tiempo de modificar los procedimientos de auditoría propuestos.

^{15/} Auditoría integración de conceptos y procedimientos, Donald Taylor y G. William D.R. Carmichael, 3ª edición McGraw Hill

- b. Sirve de guía a los miembros menos experimentados del personal. En el programa están indicados los pasos específicos de auditoría que debe seguir cada uno de los miembros del personal.
- c. Aporta evidencia del trabajo realizado a medida que se va ejecutando cada etapa de la auditoría; según la persona que elabore el programa, firma o pone sus iniciales para indicar que se ha completado esa etapa.
- d. Es un medio para controlar el tiempo invertido en un trabajo, el programa de auditoría incluye por lo general el tiempo estimado que se necesitará para efectuar cada paso.
- e. Aporta evidencia del control interno en relación con los procedimientos de auditoría, muchos programas incluyen un breve resumen de las características más importantes del control interno en cada sección de la auditoría.

1.4.1 OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA

En cualquier examen de auditoría que se pretenda realizar es de vital importancia el contar con un programa de auditoría que permita al auditor realizar su trabajo de la manera más eficiente. La formulación de un programa de auditoría tiene como objetivo lo siguiente:

- a. Servir de guía al auditor que realiza el trabajo
- b. Facilitar la revisión que auditor va a realizar
- c. Evitar pérdida de tiempo
- d. Evitar la duplicidad de labores
- e. Evitar la omisión de puntos importantes y la inclusión de procedimientos innecesarios.

Por otra parte un programa de auditoría permite al auditor lo siguiente:

- a. Organizar las labores entre los ayudantes considerando su experiencia y capacidad.
- b. Controlar el trabajo realizado y el que queda en proceso en cualquier fase de la auditoría.
- c. Describir anticipadamente el trabajo que ha de realizarse
- d. Asegurar que no hubo omisión alguna en los procedimientos
- e. Le facilita la revisión del trabajo desarrollado por los ayudantes.

1.5 LOS PAPELES DE TRABAJO

Definiciones

Son todos aquellos documentos preparados u obtenidos o retenidos por el auditor en conexión con el desempeño de la auditoría. (Tema #110 - Glosario de términos de auditoría de las NIAS)

Los papeles de trabajo son registros que conserva el auditor, sobre los procedimientos aplicados a las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes alcanzadas en su resumen (Normas de Auditoría SAS. # 41)

Los papeles de trabajo son los que incluyen toda la evidencia reunida por los auditores para mostrar el trabajo que han hecho, los métodos y procedimientos que han seguido y las conclusiones a que se han llegado.

Los papeles de trabajo representan una historia permanente del trabajo realizado por el auditor y sirve de base para sus conclusiones e informes.

Los papeles de trabajo constituyen el elemento que permite a los auditores dejar constancia de los procedimientos seguidos. De las comprobaciones de la información obtenida con relación al examen y las conclusiones alcanzadas en su examen.^{17/}

1.5.1 IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La importancia radica en la información que sustentan y la utilización que de ella hace el auditor la cual sirve para:

- a. Proporcionar el soporte principal del dictamen incluyendo las observaciones hechas, argumentos que respaldan el cumplimiento de la Norma de Ejecución del Trabajo, al referirse en el dictamen a las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas.
- b. Ejecutar y supervisar el trabajo, así como para capacitar a los ayudantes de auditoría que están involucrados.

^{17/} Rivas Núñez & Asociados, Seminario “Papeles de Trabajo Para la Auditoría Fiscal y Financiera”

- c. Mediante la preparación de los papeles de trabajo se deja conformada la evidencia suficiente y competente a través de la realización del examen.
- d. Sirve para darle seguimiento a los hallazgos determinados en un periodo.
- e. Sirven para emitir una opinión acerca de los estados financieros de la entidad a una fecha determinada.

En general, el juicio de evaluación sobre el auditor se basa en orden, con encabezados completos, explicaciones de fuentes de datos y labores de verificación llevados a cabo, crean en supervisores y otros jefes superiores, plena confianza en el auditor y en su trabajo.

1.5.2 PROPÓSITO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo de auditoria incluyen toda la evidencia reunida por los auditores y sirve para diversos propósitos:

- a. Para organizar y coordinar todas las fases del trabajo de auditoria.
- b. Para ayudar a los socios, gerentes y contadores, jefes en la revisión del trabajo realizado por el personal de auditoria.
- c. Para facilitar la preparación del informe del personal de auditoria
- d. Para comprobar y explicar en detalles las opiniones y los hallazgos resumidos en el informe.
- e. Los papeles de trabajo sirven como evidencias en caso de demandas legales y suministran además la información para la preparación de declaraciones.
- f. Suministrar información acerca de lo siguiente:
 - g. La evaluación de la eficiencia del control interno contable y administrativo junto con las recomendaciones para mejorarlo.
 - h. La adecuada aplicación de los P.C.G.A. por parte de la empresa, en una base con ejercicios anteriores tales como:
 - Métodos de valuación de inventario

- Depreciación de activo fijo, etc.
 - El cumplimiento de normas y procedimientos de auditoría seguidos durante el desarrollo del examen, alcance de las pruebas y selección de pruebas.
 - El resumen de las cuentas, incluyendo los cambios más importantes experimentados durante el ejercicio auditado.
- b. Fundamentan una base para la revisión del trabajo de auditoría
- c. Para conocer en sí, de manera total a la entidad que se está examinando.

1.5.3 OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Dentro de los objetivos que persigue el auditor en la preparación de los papeles de trabajo se pueden mencionar los siguientes:

- a. Respaldar el informe del auditor.
- b. Indicar el grado de confianza en el sistema de control interno.
- c. Servir como fuente de información.
- d. Son la base con la cual el auditor puede determinar si los estados financieros presentados por la empresa examinada son o no aceptados para efectos de examen y revisión.
- e. Mejorar la calidad del examen.
- f. Ayudar al desarrollo profesional.
- g. Respaldar el informe de auditoría en los procedimientos de conciliaciones y en procesos judiciales.

1.5.4 CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Entre los factores que afectan el criterio del auditor, en cuanto a cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo, para cada auditoría, deberán contener la información relativa a cualquier auditoría o inspección específica, en razón que los archivos manuales o informatizados de trabajo son los principales archivos de la entidad.

El contenido de los papeles de trabajo incluye:

- a. Copia del informe de auditoría adjuntando los estados financieros.

- b. El programa de auditoria
- c. Cuestionarios sobre control interno.
- d. Extractos de copias de documentos importantes de la legislación y reglamentación vigente y relacionada con la empresa así como organigramas.
- e. El balance de comprobación u hojas principales de trabajo.
- f. Los asientos de ajustes recomendados.
- g. Conciliaciones.
- h. Logos
- i. Análisis de cuentas.
- j. Confirmaciones obtenidas de terceros.

Notas y observaciones del autor sobre:

- a. Procedimientos empleados y sus correspondientes alcances.
- b. Asuntos por aclarar durante el curso del examen.
- c. Excepciones, irregularidades, desviaciones de normas, etc.
- d. Recomendaciones posibles.

Asimismo, los requisitos mínimos que deben cumplir los papeles de trabajo son:

- a. Nombre de la firma auditora.
- b. Nombre de la empresa auditada.
- c. Fecha o periodo examinado.
- d. Referenciación.
- e. Tipo de papel de trabajo a desarrollar.
- f. Área examinada.
- g. Identificación de la firma o inicial de la persona que está desarrollando la auditoria.
- h. Identificación de la persona encargada de supervisor el trabajo realizado así como también el registro de los papeles respectivos.
- i. Identificación de la fuente de información incluyendo el nombre y la jerarquía de los empleados y funcionarios entrevistados (cuando aplica la técnica de la entrevista) y de igual manera la descripción de los registros y documentación comprobatoria consultada.
- j. Un adecuado sistema de índices.

- k. Los métodos de verificación empleados los cuales deberían contener el detalle, las notas explicativas acerca del trabajo de auditoría realizado.
- l. Marcas o símbolos que identifiquen determinados procedimientos de auditoría.
- m. Las conclusiones a las cuales se ha llegado.

1.5.5 FUNCIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo se elaboran o se diseñan de acuerdo a las circunstancias que se estén dando dentro de la empresa examinada. Dichas circunstancias van de acuerdo a lo que el auditor espera encontrar en la empresa.

Los papeles de trabajo tienen como función primordial, servir de soporte principal al auditor independiente, para expresar una opinión acerca de los estados financieros.

Otras funciones:

- a. Permiten la supervisión del trabajo de los ayudantes.
- b. Servir como fuente de información a diferentes usuarios.
- c. Servir a instituciones financieras.
- d. Al fisco.
- e. A los auditores predecesores, etc.

1.5.6 NATURALEZA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La naturaleza de los papeles de trabajo es netamente CONFIDENCIAL y está dada principalmente por las siguientes razones:

- a. Los papeles de trabajo son de exclusiva propiedad del auditor o firma auditora.
- b. Debe mantenerse el secreto profesional.
- c. No se debe divulgar la información, pues la información que contienen los papeles de trabajo pertenece a la entidad examinada, excepto cuando se trate de asuntos legales-fiscales en donde sea necesaria la exposición de la información.

- d. El cliente no puede ni debe tener acceso a los papeles de trabajo pues lo que le interesa es la opinión y los resultados obtenidos en el examen.

1.5.7 PROPIEDAD Y CUSTODIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO^{18/}

La custodia de los papeles de trabajo dependerá de las circunstancias o cláusulas contractuales establecidas dentro del contrato, además dependerá del criterio prudencial del auditor independiente o de la firma auditora.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, en algunos países existen reglamentos que designan al auditor como propietario de los mismos. Sin embargo el derecho de propiedad del auditor sobre los papeles de trabajo, está sujeto a aquellas limitaciones impuestas por la ética profesional, establecidas para prevenir la revelación indebida por parte del auditor sobre asuntos confidenciales al negocio del cliente. Usualmente antes de entregar la información que aparece en los papeles de trabajo, el auditor obtiene el consentimiento del cliente. Si recibe una citación o requerimiento judicial en el que le pidan información de los papeles de trabajo, el auditor tiene que entregarlos. También el auditor puede verse en la necesidad de revelar alguna información, incluso contra los deseos del cliente a fin de cumplir con las normas de auditoría.

También algunos papeles de trabajo del auditor pueden servir como una fuente de referencia útil para su cliente. Pero los papeles de trabajo no deben ser considerados como parte o sustitutos de los libros de contabilidad del cliente.

El auditor debe adoptar procedimientos razonables a fin de mantener en custodia segura sus papeles de trabajo y debe conservarlos por un periodo suficiente para cumplir con las necesidades de su práctica profesional y satisfacer cualquier requisito legal sobre la retención de los mismos.

1.5.8 CONFIABILIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo sirven para el informe del auditor, por lo tanto se deben preparar con toda la evidencia comprobatoria para respaldar la confianza, los papeles de trabajo deben suministrar la evidencia del acatamiento de los auditores a las normas de auditoría generalmente aceptadas y mostrar especialmente una planeación adecuada a la auditoría y una supervisión convenientes de

^{18/} Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS 1.

todos los miembros del personal de auditoria, un estudio y evaluación del sistema de control interno del cliente.

La relación entre evaluación del control interno y el programa de auditoria y la acumulación de suficiente evidencia competente para apoyar la opinión de los auditores sobre los estados financieros del cliente.

1.5.9 CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Considerando el tipo, forma, cantidad, uso, apoyo y contenido de los papeles de trabajo, estos pueden ser clasificados, atendiendo a dos puntos de vista: por su uso y por su contenido, esto se determinará según las necesidades de datos:

- a. *Papeles de uso temporal.* Contiene información útil solamente para determinado periodo. Ejemplo: conciliaciones bancarias, confirmaciones de saldo. Etc.
- b. *Papeles de uso cotidiano.* Contienen información útil para un periodo largo de tiempo (mayor de un año) ejemplo: Escritura de Constitución, Catálogo de Cuentas, manuales de procedimientos, etc.
- c. *Por su contenido.* De acuerdo a la información contenida en los papeles de trabajo, estos se clasifican: hojas de trabajo, cédulas sumarias, cédulas de detalle, cédulas analíticas, etc.

De una manera general y no limitativa, los archivos de papeles de trabajo se pueden clasificar así:

Archivo permanente: Este archivo incluye aquel tipo de información que se requiere para conocer y mantener un documento permanente y actualizado sobre las distintas actividades o hechos de la compañía auditada que se relaciona con el tipo de servicios prestados. Información que tiene vigencia por mas de un año en el caso de copias de Escritura de constitución, sistema contable autorizado, contratos de arrendamientos, organización general de la empresa, etc.

Archivo corriente: Contiene la principal información que soporta la opinión del auditor sobre la información examinada. Contiene la evidencia y extensión de los procedimientos de auditoria aplicados y contenidos, tanto en pruebas de cumplimiento como sustantivas. Reflejan la prueba del

cuidado y prueba que es ejercida por el auditor en conducción de su examen. Contiene la evidencia comprobatoria entre cliente y terceros.

Archivo administrativo: contiene información relacionada con la administración y el trabajo de la auditoria, cuyo uso está limitado solo al periodo o ejercicio sujeto de revisión, por lo tanto es de carácter transitorio, contiene información como presupuesto de tiempo empleado en cada etapa de la auditoria, planificación de reuniones con funcionarios del cliente, compromisos adquiridos con el cliente, personal asignado.^{19/}

1.6 LA AUDITORIA FISCAL, SU DESARROLLO EN EL SALVADOR

1.6.1 Antecedentes y evolución

La auditoria fiscal ha tenido un papel muy importante para el Estado desde que se implementó la primera Ley de Papel Sellado y Timbres; ya que durante la vigencia de esta ley se verificaba el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes.

La auditoria fiscal se limitaba a revisiones sencillas de los documentos contables, para verificar la correcta aplicación de las disposiciones establecidas en dicha ley, sin aplicar procedimientos contables, ni las técnicas de auditoria necesarias en tal revisión.

La auditoria fiscal ha evolucionado desde la década de los setenta, cobrando importancia para los sectores involucrados, hasta convertirse en una especialidad que ha llegado a alcanzar un alto grado de desarrollo en el país.

Tiene como principal función emitir un dictamen que contenga un informe que incluya información detallada sobre los pagos de IVA, Renta y los impuestos específicos, que señale el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas de las operaciones de una empresa en particular.

Según el Código Tributario, el Ministerio de Hacienda tiene tres años a partir de la presentación del dictamen e informe fiscal, para investigar y comprobar si la información presentada en el dictamen es veraz, si detecta alguna anomalía o declaración falsa, el fisco tiene un total de cinco años para sustentar su investigación y hacer cumplir la ley o castigar al infractor.

^{19/} Seminario de “Papeles de trabajo para auditoria Fiscal y Financiera” JAVS Y HARN- julio-agosto 2001

El Ministerio de Hacienda ve con agrado el hecho de que el 75% de un total de 4,063 empresas obligadas a presentar su solvencia de obligaciones tributarias, lo hayan hecho el 31 de julio de 2002, ya que es el primer año que se realiza esta presentación, lo que demuestra que la mayoría de los grandes contribuyentes se están esforzando por cumplir sus obligaciones tributarias; esto permite verificar el nivel de solvencia de las empresas que cumplieron, pero también indica que hay que acelerar la búsqueda de aquellos que irrespetan los requerimientos fiscales.^{20/}

1.6.2 Leyes Tributarias

Concepto

Son todas aquellas que están relacionadas directamente con la contribución fiscal a las cuales están sometidos todos los sujetos pasivos o contribuyentes. Dentro de estas se pueden mencionar las siguientes:

- a. Código Tributario
- b. Ley de la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios(IVA)
- c. Ley del Impuesto sobre la Renta
- d. Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces
- e. Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

1.6.3 Historia de los Impuestos.

En la Edad Media

El impuesto no se daba como una estructura, el señor feudal exigía de sus siervos o vasallos, beneficios de diferentes clases, tales como los servicios personales y bienes (dinero o especies).

La generalidad de los contribuyentes descansaba en la clase media y baja, la clase de los nobles gozaba de excepciones.

En la Edad Moderna

^{20/} Negocios, El Diario de Hoy, 7 de agosto/02,

Los impuestos al desarrollarse fueron cambiando su aspecto, este cambio consiste que de lo injusto y tiránico que fueran en el estado patrimonial feudal, se convierte en el estado absoluto, un sistema en el que ya intervienen una mayor previsión, seguridad y certero.

1.6.3.1 Los Impuestos en el Ámbito Regional

Ante el fenómeno de la Globalización económica es necesario examinar el entorno mundial, para lograr informarse del impacto que las medidas tomadas por las naciones más desarrolladas, pudieran tener en la región Centroamericana y prepararse para hacerle frente a la inevitable inserción en el mercado mundial, en el que se identifican las panorámicas de los países en su totalidad.

Las principales limitaciones de orden social y económicas que impiden la unificación de estos países que apremiados ante la Globalización se ven precisados a la integración regional, para formar un bloque que haga frente a los aspectos que se susciten y se consideren de mucha importancia, a las restricciones de la integración fiscal, planteado una serie de aspectos, tales como: Desarrollo de las economías, la extrema pobreza, la desintegración familiar, la educación, la participación sectorial, etc. Al finalizar el siglo XX, se tiene la oportunidad de ser protagonista en los cambios estructurales que se experimentan en los países de la región.

Los esquemas de proteccionismo están desapareciendo, después de mas de 30 años de incentivos fiscales, periodo en que muchas industrias no se desarrollaron eficientemente, al obtener de los recursos tributarios, una forma de financiamiento en beneficio del desarrollo industrial.^{21//}

1.6.3.2 Los Impuestos en El Salvador

En El Salvador el 1 de junio de 1915, se emite decreto legislativo que regula el régimen tributario, publicado en el diario oficial No. 147, del 15 de junio de ese mismo año y es en ese momento que el país se pone a la vanguardia en América Latina, al implantar la recaudación de impuestos por parte del Fisco. Así también se introdujeron reformas a la ley tributaria en 1916 a 1951 y de 1953 a 1963, después de esas reformas llegó a tener importancia, considerando que representan ingresos públicos para el Estado.

^{21/ /} Ramírez M., J. A. "Una sola Nación". Arca: 3 Legislación Tributaria, Limitaciones a la Integración económica y fiscal Centroamericana. P.I-3

Las reformas tributarias han modificado con el transcurso de los años las disposiciones que se estipularon en las leyes impositivas.

1.6.3.3 Evolución de los Impuestos.

A partir de los Acuerdos de Paz de Chapultepec en México en 1991, se dan las primeras reformas de ajustes estructurales, entre las que se encuentran el sistema tributario en el país, que ha implicado una serie de cambios en la normativa fiscal, con el propósito de que exista una mayor transparencia y agilidad, para procurar una mayor justicia tributaria.

En el ámbito fiscal para darle cabida a la modernización del Estado se introdujeron medidas, encaminadas a la conformación de una estructura tributaria basada en tasas bajas y de base amplia. Sustituyendo así, La Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres, por la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), con el propósito de tener un impuesto novedoso que procurara tener estructuras ágiles y flexibles que permita su pronta adecuación técnica para evitar confusiones en la actividad económica en los diferentes sectores., cuya base es el modelo impositivo chileno,^{22/} originalmente inició el impuesto con el 10% sobre la base imponible, este porcentaje fue modificado al 13% según D.L. No. 370 del 8 de junio de 1995, D.O. No. 114, Tomo 327 del 21 de junio de 1995 la cual entró en vigencia a partir del uno de septiembre de 1992, según decreto Legislativo No. 296 del 24 de julio de 1992 y publicado en el D. O. No.143, tomo 316. Esta nueva ley sustituye a la Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres, Decreto Legislativo No. 284 del 31 de enero de 1986, publicada en Diario Oficial No. 33, tomo 290 del 19 de febrero del mismo año y sus reformas, lo cual se debió a los riesgos de defraudación, falsificación, lavado y doble uso de papel sellado y timbres fiscales, que presentaba.^{23//}

1.7 NORMATIVA TÉCNICA DE LA AUDITORIA

1.7.1 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Es el término que se aplica a conceptos amplios y lineamientos y practicas detalladas de la contabilidad. Incluye todas las convenciones reglas y procedimientos que en conjunto forman la práctica contable aceptada a un tiempo dado. Los principios de contabilidad se convierten en

^{22/} Hernández D., V.J.; S.E., Tobar P.; Fernández, J.G. “La participación del Contador Público ante los cambios Originados en la Ley de Renta e IVA. Trabajo de Graduación par optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública. Fac. CCEE, Universidad de El Salvador. P.10

^{23/} Bases para un Nuevo Modelo Tributario Fusades, Octubre de 1987

“generalmente aceptados” por acuerdo. Tal acuerdo no solo está influenciado por un análisis lógico formal. La experiencia, las costumbres, el uso y la necesidad práctica contribuyen a formar un conjunto de principios. Según esto podría ser preferible llamarlos convenciones. ¿Por qué? Porque la palabra principio da la connotación errónea de que un PCGA es producto de una lógica hermética. No obstante, los contadores utilizan la palabra principios en lugar de convenciones para describir todo el marco de trabajo que sirve de guía para su trabajo.

Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros. Los estados financieros son el resultado de un proceso de medición que descansa sobre un conjunto de principios. Si cada contador utilizara un conjunto diferente de reglas para la medición, las personas que toman decisiones tendrían mucha dificultad para usar y comparar los estados financieros.^{24/}

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son: la entidad, la realización y el período contable. Los principios de contabilidad que establecen la base cuantitativa de las operaciones del ente económico y su presentación, son: el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica, y el que se refiere a la información es el de revelación suficiente.

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativa y consistencia.^{25/}

1.7.2 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS EN EL SALVADOR (NAGA’S)

Las normas de auditoria están claramente establecidas y no se permite desviación alguna de las mismas, si es que se desea realizar una auditoria satisfactoria. En contraste con esto, los procedimientos de Auditoria, se describen en términos generales, de tal manera que tienen que ser adaptados de forma específica a cada auditoria. Los procedimientos de una compañía en particular se seleccionan para ese trabajo, de acuerdo con el criterio profesional de los auditores, quienes se basan en los años de educación, entrenamiento y experiencia, así como su buen juicio es definitivo

^{24/} Biblioteca de Contabilidad Financiera, Horngren / Sundem / Eliot, tomo pagina 8 y 9

^{25/} Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Tematizado, Edición 1992, IMCP

para toda acción relacionada con la auditoría. Los auditores tienen muchas guías para orientar su criterio, sin embargo, para el desarrollo de la auditoría debe fundamentarse en Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

1.7.2.1 NORMAS PERSONALES

Todas las personas comprometidas en el desarrollo de un trabajo de auditoría tienen que ser profesionales. No solo deben poseer experiencia en un procedimiento de auditoría, sino también han de tener conciencia y afán de proporcionar un servicio eficaz sus clientes y a toda su comunidad que confía en su trabajo. Las normas personales se refieren sobre todo al carácter, actitudes y entrenamiento de los auditores.

Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional

Debido a que muchos de los usuarios de los estados financieros auditados, no conocen al auditor que dictamina, es fundamental que reciban la seguridad de que pueden confiar en el mismo, sobre la base de que es un profesional entrenado y altamente capacitado, incluso los funcionarios, gerentes y empleados de una compañía que observan cómo se lleva a cabo un trabajo de auditoría, no están en posición de juzgar la calidad del mismo. Todos los usuarios de los estados financieros auditados confían en que el auditor tenga la educación y la experiencia necesaria para desarrollar un trabajo de forma profesional.

Con frecuencia se considera que el hecho de haber obtenido el título de contador público, es suficiente evidencia de que el auditor ha adquirido el entrenamiento y la habilidad técnica necesaria. Sea que él auditor tenga o no título de contador público, se espera que cumpla con todos los requisitos necesarios para el desarrollo de un trabajo a nivel profesional.

Entrenamiento Técnico

La educación formal avanzada de un auditor, no debe consistir exclusivamente de materias contables, ni siquiera quedar limitadas a los temas de administración de negocios. Más bien la preparación, el trabajo en la universidad, debe incluir un grado suficiente de educación general que permita al auditor desempeñarse como miembro activo de la sociedad. Los auditores prósperos necesitan tener la capacidad de llevarse bien con sus clientes y compañeros de trabajo, tanto

superiores como subordinados; una amplia educación general que le permita comunicarse con otras personas, posiblemente sea más valiosa que la educación técnica.

Los auditores con éxito comprenden que el entrenamiento técnico recibido en unos cuantos años antes es insuficiente para satisfacer la primera norma personal de auditoría. Por tal razón, los auditores se enfrentan con la necesidad de estar en una continua actualización y entrenamiento técnico. En tal sentido el auditor debe tener siempre en mente y esforzarse por estar en una preparación y entrenamiento técnico continuo y así estar capacitados para considerar objetivamente, las diversas presentaciones de la administración y poder opinar basados en un juicio independiente como expertos profesionales.

Experiencia Profesional

Del mismo modo que otras profesiones exigen a sus integrantes periodos de internado, residencia, o aprendizaje, la profesión contable espera de un auditor que adquiera entrenamiento en el propio trabajo. En varios países exigen que un profesional en contaduría cumpla con esa experiencia antes de convertirse en contador público; otros países emiten el título de contador público a una persona sin experiencia, a condición que el auditor la obtenga antes de recibir la autorización para ejercer.^{26/}

Gran parte del reconocimiento de auditoría se puede obtener mediante cursos universitarios, programas de entrenamiento del personal e incluso planes de educación, sin embargo, algunas habilidades sólo se pueden adquirir a través de la experiencia real en la auditoría. Un auditor que comienza, aprende recibiendo instrucciones de auditores experimentados y siguiendo los ejemplos de su trabajo. Un novato también se beneficia de los comentarios que hacen los supervisores al revisar el avance del trabajo que se está realizando y después de terminado. Aunque cada auditoría es diferente, el auditor debe estar en posibilidad de aplicar las habilidades aprendidas en otros trabajos haciendo las modificaciones que le dicte su criterio profesional.

Actitud de Independencia Mental

Para que una profesión exista debe satisfacer alguna necesidad de la sociedad. Para los auditores esta necesidad es que el público, el inversionista, los otorgantes de créditos y otros usuarios de los estados financieros, estén seguros de que pueden confiar en las manifestaciones que haga la

^{26/} Biblioteca de Contabilidad Financiera, Horgren/Sundem/ Eliot, Tomo 1.

administración en relación con la condición financiera de su compañía. El auditor contribuye a la seguridad del usuario, expresando una opinión sin salvedades sobre los estados financieros, sólo después de determinar mediante el examen que las exposiciones son ciertas y están de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para que los usuarios tengan confianza de la objetividad y que el auditor está libre de perjuicios para expresar su opinión, es necesario que tenga confianza en la capacidad del auditor para analizar los estados financieros con una actitud mental independiente en todos los asuntos relacionados con la auditoria, es la segunda norma personal.

La independencia siempre ha sido considerada como un concepto fundamental en la profesión de la auditoria. Definida como la capacidad de actuar con integridad y objetividad, la actitud de independencia mental es una característica indispensable de los auditores. Deben ser neutrales en todos los asuntos que caen bajo su estudio y reconocer la obligación que tienen de imparcialidad para cada uno de los diversos grupos de usuarios. Manteniendo una actitud de independencia mental, los auditores se pueden asegurar a sí mismos que sus dictámenes están libres de perjuicios. La independencia, tal como la exige esta norma personal de auditoria, es un proceso mental y resulta difícil, sino imposible, que pueda ser evaluado por completo por otros observadores.

Con el fin de que los usuarios tengan confianza en la existencia de la actitud mental independiente, los auditores deben cuidar y evitar relaciones y circunstancias que puedan provocar dudas sobre su independencia en quienes lo observan. Además de mantener la actitud mental independiente tiene que dar la apariencia de independencia.

Cuidado y Diligencias Profesionales

Ninguna profesión puede adoptar un grupo de normas, lo suficientemente detalladas como para describir por completo todas las acciones que exigen a sus integrantes o todos los actos que se les prohíbe. Por consiguiente, es necesario hacer varias declaraciones generales, para expresar la idea de que se espera un alto nivel de calidad en todos los aspectos del desarrollo de su opinión. Los auditores deben tomar en cuenta cualquier situación que aumente el riesgo de errores o falsas informaciones en los estados financieros, y considerar este riesgo al planear la auditoria.

Los auditores no sólo deben poseer un conocimiento y entrenamiento necesario para llevar a cabo las auditorias, sino que también deben utilizar la habilidad apropiada para efectuar sus trabajos con

el cuidado y la diligencia profesional. Si los auditores no poseen la capacidad o no la utilizan, actúan sin ética y quizá en forma ilegal. Por lo que debe planear de manera apropiada la auditoria, examinar suficiente evidencia, preparar cuidadosamente los papeles de trabajo, evaluar los estados financieros y elaborar meticulosamente el informe que contiene su opinión.

1.7.2.2 NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Se refieren a la calidad mínima que debe aplicar el auditor en relación al trabajo, o sea cómo debe?, qué es lo que no debe hacer? y son los elementos básicos en que el contador público debe realizar su trabajo, con cuidado y diligencia profesional, para lo cual se exigen normas mínimas a seguir en la ejecución del trabajo.

Planeación y Supervisión

Los procedimientos de auditoria no se encuentran estandarizados y los que se utilizan se seleccionan debido a que tiene particular significación con los objetivos de trabajo. La planeación de los procedimientos de auditoria y la supervisión de los auditores que llevan a cabo esos trabajos son el tema de la primera norma de ejecución del trabajo.

Estudio y Evaluación del Control Interno

La segunda norma relativa a la ejecución del trabajo, nos dice: “Deberá efectuarse un estudio apropiado y evaluación del sistema de control interno existente, como una base para confiar en él, y para determinar la extensión necesaria de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoria”. Tal como se expresa en esta norma de auditoria, el objeto del estudio y evaluación del control interno por parte del contador público, es establecer la base para confiar en el sistema, con el fin de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoria que deban aplicarse en su examen de los estados financieros. El estudio y evaluación realizada, frecuentemente provee una base para sugerencias constructivas a los clientes, referentes a mejorar el control interno.

Aunque a los contadores públicos les interesan los aspectos antes mencionados, referentes al estudio y evaluación del control interno, es importante reconocer una diferencia esencial entre

ellos. El estudio y evaluación contemplada por las normas de auditoría generalmente aceptadas, debe realizarse para cada auditoría en la extensión que el contador público considere necesaria para ese objeto.

Evidencia Suficiente y Competente

El juicio profesional del auditor, determina el punto en el cual la evidencia examinada logra los requisitos de suficiencia y competencia para fundamentar su opinión sobre los estados financieros. Aun cuando ya se haya examinado toda la evidencia disponible, el auditor no adquiere certeza absoluta de que los estados financieros sean totalmente exactos o de que sea la única presentación. Siempre cabe la posibilidad que se haya retenido la información de manera intencional. También existen varios procedimientos alternativos para registrar y presentar los estados financieros de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados. De tal forma que la presentación de la empresa puede no ser la única presentación.

¿Cuánta evidencia debe ser examinada de acuerdo con el criterio del auditor? La tercera norma relativa a la ejecución del trabajo determina que se debe obtener la evidencia suficiente y competente que permita una base razonable para apoyar una opinión profesional sobre los estados financieros examinados.

La suficiencia de la evidencia se relaciona con la cantidad y clase de la información necesaria para respaldar la opinión del auditor. El auditor determina que cuenta con evidencia suficiente utilizando criterio profesional y dando la debida consideración a pesar de la cantidad de evidencia que haya examinado o de su calidad de auditor, nunca puede estar totalmente seguro de que los estados financieros son exactos. Por lo general la evidencia es persuasiva más bien que completamente convincente.

Aunque el auditor no puede eliminar algunas dudas respecto a la exactitud de cada partida, si existe una duda sustancial sobre cualquier partida importante el auditor debe examinar la evidencia adicional para eliminarla. Si no es posible eliminarla por completo, se debe emitir un dictamen con salvedades o abstenerse de opinar sobre los estados financieros.

El auditor examina no sólo los registros contables sino también inspecciona asuntos probatorios, tales como las actas de asambleas de accionistas y actas del consejo de administración, contratos,

facturas y correspondencia de personas ajenas al negocio debidamente informadas. Con frecuencia el auditor obtiene evidencia haciendo preguntas a los funcionarios y empleados de la compañía, observándolos trabajar y examinando los documentos elaborados para fines internos como externos. Para que la evidencia sea competente tiene que ser válida en su naturaleza y relevante para el asunto bajo consideración.

1.7.2.3 NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORIA

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen.

El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para presentarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente a través del informe o dictamen como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo, que queda a su alcance.

- a. El informe indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b. Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos que en el informe se indique lo contrario.
- c. El informe contendrá ya sea una expresión de la opinión en relación con los estados financieros, tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, deben consignarse las razones que existan para ello. En todos los casos en los en que el nombre de un auditor se encuentre relacionado con estados financieros, el informe contendrá una indicación precisa y clara de la índole del examen del auditor, si hay alguna, y el grado de responsabilidad que está contrayendo.

1.7.3 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA, SU APLICACIÓN EN EL SALVADOR (NIA's)^{27/}

^{27/} Normas Internacionales de Auditoria, Pronunciamientos Técnicos, en vigor desde julio/01, Sexta Edición, diciembre 2001. IFAC

Las Normas Internacionales de Auditoría se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Deberán también aplicarse, adaptadas, según sea necesario, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados. Las NIAS contienen los principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales se deben interpretar bajo el contexto del material explicativo o de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación. Para entender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar todo el texto de la NIA incluyendo el material explicativo o de otro tipo contenido en la NIA.

En algunas circunstancias muy importantes, el auditor puede apartarse de una NIA para lograr el objetivo de una auditoría en una forma más efectiva, no obstante deberá justificar dicha desviación.

1.7.3.1 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC)^{28/}

Las Normas Internacionales de Contabilidad son regulaciones de alta calidad, que exigen seguir prácticas contables apropiadas para cada circunstancia económica en particular y son aceptables para los usuarios y elaboradores de los estados financieros.

El comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es un organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables para la información financiera en el mundo

Alcance de las Normas

En cada Norma Internacional de Contabilidad se expresará claramente cualquier tipo de limitación, si la hubiese, respecto de su aplicabilidad. Las Normas, que no serán aplicables a partidas de escasa importancia relativa, tendrán vigencia desde la fecha que se indique en las mismas, careciendo de efecto retroactivo a menos que se indique lo contrario.

Objetivo de las Normas

^{28/} Normas Internacionales de Contabilidad 2000

Los miembros del IASC creen que la adopción, en sus respectivos países, de las Normas Internacionales de Contabilidad, junto con la información sobre el cumplimiento de las mismas, tendrá con el tiempo un impacto significativo. Se mejorará la calidad de los estados financieros y se ganará en cuanto al grado de comparabilidad. La credibilidad y, consecuentemente, la utilidad de los estados financieros, resultará acrecentada en todo el mundo.

1.7.3.2 NORMAS DE CONTABILIDAD FINANCIERA^{29/}

Hasta 1982, nuestro país aplicaba principios de contabilidad basados en las leyes mercantiles y leyes tributarias, o bien, principios de contabilidad establecidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos y/o el Instituto Mexicano de contadores Públicos; debido a la carencia de un ordenamiento sistemático y propio que estipulara los principios aplicables a El Salvador.

En enero de 1983 se inició un plan de divulgación científica y cultural de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para tal efecto, se creó el comité técnico cuyo objetivo primordial fue establecer las Normas de Contabilidad Financiera que deben observarse en la preparación y revisión de los estados financieros conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados. Es así que este Comité recopiló la información sobre los avances contables de varios países para adecuar sus experiencias contables al grado de desarrollo económico y social de nuestro país. Para tal adecuación, el Comité aprobó once normas de contabilidad financieras ante quienes preparan, revisan y usan la información, para que en conjunto y en forma tácita proporcionaran su aceptación.

1.7.4 CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL DE EL SALVADOR

Son normas, principios que surgen dentro de una convención profesional, con el propósito de guiar la conducta y comportamiento de todo profesional de la contaduría pública en las diferentes áreas o actividades en que éste se desarrolla; y que deberán respetarse en la profesión o actividad y en la vida diaria, pues la ética se basa en la moral y no en la regulación represiva que tiene una ley.

Postulados Básicos Según El Código De Ética Profesional

Integridad

^{29/} IV Convención Nacional de Contadores, Normas de Contabilidad Financiera 1-28, Talleres Gráficos UCA, mayo/97.

Debe entenderse la integridad como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obligue a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y en la emisión de su informe. En consecuencia todas y cada una de las funciones que realice han de estar precedidas por una honradez profesional irreprochable.

Objetividad

La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, debe gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

Confidencialidad

El principio de confidencialidad es más amplio que la revelación de la información, incluye el hecho de que un contador público que obtenga información en el curso de la prestación de sus servicios, no debería usarla ni aparentar usarla para su beneficio personal o para el de terceros.

1.7.5 NORMAS ÉTICAS DEL CONTADOR PÚBLICO DENTRO DEL ÁREA EMPRESARIAL

Entre las normas éticas que el contador público debe observar, se mencionan las siguientes:

- a. Es deber del contador público el reforzar los valores éticos en la empresa donde presta sus servicios, tanto como asesor financiero, gerente o auditor, sin olvidar el mantenimiento de su desarrollo profesional paralelamente con su desarrollo empresarial.
- b. El Profesional en contaduría, está obligado a evadir o renunciar a su participación profesional en empresas que no aplican la moral de los negocios al realizar acciones o actuaciones de empresarios fraudulentas, de credibilidad hacia la aplicación de normas éticas por parte de las personas que ejercen la profesión.
- c. El contador público no debe solicitar ni aceptar comisiones, ni obtener ventajas económicas directas o indirectas por la recomendación que haga de servicios profesionales o de productos a la empresa o dependencia a la que presta sus servicios.

- d. El contador público que desempeñe un cargo en el sector público o privado, solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que presta sus servicios. Indicando el carácter del puesto que desempeña.
- e. Un contador público no deberá aprovecharse de situaciones que podrían implicar perjuicio a quien lo contrata, guardando fidelidad hacia el cliente que contrate sus servicios.
- f. Todo informe, opinión y documentos que presente el contador público, deberá reflejar su juicio, con base a elementos comprobables, sin ocultar o alterar hechos que puedan inducir a error.

La responsabilidad del profesional de contabilidad no debe consistir en satisfacer las necesidades de un cliente concreto, de quien lo emplea laboralmente. Las normas que rigen la profesión contable, están íntimamente relacionados con el interés público, por lo cual se debe mantener la integridad y veracidad de los estados financieros que se presentan en diferentes aspectos de carácter financieros tales como apoyo a solicitudes de crédito por parte de empresarios, así como la confianza por parte de inversionistas en captaciones de capital; la seguridad en los controles internos proporcionados por los auditores a sus clientes deben aumentar la confiabilidad en la información financiera, y demás aspectos que afecten la honorabilidad del servicio al cliente.

1.7.6 NORMAS ÉTICAS PARA EL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE

Los profesionales en contaduría pública en su actuar como auditores independientes, deben desempeñar su trabajo con independencia profesional y deben desligarse de cualquier interés que pudiera afectar su libre criterio.

El auditor independiente autorizado debe hacer constar y revelar todos los datos importantes que haya descubierto en el desarrollo de su trabajo, y que tengan relación con la situación financiera de la empresa.

El auditor debe comprometerse al cumplimiento de los servicios que pueda prestar y renunciar a aquellos que no pueda cumplir, tiene el deber permanente de mantener sus conocimientos profesionales actualizados, para asegurar la prestación de sus servicios a los clientes.

Actuaciones en las que se considera comprometida la integridad del auditor independiente:

- a. Evitar reales o aparentes conflictos de intereses al asesorar o realizar su trabajo; entre los interesados y beneficiarios de la información.
- b. Participar en actividades que puedan poner en peligro su actuación profesional y moral.
- c. Aceptar regalos, favores y atenciones que puedan influir o parecer que influye en sus actuaciones.
- d. Reconocer y hacer reconocer sus limitaciones profesionales, que puedan impedir juicios serios o el desarrollo de una actuación serena, equilibrada o profunda.
- e. Comunicar tanto los informes favorables como los desfavorables, ya sean juicios o nuevas opiniones a los socios o interesados.
- f. Participar en cualquier tipo de actividad que pueda desacreditar la profesión.
- g. El auditor no debe realizar ningún tipo de publicidad en forma directa o indirecta y el monto de sus honorarios debe estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo que a esa labor se destine y el grado de especialidad requerida.

1.8 NORMATIVA LEGAL DE LA AUDITORIA

1.8.1 CÓDIGO DE COMERCIO

Surge como norma por los años setenta y es el que norma los actos de comercio y las cosas mercantiles entre los comerciantes, y a falta de éste, la regulación se hará por las normas del Código Civil.

El Código establece que los comerciantes que operen en el país tendrán la obligación de presentar a la oficina que ejerce la vigilancia del Estado, dentro de los tres meses siguientes a la expiración de su año social, un informe que contenga lo siguiente:

- a. Estados financieros con sus respectivos anexos, debiendo incluir los informes técnicos elaborados por los contadores públicos y auditores externos.
- b. La nómina de los representantes y administradores de la sociedad, incluido los gerentes, agentes y empleados con facultades de representación.

La vigilancia de la sociedad anónima, estará confiada a un auditor designado por la Junta General, la cual señalará su remuneración. El auditor ejercerá sus funciones por el plazo que determine el pacto social y en su defecto, por el que señale la junta general en el acto del nombramiento. La vigilancia de los contadores públicos será ejercida por un consejo de vigilancia que tendrá la organización que dicha ley le confiera.

Facultades y obligaciones del auditor

- a. Cerciorarse de la constitución y vigencia de la sociedad.
- b. Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía de los administradores y tomar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad.
- c. Exigir a los administradores un balance mensual de comprobación.
- d. Comprobar la existencia física de los inventarios.
- e. Inspeccionar una vez al mes por lo menos los libros y papeles de la sociedad, así como la existencia en caja.
- f. Revisar el balance anual, rendir el informe correspondiente en los términos que establece la ley y autorizarlo al darle su aprobación.
- g. Someter a conocimiento de la administración social y hacer que se inserten en la agenda de la junta general de accionistas, los puntos que crea pertinentes.
- h. Asistir con voz, pero sin voto a las juntas generales de accionistas.

Contabilidad Formal.

Los comerciantes están obligados a llevar contabilidad formal debidamente organizada, mediante un sistema aprobado por quienes ejercen la función pública de la auditoria.

Los comerciantes cuyo activo en giro no exceda de los cien mil colones la llevarán por si mismos o por personas de su nombramiento, los que excedan del monto anteriormente mencionado la llevaran contadores, bachilleres en comercio y administración acreditados por la Unidad de Acreditación del Ministerio de Educación.

Los registros obligatorios deben llevarse en libros empastados o en hojas separadas, foliadas, autorizadas por el Contador público tratándose de comerciantes sociales.

1.8.2 LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Uno de los logros de la modernización de las funciones del Estado es que el profesional en contaduría pública ejerza ciertas funciones que le competen al Centro Nacional de Registro, como son la de legalizar sistemas contable, libros legales, etc.; para lo cual fue necesario la creación de una ley que vigile y regule las nuevas obligaciones y responsabilidades del contador público, contribuyendo así con los fines del Estado en distintas áreas.

La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, entró en vigencia el primero de abril del año dos mil, cuyo objeto según el artículo uno es: “Regular el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, la función de auditoria, y los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que la ejerzan”.

En cuanto a las regulaciones a los Contadores Públicos, la ley contiene entre los apartados más importantes los siguientes:

- a. Personas que pueden ejercer la Contaduría Pública
- b. Los Licenciados en contaduría Pública, con título conferido por alguna de las universidades autorizadas en El Salvador.
- c. Los calificados como Contadores Públicos Certificados;
- d. Los Lic. en Contaduría Pública con títulos de universidades extranjeras, siempre y cuando haya sido autorizado según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente;
- e. Las personas naturales y jurídicas que conforme a tratados internacionales pudieren ejercer dicha profesión en El Salvador; por haber otorgado en dichos instrumentos el mismo derecho a los Salvadoreños en su país de origen;
- f. Las personas jurídicas conforme las disposiciones de esta Ley quienes reúnan la calidad antes expresada, que cumplan los requisitos que esta ley establece.

1.8.2.1 Requisitos para ser autorizado como Contador Público

Para el ejercicio de la contaduría pública será necesario, además de reunir la calidad expresada en el párrafo anterior, observar los requisitos siguientes:

En el caso de personas naturales:

- a. Ser de nacionalidad Salvadoreña
- b. Ser de honradez notoria y competencia suficiente;
- c. No Haber sido declarado en quiebra ni en suspensión de pagos;
- d. Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano;
- e. Estar autorizado por el consejo de conformidad a esta ley

En el caso de personas Jurídicas:

- a. Que se constituyan conforme a las normas del Código de Comercio. En el caso de sociedades de capital, sus acciones siempre serán nominativas;
- b. Que la finalidad única sea el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas.
- c. Que la nacionalidad de ésta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña;
- d. Que uno de los socios accionistas, asociados y administradores, por lo menos, sea autorizado para ejercer la contaduría pública como persona natural;
- e. Que sus socios, accionistas, asociados y administradores, sean de honradez notoria;
- f. Que la representación legal de la misma, así como la firma de los documentos relacionados con la contaduría pública o la auditoría, la ejerzan solo quienes estén autorizados como personas naturales para ejercer la contaduría pública
- g. Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta ley

1.8.2.2 Atribuciones del Contador Público

Los contadores públicos intervendrán obligatoriamente en los siguientes casos:

- a. Autorizar Las descripciones de los Sistemas Contables, los catálogos de cuentas y manuales de instrucciones que deben llevar los comerciantes, a los que la Ley exige llevar contabilidad y a quienes deseen un sistema contable.

- b. Legalizar los registros o libros que deben llevar los comerciantes, de conformidad con las leyes de la materia, previa solicitud del interesado por escrito y autenticada;
- c. Dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes, de conformidad a las leyes pertinentes;
- d. Dictaminar, basados en normas y principios de auditoria internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo, sobre los estados financieros básicos, de sociedades o empresas de cualquier clase, asociaciones cooperativas, instituciones autónomas, sindicatos y funciones o asociaciones de cualquier naturaleza.
- e. Certificar los balances contables de las empresas de los comerciantes que estén obligados de conformidad al Código de Comercio y leyes especiales.
- f. Certificar los valúos e inventarios cuando sea requerido.
- g. Realizar estudios de reevaluación de activos y pasivos de empresas y ajustar su Valor razonable.
- h. Certificar la rendición de cuentas en la administración de bienes
- i. Certificar y razonar toda clase de asientos contables.
- j. Realizar la compulsa de libros y documentos en la solución de asuntos contables, relacionados con toda clase de juicios, a petición del juez de la causa o las partes en conflicto.
- k. Dictaminar o certificar las liquidaciones para el pago de regalías, comisiones, utilidades o retorno de capitales.
- l. Comunicar oportunamente por escrito a la persona auditada aquellas violaciones a la ley que encontrare en el transcurso de la revisión.

El contador no podrá emitir las autorizaciones conferidas en la ley, sin que previamente se hubiese cerciorado del cumplimiento de las obligaciones profesionales de los comerciantes, exigidas en los títulos I y II del libro Segundo del Código de Comercio.

Un contador público no deberá aprovecharse de situaciones que podrían implicar perjuicio a quien lo contrata, guardando fidelidad hacia el cliente que contrate sus servicios.

Todo informe, opinión y documentos que presente el contador público, deberá reflejar su juicio, con base a elementos comprobables, sin ocultar o alterar hechos que puedan inducir a error.

La responsabilidad del profesional de contabilidad no debe consistir en satisfacer las necesidades de un cliente concreto, de quien lo emplea laboralmente.

Las normas que rigen la profesión contable, están íntimamente relacionadas con el interés público, por lo cual se debe mantener la integridad y veracidad de los estados financieros que se presentan en diferentes aspectos de carácter financiero, tales como apoyo a solicitudes de crédito por parte de empresarios, así como la confianza por parte de inversionistas en captaciones de capital; la seguridad en los controles internos proporcionados por los auditores a sus clientes, deben aumentar la confiabilidad en la información financiera, y demás aspectos que afecten la honorabilidad del servicio al cliente.

1.8.3 CÓDIGO TRIBUTARIO

1.8.3.1 Generalidades

El primero de enero del año dos mil uno, según Decreto Legislativo No. 230 entró en vigencia el Código Tributario el cual contiene modificaciones sustanciales a la Ley de Impuesto sobre la Renta, a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA), y a la Ley de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces y a la Ley de Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, en cuyos enunciados se expresó que en la actualidad no existía un marco jurídico tributario unificado que regule adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes, que permitiera garantizar los derechos y obligaciones recíprocas, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación.

1.8.3.2 Objetivos Fundamentales del Código Tributario^{37/}

- a. Crear un marco legal unificado que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias,
- b. Desarrollar los derechos de los administrados,

^{37/} Reglamento de Aplicación del Código Tributario

- c. Mejorar las posibilidades de control por parte de la Administración Tributaria, y
- d. Garantizar un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las responsabilidades que competen al Estado.

Para cumplir con los objetivos anteriores el Código establece entre otras obligaciones las siguientes:

Declaraciones Tributarias

Los contribuyentes deben liquidar el impuesto en los formularios que proporciona la Administración tributaria dentro del plazo legal, que no contengan errores en nombre y datos generales como NIT, NRC, dirección y otros, de lo contrario en el Art. 238 lit. f. se establecen multas de un salario mínimo por falta de éstos o por errores.

Las modificaciones a la declaración presentada deberán hacerse dentro del plazo señalado que son dos años.

Además la Administración permite la presentación de las declaraciones por medios electrónicos y para garantizar la exactitud de éstas tomará en cuenta los datos necesarios, tales como: encriptado de los procesos, firma digital o electrónica, facilidades para cambios de clave por el sujeto pasivo autorizado y recibo de verificación electrónica proporcionado por la Administración como constancia de recibido.

Emisión de Documentos

Para soportar las transferencias de bienes, prestación de servicios y exportaciones, los contribuyentes deben emitir y entregar los documentos que establece el Código como son: Facturas, Comprobantes de Crédito Fiscal, Notas de Débito, Notas de Crédito y Notas de Remisión, según corresponda y en lo que se refiere a las exportaciones deberá entregarse factura comercial con la leyenda que diga “factura de exportación”. No será válido el uso de cualquier otro documento para soportar las transferencias de dichas operaciones.

Formalidades en los Documentos Fiscales

El Art. 114 Lit. a) Numeral 2) y Lit. b) numeral 7) establecen que los créditos fiscales y facturas, mayores a: Cien mil colones y Cuatro mil novecientos setenta colones respectivamente, deberán contener además de los requisitos ya establecidos: el nombre, numero de Cédula o NIT y firma de la persona que recibe y entrega el documento en caso de los créditos fiscales y para las facturas se debe anotar el número de cédula o NIT del consumidor final.

Obligación de Informar

Todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, así como las personas naturales y jurídicas están obligadas a proporcionar los datos e informes que le sean requeridos para investigar la veracidad de los datos proporcionados.

El Centro Nacional de Registro: deberá informar semestralmente dentro de los dos meses subsiguientes de finalizado cada uno de los semestres del año calendario la constitución, disolución, transformación, disolución o liquidación de sociedades, además deberá proporcionar la información necesaria acerca de los comerciantes individuales a quienes les hubiere extendido matrícula de empresa y establecimiento.

Los Jueces y Notarios de la República: tienen la obligación de informar dentro de los quince días siguientes de efectuada la adjudicación, la identificación de las partes acreedores y deudoras.

Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos que retengan impuesto sobre la renta deben remitir dentro del mes de enero un informe de las personas naturales o jurídicas a las que hayan realizado tales retenciones en año inmediato anterior, ya sea por medios manuales o electrónicos, y de acuerdo a las especificaciones técnicas que la Administración tributaria proporcione. Además deberán informar en el mismo plazo sobre accionistas y utilidades, así mismo tendrán la obligación de remitir en el mismo plazo, el listado de todos los socios, accionistas o cooperado de la respectiva persona jurídica, ya sea que les haya efectuado distribución de dividendos, excedentes o utilidades.

Informe de Proveedores, clientes, acreedores y deudores, Según requiera la Administración Tributaria se deberá presentar un listado con información detallada sobre las operaciones o transacciones comerciales.

Dictamen e Informe Fiscal, En lo que respecta a los contadores públicos, lo importante es la introducción de la auditoría en la elaboración del Dictamen e informe fiscal, para lo cual el Código da las siguientes definiciones:

Dictamen e Informe Fiscal, En lo que respecta a los contadores públicos, lo importante es la introducción de la auditoría en la elaboración del Dictamen e informe fiscal, para lo cual el Código da las siguientes definiciones:

Dictamen fiscal: es el documento en el que consta la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Informe fiscal: es el documento que contiene un detalle del trabajo realizado por el auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.

Periodo del Dictamen e Informe Fiscal

El dictamen fiscal e informe fiscal que emita el auditor deberá corresponder a periodos anuales comprendidos del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año y solo en los casos de fusión, transformación o liquidación de sociedades podrá corresponder a un periodo menor.

Contribuyentes obligados a nombrar Auditor Fiscal

Están obligados a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, todos aquellos contribuyentes que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

Haber poseído un activo total al treinta y uno de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, superior a diez millones de colones (¢10,000,000.00);

Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superiores a cinco millones(¢5,000,000.00);

Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades, deberán cumplir con esta obligación por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente.

Las sociedades en liquidación tendrán esta obligación por cada uno de los periodos o ejercicios de imposición, según sea el caso, comprendidos desde la fecha de inscripción de la disolución hasta aquel en que finalicen los trámites de la liquidación y previo a su inscripción.

Requisitos generales del Dictamen e Informe Fiscal

El dictamen e informe fiscal deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a. Deberán realizarse de acuerdo a las disposiciones establecidas en el código, su reglamento, leyes tributarias, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría;
- b. Poseer la firma del auditor que dictamina y sello que contiene el número de registro de autorización del consejo de vigilancia de contaduría pública y auditoría; y,
- c. Presentar por escrito a la Administración Tributaria en el plazo señalado.

Plazo para nombrar Auditor Fiscal

El nombramiento de auditor para los casos de los literales a) y b) deberá efectuarse, en caso de persona natural, por el propio contribuyente o su representante, y en caso de persona jurídica por la junta general de accionistas, socios o asociados, en el periodo anual a dictaminarse a más tardar dentro de los cinco meses siguientes de finalizado el periodo anterior; para el caso de los literales c) y d) el nombramiento deberá efectuarse en la misma fecha en que se tome el acuerdo de transformación, fusión o disolución del ente jurídico.

Requisitos del Auditor

El Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado nombrado para emitir dictamen e informe fiscal conforme a lo establecido en el presente código, deberá cumplir con el siguiente requisito:

Poseer registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, el que deberá ser acreditado por escrito mediante constancia emitida por dicho Consejo.

Requisitos especiales para Personas Jurídicas

Cuando las personas jurídicas constituidas bajo las leyes salvadoreñas dictaminen fiscalmente deberán cumplir con los requisitos siguientes:

- a. Estar debidamente inscritas en el Registro de Comercio;
- b. Los auditores que designe para dictaminar y emitir el dictamen fiscal deberán cumplir con lo establecido en el artículo precedente; y,
- c. Poseer y acreditar el número de registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría”.

Obligaciones Del Auditor

Los auditores deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- a. Emitir el dictamen e informe fiscal y guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al sujeto pasivo objeto del dictamen;
- b. Reflejar en el dictamen y en el informe fiscal la realidad financiera y la situación tributaria, conforme a los PCGA y leyes tributarias que establezca el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y auditoría.
- c. Garantizar que lo expresado en el dictamen fiscal e informe fiscal este respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que conforme a las leyes tributarias, leyes especiales y a la técnica contable, deba llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dichos registros.
- d. Atender los requerimientos que formule la Administración Tributaria, suministrando dentro de los plazos que esta le señale, la información solicitada relacionada con el dictamen e informe emitidos, incluyendo los papeles de trabajo.

1.9 NORMA PARA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

Generalidades.

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, con base a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría ha emitido la Norma

para Auditoria de cumplimiento de obligaciones tributarias que permitirá establecer un marco de referencia a observar por los Contadores Públicos, con el fin de garantizar la preparación del informe y dictamen fiscal, con un alto grado de profesionalismo. Delimitando la responsabilidad técnica del auditor en base a su trabajo para que al dictaminar lo haga apegado a lo que prescriben las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas en El Salvador, y a la presente norma.

Obligaciones tributarias formales y sustantivas

Para obtener la comprensión de las obligaciones formales y sustantivas, el auditor fiscal debe considerar lo siguiente:

- a. Leyes tributarias y sus reglamentos, guías de orientación y otros documentos que conciernen a las obligaciones tributarias.
- b. Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de trabajos anteriores.
- c. Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de pláticas con el personal apropiado de la entidad (por ejemplo, el gerente financiero, auditores internos, consejero legal, administradores).
- d. conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de discusiones con personas fuera de la entidad (por ejemplo, un ente regulador o terceras personas especialistas).

1.9.1 LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO

Concepto.

El Diccionario para contadores Eric L. Kohler define el impuesto sobre la renta como el impuesto sobre las ganancias y utilidades anuales de cualquier persona natural o física, corporación mercantil u otra entidad definida. Expresado en forma de porcentaje, el valor del impuesto varía frecuentemente de acuerdo al monto de los ingresos en que se basa.

Acción generadora del Impuesto

La obtención de ingresos por los sujetos pasivos en un periodo de imposición genera obligación en los pagos de los impuestos establecidos por ley.

Renta obtenida. Son todos los productos y utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente tales como:

- a. Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales.
- b. De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial de servicio y de cualquier otra naturaleza.
- c. Del capital tales como alquileres, intereses, dividendos o participaciones.
- d. Toda clase de productos ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen.

Productos o utilidades excluidos del concepto de renta

No constituyen para los efectos de esta ley:

- a. Los valores recibidos en dinero o en especie por el trabajador del patrono, no para su beneficio, ni para subvenir a sus necesidades, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones;
- b. El valor de los bienes que por concepto de legados o herencias reciba el contribuyente, y
- c. El valor de los bienes que por concepto de donaciones, reciba el contribuyente, toda vez que la transferencia en cuestión se realice entre ascendientes y descendientes dentro del segundo grado de consanguinidad y cónyuges.

Rentas no gravables

Son rentas no gravables por este impuesto, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida:

- a. Las que por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo mediante decreto, sean declaradas no gravables;

- b. Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros que, con la debida autorización, residan en la Republica, temporal o permanente, todo a condición de reciprocidad.

Registro y contabilidad

Todos los contribuyentes están obligados a llevar con la debida documentación, registros especiales suficientes para establecer su situación tributaria de acuerdo a lo dispuesto en la ley. Para efectos de la ley, están obligados a llevar contabilidad formal con debida documentación, los que conforme a lo establecido por el código de comercio están obligados a ello.

1.9.2 LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (IVA)

Al implantarse la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, se creía que dicho impuesto produciría un incremento en los precios de los bienes y servicios, sin embargo esta creencia carece de fundamento ya que no posee una base técnica que lo sustente.

Hechos Generadores del Impuesto

Art. 4 Constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.

Bienes muebles corporales

Art. 5.- En el concepto de bienes muebles corporales se comprende cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa. Para los efectos de esta ley, el dinero en efectivo en moneda nacional o extranjera, los títulos valores y otros instrumentos financieros se consideran bienes muebles incorporales, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 literal d).

Transferencia

Art. 6.- Se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir a enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea la calificación o denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero.

Los contribuyentes deberán llevar los libros, registros y archivos especiales, adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento del impuesto. Las operaciones deberán registrarse diariamente en orden cronológico en el mes calendario en el que se causa el impuesto.

Los importadores deberán abrir cuentas especiales para registrar los impuestos pagados por sus transferencias y las cantidades cargadas en ellas como crédito fiscal.

Están obligados a inscribirse en el Registro de Contribuyentes que lleva la Dirección General de Impuestos Internos todos los sujetos pasivos cuyo activo en giro sea mayor a Veinte mil colones y sus ingresos anuales sean mayores a cincuenta mil colones, según lo establece el artículo 28 Y 29.

La Dirección General de Impuestos Internos dispondrá las normas generales que sean necesarias para los efectos tributarios, respecto de cuáles han de ser y la forma de llevar y confeccionar los libros, archivos, registros, sistemas y programas manuales, mecánicos o computacionales de contabilidad, considerando la documentación que los debe sustentar, sin perjuicio de las atribuciones que sobre la materia competen a otros organismos.

1.9.3 LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAÍCES.

Origen

La Asamblea Legislativa de la Republica de El Salvador, considerando que la Ley del Impuesto de Alcabala de fecha 24 de julio de 1928, resultaba inadecuada para las necesidades de la administración tributaria por adolecer de defectos técnicos que la vuelven ineficiente y obsoleta; y motivado por las circunstancias críticas que atraviesa el país, se requería cada vez mayores recursos para atender los servicios que están bajo la responsabilidad del Estado que son enormes, por lo cual es preciso afectar las fuentes de ingreso que pueden ser gravadas con tarifas más adecuadas. Se grava la transferencia de bienes raíces, por acto entre vivos

Son sujetos obligados al pago del impuesto que esta ley establece, la persona natural o jurídica, que adquiera bienes raíces y conforme a la tarifa siguiente:

- a. Si el valor del inmueble es hasta ¢250,000.00 será exento.
- b. Si el valor del inmueble es de ¢250,000.01 en adelante el impuesto será del 3%.
- c. En caso de parcelación de un mismo bien raíz, cada parcela se tomará como un bien independiente.

Objeto del Impuesto

Se deduce que el valor real o comercial de los bienes vendidos no podrá ser inferior a lo establecido:

- a. No puede ser menor del resultado obtenido de multiplicar por doce el valor del alquiler o de la producción anual corriente real o estimada a dichos bienes al tiempo de la enajenación. Si el inmueble estuviere arrendado parcialmente por la combinación de ambos métodos.
- b. Se entiende por alquiler corriente de un inmueble, en un tiempo dado, el que pagan o pagarían los arrendatarios ordinariamente en dicho período, tomando en cuenta las condiciones del mercado según el tipo de alquiler.
- c. Si se tratare de bienes gravados, sumando el valor de la deuda garantizada por una tercera parte del mismo.
- d. Si fueren varios inmuebles que garanticen una deuda, el valor de cada uno de ellos se determinará proporcionalmente. Esta regla no tendrá aplicación cuando hayan transcurrido más de tres años desde la fecha de constitución del gravamen.

1.9.4 CÓDIGO CIVIL.

Es el conjunto de normas e instituciones destinadas a la protección y defensa de la persona y de los fines que son propios de ésta.

De las personas en cuanto a su nacionalidad y domicilio

Las personas son naturales o jurídicas. Son personas naturales todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo o condición. Son personas jurídicas las personas ficticias capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones y ser representados judicial o extrajudicialmente.

Son salvadoreños los que la constitución del Estado declara como tales. Los demás son extranjeros.

Las personas que por su profesión u oficio se encargan de negocios ajenos, están obligadas a declarar lo más pronto posible si aceptan o no el encargo que una persona ausente le hace; y transcurrido un término razonable, su silencio, se asumirá como aceptación.

De las acciones que prescriben en corto tiempo. Prescriben en tres años los honorarios de jueces, abogados procuradores, partidores; los de médicos y cirujanos; los de directores y profesores de colegios y escuelas; los de ingenieros y agrimensores, y en general, de los que ejercen cualquiera profesión liberal.

CAPITULO II

2. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

Por la naturaleza del problema, la investigación amerita una combinación de estudio longitudinal con transversal, el análisis de las variables se hará a través de los hechos históricos en los que han participado los despachos de auditoria y los Contadores Públicos Académicos dedicados a los servicios contables y de auditoria.

Durante la investigación se aplica el método descriptivo, con el que se comprueba si ciertas técnicas existentes son aplicables al problema de investigación y está encaminado a caracterizar los elementos que lo forman, para dar respuesta a las interrogantes que se presentan como parte de la solución al problema de investigación.

Basándose en la clase de estudio se concatenan los hechos pasados, la experiencia y la aplicación de un análisis sobre el desarrollo de la auditoria Fiscal, que defina un proceso ordenado y lógico para la práctica de este tipo de auditoria, ejecutada por los contadores públicos, en función de la normativa que rige la profesión. Por lo que se recomienda para efecto de la investigación el método descriptivo.

2.2 ESTUDIOS DESCRIPTIVOS

Son aquellos estudios propios de las Ciencias Sociales y Económicas en donde el investigador se concreta a analizar detalladamente un problema y a referirlo tal y como lo encontró en el momento del estudio. En ellos el investigador no manipula las variables, sino que únicamente las determina y describe. Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis. Miden o evalúan diversos aspectos o fenómenos a investigar, además miden de manera más bien independiente los conceptos o variables con los que tiene que ver.

De acuerdo a la definición anterior, el estudio está orientado a contestar por qué se implementó la auditoría fiscal, las causas que la motivaron así como los factores de riesgo asociados, para dar respuesta a las interrogantes que se presentan como parte de la solución al problema.

2.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

2.3.1 General

Diseñar un manual de procedimientos de auditoría que contribuya con las exigencias de los organismos fiscalización nacional, así como la parte normativa de cumplimiento para el auditor fiscal independiente, facilitando la aplicación de la normativa relacionada.

2.3.2 Específicos

- a) Elaborar un manual de procedimientos de forma integral que sirva al auditor fiscal para delimitar su trabajo profesional y cumplir con la normativa de auditoría fiscal emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública, garantizando el cumplimiento de parámetros establecidos en la norma.
- b) Plasmar de forma profesional las bases que permitan formular recomendaciones para ser utilizadas en la solución de problemas similares en el futuro, relacionados con la normativa del ejercicio de la auditoría fiscal.
- c) Establecer una propuesta de procedimientos y controles para la ejecución de la auditoría fiscal, especialmente en el cumplimiento de la normativa para el desarrollo y proceso de este tipo de auditoría.

2.4 TÉCNICA E INSTRUMENTO.

Para el desarrollo de la presente investigación se utilizó la técnica denominada encuesta, la cual fue dirigida a los profesionales de la contaduría pública, mediante una alternativa de respuestas cerradas

y abiertas marcadas en un cuestionario. A fin de obtener información que permitiera efectuar un estudio y análisis adecuado de la investigación.

2.5 POBLACIÓN Y MUESTRA.

2.5.1 POBLACIÓN

El universo para realizar la investigación y determinar la importancia de los papeles de trabajo que sirven de base para el dictamen e informe fiscal del contador público, comprende una población de 2776 contadores públicos académicos y certificados, acreditados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, según publicación en Diario Oficial del 9 de enero de 2002 tomo No. 354.

Considerando que no todos los contribuyentes según el Art. 131 del Código Tributario están obligados a dictaminarse fiscalmente; y además por que existe cierto temor en el profesional de auditoría, se determina que el 25% (694 sujetos) de la población antes mencionada son los que ejercen la auditoría fiscal; sobre la base de esta nueva población se procedió a delimitar la muestra.

2.5.2 MUESTRA

La muestra poblacional examinada fue de 72 despachos de auditoría, obtenida por medio de la fórmula siguiente:

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

DONDE:

- n : Tamaño de la muestra
- N : Tamaño de la Población
- Z : Valor Standard (1.96)
- P : Probabilidad de que un evento suceda. (0.5)
- Q : Probabilidad de que un evento no suceda (0.5)

E : Tasa de error muestral (0.09).

Los elementos de la formula se definen de la forma siguiente:

INTERVALOS DE CONFIANZA. Es el valor de la desviación estándar de la población en el cual puede ser real, que garantizará un resultado seguro de la investigación.

PROBABILIDAD DE QUE UN EVENTO SUCEDA. Es lo que se considera como la proporción estimada de éxito de la investigación.

PROBABILIDAD DE QUE UN EVENTO NO SUCEDA. Es lo que se considera como la proporción estimada de fracaso de la investigación.

La determinación del tamaño de la muestra fue sobre la base de los siguientes datos:

Tamaño de la población:	694
Intervalo de confianza:	95%
Tasa de error:	9%
Probabilidad de éxito:	50%
Probabilidad de error:	50%

Aplicando la fórmula.

$$n = \frac{(694) (1.96)^2 (0.5) (0.5)}{(694-1) (0.09)^2 + (1.96)^2 - (0.5) (0.5)}$$
$$n = 72.30$$

n = 72 profesionales.

“n” da a conocer el tamaño de la muestra a utilizar durante la investigación de campo, la cual es el número de profesionales de la Contaduría Pública, autorizados por El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Publica, que visitaremos para tener una visión de que tanto es necesario elaborar una **“GUÍA PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS APLICABLES EN LA AUDITORIA FISCAL.”**,

debido a que en el país se ha iniciado la auditoría fiscal, la cual es un nuevo tipo de auditoría sobre la cual no existe bibliografía que permita documentar teóricamente su concepto o aplicación práctica, aunque la Dirección General de Impuestos Internos elaboró una guía de orientación que tiene su fundamento legal en el Código Tributario, pero el contenido de la guía está enmarcado a las disposiciones legales y no a la realización de una auditoría fiscal sobre la base de normativas de auditoría y de cumplimiento, tampoco contiene los procedimientos y las técnicas de auditoría para desarrollar el trabajo.

2.6 TABULACIÓN ANALÍTICA E INTERPRETACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Esta información se obtuvo mediante el instrumento de un cuestionario dirigido a los profesionales en contaduría pública, conteniendo preguntas estructuradas de tal forma que permitieran realizar una investigación objetiva sobre el desarrollo de la auditoría fiscal. La información obtenida de cada cuestionario, se tabuló agrupando la cantidad de respuestas por cada pregunta tanto en el caso de las respuestas cerradas como de las abiertas, obteniendo de esa manera las frecuencias en términos absolutos y luego convirtiéndolas en términos relativos (porcentajes), posteriormente se elaboró un cuadro para cada una de ellas.

2.6.1 INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

PREGUNTA N° 1

¿Ha participado en algún tipo de capacitación impartida por El Ministerio de Hacienda ó alguna institución reguladora de la contaduría pública en el país, relacionado con la auditoría fiscal?

a) Objetivo:

Conocer en qué medida los contadores han sido capacitados sobre los aspectos a considerar en la auditoría fiscal.

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	48	67%
NO	33	33%
TOTAL	72	100%

c) Interpretación:

El 33% de la población encuestada no ha recibido ningún tipo de preparación técnica que tenga que ver con la auditoría fiscal, de hecho dicen tener conocimiento de procedimientos a seguir en un examen fiscal lo cual resulta preocupante por la calidad de los servicios de auditoría que se puedan prestar; sin embargo el 67% sí pero, cada profesional visualiza diferentes procedimientos para realizar dicho examen.

PREGUNTA N° 2

¿Considera que es problemática la implementación de la auditoría fiscal en las empresas?

a) objetivo

Identificar en que manera afectará a los contribuyentes la auditoría fiscal.

b) Tabulación

	RESPUESTA	CANTIDAD	PORCENTAJE	PORCENTAJE GLOBAL
SI	▪ Por la costumbre de no ser fiscalizado	33	78%	58%
	▪ Por ser un tema nuevo desconoce la importancia	4	10%	
	▪ Desconocimiento de leyes	5	12%	
	TOTAL	42	100%	
NO	▪ Si sus controles están organizados.	24	80%	42%
	▪ Porque existen técnicas y guías para el dictamen e informe fiscal	4	13%	
	▪ No determinado	2	7%	
	TOTAL	30	100%	

	TOTAL	72	100%	100%
--	-------	----	------	------

c) Interpretación

El 58% de los profesionales encuestados contestó que sí es problemática la implementación de la auditoría fiscal por ser un tema nuevo y por la costumbre de no ser fiscalizado periódicamente, sin embargo el 42% dice que no es problema si se utilizan las herramientas adecuadas y todo se hace conforme a las leyes y la normativa pertinente.

PREGUNTA N° 3

¿Está enterado de las sanciones a las que puede hacerse acreedor como auditor fiscal?

a) Objetivo

Verificar el grado de conocimiento que tiene el auditor, sobre las sanciones que le son aplicables contenidas en el Código Tributario y que puedan afectar su profesión.

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	69	96%
NO	3	4%
TOTAL	72	100%

c) Interpretación

El código tributario establece sanciones por incumplimiento a la normativa tributaria, de tal forma que el contador público debe tener conocimiento de tal situación para realizar su trabajo apropiadamente, del 100% de los encuestados el 96% contestó que sí está enterado de las sanciones y el 4% que no está enterado, lo que genera temor e inseguridad en ellos con respecto al desarrollo de auditoría fiscal. Esto da a conocer que la mayoría de los profesionales en contaduría pública están actualizados en lo que se refiere a materia tributaria relacionada con la profesión.

PREGUNTA N° 4

¿Conoce las obligaciones que establece el Código Tributario al auditor fiscal?

a) Objetivo

Conocer el alcance de las obligaciones que el auditor fiscal tendrá con el estado y el contribuyente

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	71	99%
NO	1	1%
TOTAL	72	100%

c) Interpretación

El 99% de los profesionales encuestados conoce las obligaciones que establece el Código tributario al contador público como auditor fiscal, mientras que el 1% desconoce tales obligaciones, de tal forma que al realizar una auditoria tributaria, sin estar debidamente informado se puede incurrir en cometer faltas y dejar de lado otras, las cuales pueden dar como resultado una mala opinión al momento de reflejarlo en el dictamen e informe fiscal.

PREGUNTA N° 5

¿Conoce los requisitos que debe cumplir el contador público para emitir el dictamen e informe fiscal?

a) Objetivo

Determinar si el contador público conoce los requisitos que debe cumplir según el Código tributario para emitir el dictamen e informe fiscal.

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	70	97%
NO	2	3%
TOTAL	72	100%

c) interpretación

El 97% de los encuestados conocen los requisitos que deben cumplir según el código tributario, mientras que el 3% no conocen tales requisitos, lo que pone de manifiesto que el contador público los aplicará al momento de emitir el dictamen e informe fiscal y durante la realización del examen, de tal manera que pueda realizar de la mejor forma posible el informe y dictamen fiscal, para no incumplir con la ley.

PREGUNTA N° 6

¿Considera Ud., que las técnicas y procedimientos aplicables a auditorías de cumplimiento y de estados financieros son adecuadas para el desarrollo de la Auditoría fiscal?

a) Objetivo

Determinar si las técnicas y procedimientos aplicables a auditorías de cumplimiento y Estados Financieros pueden ser utilizados en la Auditoría Fiscal

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	57	79%
NO	15	21%
TOTAL	72	100%

Interpretación

Del 100% de los encuestados el 79% considera que las técnicas y procedimientos aplicables a las auditorías de cumplimiento y estados financieros también son adecuadas para realizar la auditoría fiscal y el 21% considera que no son adecuadas para el desarrollo de la auditoría fiscal.

PREGUNTA N° 7

¿Cuenta con un soporte técnico y normativo para el desarrollo del trabajo de Auditoría fiscal?

a) Objetivo

Detectar el grado de conocimiento técnico y normativo posee el profesional de la contaduría pública.

b) Tabulación

	RESPUESTA	CANTIDAD	PORCENTAJE	PORCENTAJE GLOBAL
SI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Uso de normativas internacionales de Auditoría ▪ Revisión analítica ▪ Análisis de entorno interno y externo ▪ Exámenes financieros y operacionales. 	40	98%	57%
		1	2%	
	TOTAL	41	100%	
NO		24	77%	43%
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ No está definida el soporte técnico y la normativa ▪ El soporte técnico a utilizar se desarrolla de acuerdo al tipo de empresa ▪ Se desarrolla en forma 	2	6%	
		3	10%	
		2	7%	
	TOTAL	31	100%	
	TOTAL	72	100%	100%

c) Interpretación

El 57% opina que posee algún instrumento de soporte técnico y normativo para el ejercicio de la auditoria; el 43% opina que tiene definido ningún soporte técnico, debido a que no la auditoria no se ha desarrollado con el profesionalismo que ésta demanda.

PREGUNTA N° 8

¿Ha elaborado papeles de trabajo para auditoria fiscal?

a) Objetivo

Determinar un porcentaje de cuántos profesionales en contaduría pública está elaborando papeles de trabajo para auditoria fiscal, para ver la aceptación que los profesionales tienen de este nuevo modelo de auditoria.

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	30	42%
NO	42	58%
TOTAL	72	100%

Interpretación

De los 72 encuestados el 42% manifestó haber elaborado papeles de trabajo y el 58% que no, lo anterior nos dice que el profesional aún no tiene experiencia en este tipo de auditoria y que existe un cierto temor por no hacerla de acuerdo a los requerimientos de la Administración tributaria, y por las sanciones establecidas en el Código Tributario para los profesionales que incumplan lo establecido en este Código.

PREGUNTA N° 9

¿Para desarrollar las auditorias fiscales en las que usted fue contratado, cuenta con el personal idóneo?

a) Objetivo

Identificar el grado de conocimiento que poseen los asistentes del contador público en el área fiscal, que permitan desarrollar en forma eficiente el examen tributario del contribuyente.

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	27	38%
NO	45	62%
TOTAL	72	100%

c) Interpretación

Del 100% de los encuestados el 62% contestó que no poseen personal idóneo para el desarrollo de Auditoria Fiscal, esto nos permite determinar que aún no se posee personal con el grado de conocimiento adecuado para esta clase de actividad, en cambio el 38% afirma que si lo poseen

PREGUNTA N° 10

¿Conoce sobre el proceso y las diferentes etapas de la auditoria fiscal?

a) Objetivo

Saber el nivel de conocimiento que tiene el profesional en contaduría pública sobre la auditoria en todo su conjunto y consecuentemente en cada una de sus etapas.

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	54	75%
NO	18	25%
TOTAL	72	100%

c) Interpretación

De la totalidad de los encuestados el 75% contestó que sí, puesto que representarán en cualquier momento la base principal que sustentará la opinión emitida en el dictamen e informe fiscal y el 25% contestó que no conoce el proceso y las etapas de una auditoría fiscal. Considerando la importancia la ejecución del trabajo de auditoría en el desarrollo de la auditoría fiscal, el contador público considera necesario conocer las diferentes técnicas y procedimientos que aplican en cada etapa del proceso de la auditoría fiscal.

PREGUNTA N° 11

¿Considera usted que la auditoría fiscal tiene las mismas fases que otras auditorías?

a) Objetivo

Determinar si la Auditoría Fiscal posee las mismas fases que otras Auditorías, con el fin de conocer la similitud entre ellas, para tomar de base y mejorar el desarrollo del examen.

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	38	53%
NO	34	47%
TOTAL	72	100%

c) Interpretación

El 53% de los encuestados reconocen que la auditoría fiscal posee las mismas fases que cualquier otra auditorías y el 47% opina que no. Esto es clave para esta investigación, por que se reconoce que la auditoría fiscal no es cosa del otro mundo, sino que es una nueva responsabilidad para el profesional.

PREGUNTA N° 12

¿De quién considera usted que es la responsabilidad de que se cumplan las disposiciones legales establecidas en el Código Tributario?

a. Del Contribuyente

- b. Del Contador
- c. Del Auditor
- d. De los tres anteriores

a) Objetivo

Determinar, según el contador público de quién o de quiénes es la responsabilidad de que se cumplan las disposiciones fiscales contempladas en el Código Tributario, leyes tributarias y sus reglamentos con el fin de establecer responsabilidades de aplicación.

b) Tabulación

REPUESTAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
a) Del contribuyente	10	14%
b) Del Contador	3	4%
c) Del Auditor Fiscal	9	13%
d) De los tres anteriores	50	69%
TOTAL	72	100%

c) Interpretación

El 69% de los encuestados responden que la obligación de que se cumplan las disposiciones tributarias es responsabilidad tanto del contribuyente, como del contador y auditor fiscal, el 14% consideran que solo es del contribuyente, el 4% es del contador y el 13% es del auditor fiscal.

PREGUNTA N° 13

¿De acuerdo a su experiencia considera usted, que la guía emitida por la administración tributaria proporciona los elementos técnicos, legales y normativos para la elaboración del dictamen e informe fiscal?

a) Objetivo

Conocer si la guía emitida por la Administración Tributaria proporciona los elementos normativos, técnicos y legales para la elaboración del dictamen e informe fiscal, o si es necesario modificarla y adecuarle técnicas y procedimientos de auditoria.

b) Tabulación

ALTERNATIVAS	CANTIDAD	PORCENTAJE
SI	39	54%
NO	33	46%
TOTAL	72	100%

c) Interpretación

Del 100% de los encuestados el 54% contestó que sí, esto refleja que el contador público considera que la guía es un gran aporte para realizar la auditoria fiscal, sin embargo el 46% dice que no es adecuada, esto se explica con las últimas modificaciones que ha tenido dicha guía.

PREGUNTA N° 14

¿Cree usted que la auditoria fiscal disminuirá la evasión fiscal?

¿Por qué?

a) Objetivo

Identificar el grado de percepción que tiene el auditor acerca de la aplicación de la auditoria fiscal, con relación a qué si ésta, disminuirá o no la evasión fiscal

b) Tabulación

	RESPUESTA	CANTIDAD	PORCENTAJE	PORCENTAJE GLOBAL
SI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Disminuirá aplicando un buen registro de operaciones conforme a las leyes tributarias. 	49	83%	82%
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aplicando buenos controles Formales y sustantivos 	10	17%	
	TOTAL PARCIAL	59	100%	

NO	▪ Por la costumbre, siempre habrá.	8	62%	18%
	▪ Al no llevar controles	2	15%	
	▪ No le dan importancia a la aplicación de las leyes.	3	23%	
	TOTAL PARCIAL	13	100%	
	TOTAL	72	100%	100%

c) Interpretación

El 82% contestó que si se aplican buenos controles formales y sustantivos en el registro de operaciones conforme a las leyes tributarias, disminuirá la evasión fiscal y el 18% considera que la evasión fiscal siempre se dará por la costumbre de no aplicar controles adecuados y no acatar las disposiciones tributarias

PREGUNTA N° 15

¿Considera que la aplicación de la norma de cumplimiento será importante en la auditoría fiscal?

¿Por qué?

a) Objetivo:

Determinar el grado de importancia que tienen para los auditores la normativa de cumplimiento en la auditoría fiscal.

b) Tabulación

RESPUESTAS	CANTIDAD	PORCENTAJES
a) Porque presentan la evidencia probatoria del examen realizado.	58	80%
b) Son la base que sustenta el dictamen e informe fiscal.	12	17%
c) Servirán de consulta en cualquier momento al Fisco.	2	3%
TOTAL	72	100%

c) Interpretación:

El ochenta por ciento de los encuestados opinan que la normativa de cumplimiento si es importante en la auditoría fiscal, sin embargo las opiniones del por qué son importantes varían, de acuerdo a la

tabulación, el 17% cree que son importantes porque son la base que sustenta el dictamen e informe fiscal y el 3% opina que son importantes porque pueden ser requeridos por el Ministerio de Hacienda y servir de consulta para sus indagaciones.

2.6.2 DIAGNOSTICO

Después de analizado y evaluado cada una de las repuestas obtenidas a través del cuestionario, se determina que hay una serie de actividades que son de mucha relevancia para los auditores que se dedican a auditorias fiscales, las cuales son dirigidas a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que para dictaminar deben tener su fundamento en el desarrollo de la auditoria fiscal con la aplicación de la norma de cumplimiento; además se determinó que el auditor fiscal no es el responsable directamente del cumplimiento de las leyes, sin embargo es el profesional que está más involucrado con el contribuyente en asesorarlo sobre el cumplimiento de las mismas.

Lo anterior determina que los profesionales que se dediquen al ejercicio de la auditoria fiscal deberán mantener una preparación constante de los aspectos tributarios, especialmente en la parte normativa así como en otras que le sirvan de soporte para el desarrollo de su trabajo

CAPITULO III

3. GUÍA PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS APLICABLES EN LA AUDITORIA FISCAL.

Los profesionales de la contaduría pública que se desempeñan como auditores fiscales en las empresas del sector privado, así como la institución misma, están obligados a cumplir con normas, leyes y reglamentos; este trabajo esta basado en la **NORMA PARA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**, para establecer el marco de referencia a observar por los contadores públicos, a efecto de garantizar que los trabajos de auditoria fiscal sean realizados con un alto grado de profesionalismo y, tanto el dictamen como el informe fiscal, sean documentos que revelen de manera adecuada el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y garanticen el interés fiscal.

3.1 MARCO REFERENCIAL DE LA GUÍA

El fin de aplicar procedimientos eficientes de auditoria es prevenir y detectar el incumplimiento de obligaciones fiscales, así como satisfacer a los organismos de fiscalización en cuanto a la aplicación de la normativa, de tal manera que se protejan las instituciones y los auditores fiscales independientes con relación a sus responsabilidades.

- a. Actualmente no existe un manual de aplicación de normas y procedimientos de auditoria que sirva de guía a los auditores fiscales independientes, para que sea aplicado en la protección del trabajo profesional y una ejecución efectiva de la auditoria fiscal que satisfaga las exigencias de la Administración Tributaria, respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales.
- b. En relación a los procedimientos que el auditor debe aplicar para el cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas, se observa un bajo nivel de satisfacción por parte de la Administración Tributaria, referente a la auditoria realizada por los profesionales de la contaduría pública a las instituciones financieras.

Una herramienta útil para la auditoria es una guía de procedimientos de auditoria, que permita evaluar el cumplimiento de normas relativas a la profesión de la contaduría pública, instructivos y lineamientos de ley con respecto al trabajo que desarrolla el auditor fiscal; herramienta que en la actualidad no se poseen.

Con los cambios de una visión y expectativa estratégica hacia la prestación de servicios de Auditoria Fiscal que no solo se limite a dictaminar e informar aspectos tributarios, sino que aplicación de los procedimientos de auditoria sean congruentes con la norma antes mencionada, que delimite la actuación profesional del auditor fiscal independiente y que la auditoria se ejecute bajo la norma de cumplimiento de obligaciones fiscales.

Este trabajo tiene el propósito de incrementar el grado cognoscitivo de las personas del área de auditoria fiscal, que le permita estar en condiciones ventajosas para afrontar situaciones más complejas que solo a través del entendimiento técnico puede alcanzar y tener certeza de dar soluciones inmediatas y concretas.

3.1.1 OBJETIVOS DE LA GUÍA

3.1.1.1 GENERAL

Diseñar un manual de procedimientos de auditoría que contribuya con las exigencias de los organismos fiscalización nacional, así como la parte normativa de cumplimiento para el auditor fiscal independiente, facilitando la aplicación de la normativa relacionada.

3.1.1.2 ESPECÍFICOS

- a) Elaborar una guía procedimientos que sirva al auditor fiscal para delimitar su trabajo profesional y cumplir con la normativa de auditoría fiscal emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública, garantizando el cumplimiento de parámetros establecidos en la norma.
- b) Plasmar de forma profesional las bases que permitan formular recomendaciones para ser utilizadas en la solución de problemas similares en el futuro, relacionados con la normativa del ejercicio de la auditoría fiscal.
- c) Establecer una propuesta de procedimientos y controles para la ejecución de la auditoría fiscal, especialmente en el cumplimiento de la normativa para el desarrollo y proceso de este tipo de auditoría.

GUÍA DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO

Se encuentra fundamentada con la emisión de la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría de acuerdo a la facultad legal establecida en los literales f) y J) del artículo 36 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, aprobada según Decreto Legislativo N° 828 de fecha 26 de enero de 2000 publicada en el Diario Oficial N° 42, Tomo 346 del 29 de febrero de 2000.

3.1.2 OBJETIVOS DE LOS PROCEDIMIENTOS APLICADOS A LOS CUMPLIMIENTOS TRIBUTARIOS

El objetivo de los procedimientos de examen por parte del profesional, aplicados a los cumplimientos tributarios a cargo de un contribuyente, es el de expresar una opinión relacionada con dichos cumplimientos, basada en los criterios especificados en esta norma y tomando en consideración las disposiciones legales de carácter tributario. Para expresar dicha opinión, el profesional debe obtener evidencia suficiente y apropiada en relación con el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa legal correspondiente.

Objetivos de los Procedimientos

- a. Que la empresa ha cumplido con sus obligaciones fiscales y todos los impuestos han sido liquidados y correctamente contabilizados.

- b. Caso de tener posibles contingencias fiscales, por acontecimientos o hechos producidos en ejercicios anteriores o en el presente, si éstos han sido correctamente recogidos en las cuentas anuales.
- c. Que la empresa ha utilizado al máximo los beneficios que le permite la legislación fiscal, en cuanto a los gastos deducibles y la aplicación de deducciones y bonificaciones.
- d. Que se ha aplicado correctamente el método del efecto impositivo para el registro del impuesto sobre sociedades, por lo que las diferencias temporales y permanentes registradas son correctas, que están debidamente contabilizadas en las cuentas correspondientes.
- e. Los saldos están correctamente clasificados como corriente, diferido, largo plazo, etcétera
- f. Los saldos y pagos son auténticos y se refieren a periodos impositivos específicos.
- g. Las actas de inspección adicionales y las contingencias están correctamente contabilizadas o desglosadas en los estados financieros o en sus notas.
- h. Las devoluciones de impuestos han sido recibidas.
- i. Asimismo, el auditor deberá determinar si los saldos de las cuentas representativas de los derechos de cobro y obligaciones de pago en esta área están debidamente clasificados y periodificados, son legítimos y razonables, están debidamente valorados, habiéndose contabilizado de acuerdo a los PCGA y a las normas profesionales definidas por la doctrina en función de las obligaciones tributarias vigentes."

3.1.3 DESARROLLO DEL TRABAJO A REALIZAR

3.1.3.1 PROCESO DE LA AUDITORIA FISCAL

En lo que respecta a la auditoria fiscal privada, se entiende que las fases que comprende al misma, en poco o nada difieren de la señalada para la auditoria con un alcance más general; sin embargo conviene señalar con más detalle las fases del proceso, que presentan ciertas particularidades en auditoria fiscal o que adquieren una mayor relevancia para este tipo de auditoria, tal como se presenta a continuación:

3.1.3.2 FASES DE LA AUDITORIA FISCAL

FASES	ACTUACIONES RELEVANTES DEL AUDITOR
1. Contactos Preliminares	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estudio previo del control interno de la entidad ▪ Comprensión del sistema administrativo y contable
2. Formalización del Contrato de Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fijación de los honorarios ▪ Delimitación del alcance de auditoria y de la responsabilidad del auditor y

	<p>la entidad</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Establecimiento del grado de colaboración del personal del personal de la entidad ▪ Determinación de los plazos de ejecución del trabajo
3. Planificación del Trabajo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estudio del sistema de control interno, administrativo y contable de la entidad, mediante el cuestionario fiscal de control interno. ▪ Estudio de antecedentes, declaraciones fiscales, libros, registros, documentación – soporte, métodos y legislación de carácter fiscal; comprensión de la problemática fiscal de la entidad ▪ Revisión analítica preliminar y planificación de las sucesivas revisiones analíticas ▪ Evaluación del riesgo total de la auditoria ▪ Determinación de las bandas de importancia relativa. ▪ Confección del programa de auditoria
4. Desarrollo del Programa de Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Realización de pruebas de cumplimiento o control ▪ Ejecución de pruebas sustantivas: método de las conciliaciones globales, confirmaciones con terceros (asesores fiscales y laborales, abogados, acreedores y deudores), etc. ▪ Adaptación sistemática del programa de auditoria en función de la evidencia obtenida ▪ Documentación de la evidencia obtenida ▪ Obtención de conclusiones preliminares
5. Supervisión	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Control de calidad del trabajo por personas ajenas al equipo de auditoria y discusión las conclusiones preliminares ▪ Establecimiento de las conclusiones finales ▪ Determinación de los puntos débiles de control interno administrativo y contable ▪ Cuantificación del riesgo fiscal contraído por la entidad y determinación de las probabilidades relativas a cada contingencia ▪ Definición de ajustes y actuaciones a recomendar
6. Entrega de Carta de Recomendaciones	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Revisión de hechos posteriores al cierre del ejercicio ▪ Redacción de la carta de recomendaciones o sugerencias
7. Entrega del Informe de Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Análisis de las actuaciones emprendidas por la entidad. ▪ Contrastación de la información contable con Principio y NCGA ▪ Reflejo de la evidencia obtenida ▪ Emisión de la opinión profesional, Dictamen e informe fiscal de acuerdo a la norma de auditoria de cumplimiento de obligaciones tributarias

El auditor fiscal debe ejecutar su trabajo asegurándose de contar con: (a) el debido cuidado en la planeación, desarrollo y evaluación de los resultados de sus procedimientos de examen, y (b) un grado apropiado de escepticismo profesional para alcanzar una seguridad razonable de que incumplimientos importantes serán detectados.

En un examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, el auditor fiscal debe;

- a. Obtener un entendimiento de las obligaciones tributarias formales o sustantivas establecidas en las leyes tributarias.
- b. Planear y supervisar el trabajo.
- c. Considerar porciones relevantes de los controles internos del contribuyente sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- d. Obtener evidencia suficiente incluyendo pruebas de cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- e. Considerar eventos subsecuentes relacionados con el período a dictaminar.
- f. Formarse una opinión acerca de si la entidad cumplió, en todos los aspectos importantes con las obligaciones tributarias formales y sustantivas

	Planificación	Ejecución	Conclusión
1- Objetivo	Determinar enfoque y procedimientos de auditoría a aplicar	Obtener evidencia de las afirmaciones de los EEFF	Emitir informe
2- Producto terminado	Papeles de trabajo Evaluación del riesgo Programas Carta arreglo Asignación de recursos	Papeles de trabajo Control de tiempos y desvíos Evaluación del personal	Informe
3- Clave	Determinación del riesgo	Diferenciar afirmaciones y evidencias Supervisión	Fidelidad de lo plasmado en el informe con la realidad compulsada

3.1.4 ENTENDIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES O SUSTANTIVAS

Para obtener la comprensión de las obligaciones tributarias formales o sustantivas, el auditor fiscal debe considerar lo siguiente:

- a. Leyes tributarias y sus reglamentos, guías de orientación y otros documentos que conciernen a las obligaciones tributarias.

b. Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de trabajos anteriores.

c. Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de discusiones con el personal apropiado dentro de la entidad (por ejemplo, el gerente financiero, auditores internos, consejero legal, administradores, etc.).

d. Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de discusiones con personas apropiadas fuera de la entidad (por ejemplo, un ente regulador o tercera persona especialista).

3.1.4.1 ALCANCE DE LA REVISIÓN

Es la información que se encuentra en poder del cliente y/o terceros:

Impuesto sobre la renta

- a. Declaraciones de impuesto sobre la renta, último ejercicio
- b. Informe anual sobre salarios y retenciones enviadas a la Dirección General de Impuestos Internos.
- c. Información sobre distribución de dividendos enviados a Impuestos Internos.
- d. Declaraciones de pago a Cuenta

Impuesto IVA

- a. Declaraciones de IVA del periodo examinado
- b. Libros de Compra y Venta de IVA
- c. Talonarios de la papelería obligatoria del IVA

BASE LEGAL.

Impuestos y Períodos a Fiscalizar.

Se deben detallar los impuestos y períodos en los que se ha designado realizar la fiscalización, por parte de la unidad de auditoría tributaria, los cuales pueden ser:

- a. Impuesto sobre la Renta
- b. Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- c. Impuestos específicos

- d. Otros impuestos a los que esta sujeto el cliente por parte de la Dirección General de Impuestos Internos.

Los períodos son lapsos de tiempo que comprenden meses calendarios; y los ejercicios son lapsos que comprenden años calendario. Tanto los impuestos como los períodos estarán delimitados en la programación de la auditoría.

LEGISLACIÓN APLICABLE.

Legislación que afecta a la empresa, al capital o riqueza, al consumo, a la producción:

- a. Leyes Mercantiles
- b. Leyes Tributarias
- c. Otras Leyes relacionadas
- d. Código de Comercio
- e. Ley del Impuesto Sobre la Renta
- f. Ley del Seguro Social
- g. Código de Trabajo.
- h. Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios
- i. Ley del Medioambiente.
- j. Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles
- k. Ley de Arbitrios Municipales

3.2 PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN DEL TRABAJO A REALIZAR

3.2.1 Consideraciones Generales

La planeación de un trabajo para examinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de un contribuyente, involucra el desarrollo de una estrategia global para la conducción y la determinación del alcance para ejecutar el trabajo. Así mismo, el trabajo que el auditor fiscal delegue en el personal bajo su responsabilidad, debe ser supervisado en forma apropiada.

3.2.2 Componentes Múltiples

En un trabajo para examinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de un contribuyente, cuando la entidad tiene operaciones en más de un componente (por ejemplo, agencias, sucursales, etc.). El auditor fiscal puede determinar que no es necesario probar el cumplimiento de dichas obligaciones, en cada uno de los componentes, basado en el resultado del examen del componente ya revisados. Al hacer dicha determinación y al seleccionar los componentes a ser probados, el auditor fiscal debe considerar factores como los siguientes:

- a. El grado con el que las obligaciones tributarias específicas aplican al nivel del componente.
- b. Juicios acerca de la materialidad
- c. El grado de centralización de registros.
- d. La efectividad del entorno de control, particularmente el control directo de la gerencia sobre el ejercicio de autoridad delegado a otros, y su habilidad para supervisar efectivamente las actividades en varias localidades.
- e. La naturaleza y extensión de las operaciones realizadas en los diferentes componentes.
- f. La similitud de las operaciones sobre el cumplimiento para los distintos componentes.

3.2.2.1 PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA.

La Planeación Técnica abarca la selección de procedimientos de auditoría basada en nuestro entendimiento del negocio del cliente, el análisis de la información financiera y las evaluaciones del riesgo de ocurran errores e irregularidades significativas. La planeación del servicio al cliente abarca la satisfacción de los requisitos individuales de servicio al cliente.

La planeación logística es la administración de la auditoría como y proyecto; esta abarca elementos importantes tales como la asignación de tareas y la oportunidad de trabajo, la preparación de un calendario y de un presupuesto, la identificación de los archivos computarizados del cliente que necesitamos para la auditoría y el acuerdo de un calendario con respecto a las tareas que han de completar el contador público o el despacho de auditoría.

La planeación implica establecer una estrategia general, en la que se decide previamente cuales son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cual es la extensión o alcance que va a darse, en que oportunidad se van aplicar y como se van a documentar los resultados en el desarrollo de la fiscalización, considerando que cada trabajo presentará características propias que exigirán la elección de procedimientos idóneos en cada situación.

Al planificar se persiguen los objetivos básicos siguientes:

- a. Desempeñar procedimientos analíticos para asistir en la planeación de auditoría
 - i. Identificar las cuentas significativas de los estados financieros relacionadas con los aspectos tributarios, las clases significativas de transacciones y las aseveraciones significativas de los estados financieros.
 - ii. Definir los objetivos de auditoría y determinar los objetivos críticos de auditoría tributaria.
 - iii. Calcular el nivel de precisión como la medida de precisión planeada de auditoría.
 - iv. Evaluar el riesgo inherente y, después de obtener un entendimiento del control interno, hacer evaluaciones preliminares del riesgo de control con respecto a los objetivos de auditoría tributaria.

- v. Hacer evaluaciones preliminares del riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos con respecto a los objetivos de auditoría tributaria.
- b. Documentar las decisiones de la planeación de auditoría tributaria en el Memorandum de Planeación y los procedimientos de auditoría planeados en el programa de auditoría.
- c. Aprobar las decisiones de la planeación de auditoría y los procedimientos de auditoría planeados antes del comienzo del trabajo de campo:
 - ✓ El director – auditor aprueba el memorandum de planeación
 - ✓ El gerente de auditoría tributaria aprueba el programa de auditoría.
- d. Comunicar el plan de auditoría al equipo operativo de auditoría tributaria del despacho de auditoría.
- e. Documentar y aprobar los cambios a medida que la ejecución de la auditoría tributaria progresa.
- f. Obtener y documentar un entendimiento del control interno, incluso el uso de la tecnología de información por el cliente, que sea suficiente para planear la auditoría el Documento de Controles Generales; con respecto a objetivos de auditoría correspondientes a las transacciones rutinarias
- g. Selección de procedimientos de auditoría tributaria.
 - ✓ Seleccionar procedimientos de auditoría para efectuar pruebas de control.
 - ✓ Seleccionar procedimientos de auditoría con respecto a los objetivos de auditoría correspondientes a transacciones no rutinarias.
 - ✓ Seleccionar procedimientos de auditoría para evaluar la razonabilidad de las estimaciones contables, considerando los factores en que se basan las estimaciones. Con respecto a estimaciones contables para provisiones fiscales efectuar revisión de la provisión fiscal del período actual, incluso de entidades “exentas de impuestos; documentar la revisión y aprobación en los papeles de trabajo”
 - ✓ Comunicarse con otros auditores: confirmar su independencia por escrito y proveer información sobre entes relacionados y otra información pertinente de la planeación.
- h. Planear procedimientos para obtener una satisfacción razonable sobre el trabajo de otros auditores.
- i. Obtener entendimiento de la función de control interno; si consideramos el trabajo de los auditores internos para proveer evidencia de auditoría, evaluar la competencia y objetividad de dichos auditores y someter a prueba su trabajo.
 - i. El trabajo de los auditores internos no puede, por si solo, eliminar nuestros procedimientos sustantivos de auditoría de los objetivos de auditoría con respecto al riesgo alto de que ocurran errores e irregularidades

16.	Punto de equilibrio de ventas - de producción – de compras – etc.								
	RECURSOS A UTILIZAR PARA LA FISCALIZACIÓN								
17.	Detalle de recursos humanos y materiales son necesarios para la fiscalización Plan de Trabajo Cronograma de Actividades								

3.2.3 La Utilización del Trabajo de un Especialista

En algunos trabajos la naturaleza de las obligaciones tributarias formales o sustantivas a cargo del contribuyente, puede requerir habilidades especializadas o conocimiento de un campo específico diferente al de auditoría o contabilidad. En tales casos el auditor puede auxiliarse en el trabajo de un especialista.

La dirección del cliente es siempre responsable de hacer las valuaciones adecuadas y otras estimaciones necesarias para la presentación razonable de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y de presentar evidencia que apoye sus afirmaciones.

El auditor asume la responsabilidad de obtener evidencia suficiente y competente para evaluar las declaraciones hechas por la dirección del cliente, en ocasiones el auditor se encontrará con detalles que escapan a su conocimiento general de las empresas y necesitará ayuda competente especial, por tanto, puede decidir buscar la ayuda de un especialista para conseguir evidencia competente; la necesidad de esta ayuda debe establecerse en la etapa de planeación de manera que se pueda hacer los arreglos en su oportunidad

3.2.4 Función de la Auditoría Interna

Otro factor a considerar por el auditor fiscal al planear el trabajo es el de si la entidad tiene un departamento de auditoría interna, y el grado en que los auditores internos están involucrados en controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente.

Al informar sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias e una empresa el auditor fiscal puede utilizar el trabajo y el informe de los auditores internos que han examinado uno o más componentes.

3.2.5 Consideración del Control Interno

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

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

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

ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.

El estudio y evaluación del Control Interno concede al auditor la base para determinar riesgo existente en cada cuenta a examinar y poder conocer los controles del contribuyente sujeto a fiscalizar referente a lo administrativo, financiero y contable.

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

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

Para obtener una comprensión de la empresa del contribuyente es necesaria la recopilación

FUENTE INTERNA..

Es la información que se encuentra en poder del cliente y/o terceros:

Impuesto sobre la renta

- a. Declaraciones de impuesto sobre la renta, último ejercicio
- b. Informe anual sobre salarios y retenciones enviadas a la Dirección General de Impuestos Internos.
- c. Información sobre distribución de dividendos enviados a Impuestos Internos.
- d. Declaraciones de pago a Cuenta

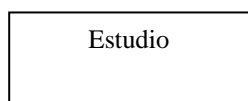
Impuesto IVA

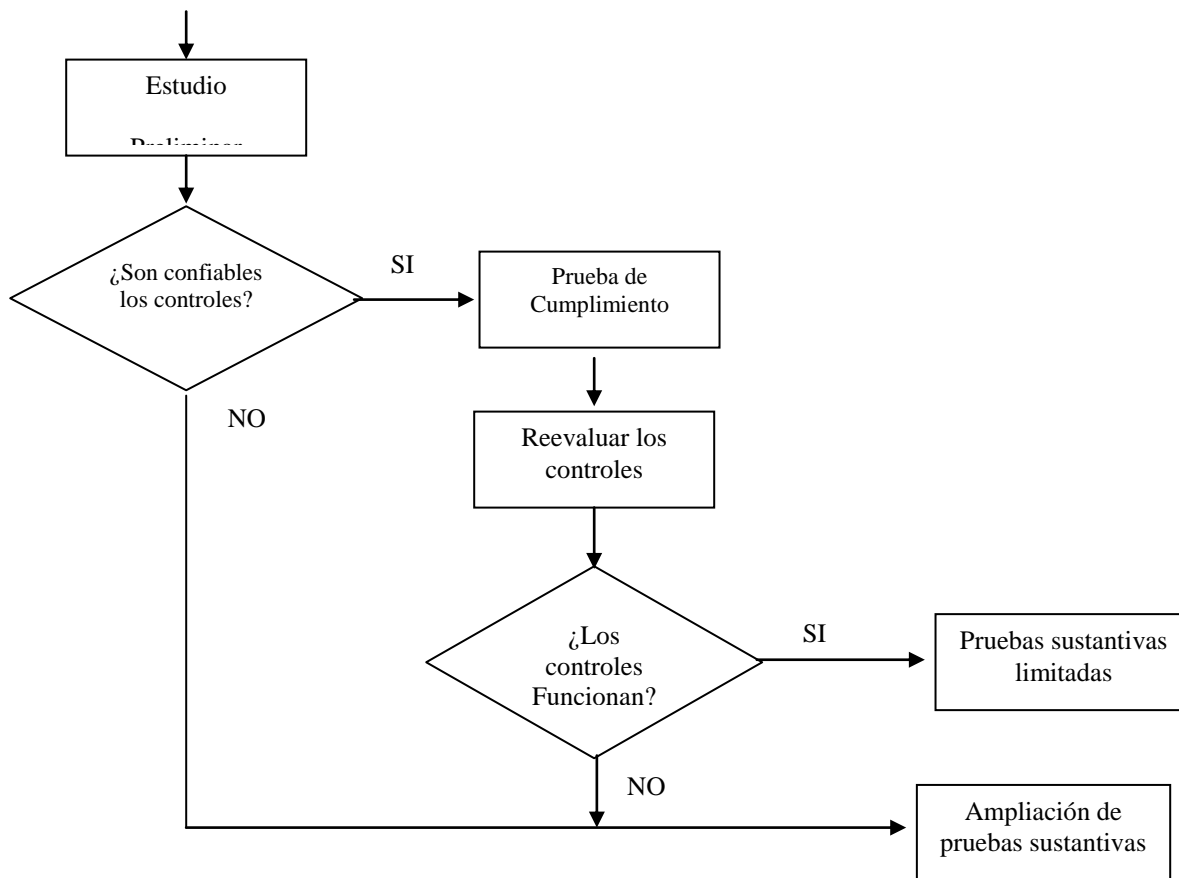
- a. Declaraciones de IVA del periodo examinado
- b. Libros de Compra y Venta de IVA
- c. Talonarios de la papelería obligatoria del IVA

FUENTE EXTERNA.

Son los datos que se encuentran en poder de la administración tributaria.

3.2.5.1 DIAGRAMA DEL PROCESO DE ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO





3.2.5.2 CUESTIONARIOS PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

CUESTIONARIO - DEBITO / CRÉDITO FISCAL

PREGUNTA	SI	NO	OBSERVACIONES
Ingresos – Débito fiscal			
1. Cuales son fuentes de ingreso gravadas con IVA			
2. Cuales son las fuentes de ingreso exentas con IVA, y como se documentan.			
3. Cuales son las fuentes de ingreso excluidas o no gravadas con IVA, y como se documentan.			
4. Cuales son los tipos de operaciones que se catalogan como exportaciones, y como se controlan.			
5. Cual es el tratamiento que se realizan con los ajustes a las operaciones de ingresos, originadas por descuentos, rebajas, devoluciones, anulaciones y rescisiones.			
6. Cuál es el procedimiento que se ha aplicado para la vinculación del			

<p>crédito fiscal relacionado con las operaciones gravadas y exentas, de acuerdo al Art. 66 de la Ley en materia</p> <p>7. Ha solicitado devolución IVA a exportador</p> <p>8. El encargado de elaborar la declaración es el mismo que paga el impuesto</p> <p>9. Se paga con cheque o en efectivo el impuesto según declaración.</p> <p>10. Es la misma persona que lleva los registros y elabora la declaración.</p> <p>11. Se archiva o se destruye la declaración ya cancelada.</p> <p>12. Se emiten comprobantes a consumidores finales.</p>			
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--

CUESTIONARIO - DEBITO / CRÉDITO FISCAL

PREGUNTA	SI	NO	OBSERVACIONES
<p>Compras – Crédito Fiscal</p> <p>1. Cuáles son las fuentes de las compras gravadas con IVA:</p> <p>a. Importaciones de materia Prima</p> <p>b. Importación de mercaderías</p> <p>c. Compra local de materia prima y otros insumos</p> <p>d. Compra local de mercadería</p> <p>e. Compra de bienes y servicios para la realización de las operaciones de administración, venta y financieras.</p> <p>2. Cuál es el procedimiento y tratamiento contable que se realiza en caso los créditos fiscales se reciban posterior a los dos períodos tributarios de la fecha de emisión.</p> <p>3. Cuál es el procedimiento y tratamiento contable que se realiza con las notas de crédito recibidas de sus proveedores, después de los dos períodos tributarios de la fecha de emisión.</p> <p>4. Las retenciones efectuadas y documentadas mediante comprobante de retención, se han enterados al fisco en mismo período de la retención.</p> <p>5. Se archivan los comprobantes de débito fiscal en forma numérica incluyendo los anulados.</p> <p>6. Se lleva registros autorizados o registros informales.</p> <p>7. El departamento de contabilidad e el encargado de recaudar todos los comprobantes de crédito fiscal.</p>			
	NOMBRE	FIRMA	FECHA
ELABORADO POR:			
REVISADO POR:			

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

- a. La novedad y complejidad de las obligaciones tributarias específicas del contribuyente.
- b. El conocimiento del auditor sobre el control interno obtenido en trabajos profesionales previos.
- c. La naturaleza de las obligaciones tributarias formales o sustantivas a cargo del contribuyente.
- d. Entendimiento de la actividad económica en la que el contribuyente opera.
- e. Juicios acerca de la materialidad.

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

3.2.5.3 PLANILLA DE DECISIONES PRELIMINARES POR COMPONENTES PARA LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA FISCAL
FACTORES DE RIESGO

VENTAS/CLIENTES/EFFECTIVO/DEBITO FISCAL				
COMPONENTES	MONTO US\$	FACTORES DE RIESGO	EVALUACIÓN DEL RIESGO	
			Inherente	Control
Ventas	197.602.71	▪ Tienen operaciones gravada y exentas	Alto	Bajo
Cientes	9.786.15	▪ Las operaciones de venta al crédito y al contado se soportan con reporte diario revidado por la administración	Bajo	Bajo
Efectivo	6.658.68.			

COSTO DE VENTAS/INVENTARIO/COMPRAS/CRÉDITO FISCAL				
COMPONENTES	MONTO US\$	FACTORES DE RIESGO	EVALUACIÓN DEL RIESGO	
			Inherente	Control
Costo de venta	111.475.14	▪ El costo de mercadería vendida se determina descargando del inventario el costo de venta	Alto	Bajo
Inventario	12.583.63	▪ El inventario se maneja en forma mecanizada y el costo del producto se determina en cada operación de entrada de inventario	Bajo	Bajo
Gastos, crédito fiscal		▪ Los gastos representan el 27% de las ventas	Alto	Alto
Gastos de Venta	23.864.68		Alto	Alto
Gastos de admón.	29.204.42		Alto	Alto

ACTIVO FIJO/CRÉDITO FISCAL				
COMPONENTES	MONTO US\$	FACTORES DE RIESGO	EVALUACIÓN DEL RIESGO	
			Inherente	Control
Terreno	4.000.00	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Construcción de un edificio nuevo ▪ No poseen procedimientos para las adquisiciones de activo fijo 	Alto	Alto
Mob. Y Eq. De Ofici.	2.842.11		Bajo	Bajo
Edificio	26.805.30		Bajo	Bajo

**PLANILLA DE DECISIONES PRELIMINARES POR COMPONENTES
 PARA LA EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA FISCAL
 VENTAS/CLIENTES/EFFECTIVO/DEBITO FISCAL**

POSIBLES PROCEDIMIENTOS Y SU ALCANCE PARA LOS FACTORES DE RIESGO

VENTAS/CLIENTES/EFFECTIVO/DEBITO FISCAL		
COMPONENTES	POSIBLES PROCEDIMIENTOS Y SU ALCANCE PARA LOS FACTORES DE RIESGO	
	PROCEDIMIENTOS	ALCANCE
Ventas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cotejar cifras mensuales por ventas contabilizadas – registradas en libros del IVA declaradas ▪ Verificar que las facturas, créditos fiscales, notas de crédito y notas de débito emitidas cumplan con los requisitos exigidos por la ley ▪ Verificar selectivamente que el total de las facturas, créditos fiscales, notas de crédito y notas de débito estén debidamente registradas en libros del IVA, contablemente y considerados en la respectiva declaración 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se utilizarán los libros auxiliares de contabilidad, los libros y declaraciones del IVA del año 2003. ▪ Se revisarán 2 muestras selectivas, para cada tipo de documento de los meses de mayo y octubre 2003. ▪ Se chequearán los meses de febrero, abril, agosto y diciembre 2003.
Clientes	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cotejar que los documentos emitidos al crédito y al contado estén contabilizados registrados en libros del IVA y considerados en la declaración del período correspondiente 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se revisarán 2 muestras selectivas, por cada tipo de documento de los meses de mayo y octubre 2003.
Efectivo		

COSTO DE VENTAS/INVENTARIO/COMPRAS/CRÉDITO FISCAL		
COMPONENTES	POSIBLES PROCEDIMIENTOS Y SU ALCANCE PARA LOS FACTORES DE RIESGO	
	PROCEDIMIENTOS	ALCANCE
Costo de venta	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se revisarán existencias de inventarios ▪ Cotejar cifras por compras registradas en libros del IVA y declaraciones ▪ Chequear el adecuado registro de las compra de materiales ▪ Revisarlas importaciones relevantes y revisar su respectivo comprobante ▪ Verificar el adecuado registro del crédito fiscal obtenido en compras relevantes 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se revisará partidas de ingresos y salidas de productos y se cotejarán contra el inventario a la fecha. ▪ Se utilizarán las declaraciones y libros de IVA 2003. ▪ Muestra selectiva de 4 documentos por cada mes (enero – Diciembre 2003).
Inventario		
Gastos, crédito fiscal	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cerciorarse que los gastos realizados estén destinados a satisfacer necesidades del giro de la empresa ▪ Verificar selectivamente el adecuado registro del crédito fiscal obtenido por las erogaciones por gastos efectuados, tanto en libros de IVA como contablemente. ▪ Verificar selectivamente que la documentación que respalda las erogaciones por gastos cumplan con los requisitos exigidos por la ley 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Muestra selectiva de 5 documentos de 4 diferentes gastos
Gastos de Venta		
Gastos de admón.		

ACTIVO FIJO/CRÉDITO FISCAL		
COMPONENTES	POSIBLES PROCEDIMIENTOS Y SU ALCANCE PARA LOS FACTORES DE RIESGO	
	PROCEDIMIENTOS	ALCANCE
Terreno	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Verificar el adecuado registro del crédito fiscal obtenido por adquisiciones de activo fijo, tanto en libros del IVA como contablemente. ▪ Verificar que las adquisiciones estén de acuerdo con la Ley del IVA ▪ Verificar que los retiros de activo fijo cumplen con las disposiciones de la Ley del IVA. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Muestra selectiva de documentos de enero a diciembre 2003 que amparen adquisición de activo fijo ▪ Muestra selectiva de 4 documentos de enero a diciembre de 2003 que amparen adquisición de activo fijo ▪ Revisar el 100% de las descargas de activos fijos
Mob. Y Eq. De Ofici.		
Edificio		

PROGRAMA - INFORMACIÓN FINANCIERA

Área: Información Financiera.		
Este papel de trabajo resume nuestro detalle de los principales procedimientos a ejecutar relacionados con los diferentes componentes o áreas donde se evaluarán los efectos fiscales y legales. Este papel de trabajo debe ser completado por cada trabajo fiscal e incluirse en archivo correspondientes		
Objetivo:		
1. Obtener la información financiera básica para realizar los procedimientos de auditoría fiscal, que los programas específicos requieren.		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
<u>INFORMACIÓN GENERAL</u>		
1. Solicite el balance general, estados de resultados, y/o balance de comprobación.		
2. Con la información anterior proceda a lo siguiente:		
a. Asegúrese que la información anterior esté de acuerdo con los registros legales de la Compañía.		
b. Verifique extensiones aritméticas		
c. Documente en el área correspondiente, a fin de hacer las sumarias generales, que servirán de base para las referencias finales. (en revisión de cierre)		

PROGRAMA - IMPUESTO DE IVA

Área: Impuesto de IVA.		
Objetivos:		
1. Asegurarse que los débitos y créditos generados por las operaciones de compras y ventas, que se incluyeron en las declaraciones mensuales de la compañía cumplan con los requisitos mínimos establecidos por la Ley del IVA y Código Tributario.		
2. Asegurarse de la presentación oportuna de las declaraciones de las declaraciones de IVA		
3. Las cuentas por cobrar no comerciales representan montos cobrables y la base contable aplicada en el reconocimiento de transacciones relacionadas se aplican adecuada y consistentemente (exactitud, valuación, presentación y revelación). (Estimados Contables)		
4. Asegurarse que la información detallada en los libros de compras, ventas a contribuyentes y consumidor, satisfagan las regulaciones establecidas		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
<u>Declaraciones mensuales de IVA</u>		
1. Solicite copia de las declaraciones mensuales del año _____, y asegúrese que hayan sido presentadas en el tiempo establecido por la Ley (entre los primeros diez días hábiles de cada mes) Art. 94 Ley IVA.		
2. Asegúrese que los libros se encuentren al día (el atraso no debe ser superior al tiempo establecido por la Ley – 15 días). Art. 141 a), CT.		

Adicionalmente, verifique que los formatos de los libros de Ventas y compras, cumplan con lo requisitos establecidos por la Ley, instructivo 005/97.

3. Indague con los funcionarios de la Compañía si existen multas o sanciones por parte del fisco; de existir solicite la resolución emitida por el ente fiscalizador y evalúe la importancia y materialidad del documento. Comente lo anterior con el gerente a cargo para que lo evalúe.
4. Con la información del punto 1 proceda a lo siguiente:
 - a. Verifique extensiones aritméticas.
 - b. Asegúrese que la información anterior esté de acuerdo con los registros legales de la Compañía (lo anterior incluye los libros de IVA y la contabilidad)

El punto anterior se llevará a cabo elaborando una cédula que contenga la información siguiente:

- Las ventas y compras del mes según declaraciones
- Las ventas del mes según contabilidad
- Las ventas y compra del mes según los libros de IVA.
- Los débitos y créditos del mes según los libros de IVA, declaraciones y contabilidad.

Compare las corrientes de información para determinar si existen diferencias. Si existieran, documente cual es la causa y por que se generan.

5. Obtenga el detalle de las Cuentas por Cobrar y Pagar entre Compañías afiliadas y realice lo siguiente:
 - Compruebe las transacciones de compra y venta hallan sido facturadas y que cumplan con los requerimientos legales.
 - A la fecha de cierre enviar confirmaciones a las Compañías relacionadas
 - Coteje los saldos de las confirmaciones bancarias
 - Evalúe la antigüedad de los saldos y si se acogen a las políticas de créditos de la Compañía.
 - Concluya sobre el examen realizado.
6. Realice un vaqueo selectivo tanto en compras como en ventas y proceda a lo siguiente:

Ventas de Activo Fijo

7. Indague si han existido ventas de activo fijo durante el período; las ventas de activo fijo cuya posesión por parte de la compañía sea menor a dos años deben hacerse a través de crédito fiscal o factura. Las ventas de activo fijo cuya posesión por parte de la Compañía sea mayor a dos años deben hacerse a través de cualquier otro tipo de documento. (artículo 26 Reg. IVA Art. 71 de la Ley)

Cálculo de la proporcionalidad

8. Si la Compañía tiene ingresos exentos del impuesto de IVA, solicite copia de la hoja de cálculo de la proporcionalidad. Art. 66 Ley IVA (Para los Bancos utilizar el método de separación directa)
9. Con la información anterior proceda a lo siguiente:

- a. Verifique las extensiones aritméticas
- b. Asegúrese que la información anterior esté de acuerdo con los registros legales de la Compañía (lo anterior incluye los libros de IVA y contabilidad).

El punto anterior se llevará a cabo comparando la información de la hoja de cálculo de la proporcionalidad, con la cédula de trabajo elaborada en el punto número cuatro

Treceava Declaración

10. Asegúrese que al final del período, se haya elaborado la treceava declaración o en su caso el ajuste proporcional anual. Art. 66 Párrafo 2

11. Asegúrese que el crédito fiscal no reclamado debido al procedimiento de la proporcionalidad, sea llevado como gasto general de la Compañía Art. 25 Reglamento.

- a. Verifique extensiones aritméticas de los comprobantes y facturas
- b. Asegúrese que las características de los comprobantes y facturas, cumplan con los requisitos por la Ley. Instructivo DG-005 97 y 114 del CT
- c. Asegúrese que las fechas de las facturas de compras detalladas en los libros no excedan de dos meses a partir de la fecha de su emisión; lo anterior se debe a que el fisco da un plazo máximo de dos meses para deducirse el crédito fiscal por la compra. Art. 63 inciso tercero de la Ley de IVA
- d. Coteje la información de comprobantes (CCF y facturas) que le llamen su atención, cotéjelos con los libros de IVA. Documente el trabajo realizado y los resultados del mismo. (Apoyados en el alcance que se determinó en la planeación).
- e. Seleccione las pólizas de importación, (apoyados en el alcance que se dio en la planeación) y verifique que éstas hayan sido registradas en el libro de compras del IVA, y que no excedan dos meses en la fecha de pago.
- f. Asegúrese que las fechas de las notas de débitos y créditos detalladas en los libros del IVA no excedan de dos meses a partir de la fecha de emisión del C.C. Fiscal; lo anterior se debe a que el fisco da un plazo máximo de dos meses para aumentar o reducir el crédito fiscal, según corresponda. Art. 62 a) y 63 inciso tercero de Ley IVA)

Auto Consumo

12. Auto consumo de productos terminados; si existe, asegúrese que sea facturado con el IVA a dicho consumo. Así mismo, que sean facturados Consumidor Final a precio de venta a clientes. Art. 58 de la Ley 20 Reglamento del IVA)

Retención a Terceros

13. Si la Compañía tiene transacciones con personas naturales que no sean contribuyentes del impuesto de IVA, solicite copia de los comprobantes de retención a terceros. Art.162 y 163 del CT y 94 de la Ley IVA.

14. Con la información anterior proceda a lo siguiente:

- a. Verifique extensiones aritméticas
- b. Asegúrese que las características de los comprobantes, cumplan con los requisitos

<p>establecidos. Art. 114 del CT.</p> <p>c. Asegúrese que dicha retención haya sido incluida y pagada en la declaración de impuesto IVA.</p> <p>d. Asegúrese que haya sido pagada en el tiempo establecido por la Ley Art. 94</p> <p><u>Construcciones en Proceso</u></p> <p>15. Indague con los funcionarios de la Compañía si actualmente existen construcciones de activo fijo en proceso; si existen, asegúrese que el crédito fiscal generado por dichas compras, no se estén deduciendo contra los débitos del mes. Art. 65 del IVA.</p> <p><u>Bienes en consignación</u></p> <p>16. Indague si a la fecha de nuestra visita existen bienes en consignación (cedido u obtenido), y verifique que los mismos se hayan facturado (Art. 8 de la Ley de IVA)</p> <p><u>Anticipos por bienes y servicios</u></p> <p>17. Indague si a la fecha de nuestra visita existen anticipos por bienes o servicios (cedido o recibido), y verifique que los mismos se hayan facturado (Art. 8 y 18 de Ley de IVA.)</p> <p>18. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en el trabajo (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa)</p> <p>19. Concluya en un memorandum sobre los procedimientos realizados y los resultados obtenidos.</p>		
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

PROGRAMA - RETENCIONES ISR – EMPLEADOS Y TERCEROS

<p>Área: Retenciones ISR – Empleados y Terceros.</p>		
<p>Objetivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> Asegúrese que los contratos que la Compañía tiene con terceros cumplan con las Leyes de ISR e IVA. Asegúrese que las resoluciones por exenciones de impuestos, prevenciones y otras, estén siendo cumplidos tal como lo estipula dichos escritos. 		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
<p><u>Contratos Legales y Resoluciones</u></p> <ol style="list-style-type: none"> Solicite copia de todos los contratos contraídos por la Compañía, y asegúrese que cada una de las cláusulas que lo integran cumplan con lo establecido por las leyes IVA e ISR. Con la información anterior proceda a lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> Verifique la retención y pago de los honorarios (10%) de las personas naturales domiciliadas. Art. 156 CT y 66 de Ley de ISR. Verifique la retención y pago de los honorarios (20%) a las personas naturales o jurídicas no domiciliadas. Art. 158 CT, 67 y 68 de la Ley de ISR. Verifique la retención y pago de los contratos de arrendamiento. Art. 156 CT y 66 de la Ley de ISR 		

<p>3. Solicite copia de la resolución (es) por exención de impuestos, rebajas del porcentaje de retención de impuestos, prevenciones, comunicados, etc. Emitidos por los Organismos Fiscalizadores de la Compañía. Art. 69 de la Ley de ISR</p> <p>4. Con la información anterior proceda a lo siguiente:</p> <p>a. Extracte las cláusulas y procedimientos definidos en la resolución</p> <p>b. Asegúrese mediante indagaciones con funcionarios de la Compañía, como está realizando actualmente el procedimiento estipulado en la resolución.</p> <p>c. Compare los procedimientos anteriores y asegúrese que no existan inconsistencias entre ambos</p> <p>5. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias en el trabajo (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa)</p> <p>6. Concluya en un memorandum sobre los procedimientos realizados y los resultados obtenidos.</p>		
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

PROGRAMAS - CUMPLIMIENTO DE ASPECTOS LEGALES

<p>Área: Cumplimiento de Aspectos Legales.</p>		
<p>Objetivo:</p> <p>1. Asegurarnos que la Compañía haya cumplido con los requerimientos de información que exigen las diferentes entidades gubernamentales.</p>		
<p>PROCEDIMIENTO</p>	<p>Hecho por</p>	<p>Fecha</p>
<p><u>Cumplimiento de Aspectos Legales</u></p> <p>1. Evalúe conjuntamente con el gerente de contabilidad, el Cuestionario de Cumplimientos ante entidades Gubernamentales.</p> <p>Para contestación de cada uno de los componentes deberá verificar cada uno de los documentos que soportan cada uno de los componentes a evaluar</p> <p>2. Solicitar copia (de ser necesario) de la información enviada, esto con el propósito de evidenciar la veracidad de las afirmaciones.</p> <p>Los documentos sugeridos para documentación en los papeles de trabajo se detallan a continuación, los que deberán incluirse en el archivo permanente de impuestos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Copia de Balance General Inscrito ▪ Copia de credencial de Junta Directiva ▪ Copia de la credencial del Representante Legal ▪ Renovación de matrículas y matrícula aprobada ▪ Copia de escritos de notificaciones de fiscalizaciones y dictámenes de fiscalización ▪ Copia de tarjeta patronal ISSS, IVA y NIT ▪ Copia de Solvencias de Alcaldía (último recibo de pagos) 		

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estadísticas y Censos 		
3. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en el trabajo (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa)		

PROGRAMAS - CONTRATOS LEGALES Y RESOLUCIONES

Área: Contratos Legales y Resoluciones.				
Objetivos:				
<ol style="list-style-type: none"> 1. Asegúrese que los contratos que la Compañía tiene con terceros cumplan con las leyes de ISR e IVA. 2. Asegúrese que las resoluciones por exenciones de impuestos, prevenciones u otras, estén siendo cumplidos tal como los estipula dichos escritos. 				
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha		
<u>Contratos Legales y Resoluciones</u>				
<ol style="list-style-type: none"> 1. Solicite copia de todos los contratos contraídos por la compañía, tales como contratos de asistencia técnica, regalías, y asegúrese que cada una de las cláusulas que lo integran cumplan con lo establecido por las leyes de IVA e ISR. 2. Con la información anterior proceda a lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. Extracte las cláusulas de los contratos b. Verifique la retención y pago de los honorarios (10%) de las personas naturales domiciliadas. Art. 156 CT y 66 de Ley ISR. c. Verifique la retención y pago de los honorarios (20%) de las personas naturales o jurídicas no domiciliadas. Art. 158 del CT, 67 y 68 de la Ley de ISR d. Verifique la retención y pago del IVA de acuerdo a lo establecido en el Art. 16 de Ley IVA y 162 del CT e. Verifique la retención y pago de los contratos de arrendamiento Art. 156 CT y 66 de Ley de ISR 3. Solicite copia de la resolución (es) por exención de impuestos, prevenciones, comunicados, etc., emitidos por los organismos fiscalizadores de la Compañía 4. Con la información anterior proceda a lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. Extracte las cláusulas y procedimientos definidos en la resolución. b. Asegúrese mediante indagaciones con funcionarios de la Compañía, como está realizando actualmente el procedimiento estipulado en la resolución. c. Compare los procedimientos anteriores y asegúrese que no existan inconsistencias entre ambos. 5. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en el trabajo. (cada 				

informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa)		
6. Concluya en un memorandum sobre los procedimientos realizados y los resultados obtenidos.		

PROGRAMAS - IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Área: Impuesto sobre la Renta.		
Objetivo:		
<ol style="list-style-type: none"> 1. Determine la razonabilidad de los ingresos y egresos tanto gravados como exentos, que se incluyeron en la declaración de la Compañía. 2. Verificar el cálculo de la Reserva Legal deducible y la relación de ingresos no gravados 3. Asegúrese que los costos y gastos incluidos en la declaración de la Compañía, hayan sido generados para la producción y conservación de su fuente 		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
<u>Declaración Anual</u>		
<ol style="list-style-type: none"> 1. Solicite copia con sus respectivos anexos de declaración de ISR de _____ 2. Indague con los funcionarios de la compañía si existen multas o sanciones por parte del fisco; de existir solicite la resolución emitida por el ente fiscalizador y evalúe la importancia y materialidad del documento. Comente lo anterior con el gerente a cargo para que lo evalúe. 3. Con la información del punto 1 proceda a lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. Verifique extensiones aritméticas b. Asegúrese que la información anterior esté de acuerdo con los registros legales de la Compañía 		
<u>Gastos Deducibles</u>		
<ol style="list-style-type: none"> 4. Verifique que los gastos deducibles incluidos en el cálculo de la renta correspondan a los establecidos en la Ley Art. 29 5. Con la información anterior proceda a lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. Identifique e indague con el funcionario correspondiente acerca de aquellos gastos cuya naturaleza, cálculo o registro sea susceptible de revisión o cuestionamiento por parte del fisco (depreciación, provisiones, honorarios, cuentas incobrables, gastos de representación y viajes, gastos casa matriz, beneficios a ejecutivos, multas y otros) (véase la planeación) b. Una vez identificados y seleccionados los gastos, proceda a examinarlos a través del movimiento del auxiliar contable, sino, verifique las partidas más representativas o que le llamen la atención (SalDOS en rojo o anulaciones). c. Realizaremos un vaucheo de las aplicaciones en concepto de honorarios para asegurarnos que los mismos no se han cancelado para gestión de algún litigio y evaluar la implicación fiscal del mismo. d. Para asegurarse del gasto por depreciación realice lo siguiente: 		

Prueba global:

Saldos de activos (por rubro) al inicio del ejercicio

(+) Adiciones del año

(-) Retiros del año

(-) Activos totalmente depreciados

(=) Saldo activo fijo (por rubro) al cierre del ejercicio

El saldo de activos al cierre del ejercicio se deberá de multiplicar por el porcentaje de depreciación estipulado por La ley, y se comparará con el gasto acumulado Si existe variación de más de un 10% se deberá documentar la explicación de la misma Art. 30, N° 3 de la Ley de ISR

Adicionalmente, se debe indagar si ha habido compras de bienes usados ya que el porcentaje de depreciación aplicado a dichos bienes, es menor al de los bienes nuevos. Art. 30 N° 2b de Ley ISR

- e. En el caso de maquinaria que haya gozado de exención de IVA en su importación, verificar que el monto sujeto a depreciación sea como máximo el valor registrado por la Dirección General de Aduanas. Art. 30 N° 2 a) de Ley ISR
- f. Para asegurarnos del gasto por cuentas incobrables debemos verificar que éstas cumplan con los siguientes requisitos: Art. 31 N° 2
 - Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio productor de ingresos computables
 - Que en su oportunidad se haya computado como ingreso gravable
 - Que se encuentre contabilizada o anotada en registros especiales según el caso
 - Que el contribuyente cumpla con lo exigido en el reglamento de la Ley. Art. 37 Reglamento.
- g. Asegúrese que el gasto en concepto de indemnización laboral, haya sido realmente pagado y que corresponda al período, de lo contrario el exceso se considere como gasto no deducible.
- h. Asegúrese que las donaciones realizadas cumplan con los requisitos establecidos por la Ley. Art. 32
- i. Asegúrese que el ajuste por la proporcionalidad se haya registrado como gasto deducible

Gastos no Deducibles

- 6. Verifique que la Compañía no se haya deducido de la renta imponible los gastos establecidos en el reglamento de la Ley. Art. 29 a de la Ley y 36 del Reglamento de ISR

Un detalle de éstos es el siguiente:

- Provisión por indemnización (exceso del 1% sobre la planilla de la Compañía)
- Provisión para cuentas incobrables
- Depreciación de revalúos
- Gastos de ejercicios anteriores
- Gastos personales no indispensables para el negocio siempre y cuando no hayan sido sujeto de retención
- Gastos de organización
- Ajustes a inventarios

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pérdidas de capital ▪ Gastos de viaje, no necesarios para la fuente generadora del ingreso del contribuyente o de sus socios o empleados ▪ Cantidad invertida en adquisición de bienes y mejoras de carácter permanente que incrementen el valor de los bienes ▪ Las donaciones a contribuyentes no comprendidos en la Ley ▪ Cualquier otro gasto que no sea necesario para la producción la renta computable o la conservación de su fuente <p>7. verifique la Compañía se haya deducido en concepto de reserva legal, hasta el límite máximo establecido por la Ley (7% hasta quinta parte del capital social) y que la misma sea calculada en relación a los ingresos gravados para efectos tributarios Art. 31</p> <p>8. Asegurarse que el impuesto de pago a cuenta acreditado en la declaración anual, concilie con el declarado durante el período. Art. 151 CT.</p> <p>9. Asegúrese que las retenciones efectuadas a la Compañía por las Instituciones Financieras en la declaración anual, concilie con las constancias extendidas por las instituciones financieras. Art. 145 CT.</p> <p><u>Declaraciones Mensuales de Pago a Cuenta</u></p> <p>10. Solicite expediente de las declaraciones mensuales de pago a cuenta.</p> <p>11. Con la información anterior proceda a lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Verifique extensiones aritméticas. b. Asegúrese que la información anterior éste de acuerdo con los registros legales de la Compañía c. Estructure una cédula que contenga la información siguiente: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Los ingresos gravados y exentos del mes según declaraciones ▪ Los ingresos del mes según la contabilidad <p>Compare ambas corrientes de información para determinar si existen diferencias entre ambas. Si existen diferencias documéntelas</p> <p>12. Realice una prueba de certeza razonable sobre los ingresos del año así:</p> <p>Pago a cuenta x 100/1.5= Ingresos del período. Documente la diferencia, si existiese</p> <p><u>Declaración Ganancia Capital</u></p> <p>13. Verifique si existieron Ventas de activo fijo durante el año; si las hubo, solicite la declaración de ganancia de capital.</p> <p>14. Con la información anterior proceda a o siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Verifique extensiones aritméticas b. Asegúrese que la información anterior esté de acuerdo a lo establecido por la Ley de ISR Art. 14 y 42 de la Ley. c. Verifique que por los años de posesión del bien han sido determinados de acuerdo a lo establecido en el Art. 16 inciso tercero del reglamento de la Ley de ISR d. Verifique que la ganancia de capital ha sido determinada de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Ley de ISR 		
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

<p><u>Diferimiento de ingresos por Ventas a Plazo</u></p> <p>15. Verifique si las operaciones de compra – Venta de bienes muebles e inmuebles realizadas por la Compañía al crédito, sean mayores a 24 meses Art.12 del reglamento de la Ley de ISR</p> <p>16. Solicite y examine el contrato por estas operaciones y verifique su cumplimiento Art. 12 del Reglamento de la Ley de ISR.</p> <p>17. Verifique que los intereses provenientes de los saldos adeudados sean computados como ingresos gravado en el ejercicio que fueron devengados o percibidos efectivamente, según el sistema de contabilidad llevado por la Compañía. Art.12 del Reglamento de la Ley de ISR.</p> <p>18. Verifique que la Compañía haya registrado como ingreso diferido proporcional a las cuotas del período. Art.12 del Reglamento de la Ley del ISR</p> <p>19. Verifique que la Compañía haya registrado como costo deducible la proporción correspondiente a cuotas devengadas. Art.12 del Reglamento de la Ley del ISR.</p> <p><u>Rentas no Gravables</u></p> <p>20. Verifique que la Compañía haya registrado como ingresos no gravables únicamente lo prescrito en la Ley. Un detalle de éstos es el siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Reclamos de Seguros Art. 4 N 7 b. Ganancia de capital (Venta de bienes inmuebles con mas de tres años de posesión) Art. 14 c. Reintegro 6% de las Exportaciones (Ley de reactivación de las Exportaciones) d. Intereses devengados por depósitos fuera de la República Art. 16 e. Las utilidades o dividendos para el socio o accionista que las recibe siempre y cuando la sociedad que las distribuya haya declarado y cancelado oportunamente. Art. 4 N° 13 <p>21. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en el trabajo. (Cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria)</p> <p>22. Concluya en un memorandum sobre los procedimientos realizados y los resultados obtenidos</p>		
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

PROGRAMA - SOLICITUD REINTEGRO DEL CRÉDITO FISCAL – IVA POR EXPORTACIONES

<p>Área: Solicitud Reintegro del Crédito Fiscal – IVA por Exportaciones.</p>		
<p>Objetivo:</p> <p>1. Establecer que la Compañía haya cumplido con los procedimientos y requisitos mínimos que establece la Ley del IVA en los Art. 76 y 77, al efectuar la devolución del Reintegro por el remanente del Crédito Fiscal por Exportaciones.</p>		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
<p>1. Solicite copias con sus respectivos anexos de la Solicitud de Reintegro IVA a Exportadores (F-28a)</p>		

<p>Anexos que deberá tener dicha Solicitud son los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Copia de última declaración mensual de IVA presentada. b. Reporte de compras del mes a solicitar c. Detalle de exportaciones efectuadas en el mes d. Hoja de cálculo del reintegro del Crédito Fiscal (leer Art. 30 del Reglamento de la Ley del IVA). <ol style="list-style-type: none"> 2. Indague con los funcionarios de la Compañía si existen multas o sanciones por parte del fisco, de existir solicite la resolución emitida por el ente fiscalizador. Comente lo anterior con el gerente a cargo para que lo evalúe. 3. Con la información de la hoja de cálculo del Reintegro, proceda a lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. Verifique extensiones aritméticas b. Verifique que las ventas registradas como exportaciones, estén al tipo de cambio de ¢ 8.75 por US\$ 1.00 c. Verifique el tratamiento de las exportaciones, investigando la existencia de reexportaciones. 4. Solicite el archivo de las Exportaciones que se efectuaron en el mes 5. Con la documentación anterior realice un vaucheo selectivo y realice lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. Verifique extensiones aritméticas de los comprobantes y facturas b. Asegúrese que las características de los comprobantes y facturas, cumplan con los requisitos establecidos por la Ley. c. Indague si los productos exportados detallados en las facturas, hayan sido elaborados en el país o en su caso se haya pagado el impuesto de importación. d. Coteje la información de algunos comprobantes (CCF y Facturas) que le llamen su atención, cotéjelos con los libros de IVA, documente el trabajo realizado y los resultados del mismo. (Vea alcance en documento de planificación) 6. Asegúrese que el valor del reintegro de Crédito Fiscal solicitado, haya sido registrado en la declaración mensual de IVA. 7. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en el trabajo (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoría externa). 		
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

PROGRAMA - SOLICITUD DEL 6% POR EXPORTACIONES FUERA DE CENTROAMÉRICA INCLUIDO PANAMÁ.

<p>Área: Solicitud del 6% por exportaciones fuera de Centroamérica y Panamá.</p>		
<p>Objetivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Verificar que la Compañía haya cumplido con los procedimientos y requisitos mínimos que establece la Ley de Reactivación de la Importaciones a efectuar la solicitud de la devolución del 6% del valor Libre a Bordo o Valor FOB exportado fuera de Centroamérica. 		
<p>PROCEDIMIENTO</p>	<p>Hecho por</p>	<p>Fecha</p>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Solicite copia con sus respectivos anexos de la solicitud de devolución del 6% enviada al ministerio de economía. <p>Anexo que deberá tener dicha solicitud son los siguientes:</p>		

<ol style="list-style-type: none"> a. Copia de la factura o documento de venta que le sustituya. b. Declaración de mercancía respectiva <ol style="list-style-type: none"> 2. Indague con los funcionarios de la Compañía si existen multas, sanciones o prevenciones por devolución indebida; de existir solicite la resolución emitida por el ente fiscalizador. Comente lo anterior con el gerente a cargo para que lo evalúe. 3. Con la información del numeral 1, realice lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. Verifique extensiones aritméticas b. Verifique que el valor solicitado sea el 6% el valor FOB (libre a bordo). Art. 3 c. Verifique que el tratamiento de las exportaciones, investigando la existencia de reexportaciones 4. Solicite el archivo de las exportaciones fuera de Centroamérica que se efectuaron en el mes. 5. Con la información anterior realice un vaucheo selectivo y verifique lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. Verifique extensiones aritméticas de los comprobantes y facturas b. Asegúrese que las características de los comprobantes y facturas, cumplan con los requisitos mínimos establecidos por la Ley c. Indague si los productos exportados detallados en las facturas, éstos hayan sido elaborados en el país. d. Coteje la información de algunas facturas que le llamen su atención, cotéjelas con libros de IVA. Documente el trabajo realizado y los resultados del mismo. 6. Asegúrese que el reintegro del 6%, sea considerado renta no gravada Art. 4 de la Ley de Reactivación de Exportaciones 7. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en al trabajo (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa) 		
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

PROGRAMA - OPERACIONES DE IMPORTACIÓN COMPRAS

Área: Operaciones de Importación - Compras.		
Objetivo: <ol style="list-style-type: none"> 1. Asegúrese que los contratos que Compañía tiene con terceros cumplan con las leyes de ISR e IVA 2. Asegúrese que las resoluciones por exenciones de impuestos, prevenciones u otras, estén siendo cumplidos tal como lo estipula dichos escritos. 		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
<ol style="list-style-type: none"> 1. Solicite copia de todos los contratos contraídos por la Compañía, y asegúrese que cada una de las cláusulas que lo integran cumplan con lo establecido por las leyes de IVA e ISR. 2. Con la información anterior proceda a lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> a. Verifique la retención y pago de los honorarios (10%) de las personas naturales domiciliadas. Art. 156 CT y 66 de Ley de ISR. b. Verifique la retención y pago de los honorarios (20%) a las personas naturales o jurídicas no domiciliadas. Art. 158 del CT y 67 y 68 de la Ley de ISR. 		

<p>3. Solicite copia de la resolución (es) por exención de impuestos, prevenciones, comunicados, etc., emitidos por los organismos fiscalizadores de la Compañía.</p> <p>4. Con la información anterior proceda a lo siguiente:</p> <p>a. Extracte las cláusulas y procedimientos definidos en la resolución.</p> <p>b. Asegúrese mediante indagaciones con funcionarios de la Compañía, como está realizando actualmente el procedimiento estipulado en la resolución.</p> <p>c. Compare los procedimientos anteriores y asegúrese que no existan inconsistencias entre ambos.</p> <p>5. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en el trabajo (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa).</p>		
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

PROGRAMA - OPERACIONES DE EXPORTACIÓN – REEXPORTACIÓN

<p>Área: Operaciones de Exportación - Reexportación.</p>		
<p>Objetivos:</p> <p>1. Asegúrese que los contratos que la Compañía tiene con terceros cumplan con las Leyes de ISR e IVA.</p> <p>2. Asegúrese que las resoluciones por exenciones de impuestos, prevenciones u otras, estén siendo cumplidos tal como lo estipula dichos escritos.</p>		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
<p>1. Solicite copia de todos los contratos por la compañía , y asegúrese que cada una de las cláusulas que lo integran cumplan con lo establecido por las leyes de IVA e ISR</p> <p>2. Con la información anterior proceda a lo siguiente:</p> <p>a. Verifique la retención y pago de os honorarios (10%) de las personas naturales domiciliadas. Art. 156 CT y 66 de Ley ISR.</p> <p>b. Verifique la retención y pago de los honorarios (20%) a las personas naturales o jurídicas no domiciliadas. Art. 158 del CT y 67 y 68 de la Ley de ISR</p> <p>c. Verifique la retención y pago de los contratos de arrendamiento. Art. 156 CT y 66 de las Ley de ISR</p> <p>3. Solicite copia de la resolución (es) por exención de impuestos, prevenciones, comunicados, etc., emitidos por los organismos fiscalizadores.</p> <p>4. Con la información anterior proceda a lo siguiente:</p> <p>a. Extracte las cláusulas y procedimientos definidos en la resolución</p> <p>b. Asegúrese mediante indagaciones con funcionarios de la Compañía, como esta realizando actualmente el procedimiento estipulado en la resolución</p> <p>c. Compare los procedimientos anteriores y asegúrese que no exista inconsistencias entre ambos</p> <p>5. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en el trabajo (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa)</p>		

PROGRAMA - EVALUACIÓN DE OPERACIONES NO RUTINARIAS

Área: Evaluación de Operaciones no Rutinarias.		
Objetivo:		
1. Asegurarnos que la naturaleza de las operaciones son rutinarias, tengan un tratamiento fiscal adecuado.		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
1. Indague con los funcionarios de la Compañía, si durante el periodo bajo examen han incurrido transacciones y operaciones que sean normales dentro del giro del negocio, y/o cual ha sido su tratamiento fiscal. Evalúe el impacto fiscal de dichas transacciones. 2. Las operaciones no rutinarias también pueden identificarse a través de la revisión del movimiento del auxiliar contable; aquellas cuentas que nos llamen la atención (Provisiones, ganancias, pérdida, otros etc.) 3. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas ene. Trabajo. (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa).		

PROGRAMA - ZONA FRANCA Y DEPÓSITOS DE PERFECCIONAMIENTO DE ACTIVOS (DPA)

Área: Zona Franca y Depósitos de Perfeccionamiento de Activos.(DPA)		
Objetivo:		
1. Asegúrese que exista una resolución aprobada por parte del Ministerio de Economía o Aduana Terrestres para que la Compañía funcione como recinto fiscal. 2. Asegúrese de lo adecuado del tratamiento de los impuestos municipales y fiscal por la producción comercializada en el territorio nacional.		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
<u>Zona Franca y DPA</u> 1. Solicite copia de la resolución autorizada por parte del Ministerio de Economía para que la Compañía funcione como Zona Franca o DPA. (Art. 4 Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización) 2. Con la información anterior proceda a lo siguiente: a. Extracte las cláusulas y procedimientos definidos en la resolución. b. Asegúrese mediante indagaciones con funcionarios de la Compañía, como está realizando actualmente el procedimiento estipulado en la resolución. c. Compare los procedimientos anteriores y azúfese que no existan inconsistencias entre ambos. <u>Ventas en el mercado Salvadoreño</u> 3. Obtenga un detalle de las ventas efectuadas en el territorio Salvadoreño y verifique lo siguiente: (Art. 3 y 19 de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización)		

<p>a. Que la Compañía haya pagado el Impuesto de Importación definitiva por la producción en mención.</p> <p>b. Que la Compañía haya declarado y pagado el Impuesto Sobre las ventas efectuadas localmente.</p> <p>c. Que se haya declarado y pagado para efectos municipales las ventas realizadas localmente</p> <p>4. Redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en el trabajo (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa)</p> <p>5. Concluya en un memorandum sobre los procedimientos realizados y los resultados obtenidos.</p>		
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

CARTAS DE SALVAGUARDA

Área: Cartas de Salvaguarda.		
<p>Objetivo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Asegurarnos y respaldarnos que el o los abogados de la Compañía, no están trabajando en algún caso que pueda llevar a la compañía a pagar una posible multa o sanción. 2. asegurarnos que toda la información que solicitamos nos fue entregada, y además que no se nos ocultó ninguna información relativa a sanciones o posibles sanciones que tendría como resultado el pago de multas. 		
PROCEDIMIENTO	Hecho por	Fecha
<p><u>Cartas de Abogado</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Envíe una carta al inicio del trabajo al (os) abogados de la Compañía, para asegurarnos que no existen multas o posibles contingencias en contra de la Compañía. 2. Gestione el envío oportuno de la respuesta de la carta (s) enviada. <p><u>Carta de Representación</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Entregue una carta a la gerencia financiera para que nos confirmen que nos proporcionaron toda la información requerida para realizar nuestro trabajo. Adicionalmente, que no existen multas o posibles contingencias, sobre las cuales ellos tengan conocimiento o indicios. 4. Gestione la respuesta de la carta enviada. 5. Indagar con la Compañía si existe asesor fiscal externo, al cual debemos enviar carta de confirmación. 6. redacte los hallazgos y/o posibles contingencias determinadas en el trabajo. (cada informe deberá ser copiado al socio a cargo de la auditoria externa. 		

3.2.6 Obtención de Evidencia Suficiente v Apropiada

El auditor fiscal debe aplicar procedimientos que le proporcionen una seguridad razonable de detectar incumplimientos importantes. La determinación de estos procedimientos, y la evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia obtenida son aspectos de Juicio profesional.

Los procedimientos del auditor fiscal deben incluir la revisión de las comunicaciones relativas entre la administración tributaria y el contribuyente y, cuando sea apropiado, hacer indagaciones acerca de fiscalizaciones en proceso, o concluidas y aún no notificado su resultado.

EVIDENCIA

“Para fundamentar sus opiniones y conclusiones, el auditor deberá obtener evidencia suficiente, pertinente y válida, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias”.

Los hechos, conclusiones y recomendaciones recogidos en una auditoría deberán basarse en pruebas. Según cual sea la fuente de su obtención, la evidencia puede obtenerse de pruebas materiales, documentales, testimoniales y analíticas.

* Las pruebas materiales se obtienen de la inspección o de la observación directa de las personas, de los activos tangibles y de los acontecimientos. Las pruebas materiales deberán documentarse en forma de memorándums, fotografías, gráficos, mapas o muestras reales.

* Las pruebas documentales consisten en informaciones materializadas en soportes tales como cartas, contratos, registros contables y facturas.

Pueden ser tanto informaciones producidas y mantenidas por terceros y en poder del organismo auditado, como informaciones producidas y mantenidas por éste último.

* Las pruebas testimoniales consisten en información obtenida de otras personas a través de las respuestas dadas a preguntas del auditor. Estas respuestas pueden suministrar información que no se poseía o corroborar pruebas ya obtenidas.

Las evidencias testimoniales deberán ser refrendadas por otras evidencias, y ser evaluadas atendiendo el origen del testimonio.

* Las pruebas analíticas son estimaciones, comparaciones, razonamientos y análisis efectuados a partir de informaciones disponibles.

Las evidencias documentales y materiales tienen preferencia sobre las analíticas y testimoniales.

Dado que en pocas ocasiones se puede tener certeza absoluta sobre la validez de la información, el auditor, para tener una base razonable en que apoyar su dictamen o evaluación, precisa que la evidencia sea suficiente, pertinente y válida.

3.2.6.1 Evidencia suficiente

El término suficiente se refiere a la cuantificación de la evidencia obtenida. Es la presencia de un número suficiente de elementos de prueba convincentes, que permitan apoyar las constataciones y recomendaciones de los Auditores.

La valoración de la suficiencia del número de elementos de prueba depende del juicio del auditor, que podrá utilizar métodos estadísticos para esta valoración.

3.2.6.2 Evidencia pertinente

El concepto de evidencia pertinente se refiere a su relevancia y razonabilidad. Consiste en la apreciación de la relación entre la evidencia y su uso. En este sentido, las informaciones utilizadas para probar o desaprobar un dato son pertinentes si tienen una relación lógica y sensible con ese dato, mientras que las informaciones que no posean tal característica, no deberán utilizarse como elementos de prueba.

3.2.6.3 Evidencia válida

Al hablar de validez de la evidencia, nos referimos a su autenticidad. Significa que los elementos de prueba deben ser fiables. Si existieran dudas acerca de la validez o fiabilidad de las pruebas, los Auditores deberán obtener nuevas pruebas, o indicar el estado de cosas en su informe.

Hay una serie de presunciones que permiten juzgar la validez de los elementos de prueba, como las siguientes:

- a. Los elementos de prueba obtenidos de una fuente independiente son más fiables que los obtenidos en el organismo auditado;
- b. Los elementos de prueba recogidos en el marco de un buen sistema de control interno son más fiables que los recogidos en un sistema de control interno insatisfactorio;
- c. Los elementos de prueba derivados de un examen, una observación, una estimación y una inspección física son más fiables que los obtenidos indirectamente;
- d. Los documentos originales son más fiables que las copias;
- e. Los testimonios obtenidos libremente tienen mayor credibilidad que los obtenidos bajo condiciones de compromiso.

3.2.6.4 RELACIÓN EXISTENTE ENTRE LA EVIDENCIA Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

TIPO DE EVIDENCIA	PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA	APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA
Física	Inspección	Inspección nuevas instalaciones
	Conteo	Constar el dinero que se tiene disponible en caja
Por confirmación	Confirmación	Confirmación de estados bancarios
Documentaria	Inspección	Inspeccionar (examinar) estado de cuenta bancaria
Documentaria	Rastreo	Rastrear facturas de ventas respecto a su registro contable
	Atestiguar	Cotejar asientos en el registro de cheques con los cheques pagados
Representaciones por escrito	Investigación	Solicitar a administradores cartas de representación
Matemática	Cálculo	Volver a calcular los intereses acumulados por pagar
Visual	Observación	Comprobar u observar la seguridad del almacén de inventarios
	Escudriñar	Un estudio de la cuenta de gastos de reparaciones para constatar que no se están incluyendo grandes desembolsos
Oral	Investigación	Preguntar al encargado de los inventarios de materiales sobre partidas obsoletas de inventario
Analítica	Revisión analítica	Comparar presupuestos con resultados

3.2.7 Consideración de Eventos Subsecuentes

La consideración de eventos subsecuentes en un examen del cumplimiento de obligaciones tributarias es similar a la consideración del auditor, de eventos subsecuentes en la auditoria de estados financieros. El auditor fiscal debe considerar información acerca de dichos eventos que llamen su atención después de finalizado el período al que se refiere la auditoria, y previo a la emisión de su dictamen e informe fiscal, siempre que tales eventos afecten el periodo auditado.

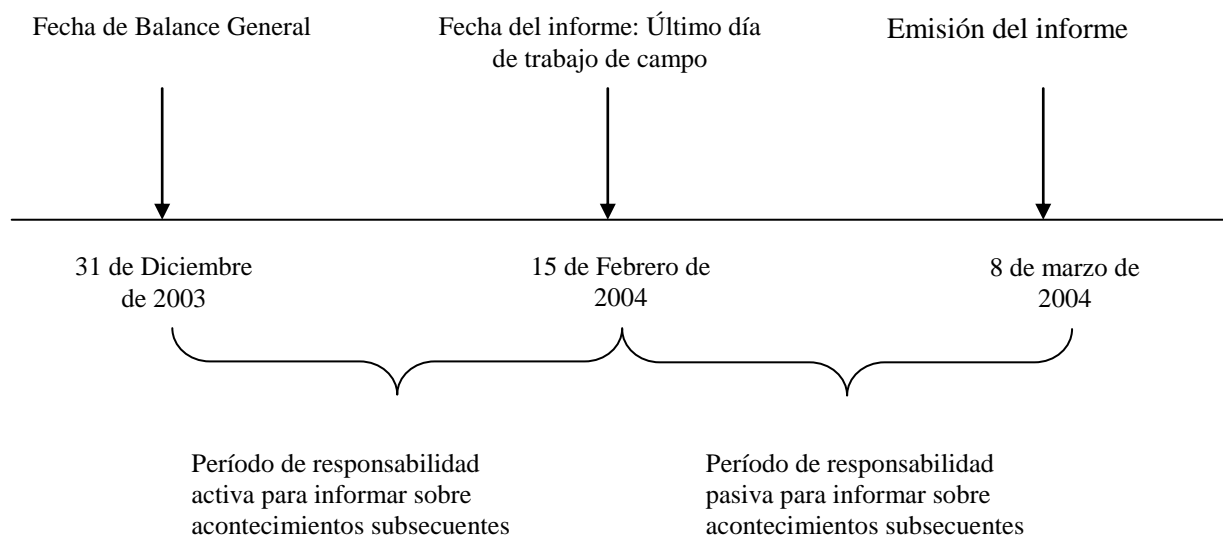
Existen eventos subsecuentes relacionados con el periodo auditado, que requieren la consideración del contribuyente y la evaluación del auditor fiscal, los cuales ocurren con posterioridad al periodo reportado; pero antes de la fecha del dictamen e informe del auditor. El auditor fiscal no tiene ninguna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

- a. Informes de auditoria interna emitidos durante el periodo subsecuente relacionado con el periodo auditado.

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

Antes de la fecha del dictamen el auditor tiene la responsabilidad de descubrir e informar sobre cualquier acontecimiento subsecuente (responsabilidad activa). Entre la fecha del dictamen y la fecha de entrega al cliente, el auditor sólo es responsable de informar sobre acontecimientos ulteriores de que tenga conocimiento (responsabilidad pasiva)

3.2.7.1 GRAFICA DE EVENTOS SUBSECUENTES



3.2.7.2 Hechos posteriores

Los procedimientos aplicables para obtener evidencia del adecuado tratamiento de estas situaciones (hechos tanto favorables como desfavorables para el ente que tienen ocurrencia entre la fecha de cierre de los estados financieros y la de aprobación de los mismos por parte del directorio) son:

- a. Revisión de actas de asambleas de accionistas, directorio o comité de auditoría
- b. Discusión con funcionarios del ente sobre acuerdos significativos

3.2.7.3 Eventos Subsecuentes

El dictamen del auditor debe tener la fecha de cuando se terminó el trabajo de campo, es decir, cuando se completaron los procedimientos de auditoría en la oficina del cliente. Esta fecha determina un cambio en la responsabilidad del auditor por acontecimientos subsecuentes (acontecimientos que ocurren después de la fecha del balance general pero que se relacionan con los estados financieros bajo auditoría).

3.3 RIESGOS DE LA AUDITORIA

Cuando existe el compromiso de revisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el profesional busca obtener seguridad razonable del cumplimiento, en todos los aspectos importantes, basado en las disposiciones contenidas en las leyes tributarias. Esto incluye el diseño del examen para la detección, tanto de incumplimientos voluntarios o involuntarios, para considerarlos como materiales.

La seguridad absoluta no se puede lograr debido a factores como la necesidad de hacer juicios, el uso de pruebas selectivas, así como las limitaciones inherentes al control interno. También existen procedimientos que son efectivos para detectar la falta de cumplimiento no intencional, pero que podrían no ser efectivos en casos de incumplimiento intencional por parte de empleados y la gerencia de la entidad.

Por lo tanto, el descubrimiento subsiguiente en relación con la existencia de falta de cumplimiento importante no es, en sí mismo, evidencia de que se haya llevado a cabo una planificación inadecuada ni que lo haya sido el desempeño ni el juicio por parte del profesional.

El riesgo de emitir opinión respecto al cumplimiento de obligaciones tributarias está compuesto por el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección. Para los propósitos de un examen de cumplimiento, estos componentes se definen como sigue:

a. **Riesgo Inherente:** Es el riesgo de una falta importante de cumplimiento a los requisitos especificados que pudiese ocurrir y no ser prevenido ni detectado a tiempo por los controles del contribuyente. Cuando se evalúa el riesgo inherente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, el profesional deberá tomar en consideración los factores que afecten los riesgos similares a aquellos que tomaría en cuenta un auditor cuando planifica una auditoría de estados financieros.

b. **Riesgo de Control;** Es el riesgo de que un incumplimiento importante pudiera ocurrir y no ser prevenido o detectado oportunamente por los controles del contribuyente. Evaluar el riesgo de control contribuye a que el profesional evalúe el riesgo de la existencia de incumplimientos importantes.

c. **Riesgo de Detección:** Es el riesgo de que los procedimientos del profesional lo lleven a la conclusión de que no existe una falta importante de incumplimiento, cuando de hecho existe. Cuando se determina un nivel aceptable de detección,

el profesional evalúa el riesgo inherente y el riesgo de control y toma en consideración hasta donde busca restringir este riesgo al emitir su opinión.

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

3.3.1 ACTIVIDADES BÁSICAS

Toda empresa realiza estas actividades básicas:

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

3.3.2 RIESGOS POTENCIALES

Toda actividad básica esta sujeta a estos riesgos potenciales:

- a. Transacciones, que no están debidamente autorizadas;
- b. Transacciones contabilizadas, que no son válidas;
- c. Transacciones realizadas, que no están contabilizadas;
- d. Transacciones, que están indebidamente valuadas;
- e. Transacciones, que están indebidamente clasificadas;
- f. Transacciones, que no están registradas en el período que corresponde;
- g. Transacciones, que están indebidamente anotadas en los subsidiarios o incorrectamente resumidas en el mayor

3.3.3 CATEGORÍAS DE RIESGO

	SIMBOLOGÍA	EXPLICACIÓN
RIESGO MÍNIMO	M	No se requiere trabajo alguno
BAJO	B	Revisiones analíticas y pruebas reducidas sustantivas; cumplimiento y controles claves.
INTERMEDIO	I	Mayor énfasis en pruebas sustantivas de saldos y transacciones.
ALTO	A	Extensas pruebas sustantivas de Saldos y transacciones.

En el proceso evaluativo del riesgo se pueden considerar, además, los siguientes parámetros de medición:

3.3.4 EVALUACIÓN DEL RIESGO

RIESGO ALTO	RIESGO BAJO
Función Riesgosa	Actividad Segura
Mala Experiencia Anterior	Buena Experiencia Anterior
Área Potencial Importante	Área Potencial Poco Importante
Pobre o Deficiente Control Interno	Buen Control Interno

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

3.3.5 POSIBLES DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO

IMPUESTO - IVA

DIAGNOSTICO
1. No solicito su inscripción
2. Tiene dos o mas números de inscripción
3. No lleva o lleva indebidamente la contabilidad
4. Atraso mayor a 7 días en registro de operaciones contables
5. No tiene los registros en lugar autorizado
6. No tiene o no entrega documentos exigidos por la ley
7. Presenta declaraciones fuera del plazo legal
8. Errores y omisiones en declaraciones de IVA , falta o incompleta
9. Maquina registradora no cumple con los requisitos
10. Omitió numero de inscripción en los documentos
11. No conserva o destruyo los registros contables
12. Omitió el pago de impuestos en el plazo legal
13. Pago una suma inferior de impuestos en el plazo legal
14. Sin autorización sistema computarizado de registros de IVA
15. Sin autorización sistema manual de registros de IVA

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. No lleva registros contables legales
2. No lleva registros auxiliares o especiales
3. Atraso mayor de dos meses en registros legales
4. Remitió listado de retención a empleados fuera del plazo requerido formulario f-12
5. No presento informe de utilidades o dividendos distribuidos formulario f-13
6. Presento declaración liquidación anual fuera del plazo establecido formulario f- 11
7. Errores y omisiones en declaraciones de ISR , falta o incompleta
8. No proporciono información requerida
9. No informo cambio de dirección
10. Retenciones del impuesto sobre la renta
11. Presento declaración fuera del plazo legal
12. No presento declaración
13. Declaración con errores
14. Presento declaración falsa o incompleta
15. Proporciono información requerida

16. Remitió listado de empleados sujeto a retención
17. Enteró extemporáneo de lo retenido
18. Retuvo ISR a sujetos de retención
19. Retuvo y no entero
20. Presentó declaraciones fuera del plazo legal
21. No presentó declaraciones
22. Declaraciones con errores u omisiones
23. Diferencia de ingresos gravados
24. Presento declaración falsa e incompleta
25. No entero el impuestos teniendo obligación a hacerlo
26. Efectuó entero extemporáneamente

3.4 MATERIALIDAD (IMPORTANCIA RELATIVA)

Al hacer un examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la consideración que el profesional dé a la materialidad, difiere de aquella de una auditoria de estados financieros de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas, en la cual el profesional tiene como objetivo expresar una opinión sobre la razonabilidad que presentan los Estados Financieros, considerados en conjunto. Al hacer un examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, se ve afectada la consideración que hace el profesional de la materialidad por: (a) la naturaleza de los requisitos de cumplimiento, los cuales pueden o no ser cuantificables en términos monetarios, (b) la naturaleza y la frecuencia de la falta de cumplimiento identificada, y (c) las consideraciones cualitativas, incluyendo las necesidades y expectativas de los usuarios del dictamen e informe fiscal a emitir.

El concepto de importancia relativa es una necesidad práctica tanto en auditoria como en contabilidad, el permitir que partidas no importantes compliquen o desordenen el proceso de auditoria o los estados financieros es antieconómico y aparta la atención de lo usuarios de los puntos significativos de los estados financieros. La estimación de importancia relativa influye en la planeación de la auditoria, en la evaluación de los resultados, es crítica para determinar si los financieros están presentados razonablemente.

La importancia relativa es “la magnitud de una omisión o declaración errónea de información contable que, a la luz de las circunstancias presentes indique la probabilidad de que el juicio de una persona razonable, que confíe en la información, sea modificada o afectada por la omisión o la declaración errónea.

3.5 OPINIÓN

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

3.6 DICTAMEN FISCAL

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

- a. Un encabezado que incluya las palabras "Dictamen del Auditor Independiente para Propósitos Fiscales".
- b. Identificación de los cumplimientos examinados, incluyendo el periodo examinado, y la responsabilidad asumida.
- c. Una declaración de que los cumplimientos son de la responsabilidad del contribuyente.
- d. Una declaración de que la responsabilidad del profesional es expresar una opinión sobre el cumplimiento del contribuyente basado en su examen.
- e. Una declaración de que el examen fue conducido de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas en El Salvador y la norma para auditoria de cumplimiento de obligaciones tributarias, promulgada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria, y que incluyó el examen con base en pruebas selectivas de la evidencia sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente, y el desarrollo de otros procedimientos considerados necesarios en las circunstancias.
- f. Una declaración que el profesional considera que su examen proporciona una base razonable para emitir su opinión.
- g. Una declaración de que el examen no proporciona una determinación legal sobre cumplimientos.
- h. Una declaración sobre si, en su opinión, el contribuyente cumplió en todos los aspectos importantes con las obligaciones tributarias sustantivas y formales
- i. Una declaración de que el uso del informe se circunscribe a las partes especificadas.
- j. El nombre, la firma y sello del profesional independiente.
- k. La fecha del informe.

3.7 CASOS DE ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

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

3.8 CARTA DE SALVAGUARDA

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

- a. Reconocimiento de la responsabilidad del contribuyente del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

- b. Reconocimiento de la responsabilidad del contribuyente por el establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno efectiva sobre cumplimientos.
- c. Una declaración de que el contribuyente ha desarrollado una evaluación de: (a) el cumplimiento de las obligaciones tributarias específicas o (b) los controles que aseguran el cumplimiento o la detección oportuna de Incumplimientos,
- d. Declaración de la aceptación del contribuyente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias específicas o sobre la efectividad de los controles internos, basados en el criterio declarado o establecido:
- e. Una declaración de que el contribuyente ha divulgado todos los casos conocidos de incumplimiento.
- f. Una declaración de que el contribuyente ha proporcionado toda la documentación necesaria relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias específicas.
- g. Una declaración sobre la interpretación de los requisitos de cumplimiento que tienen varias formas de interpretación.
- h. Una declaración de que el contribuyente ha divulgado cualquier comunicación de entidades regulatorias, auditores internos y otros profesionales relacionados con posibles casos de incumplimientos, incluyendo comunicaciones recibidas entre la fecha de terminación del trabajo de campo y la fecha del dictamen del profesional.
- i. Una declaración en la que manifieste si existen fiscalizaciones en proceso o concluidas y no notificadas.

En caso de que el contribuyente se niegue proporcionar todas las confirmaciones por escrito en un trabajo de auditoría fiscal, este hecho constituye una limitación en el alcance del trabajo, suficiente para emitir una opinión calificada, y podría ser suficiente para negar una opinión o retirarse y renunciar del trabajo. Sin embargo, basados en la naturaleza de las confirmaciones no proporcionadas o las circunstancias de la negación, el profesional puede concluir que una opinión calificada es apropiada, debiendo informar tal hecho a la Administración Tributaria.

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

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

3.9 FECHA EFECTIVA DE VIGENCIA DE ESTA NORMA

Esta norma tiene el carácter de provisional y de uso opcional para los auditores fiscales con respecto al trabajo a realizar por el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2001. En todo caso, los dictámenes y informes fiscales emitidos

obre la base de esta norma con respecto a la auditoria fiscal correspondiente al ejercicio mencionado, tendrán la validez técnica para determinar si el profesional cumplió satisfactoriamente con su trabajo.

Esta norma tendrá carácter de obligatoria, y será exigible su aplicación por el consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria a partir de los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2002.

3.9.1 NOTA ACLARATORIA

La presente norma ha sido preparada tomando como base los párrafos 30 al 72 referidos al compromiso de examen de la sección 601 de la Declaración sobre cumplimiento de las Normas de Atestación emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA - AT601).

CAPITULO IV

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

1. Gran parte del personal que conforma los despachos de auditoria, así como algunos auditores independientes no ha recibido ningún tipo de preparación técnica que tenga que ver con la auditoria fiscal, de hecho dicen tener conocimiento de procedimientos a seguir en un examen fiscal lo cual resulta preocupante por la calidad de los servicios de auditoria que se puedan prestar; sin embargo, cada profesional visualiza diferentes procedimientos para realizar dicho examen.
2. Muchos auditores independientes manifiestan que las técnicas y procedimientos aplicados en la auditoria de estados financieros no son adecuadas para el desarrollo de la auditoria fiscal
3. Los profesionales de la Contaduría Pública consideran que no se cuenta con un instrumento de soporte técnico y normativo para el desarrollo de la auditoria fiscal, porque no se ha ejecutado con el profesionalismo que esta demanda
4. La mayoría de los despachos de auditoria consideran que no poseen personal idóneo para el desarrollo de Auditoria Fiscal, esto nos permite determinar que aún no se posee personal con el grado de conocimiento adecuado para esta clase de actividad.
5. Algunos Profesionales de la Contaduría Pública desconocen el proceso de la auditoria fiscal, por otra parte afirman que consideran necesario conocer las diferentes técnicas y procedimientos que aplican en cada etapa del proceso de la auditoria fiscal.
6. La mayoría de los sujetos de estudio manifiesta que la guía de orientación proporcionada por la Dirección General de Impuestos Internos no es adecuada para efectos de una ejecución de auditoria, lo cual se refleja en las modificaciones que ha tenido dicha guía.
7. Es preocupante que exista una parte de los despachos y profesionales de la Contaduría Pública que no consideren de importancia la normativa de cumplimiento emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria.

4.2 RECOMENDACIONES

1. Se considera necesario que tanto el personal que conforma los despachos de auditoria y los auditores independientes, como sus colaboradores se capaciten técnicamente sobre auditoria fiscal para garantizar la calidad de los servicios de auditoria que se ofrecen y presentar su dictamen e informe de acuerdo a las exigencias de la Dirección General de Impuestos Internos.
2. El profesional de la Contaduría Pública además de capacitarse en aspectos fiscales y de cumplimiento, debe capacitarse especialmente en las técnicas y procedimientos a utilizar, ya que de esto depende la calidad de resultados a obtener.
3. Es recomendable que el auditor fiscal adopte un instrumento técnico y normativo que soporte el desarrollo de la auditoria, ya que este tipo de auditoria demanda un alto grado de profesionalismo tanto en la planeación como en los resultados que se pretenden obtener.
4. El auditor debe considerar la normativa de cumplimiento para decidir que soporte técnico es el adecuado de acuerdo a su situación académica, grado de conocimientos adquiridos, así como su experiencia en el área y elegir sobre que normativa utilizará para un mejor desempeño profesional.
5. Se considera que es necesario que los despachos de auditoria y los auditores independientes que prestan servicios de auditoria fiscal implementen un plan de capacitación permanente sobre fiscalización de obligaciones tributarias al personal auxiliar que se involucra directamente con la ejecución de la auditoria, a fin de mantener la calidad del personal y consecuentemente la calidad de los servicios prestados.
6. Algunos Profesionales de la Contaduría Pública desconocen el proceso de la auditoria fiscal, por otra parte afirman que consideran necesario conocer las diferentes técnicas y procedimientos que aplican en cada etapa del proceso de la auditoria fiscal.
7. El auditor no debe de perder de vista las normas de auditoria emitidas por los diferentes instituciones y asociaciones rectoras del ejercicio profesional, a fin de conducir su actuación apegada a las normativas existentes y de aceptación nacional, especialmente la norma de

auditoria de cumplimiento de obligaciones tributarias que es la que delimita y orienta el trabajo del auditor fiscal en Salvador.

BIBLIOGRAFÍA

⇒ Cook John W., y Winkle Gary M. 1996

- Auditoria
- 3a. Edición, Editorial Mc Graw Hill,
- México.

⇒ Heffes Gabriel, 1995,

- Auditoria de Los Estados Financieros,
- Grupo Editorial Ibero América,
- México.

⇒ Defliese Phillip L., Jaenicke Henry R., t Gnospelins Richard A. 1996,

- Auditoria Montgomery
- Editorial Limusa, S.A. de C. V.
- México.

⇒ Auditoria I, Volumen I,

- Cultural de Ediciones, S. A.,
- 1996 Madrid, España.

⇒ John J. Willinham Ph.D CPS, 1982

- Auditoria Conceptos y Métodos, 3ª
- Edición, Editorial McGraw Hill, Latinoamericana S.A.,
- Bogotá, Colombia.

⇒ Kohler Eric L. 1982,

- Diccionario para Contadores,

- Editorial Hispanoamericana, S. A. de C. V.
 - México.
- ⇒ Declaraciones Sobre Normas de Auditoria,
- Comité Ejecutivo de Normas de Auditoria (AICPA), 1976.
- ⇒ Rosenberg J. M., 1993,
- Diccionario de Administración y Finanzas,
 - Editorial Océano, pp. 641, 2ª Edición.
- ⇒ Gidalberto Bonilla, 1995,
- Estadística II, Métodos Prácticos de Inferencia Estadística,
 - 3ª. Edición. UCA Editores, El Salvador.
- ⇒ José Ventura Sosa, 1999
- La Auditoria Estratégica,
 - Avanti Gráfica S.A.
 - San Salvador, El Salvador.
- ⇒ Normas Internacionales de Auditoria,
- 6ª. Edición, traducción Jorge A. Suárez Aran,
 - Centro de Investigación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos,
 - A.C, Diciembre 2001.
- ⇒ Código Tributario.
- ⇒ Código de Comercio.
- ⇒ Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública,

- ⇒ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados,
Tematizado, Edición 1992, IMCP.

- ⇒ Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría
Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias