

CAPITULO III

MODELO DE AUDITORIA TRIBUTARIA, PARA LOS PROFESIONALES DE CONTADURÍA PÚBLICA QUE REQUIERAN DICTAMINAR E INFORMAR FISCALMENTE

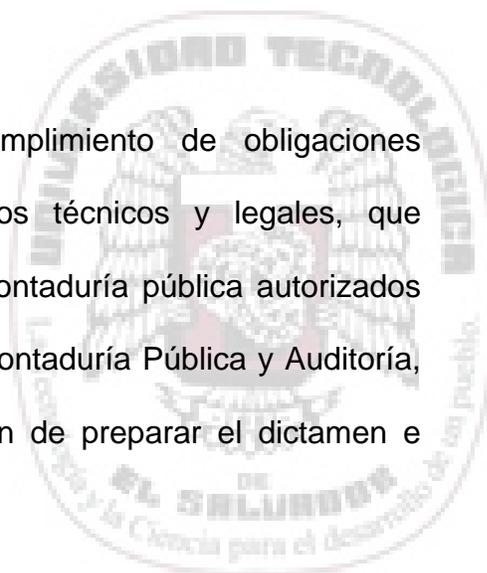
3. Requerimientos técnicos, fiscales, para el desarrollo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

3.1 Introducción al modelo

En este capítulo se presenta la propuesta de un modelo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias que contiene los requerimientos necesarios para su desarrollo, como una herramienta para los profesionales de contaduría pública y auditoría que requieran dictaminar e informar fiscalmente, también es fuente didáctica a estudiantes universitarios y otros interesados en el campo tributario y que requieran conocer acerca del tema. El propósito es que los interesados obtengan una mejor comprensión al ejecutar una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.

3.2 Objetivos del modelo

Proporcionar un modelo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias que contenga los requerimientos básicos técnicos y legales, que sirva como herramienta a los profesionales de contaduría pública autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, con el objeto que desarrollen una auditoría a fin de preparar el dictamen e



informe fiscal y emitir una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo o cliente.

3.3 Fases del proceso de auditoria de cumplimiento de obligaciones tributarias

El modelo presenta las fases de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, desarrollando de una manera sistemática y cronológica los apartados siguientes:

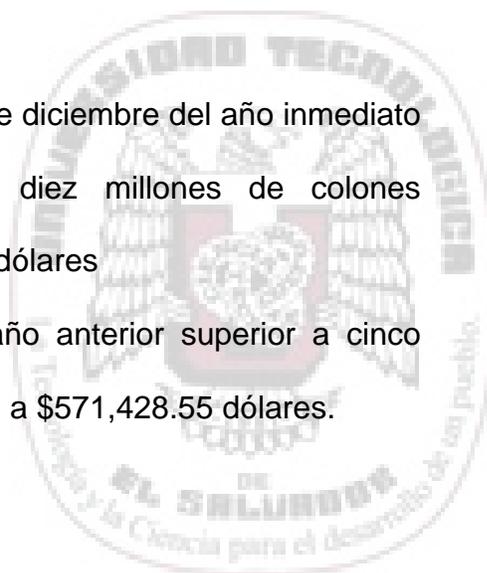
- Contacto previo con el cliente
- Planificación de la Auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias
- Ejecución de la auditoría
- Elaboración del informe y dictamen fiscal

3.3.1 Contacto previo con el cliente

- **Solicitud de servicios por el cliente**

La solicitud de servicio por el cliente (anexo 4) se crea cuando el sujeto pasivo cumple con las condiciones estipuladas en el Art. 13 del Código Tributario y Art. 61 de su Reglamento:

- 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) equivalentes a \$1,142,857.00 dólares
- Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superior a cinco millones de colones (5,000,000,00) equivalente a \$571,428.55 dólares.



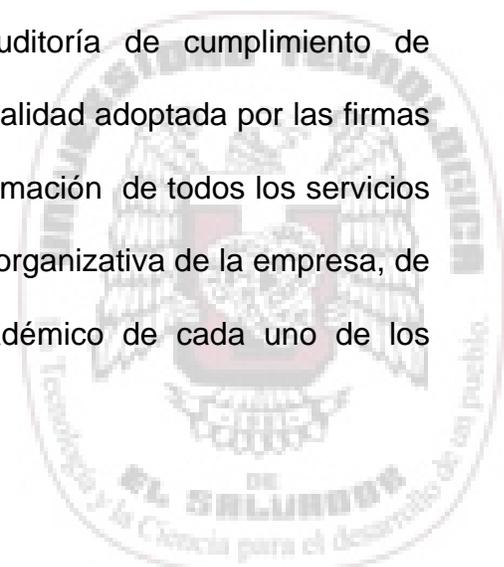
- Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades, deberán cumplir esta obligación por el ejercicio en que ocurran dichos actos.
- Las sociedades en liquidación tendrán esta obligación por cada uno de los períodos o ejercicios de imposición, según sea el caso, comprendidos desde la fecha de inscripción de la disolución hasta aquel en que finalicen los trámites de la liquidación y previo a su inscripción.

Además existe la exhortación legal de la Dirección General de Impuestos Internos, en la cual envía una nota al contribuyente recordándole que cumple con las condiciones establecidas en el Art. 131 del Código Tributario y Art. 61 de su Reglamento. (ver anexo 21)

El contribuyente se obliga a nombrar un auditor fiscal y solicita los servicios de auditoría a través de una solicitud firmada por un representante de la compañía (ver anexo 4), en donde requiere del auditor una oferta técnica y económica para el periodo que va auditar. Este requerimiento también se puede hacer a través de teléfono.

- **Carta de presentación de servicios de auditoría**

La carta de presentación de servicios de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias (ver anexo 5) es una formalidad adoptada por las firmas de auditoría, en la que se le brinda al cliente información de todos los servicios que ofrecen al cliente, da a conocer la estructura organizativa de la empresa, de los miembros que la conforman, el nivel académico de cada uno de los

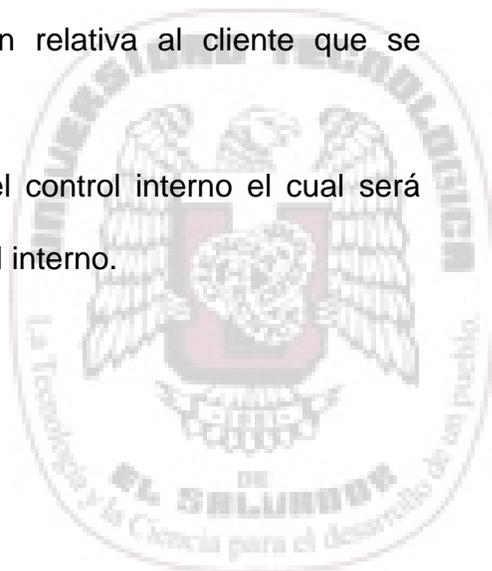


miembros, experiencias adquiridas, detalle de los clientes a quienes se les brinda los servicios de auditoría.

- **Conocimiento general del negocio**

Para obtener el conocimiento general del negocio el auditor debe hacer una evaluación del cliente y poder brindar la oferta técnica y económica (Norma de Auditoría para el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, Párrafo 15, Literal a y párrafo 16). A continuación se mencionan algunos requerimientos importantes para el proceso de conocimiento general del negocio que se espera auditar:

- a) La entrevista previa con el representante de la compañía o sociedad que solicita.
- b) Analizar la escritura de constitución.
- c) Verificar la constitución de la junta directiva.
- d) Analizar las políticas de la empresa.
- e) Solicitar y analizar los estados financieros del ejercicio a auditar.
- f) Análisis de dictámenes anteriores, declaraciones de impuestos del IVA y declaraciones de Impuestos de Renta anual entre otro.
- g) Investigar con terceros como Instituciones Bancarias o firmas de auditorías que han precedido para obtener información relativa al cliente que se considere necesario para la evaluación.
- h) Otro elemento para conocer la empresa es el control interno el cual será más detallado en el ítem del Estudio del control interno.



La firma de auditoría debe asignar el personal o asistentes idóneos para realizar esta evaluación, además se les debe de informar acerca de las políticas y procedimientos para hacer dicha labor.

- **Presentación de la oferta técnica y económica**

Una vez realizado el estudio previo de las actividades operacionales del cliente, la firma de auditoría obtiene una comprensión de toda la labor que se debe realizar, el tiempo que se dispone, el personal que se utilizará, el honorario que estima obtener y la responsabilidad que está adquiriendo de presentar un informe y dar un dictamen fiscal a tiempo.

El auditor teniendo claro estos parámetros procede a elaborar y presentar la oferta técnica y económica (ver anexo 6)

Art. 21 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; NIA 910, Párrafo 10 y 11

Oferta técnica y económica

Esta oferta contiene los honorarios profesionales que se estima cobrar, y forma de pago durante el período que durará el proceso.

La oferta técnica contiene:

- Carta de presentación
- Propuesta técnica de servicios de auditoría
- Servicios profesionales propuestos
- Objetivos de la auditoría fiscal
- Alcance de la auditoría fiscal
- Proceso de la auditoría e informe
- Enfoque y metodología de la auditoría



- **Nombramiento del auditor fiscal ante la D.G.I.I.**

El nombramiento del auditor fiscal deberá efectuarse en el caso de personas naturales por el propio contribuyente o su representante, y en caso de persona jurídica por la junta general de accionistas, socios o asociados en el período anual a dictaminarse a más tardar dentro de los cinco meses siguientes de finalizado el período anterior. Cuando se trate de sociedades en liquidación, transformación o fusión, deberá efectuarse en la misma fecha en que se tome el acuerdo de transformación, fusión o disolución del ente jurídico.

Para ello deberá contratar un profesional que posea la experiencia y capacidad para ejecutar una auditoría fiscal, en donde el objetivo principal es verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de las leyes tributarias, el cual actuara como intermediario entre los contribuyentes y el Estado.

Teniendo la selección y nombrado el auditor fiscal el contribuyente debe presentar a la Dirección General de Impuestos Internos una carta en donde hace constar el nombramiento del auditor fiscal y sus datos generales como:
(ver anexo 7)

- 1- Nombre del auditor
- 2- Número de NIT
- 3- NCR
- 4- Número de registro del Consejo de la Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública
- 5- Firma del Contribuyente o representante de la empresa.

(Código Tributario, Art. 131 y Art. 60 y 61 de su Reglamento.)



- **Renuncia del auditor fiscal**

Causas por las que un auditor fiscal renuncia

Art. 62 del Reglamento del Código Tributario “El auditor nombrado para dictaminar fiscalmente en ningún caso podrá excusarse de emitir el dictamen e informe, salvo que con posterioridad al nombramiento el auditor se compruebe que se encuentra con impedimentos legales o inhabilitación, que le imposibiliten efectuar su labor profesional, lo que deberá comunicar y comprobar dentro de un mes posterior de conocido el impedimento, al contribuyente que lo ha contratado”

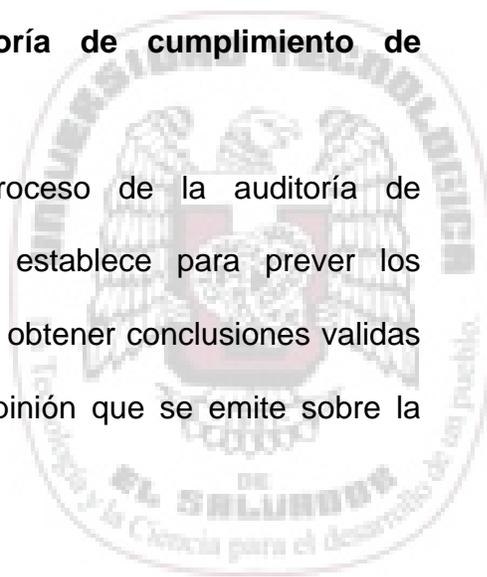
Información de renuncia del auditor

Art. 63 de reglamento del Código Tributario “El auditor nombrado podrá renunciar a su cargo cuando justifique las causas que la motivan, en ese caso el contribuyente para cumplir con lo establecido en el artículo 131 del Código Tributario, nombrará un nuevo auditor dentro del plazo de 10 días hábiles posteriores a la fecha de la renuncia.”

(Ver modelo en anexo 8)

3.3.2 Planificación de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

La planificación como etapa primaria del proceso de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, se establece para prever los procedimientos que se aplican con la finalidad de obtener conclusiones validas y objetivas, las cuales sirven de soporte a la opinión que se emite sobre la



entidad o empresa bajo examen. Se puede decir que el primer resultado de esta fase, es la enunciación de los objetivos y alcance de la auditoría que se recoge en un documento denominado plan de auditoría; a su vez la planificación, involucra el desarrollo de una estrategia global para la determinación del alcance y la conducción del trabajo a ejecutar. (Anexo 9)

Al efectuar la planificación desde el punto de vista fiscal, se persiguen los objetivos básicos siguientes:

- Identificar las áreas de riesgo;
- Administrar en forma adecuada el tiempo asignado de acuerdo al plan de trabajo; y
- Fijar el alcance de los procedimientos aplicables.

Además deben considerarse aspectos legales aplicables a la naturaleza de las operaciones del cliente, su ambiente de control y sus sistemas de información.

El proceso de la planificación consta de los siguientes requerimientos:

- Análisis previo;
- Estudio y evaluación del control interno;
- Detección del riesgo;
- Elaboración de planillas de decisiones preliminares;
- Presupuesto de tiempo;
- Cronograma de actividades; y
- Programa de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias



- **Análisis previo**

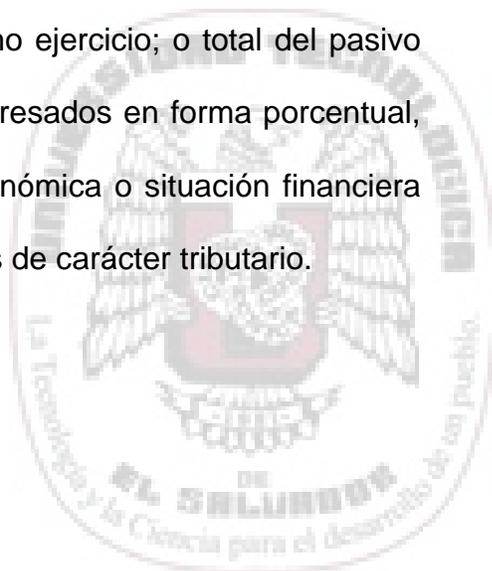
En este análisis se pretende interpretar la información financiera y valores declarados a la Administración Tributaria por el sujeto pasivo, donde se buscan las causas de los hechos con suficiencia y competencia para medir el comportamiento y el riesgo tributario en un periodo o varios periodos determinados. A efecto del análisis, la técnica contempla una serie de métodos que otorga como resultados la información más objetiva utilizada para obtener conocimiento de requerimientos que garantizan el cumplimiento de las leyes tributarias.

Entre las formas de análisis financieros más utilizados están el método comparativo vertical, comparativo horizontal y comparativo mixto. (Anexo 10)

Análisis vertical

Consiste en las comparaciones que se hacen en los estados financieros de un mismo ejercicio (Método de relación porcentual de los componentes con respecto al universo). En la práctica se simplifica al hecho de dividir los valores de los valores de cada una de las cuentas de los estados financieros, entre el rubro señalado como base a considerar en el análisis, ejemplo: total de ganancia bruta entre total de las ventas del mismo ejercicio; o total del pasivo entre el total del activo. Estos resultados son expresados en forma porcentual, midiendo el comportamiento de la capacidad económica o situación financiera de la empresa lo que permite determinar hallazgos de carácter tributario.

Análisis horizontal

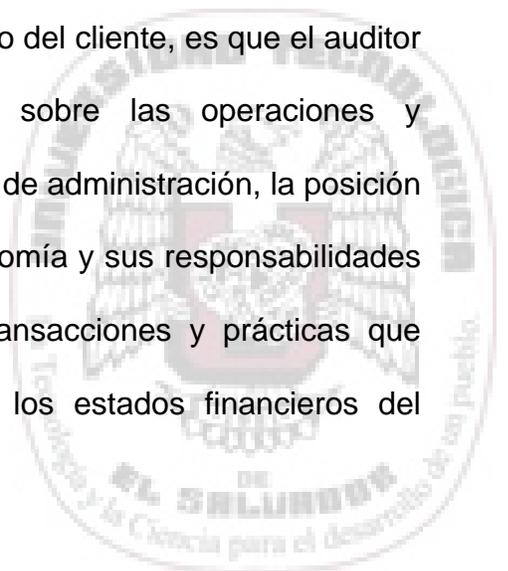


radica en las comparaciones que se hacen entre estados financieros que corresponden a varios ejercicios (Método de aumento o disminuciones), haciendo comparaciones de los rubros o cuentas de un ejercicio tomado como base respecto al más específico, por ejemplo sería comparar el total de ventas del ejercicio anterior con el total de ventas del ejercicio posterior, como resultado se obtendrá un aumento o disminución, determinando así el comportamiento de dicha cuenta en los años comparados y el grado de importancia, esto conlleva hacerse interrogantes sobre cuales han sido las causas de dicho aumento o disminución, estableciendo así el grado de alcance que tendrá el análisis, de igual forma se hace con el resto de requerimientos de los estados financieros básicos.

Análisis mixto

Es una combinación del análisis vertical y horizontal, en el cual se comparan los índices de las cuentas de los estados financieros en conjunto. Permite observar en un solo esquema de manera inmediata, el comportamiento de los aumentos y disminuciones de un período a otros y el comportamiento en el período auditado.

Otro aspecto a considerar dentro del análisis previo del cliente, es que el auditor debe obtener o actualizar su conocimiento sobre las operaciones y circunstancias del cliente, incluyendo sus políticas de administración, la posición de la empresa dentro de su industria y de la economía y sus responsabilidades legales. Su objetivo es conocer los eventos, transacciones y prácticas que puedan tener una influencia significativa sobre los estados financieros del



cliente y por ende en lo referente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

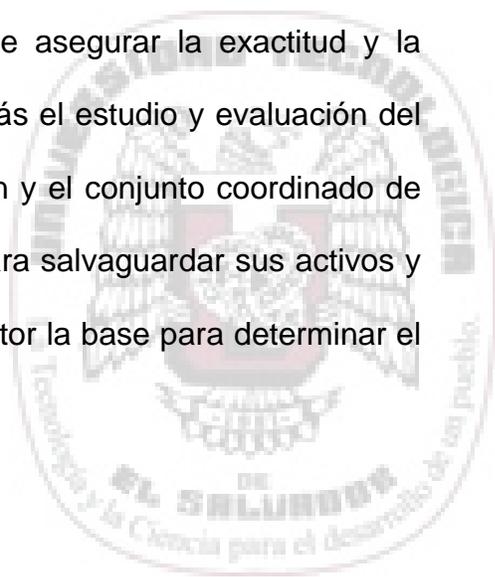
Los procedimientos típicos de una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias en este paso son los siguientes:

- Indagación al personal de la empresa
- Ubicación comercial
- Observación de la estructura contable y las operaciones
- Naturaleza y volumen de las transacciones
- Revisión de la documentación, manuales de la compañía, estados financieros a la fecha y documentos legales.

Gran parte de la planificación detallada de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias sólo puede hacerse después de este paso, ya que para diseñar una auditoría eficiente y eficaz se debe tener una comprensión de la actividad del cliente y del ambiente en el cual opera.

• **Estudio y evaluación del control interno**

Consiste en obtener un conocimiento del sistema contable y de los controles respectivos del sujeto pasivo, para realizar una evaluación preliminar del grado de confianza sobre dichos controles, y por ende asegurar la exactitud y la confidencialidad de los registros contables. Además el estudio y evaluación del control interno comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de los métodos y medidas aplicados por el cliente para salvaguardar sus activos y promover la eficiencia operativa y concede al auditor la base para determinar el riesgo existente en cada cuenta ha examinar.



Para obtener una comprensión de la empresa del cliente y planificar e iniciar el estudio y evaluación del control interno, es necesario la recopilación de información y documentos a través de dos fuentes: Interna y Externa.

Se entenderá por fuente interna la información, documentación y registros del cliente y como fuente externa la información obtenida de proveedores, clientes, acreedores e instituciones que intervienen directa o indirectamente en el giro de la actividad del cliente.

Existen diferentes tipos de evaluación del control interno:

- Método descriptivo (Narrativo)
- Método cuestionario

El método descriptivo, consiste en la narración verbal de los procesos implementados para ejecutar las actividades que integran la empresa, tales como las funciones, métodos, procedimientos y procesos. Este método no tiene procedimientos específicos, se basa en la experiencia y criterios del auditor, su ejecución queda plasmada en la cédula narrativa.

El método cuestionario, se refiere a la elaboración previa de preguntas, dirigidas a conocer las funciones, métodos, procedimientos y procesos de las actividades del cliente, facilitando así la elaboración del cuestionario del control interno apegado a la actividad o giro del cliente (Anexo 11)

El cuestionario del control interno se estructura de la siguiente manera:

Encabezado

- 1- Membrete de la firma
- 2- Título del documento



- 3- Nombre del cliente
- 4- Nombre comercial
- 5- Número de registro de cliente
- 6- Número de Identificación Tributaria del cliente
- 7- Períodos que comprende la investigación
- 8- Actividad económica

Cuerpo del cuestionario

Es un esquema estructurado con 5 columnas en las cuales se detalla de la siguiente forma:

Columna 1- Número correlativo

Columna 2- Detalle de las preguntas (abiertas o cerradas)

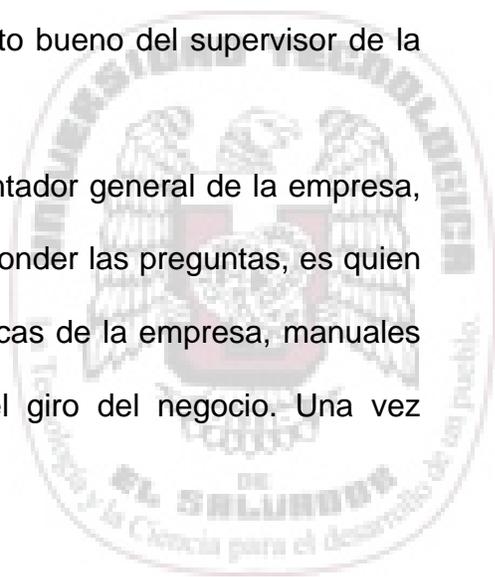
Columna 3- Respuesta afirmativa

Columna 4- Respuesta Negativa

Columna 5- Contiene comentarios, ampliación de las aclaraciones, conceptos o información sobre las respuestas obtenidas.

Al final del cuestionario se detalla la fecha de ejecución del cuestionario, nombre y firma del empleado que proporcionó la información, cargo, nombre y firma del auditor que desarrolla el trabajo y el visto bueno del supervisor de la firma de auditoría.

El cuestionario del control interno es girado al contador general de la empresa, debido a que éste es la persona idónea para responder las preguntas, es quien conoce la operatividad, el sistema contable, políticas de la empresa, manuales de procedimientos y los aspectos generales del giro del negocio. Una vez



recopilada la información en los instrumentos, el auditor comienza a analizar cada una de las respuestas y de esa manera establece un criterio de los posibles hallazgos, áreas críticas y riesgos de la empresa, entre los riesgos posibles a determinar están el riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

Se presenta en este modelo un cuestionario de control interno a la medida de la empresa auditada acorde al caso práctico, por lo el auditor podrá referirse al modelo de control interno general establecido en al Guía para la elaboración del dictamen e informe fiscal proporcionado por la DGII.

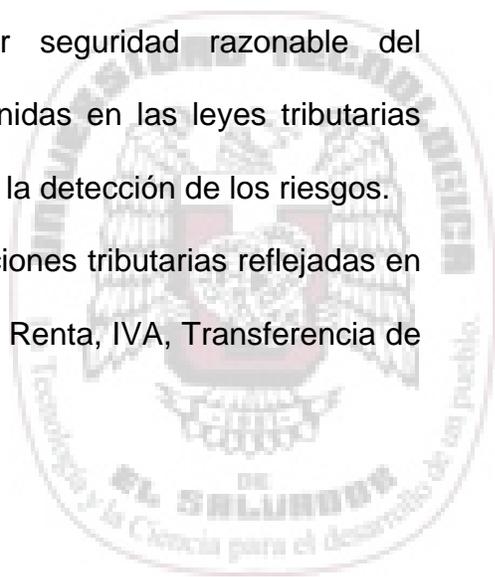
Con base a los criterios antes enunciados, es preparado el programa de auditoría a la medida, de acuerdo al giro del negocio.

- **Detección del riesgo**

El riesgo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias es la evaluación de la posibilidad que lo declarado por el cliente contenga error o irregularidad significativa no detectada una vez que la revisión ha sido completada.

Cuando existe una adecuada revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el contador público debe obtener seguridad razonable del cumplimiento basado en las disposiciones contenidas en las leyes tributarias por ello la importancia del diseño del examen para la detección de los riesgos.

Riesgo tributario: es el hecho de que las contribuciones tributarias reflejadas en las declaraciones de impuestos llámense estas de Renta, IVA, Transferencia de



bienes raíces, Pago a cuenta y retenciones, sean declaradas con menor cuantía al valor real que corresponde.

Al evaluar el riesgo tributario se busca medir el grado probable de evasión, por lo que a continuación se ejemplifican algunos índices para evaluar el riesgo tributario en un proceso de auditoría fiscal:

Indicadores por relaciones tributarias: Representa la relación anual entre ingresos, costos, gastos, ventas, compras, debitos y créditos.

Criterios a evaluar en las declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA):

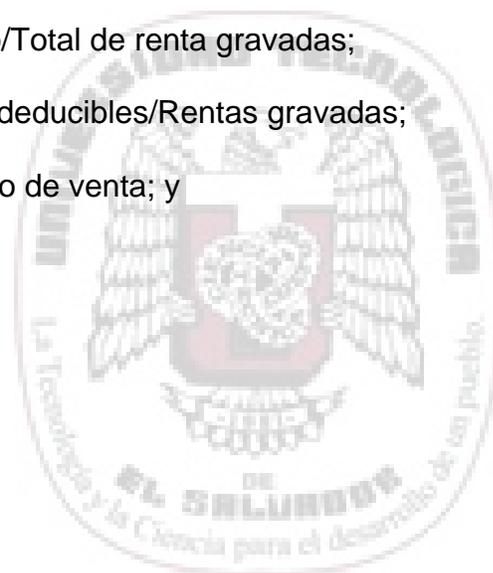
- Relación débito-crédito = Débito Fiscal/ Crédito Fiscal;
- Relación ventas-compras = Ventas Totales/Compras Totales;
- Relación exportaciones-ventas = Exportaciones/Ventas Totales;
- Relación exentas-ventas = Ventas Exentas/Ventas Totales; y
- Importancia de remanente de crédito = % de impuesto determinado.

Criterios a evaluar referente al Impuesto Sobre la Renta:

- Índice de utilidad de operación = Renta imponible/Total renta Gravadas;
- Rentabilidad de la inversión = Renta imponible/Total activo;
- Rendimiento impositivo = Impuesto computado/Total de renta gravadas;
- Importancia costos y gastos = Costos y Gasto deducibles/Rentas gravadas;
- Índice de utilidad bruta = Ventas totales – Costo de venta; y
- Importancia de la devolución de renta.

Criterios para evaluar IVA-Renta:

- Diferencia en compras, Renta e IVA



- Diferencia en ingresos Renta e IVA

Indicadores de crecimiento operativo y de tributación: Se refiere a cantidad de ingresos, costos y gastos, ventas, compras, créditos y débitos con relación al año anterior.

Criterios a evaluar en IVA:

- Incremento de las ventas totales;
- Incremento en las compras totales;
- Incremento en los débitos y créditos totales;
- Incremento de las exportaciones y ventas exentas;
- Incremento del remanente de crédito; y
- Incremento del impuesto pagado.

Criterios a evaluar en Renta:

- Incremento en renta gravada;
- Incremento de costos y gastos totales;
- Incremento en gastos operativos;
- Incremento en la renta imponible; y
- Incremento en el impuesto computado y la devolución de renta.

Indicadores de comportamiento tributario: Indica las infracciones tributarias cometidas por el contribuyente o por el cliente, por incumplimiento a las obligaciones formales y sustantivas.

Criterios a evaluar en IVA y Renta:

- Deficiencia formal y sustantiva;
- Sin deficiencia;



- Corrigió deficiencia;
- Corrigió deficiencia en forma parcial; y
- No corrigió deficiencia

Indicadores de cumplimiento tributario: Significa que el contribuyente presento o no, su declaración en el periodo reglamentado por las normas tributarias.

Criterio a evaluar en IVA:

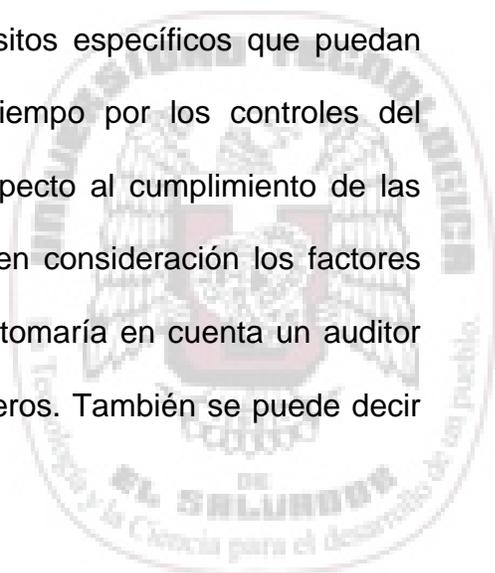
- Omisión al pago de IVA;
- Criterios a evaluar en Renta;
- Omisión del pago de Impuesto Sobre la Renta; y
- Omisión al pago a cuenta o impuesto retenido

Cabe destacar que entre mas alto es el riesgo tributario, mayor es la atención que se debe considerar al momento de efectuar la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.

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

Riesgo inherente

Comprende la falta de cumplimiento a los requisitos específicos que puedan ocurrir y no ser prevenidos, ni detectados a tiempo por los controles del contribuyente. Al analizar el riesgo inherente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, el contador debe 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. También se puede decir



que el riesgo inherente es aquel donde pueden ocurrir errores que afectan fiscalmente al cliente. Como ejemplo se halla riesgo inherente en el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) cuando existen ingresos no facturados y débitos fiscales no declarados, créditos fiscales reclamados indebidamente, acumulación de créditos fiscales sin soporte; En lo referente al Impuesto sobre la Renta se puede citar riesgo inherente cuando el inventario físico al 31 de diciembre del ejercicio anterior, no sea igual al inventario físico inicial del siguiente período, cuando los ingresos devengados no sean declarados en el período que se obtuvieron, o cuando se considera que los gastos de operación reportan salidas de efectivo en exceso y que éstas no son necesarias para la fuente generadora de ingresos.

Riesgo de control

Se puede definir este riesgo como el hecho de que los controles internos sean deficientes en definir o detectar errores sustanciales referentes a la valoración de los controles, políticas de la empresa y confiabilidad a efecto de garantizar el interés fiscal. Esto trae repercusión al distorsionar los estados financiero, que a su vez inciden en los cumplimientos tributarios. Ejemplo de riesgo de control son: los controles para registrar entradas y salidas de inventarios, tarjetas de activo fijo en las que no esté identificada la tasa correcta de depreciación, falta de supervisión en la entrega de productos al cliente, falta de soporte de los registros contables.



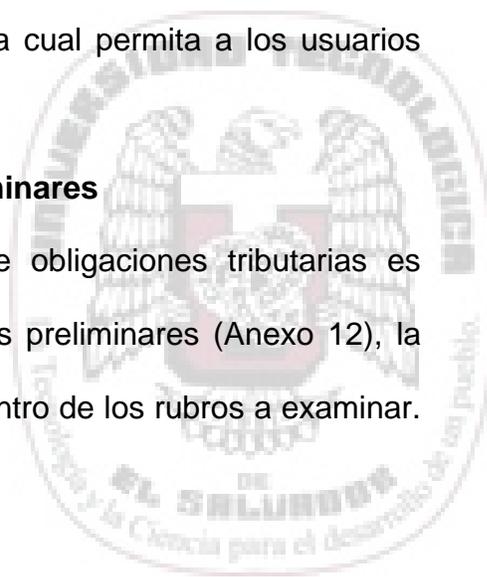
Riesgo de detección

Este riesgo establece que los procedimientos diseñados por el auditor fallan en forma de errores sustanciales. Se puede considerar también como el riesgo de que los procedimientos que utiliza el auditor lo lleven a una conclusión de que no exista una falta importante de cumplimiento, cuando realmente existe dicho incumplimiento, se mencionan como ejemplos de riesgo de detección los procedimientos sustantivos desempeñados al final del período y no en una fecha anterior, que la muestra para determinar el alcance sea limitada, no verificar el total de los ingresos facturados; no realizar el cálculo del impuesto en la declaración presentada al final de cada periodo, no verificar el inventario físico realizado por el sujeto pasivo al inicio y al final del período.

Cuando se establece un nivel de detección aceptable el auditor debe evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control y considerar hasta donde busca restringir el riesgo de detección al emitir una opinión fiscal, por consiguiente el auditor tomara en cuenta la materialidad del riesgo de auditoría como límite máximo de error que está dispuesto a aceptar para emitir una opinión limpia o con salvedades. En la determinación de la materialidad el auditor debe de utilizar su juicio profesional a efecto de emitir su opinión, la cual permita a los usuarios confiar en los resultados obtenidos en la auditoría.

- **Elaboración de planilla de decisiones preliminares**

Para realizar una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias es imprescindible elaborar una planilla de decisiones preliminares (Anexo 12), la cual se hace de acuerdo a los objetivos fijados dentro de los rubros a examinar.



Para determinar dicha planilla se debe tomar en cuenta el estudio y evaluación del control interno, el análisis de estados financieros, y también aquellos antecedentes fiscales que posea el cliente en sus registros. Además se deben considerar los riesgos inherentes, de control y detección a que están expuestos los diferentes componentes.

¿Cómo plasmar el riesgo tributario en la planilla de decisiones?

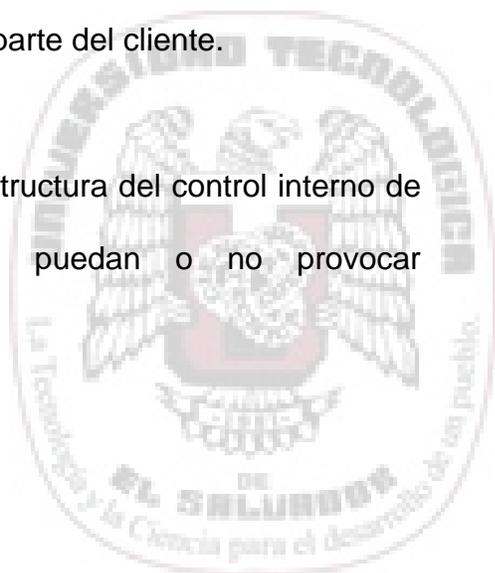
El auditor y el supervisor determinarán de acuerdo a la información y datos obtenidos con anterioridad, cual es el riesgo que presenta el área sujeta a examen considerando la importancia y el riesgo tributario. Es de destacar que los riesgos son determinados de acuerdo a la ausencia, deficiencia, o fortaleza de los controles por cada área, identificados en la evaluación de la estructura del control interno. El análisis del riesgo tributario se basa en la importancia y la materialidad, buscando medir el grado probable de incumplimiento tributario, por lo que la determinación del riesgo debe de calificarse en alto, medio y bajo.

Riesgo alto

Cuando los requerimientos evaluados presentan ausencia o deficiencia significativas en la evaluación del control interno, que demuestre el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del cliente.

Riesgo medio

Corresponde al riesgo observado al evaluar la estructura del control interno de algunos incumplimientos o deficiencias que puedan o no provocar incumplimientos.



Riesgo bajo

Este riesgo se califica cuando la estructura del control interno se estima satisfactoria y garantiza razonablemente el cumplimiento de los tributos.

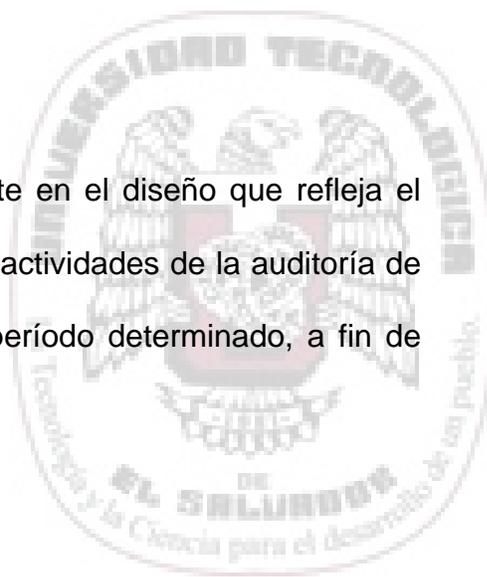
- **Presupuesto de tiempo**

La utilización eficaz del personal constituye un factor clave en la planificación de una auditoría en consecuencia como parte del programa de auditoría, muchas firmas exigen la preparación del presupuesto de tiempo, ya que este establece el número de horas estimadas que se han de dedicar a las partes fundamentales del trabajo y la fecha en que se espera terminar. Este presupuesto de tiempo, es diseñado también para obtener la acumulación de tiempo diario, semanal o mensual que permitirá hacer comparaciones entre las horas presupuestadas y las horas reales a medida que se desarrolla el trabajo de la auditoría.

Con frecuencia es fundamental realizar ajustes o redistribuciones periódicas de número de horas para lograr la conclusión eficaz y eficiente del trabajo. En algunos casos es recomendable preparar un presupuesto de tiempo modificado para reflejar los cambios principales, estos formularios constituyen una base para la planificación futura. (Ver modelo anexo 13)

- **Cronograma de actividades**

El cronograma de actividades (Anexo 14) consiste en el diseño que refleja el tiempo que dura el desarrollo de cada una de las actividades de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, en un período determinado, a fin de que el trabajo sea efectuado eficazmente.



- **Programa de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias**

El programa de auditoría contiene los procedimientos a seguir, estos se aplican en el análisis o evaluación de cuentas para obtener la evidencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Existen dos tipos de programas: programas generales y programas a la medida.

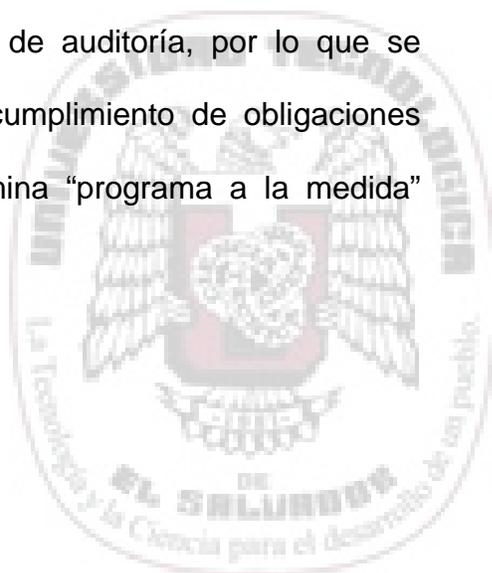
Programas generales

Es aquel cuyo enunciado es genérico en la aplicación de las técnicas de auditoría con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso.

Programa detallado

Es el que describe con mayor minuciosidad la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría. Este tipo de programas se subdividen en: Programas estándares o uniformes y en programas específicos.

Los programas estándares o uniformes son aquellos que pueden aplicarse a varias entidades con similares características y los programas específicos son aquellos que se formulan y preparan concretamente para cada entidad o situación particular, pues se basan en la información contenida en la naturaleza, alcance y oportunidades de los procedimientos de auditoría, por lo que se consideran que son eficaces. En auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias al “programa específico” se le denomina “programa a la medida” (Anexo 15)

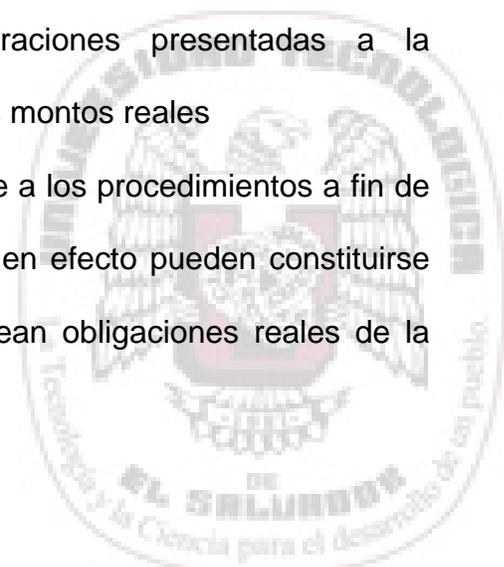


Objetivos de los programas

Al momento de establecer el programa de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, se deben proponer los objetivos de la auditoría y diseñar procedimientos a la luz de las afirmaciones del cliente.

Los objetivos generales del programa relacionado con las afirmaciones de los estados financieros son los siguientes:

- 1- Afirmación del cliente sobre: Existencia u ocurrencia. Se deben efectuar procedimientos para verificar la existencia de las declaraciones de Renta, IVA, pago a cuenta y retenciones, catálogos y manual de cuentas, de la existencia de los estados financieros, del dictamen fiscal, de la actualización de los registros legales y especiales, existencia de políticas contables.
- 2- Integridad: Efectuar procedimientos para determinar si los valores como ingresos, gastos, costos, inventarios y otros, reflejados en la contabilidad están registrados en las declaraciones presentadas a la Administración Tributaria.
- 3- Valuación o asignación: Significa efectuar procedimientos para verificar que las cuentas de ingresos, gastos, patrimonio y obligaciones estén incluidas en los estados financieros y en las declaraciones presentadas a la Administración Tributaria, con sus respectivos montos reales
- 4- Propiedad, derechos y obligaciones: Se refiere a los procedimientos a fin de comprobar la pertenencia de los activos y si en efecto pueden constituirse en derechos del cliente y los pasivos que sean obligaciones reales de la misma a la fecha del cierre del ejercicio.



5- Exposición, presentación y manifestaciones: Son procedimientos determinados para verificar si todos los componentes de los estados financieros del cliente están combinados, separados, descritos y divulgados en las diferentes instituciones a las que el cliente esta obligado a presentar estados financieros y declaraciones sobre impuestos fiscales y municipales. Ejemplos: Dirección General de Impuestos Internos, Centro Nacional de Registros, Alcaldía Municipal, Estadísticas y Censos, Superintendencia de Obligaciones Mercantiles.

Los objetivos específicos son aquellos que se esperan alcanzar luego del análisis de determinadas áreas.

Flexibilidad de los programas

Los programas de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias no deben ser considerados fijos o incambiables, al contrario serán flexibles puesto que ciertos procedimientos al ser aplicados pueden resultar ineficientes o innecesarios, por lo que el programa debe permitir modificaciones, mejoras y ajustes que a juicio del auditor es necesario hacerlo

Contenido de los programas

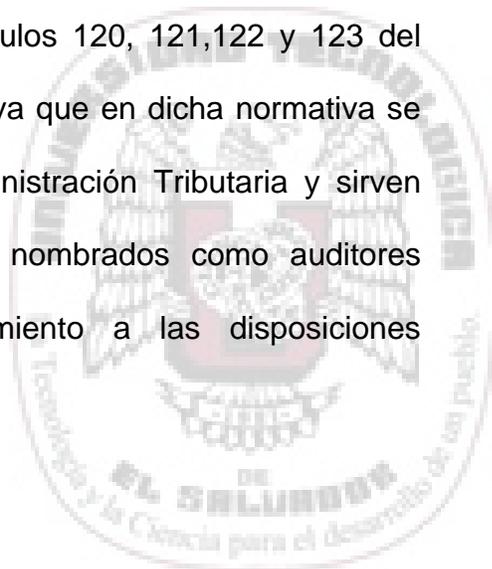
El programa de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias contendrá lo siguiente:

- Encabezado;
- Identificación del sujeto pasivo;
 - Nombre del cliente
 - Número del Registro de Contribuyente



- Número de Identificación Tributaria
- Periodo auditado
- Actividad económica
- Objetivo del programa;
- Descripción de los procedimientos;
- Referencia: Se utiliza para identificar el programa, se ubica en la parte superior derecha;
- Clase de auditoría;
- Ciclos o componentes;
- Hecho por;
- Referencia papeles de trabajo;
- Nombre del auditor designado;
- Supervisor;
- Nombre de la persona que lo elaboró;
- Fecha de inicio; y
- Fecha de finalización.

El programa de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias que se presenta en anexo 15, está basado en los artículos 120, 121, 122 y 123 del Reglamento de aplicación del Código Tributario, ya que en dicha normativa se establecen los parámetros a seguir por la Administración Tributaria y sirven como lineamientos a los contadores públicos, nombrados como auditores fiscales por los sujetos pasivos en cumplimiento a las disposiciones establecidas en el Código Tributario.



Requerimiento de información

A fin de tener a disposición toda la información necesaria para el desarrollo de la auditoría respaldada por el programa de auditoría al sujeto pasivo se le prepara el requerimiento de la información. Por lo que se plantea en anexo 16, el modelo para dicho paso.

3.3.3 Ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

Al momento de desarrollar la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias se tiene que analizar el programa de auditoría con el objeto de obtener las evidencias a través de los procedimientos de auditoría que se encuentren contenidos en los programas respectivos a efecto de obtener como resultado los papeles de trabajo y la evaluación de la evidencia para fundamentar las conclusiones y recomendaciones.

La finalidad del desarrollo de los procedimientos del programa, consiste en validar la operatividad del cliente, sus registros contables, sus cumplimientos en las obligaciones formales y sustantivas. Por tanto el auditor utilizará los registros y documentación del cliente, además deberá auxiliarse de técnicas y procedimientos de auditoría como:

- Investigación de hechos generadores;
- Cuestionarios;
- Entrevistas;
- Confirmaciones a tercero; y



- Evaluación de los sistemas contables e informáticos.

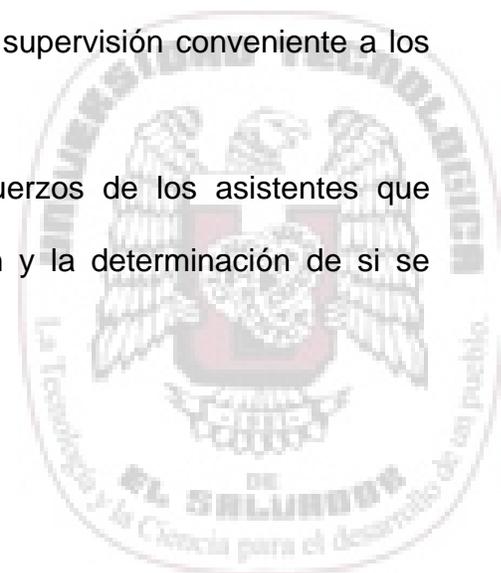
Con el fin de comprobar que estos no riñen con las Normas Tributarias ni con la técnica contable, así mismo el auditor debe de efectuar análisis financiero tributario de la información contenida en la hoja de trabajo (HT). La fuente de información que debe de utilizar el auditor para realizar los procedimientos son los libros y documentos exigidos por la Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, los registros especiales y los libros legales a que hacen referencia los artículos 139, 140 y 141 del Código Tributario.

Además del análisis antes señalado el auditor debe verificar al inicio de la ejecución de la auditoría, el cumplimiento de las obligaciones formales del cliente (Ver modelo anexo 17). Verificado dicho cumplimiento el auditor debe efectuar las cédulas de hallazgos tributarios.

- **Supervisión de la auditoría**

Es necesaria la supervisión de la auditoría y la revisión de los trabajos realizados por el auditor, dando cumplimiento a la primera norma de auditoría referente a la ejecución del trabajo establecida en el SAS 22, la que enuncia la planificación del trabajo de forma adecuada y la supervisión conveniente a los auditores o asistentes.

La supervisión incluye la dirección de los esfuerzos de los asistentes que contribuye al logro de los objetivos del examen y la determinación de si se cumple o no tales objetivos

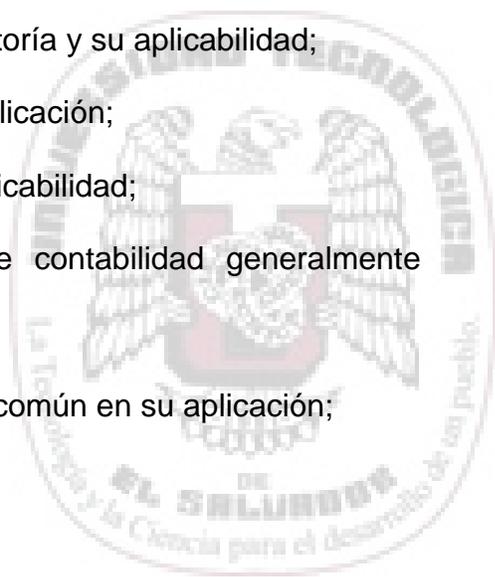


Los requerimientos de la supervisión incluye la formación de los asistentes, la supervisión constante de los problemas encontrados, la revisión de los trabajos realizados y la recopilación de las diferentes opiniones entre el personal de la firma de auditoría. Por lo que la supervisión es obligatoria desde el esfuerzo inicial de la planificación hasta la emisión del informe de auditoría

El papel del supervisor consiste en la responsabilidad diaria de planificar y supervisar la auditoría, revisar los papeles de trabajo y la adopción de muchas decisiones. También es responsable de evaluar objetivamente su rendimiento y de informar al auditor sus puntos fuertes y débiles cuando sea oportuno de forma expresiva y discreta.

Por lo general el supervisor debe cumplir con requisitos de formación y experiencia comparable a los de un nivel de examen uniforme de un auditor, con un grado académico superior, alta experiencia en el campo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias y financiera y que haya ejercido funciones de auditor. El supervisor debe contar con calificaciones profesionales y cualidades personales. Dentro de las cualificaciones profesionales se pueden citar:

- Conocimiento completo de las Normas de auditoría y su aplicabilidad;
- Conocimiento de la normativa tributaria y su aplicación;
- Conocimiento de las leyes mercantiles y su aplicabilidad;
- Conocimiento completo de los principios de contabilidad generalmente aceptados;
- Debe poseer criterio sólido y utilizar el sentido común en su aplicación;



- Debe disponer de dotes de mando y habilidad para organizar y dirigir el trabajo; y
- Debe conocer del código profesional y su aplicación en situaciones concretas.

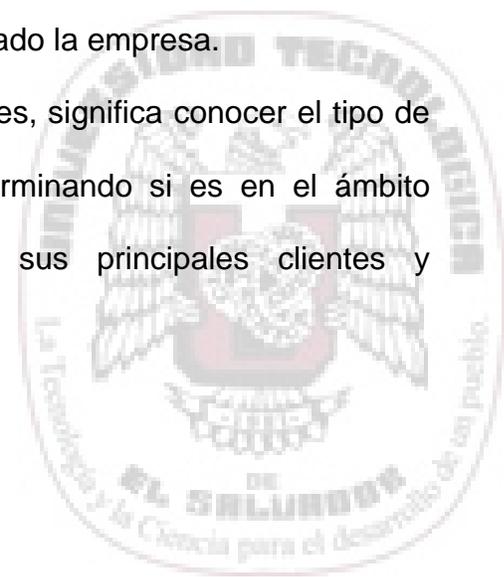
Dentro de las cualidades personales el supervisor debe contar con un nivel intelectual superior y una moral e integridad personal elevada, debe poseer confianza en si mismo, responsabilidad, facilidad de expresión y lograr que los demás interpreten correctamente sus opiniones, capacidad de hacer análisis rápido y de distinguir lo que es importante y lo que no es importante, debe ser capaz de adaptarse y trabajar con eficacia con personal de todo rango, poseer iniciativa propia sin necesidad de instrucciones específicas ni detalladas, demostrar hábitos personales ejemplares para los demás.

- **Pasos básicos a seguir en la ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias**

- 1- Requerir al cliente la información necesaria (anexo 16)
- 2- Analizar antecedentes del cliente
 - Fecha de constitución;
 - Nacionalidad;
 - Finalidad principal;
 - Representante legal;
 - Modificación del pacto social; y
 - Verificación de la recurrencia de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.



- 3- Evaluar la actividad económica del cliente.
- 4- Conocer la legislación que se aplicará en la auditoría según el giro del Cliente.
- 5- Conocimiento del sistema de contabilidad.
- 6- Conocimiento del ambiente de control.
- 7- Estructura contable: verificar que el catálogo y manual de aplicación de cuentas este autorizado por el contador público y que esté diseñado de acuerdo a lo establecido en la Ley de la profesión de contaduría publica y Normas de Contabilidad Internacional.
- 8- Conocimiento de las políticas contables, el auditor debe conocer de la existencia o no de las políticas contables de la empresa, respecto al año anterior y el de estudio.
- 9- Naturaleza y volumen de las transacciones Consiste en conocer si la sociedad emite un promedio mensual de comprobantes de crédito fiscal, débito fiscal, facturas de consumidor final, notas de débito y crédito, número de cheques emitidos, y toda clase de documentos que proporcionen información sobre las transacciones de la empresa.
- 10- Ubicación comercial: lugar donde está ubicado la empresa.
- 11- Ambiente económico y aspectos comerciales, significa conocer el tipo de mercado en que opera la empresa, determinando si es en el ámbito nacional o internacional, determinando sus principales clientes y proveedores.



- 12- Estructura jurídica y operativa de la empresa, consiste en el conocimiento de la empresa en su forma de operar, el régimen bajo el cual esta regido siendo sociedad anónima o de capital variable y del conocimiento de los socios y su participación. Establecer la estructura ejecutiva y administrativa de la junta directiva, la que debe estar registrada en el Registro de Comercio.
- 13- Inspeccionar físicamente las instalaciones
- 14- Elaborar en forma completa las cédulas de trabajo, indicando su índice o referencia y marcas de auditoría

- **Determinación del muestreo de la auditoría**

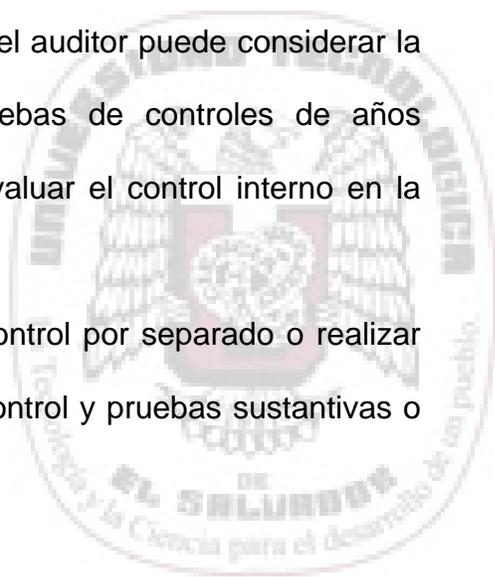
El auditor determina la muestra a utilizar en la realización del examen, dicha muestra deberá elaborarse de manera técnica a fin de que la misma sea representativa de la población para permitir explorar los resultados.

- Procedimientos generales para la determinación de la muestra

Pruebas de control

La obtención de evidencia suficiente sobre la efectividad del control interno depende de la naturaleza, oportunidad y alcance las pruebas de controles. Al considerar lo que constituye evidencia suficiente, el auditor puede considerar la evidencia proveniente de la aplicación de pruebas de controles de años anteriores, así como las pruebas obtenidas al evaluar el control interno en la fase de planificación.

El auditor puede desarrollar procedimientos de control por separado o realizar procedimientos de doble propósito (pruebas de control y pruebas sustantivas o



de detalle); sin embargo, evaluará por separado con respecto a las actividades de control sometidas a la prueba y con respecto a errores e irregularidades que se encuentren en las pruebas de detalles.

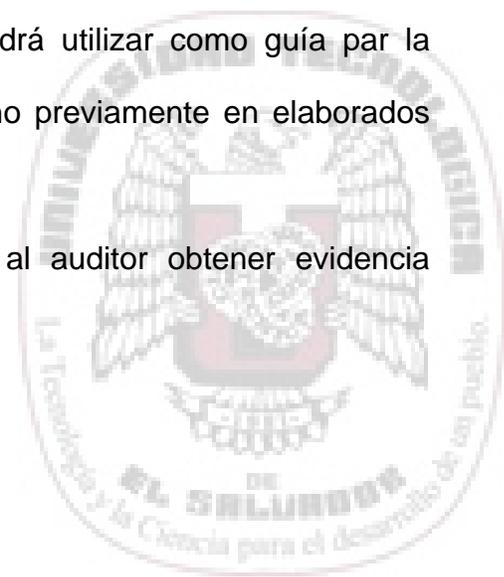
La ejecución de los procedimientos de control los puede desarrollar el auditor mediante el muestreo por atributos y por medio del muestreo dirigido.

Como resultado de la aplicación de pruebas de controles, el auditor puede identificar posibles condiciones reportables, que deben investigarse y validarse con la administración de la entidad auditada, la cual puede confirmarlas o presentar evidencia para desvanecerlas.

Si el auditor llega a la conclusión de que las actividades de control interno de la entidad auditada no son efectivas, podrá modificar la naturales, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos de auditoría, previa consulta con el supervisor quien al comprobar que sea procedente, lo comunicará a su director o subdirector de auditoría para su aprobación, caso contrario se procederá con los procedimientos de acuerdo a lo planeado.

En la ejecución de estas pruebas, el auditor podrá aplicar las siguientes técnicas:

- Entrevista a los funcionarios: El auditor podrá utilizar como guía par la entrevista los cuestionarios de control interno previamente en elaborados en la fase de planificación.
- La observación: Esta técnica le permitirá al auditor obtener evidencia directa sobre la actividad observada.



- La inspección: El auditor podrá verificar los registros en los documentos que examine.

Pruebas analíticas

En esta fase de ejecución del trabajo, el auditor debe obtener evidencia suficiente y competente a través de los procedimientos analíticos, para lo cual, realizará como mínimo los siguientes procedimientos:

- El auditor elaborará hoja de trabajo a nivel de subgrupo por el estado de situación financiero y/o estado de rendimiento económico.
- Del balance de comprobación el auditor obtendrá los datos del componente a examinar y elaborará cédula sumaria de dicho componente y cotejará los saldos con el libro mayor de cuentas, asegurándose que no haya exceso de gastos con relación al presupuesto aprobado. Los saldos finales deberán referenciarse con hoja de trabajo.
- El auditor podrá elaborar una cédula de detalle con la integración de saldos de cada componente, por periodo a examinar; cotejando dichos saldos con registros auxiliares de cuentas; y referenciándolos con cédula sumaria.
- El auditor podrá realizar lectura crítica de registros auxiliares en busca de partidas inusuales.

Pruebas sustantivas

Las pruebas sustantivas pueden ser:

- Procedimientos analíticos sustantivos
- Pruebas de detalles.



Para lograr la seguridad sustantiva requerida, el auditor podrá utilizar cualquiera de estas pruebas o una combinación de ambas. El tipo de prueba a utilizar y el nivel de confianza aplicada en cada tipo de procedimientos se ejecutarán de conformidad al juicio profesional del auditor.

Los procedimientos analíticos sustantivos implican la comparación de un monto registrado, con la expectativa del auditor y, el análisis de cualquier diferencia significativa para alcanzar una conclusión sobre el monto contabilizado.

En las pruebas de detalle el auditor aplicara procedimientos a los componentes seleccionados para el examen, y podrán incluir:

- Confirmación: El auditor obtendrá y evaluará las respuestas escritas de las solicitudes de información para corroborar la información sobre asuntos fiscales contenida en los registros contables.
- Inspección física: Incluye la verificación de la existencia de los bienes tangibles, tales como bienes de consumo, activos fijos, aplicando los procedimientos respectivos.
- Comprobación: El auditor examinará los documentos sustentatorios para determinar si las cuentas de los estados financieros están adecuadamente presentadas.
- Cálculos: Incluye el chequeo de la precisión matemática de los registros de la entidad por la suma o total de una columna o suma cruzada u horizontal, o por el cómputo de los montos y asientos de diario, mayor o auxiliares.

En la aplicación de las pruebas el auditor podrá utilizar el muestreo estadístico o el no estadístico.



- **Evaluación de resultados de las pruebas**

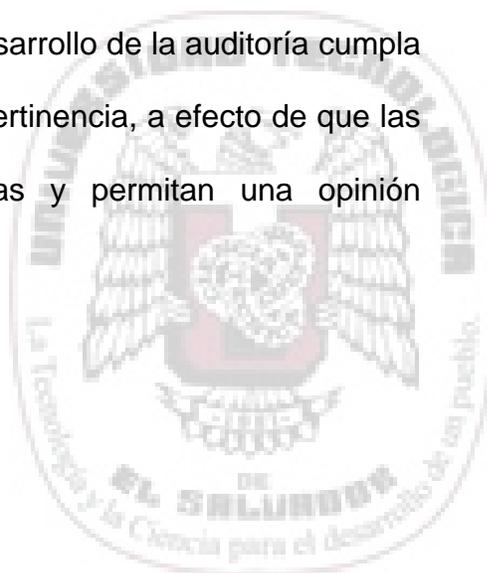
Al realizar las pruebas, es posible que el auditor encuentre errores que por su materialidad pudiesen afectar las cifras contenidas en los estados financieros, o que no tengan ningún impacto significativo en los mismos, por lo que dichos errores podrían considerarse como deficiencias menores.

- **Evaluación de la evidencia y validación de conclusiones y recomendaciones**

El auditor tomará en cuenta las evidencias obtenidas en la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias para formarse una opinión sobre si los estados financieros carecen de errores sobre el cumplimiento o no cumplimiento de obligaciones tributarias del cliente que puedan afectarlos.

Una conclusión de que los estados financieros carecen de errores importantes, significa que el auditor estará satisfecho de que el riesgo de que ocurran tales circunstancias en los estados financieros, se ha reducido a un nivel bajo.

Si se establece la existencia de errores se podrán realizar procedimientos adicionales de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias para asegurarse que los mismos realmente existen. Esta evaluación permite al auditor valorar, que la evidencia obtenida en el desarrollo de la auditoría cumpla con los requisitos de suficiencia, competencia y pertinencia, a efecto de que las conclusiones estén adecuadamente respaldadas y permitan una opinión técnica, independiente y objetiva.



Para respaldar las conclusiones a que ha llegado el auditor fiscal, debe archivar en sus papeles de trabajo las evidencias suficientes y competentes. Para lo cual, debe clasificar la evidencia de la siguiente manera:

- Evidencia física

El auditor debe obtener evidencia física mediante inspección y observación directa de actividades, bienes o sucesos. Si al efectuar alguno de estos procedimientos, el auditor identificara condiciones reportables, entonces deberá respaldar dicha condición con evidencias tales como: fotocopias de documentos y registros, fotografías, gráficos, mapas o muestras de materiales.

- Evidencia documental

Para respaldar sus conclusiones, el auditor debe obtener evidencia documental a través de cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas, declaraciones tributarias, comprobantes y notas de crédito y débito fiscal y documentos de la administración de la empresa relacionada con las políticas fiscales aplicadas en la entidad.

- Evidencia testimonial

Para respaldar las conclusiones del auditor, éste debe obtener de otras personas declaraciones testimoniales.

- Evidencia analítica

El auditor debe obtener evidencia a través de procedimientos analíticos, realizando cálculos y comparaciones de saldos.

Para que la evidencia que respalda los papeles de trabajo sea creíble, el auditor debe asegurarse de que ésta reúna los siguientes requisitos:

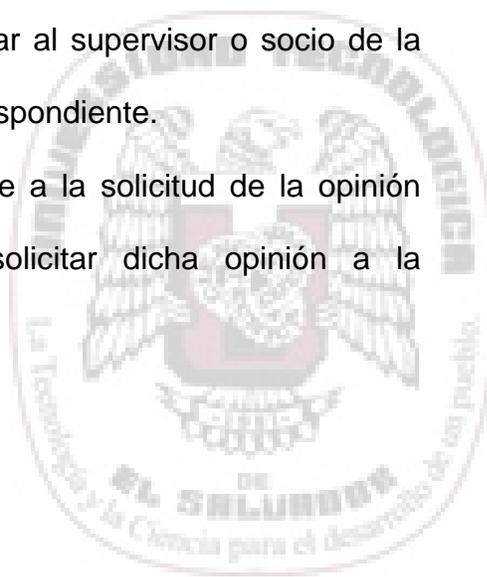


- Que la evidencia sea relevante, es decir que la evidencia tenga relación con los objetivos de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias
- Que la evidencia sea competente, Es decir que las evidencias obtenidas por el auditor puedan considerarse como creíbles o dignas de confianza. Para lo cual, se debe considerar lo siguiente: Independencia de la persona que suministra la evidencia; de la eficacia del sistema del control interno; del grado de conocimiento del auditor; de la preparación de las personas que proporcionan la información; y el grado de objetividad de la información.
- Que la evidencia sea suficiente, esta evidencia esta relacionada con la cantidad e evidencia que debe de obtener el auditor para respaldar sus conclusiones.
- Que la evidencia sea oportuna, la oportunidad esta relacionada con el momento o el periodo en que se obtiene la evidencia.

- Opinión jurídica

En el caso que el auditor requiera de opinión jurídica por escrito, lo hará del conocimiento del supervisor, quien lo analizará y al verificar su pertinencia informará al director, para que apruebe tal requerimiento. Si el director lo considera procedente, podrá solicitarla, o autorizar al supervisor o socio de la firma, para que la solicite a la oficina jurídica correspondiente.

Si la oficina jurídica correspondiente no responde a la solicitud de la opinión jurídica, el designado por la firma deberá solicitar dicha opinión a la Administración Tributaria.



- **Preparación de los papeles de trabajo**

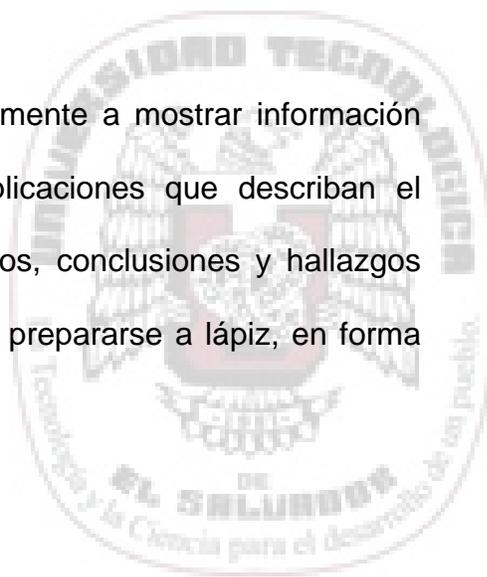
Se entiende por papeles de trabajo los registros documentados que proporcionan el soporte principal del informe de auditoría, incluyendo observaciones, hechos, argumentos y todo tipo de prueba objetiva de la información obtenida; constituyéndose en evidencia probatoria recopilada por el auditor para mostrar el trabajo que ha efectuado, los métodos y procedimientos que ha seguido y las conclusiones y objeciones que se han determinado.

Los objetivos de los papeles de trabajo son:

- Evidenciar los procedimientos, técnicas y resultados de la auditoría;
- Documentar y explicar en forma detallada las conclusiones y hallazgos sobre el cumplimiento de las disposiciones tributarias;
- Como prueba sólida del trabajo realizado por el auditor;
- Servir como base para la preparación del informe de auditoría; y
- Servir de consulta para futuros estudios.

En la elaboración de los papeles de trabajo el auditor deberá considerar las técnicas y procedimientos necesarios para obtener evidencia suficiente y competente que le permitan establecer si el cliente a cumplido o no con las obligaciones tributarias. (Anexo 18)

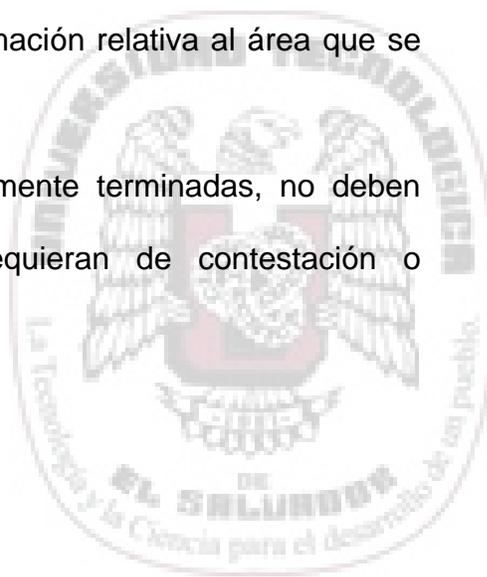
Los papeles de trabajo no deben limitarse únicamente a mostrar información cuantitativa, también deben incluir notas y explicaciones que describan el trabajo desarrollado, los procedimientos adoptados, conclusiones y hallazgos respectivos a los resultados obtenidos, deben de prepararse a lápiz, en forma



sencilla, claridad y nitidez, de tal manera que sea fácil su comprensión, la información que contenga debe ser exacta sin errores, con letra legible.

Para su preparación se deben tomar en cuenta los aspectos siguientes:

- Usar formatos estándar
- Usar papel rayado y multicolumnar (tamaño estándar, en hojas de 7 y 14 columnas)
- El rayado de las hojas en que se elaboran los papeles de trabajo deben ser adecuadamente espaciados, de manera que las anotaciones sean legibles facilitando la adición de frases o palabras,
- Respecto al color del papel se recomienda usar colores que no afecten la visión, como el verde claro.
- Es recomendable que los papeles de trabajo sean preparados a lápiz, sin embargo la tinta puede usarse en algunos casos para cumplir exigencias específicas del trabajo.
- Al prepararse los papeles de trabajo únicamente deben hacerse anotaciones en el anverso, ya que si se utiliza el reverso puede no tomarse las anotaciones que ahí se hacen y considerar que la información es incompleta
- Toda anotación debe incluir únicamente información relativa al área que se está analizando
- Es importante que las cédulas sean debidamente terminadas, no deben contener preguntas o comentarios que requieran de contestación o aclaraciones posteriores



- Al preparar la cédula de trabajo se deben considerar para cada punto del programa el estudio en Renta y en IVA de la siguiente forma:
 - Para Renta: Generalidades, ingresos, costos y gastos, hallazgos y conclusiones.
 - Para IVA: Generalidades, ingresos - débitos, compras – créditos, hallazgos y conclusiones.

Antes de preparar una cédula de trabajo el auditor debe considerar como mínimo lo siguiente:

- Los objetivos a lograr con los procedimientos a aplicar;
- Información que deben contener las cédulas de trabajo, para evitar incluir información no útil en los objetivos de la auditoría;
- Forma de referenciar las cédulas de ingresos, costos y gastos con otras áreas relacionadas que son sujetas a fiscalización;
- La claridad, exactitud y ordenamiento de la cédula de trabajo a elaborar; y
- Referenciar adecuadamente cada cédula elaborada con el programa de auditoría anotando en la columna correspondiente “Ref. Pts” la letra usada como índice o referencia (X, Y, Z, etc) de las cédulas relacionadas con el numeral o literal del programa que se esta ejecutando.

Se debe considerar que la información que contiene cada cédula de trabajo constituye prueba o evidencia que sustenta el trabajo realizado y los hallazgos incluidos en el informe o dictamen fiscal.



Los papeles de trabajo tienen su respectivo diseño de acuerdo a circunstancias, necesidades de cada auditor en particular. Estos deben incluir documentación que muestre:

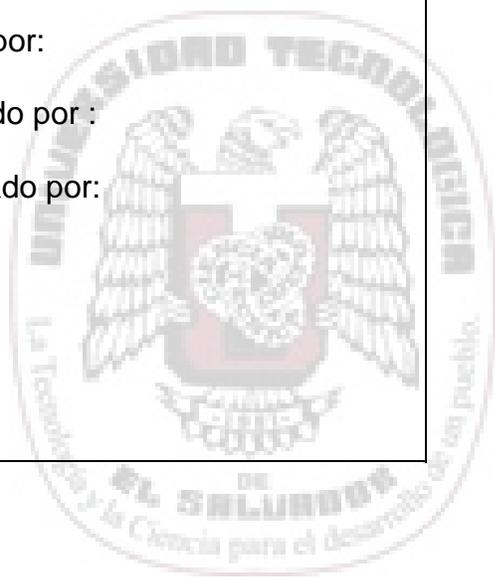
- Que el trabajo ha sido planeado y supervisado adecuadamente.
- Que el sistema de control interno ha sido suficientemente estudiado y evaluado para determinar si deben utilizarse otros procedimientos de auditoría.
- Proporcionar suficiente evidencia probatoria para soportar las situaciones expresadas en el informe.

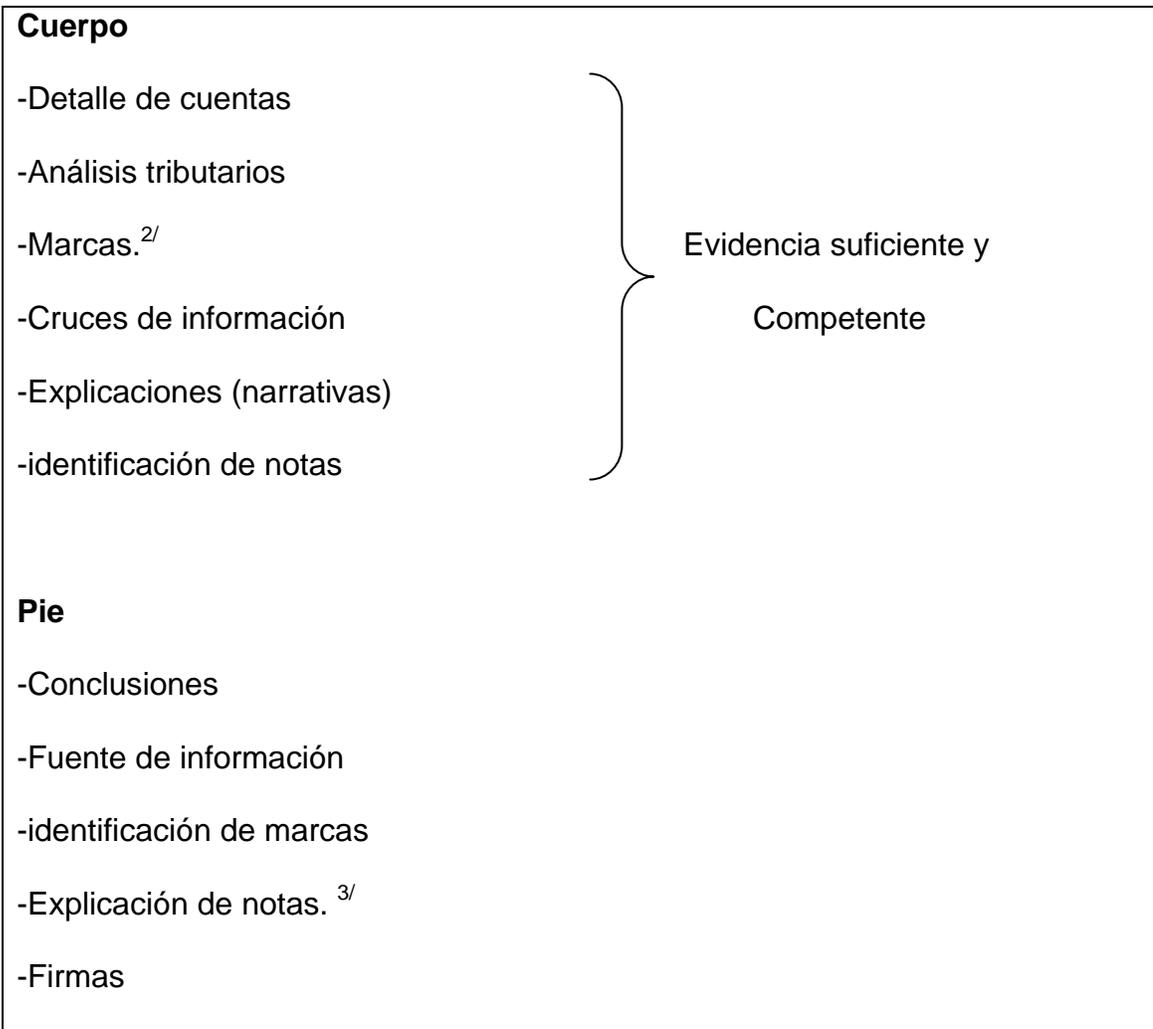
Los papeles de trabajo deben contener una conclusión en relación con el trabajo realizado y la base legal correspondiente. La conclusión debe hacerse en cédulas sumarias y por excepción, en cualquier otra.

Estructura de los papeles de trabajo

Para que una cédula o papel de trabajo cumpla con su objetivo, es necesario que contenga una serie de requisitos básicos:

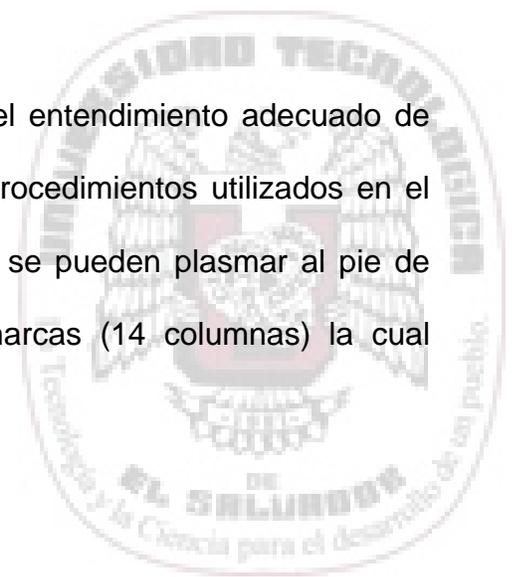
Encabezado	
-Nombre del despacho	Ref.(Índice)- ^{1/}
- Nombre del cliente	Hecho por:
-Periodo auditado	Revisado por :
- Título de cédula	Autorizado por:
	Fecha:





1/ = Código alfanumérico preestablecido que se utiliza para identificar los papeles de trabajo y efectuar los cruces necesarios para facilitar la búsqueda de la información

2/ = sistema de símbolo, utilizado para facilitar el entendimiento adecuado de los papeles de trabajo e indican los diferentes procedimientos utilizados en el desarrollo de la auditoría. Las marcas utilizadas se pueden plasmar al pie de cada cédula o resumirse en una cédula de marcas (14 columnas) la cual formara parte de los papeles de trabajo.



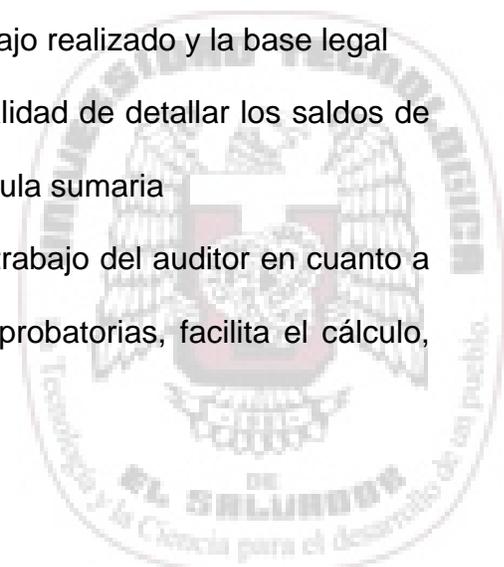
3/ = Explicaciones necesarias para aclarar diferencias, explicar hechos generadores y posibles hallazgos de acuerdo a su materialidad y otros hechos que ameriten mayor aclaración.

Propiedad y custodia de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor por lo que están en la obligación de guardar en custodia para fines de verificación, demostración y pruebas de descargos en el futuro. Los papeles de trabajo se clasifican en:

- Cédulas elaboradas por el auditor

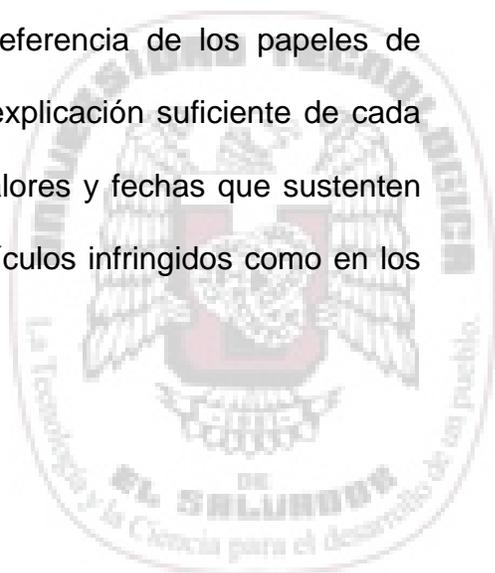
- Hoja de trabajo (HT): Es una cédula que refleja los saldos de los rubros de los estados financieros o declaraciones de los impuestos sujetos a examen; así también contiene columnas para los ajustes y saldos determinados en la auditoría, su función es vincular los estados financieros con los registros contables y las pruebas efectuadas por el auditor. Comúnmente se elabora en hojas de 14 columnas
- Cédula sumaria :En esta se clasifican las cuentas de mayor o valores declarados y a partir de ella se preparan cédulas homogéneas, contiene columnas específicas para ajustes y saldos determinados, generalmente contienen la conclusión en relación con el trabajo realizado y la base legal
- Cédula de detalle: Son preparadas con la finalidad de detallar los saldos de las subcuentas de mayor reflejadas en la cédula sumaria
- Cédula analítica: Son cédulas que revelan el trabajo del auditor en cuanto a la profundidad del análisis y las evidencias probatorias, facilita el cálculo,



verificaciones, toma de inventarios, conciliaciones de saldos y otros procedimientos de auditoría.

- Cédula de pendientes: Estas clases de cédulas pueden ser de dos tipos: La elaborada por el auditor, conteniendo las interrogantes que se presentan en el desarrollo de la auditoría y que requieren de explicación o detalle de la documentación no proporcionada por el cliente, y la elaborada por el supervisor, para documentar las situaciones que no quedan claras durante la revisión de los papeles de trabajo o documentación que no ha sido obtenida por el auditor para documentar los hallazgos.
- Cédula de hallazgos: Las cédulas de hallazgos contienen todos los incumplimientos determinados durante la ejecución del trabajo. Dependiendo de la materialidad de los hallazgos sirve de fundamento en la elaboración de cartas de gerencia e informes. Las cédulas de hallazgos pueden ser a favor de cliente, por ejemplo el reconocimiento de ingresos, costos y gastos y también puede ser en contra del cliente, por ejemplo ingresos y debitos omitidos, objeciones a compras, créditos fiscales, costos y gastos.

Dicha cédula debe contener como mínimo referencia de los papeles de trabajo, condición del hallazgo, es decir una explicación suficiente de cada incumplimiento, detalle de los documentos, valores y fechas que sustenten cada hallazgo y su base legal tanto en los artículos infringidos como en los artículos sancionatorios.



➤ Cédula narrativa o memorando: Esta cédula contiene información obtenida mediante entrevistas con el cliente, con el contador, con empleados y otras fuentes sobre diversos aspectos, ejemplos: respuestas al cuestionario de control interno, investigación efectuada en alcaldías y otras instituciones que tengan relación directa con el cliente, la finalidad es dejar evidencia de las situaciones mencionadas.

- Cédulas preparadas por el cliente

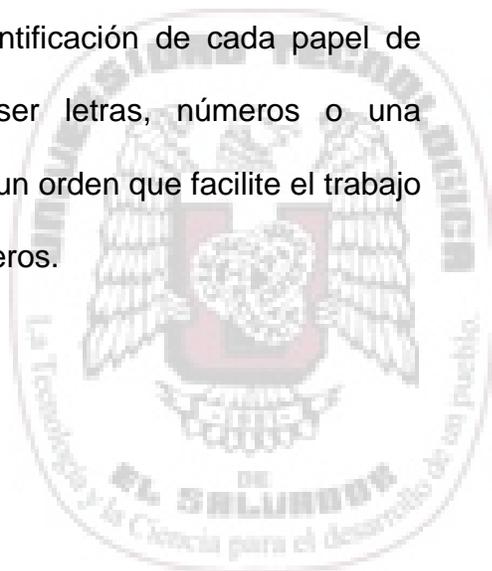
Son las preparadas y proporcionadas por el cliente a requerimiento del auditor, una vez recibida la información se le coloca a la cédula con lápiz color rojo las siglas CPC (Cédulas Preparadas por el Cliente) y su información debe cruzarse o validarse con los registros o documentos.

- Cédulas obtenidas de otras fuentes

Son las cédulas preparadas y obtenidas de fuentes que son independientes del cliente y del auditor mismo y que resultan de las confirmaciones a terceras personas.

Referenciación de papeles de trabajo

La referenciación es una técnica que se utiliza en el desarrollo de cualquier examen de auditoría, la cual consiste en la identificación de cada papel de trabajo por medio de códigos que pueden ser letras, números o una combinación de ambos, con el propósito de llevar un orden que facilite el trabajo al revisarlo y en algunos casos la consulta de terceros.



Dentro de los métodos más utilizados están el numérico, alfabético y alfanumérico, siendo este último el método utilizado en auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, así:

Para la libreta de los papeles de trabajo, el alfabético y para el expediente del cliente, el numérico (folio)

Cada cédula debe contener con lápiz rojo una referencia en la esquina superior derecha; las cédulas de detalle o de apoyo deben estar referenciadas en coordinación con las cédulas sumarias, y estas a su vez con los estados financieros del cliente o la hoja de trabajo obtenida de los valores declarados.

Un ejemplo de la identificación de las cuentas de activo, pasivo y resultados referente a la numeración y letras que debe de contener es el siguiente:

- ❖ Una sola letra separa a cada grupo principal de las cuentas de activo.

Activo

Efectivo	A
Cuentas y Documentos por cobrar	B
Inventarios	C
Propiedad, planta y equipo	D
Depreciación acumulada	E
Otros activos	F

- ❖ Letras dobles separadas, para cada grupo principal de las cuentas de pasivo y capital contable.



Ejemplo:

Pasivo y Capital Contable

- Cuentas y documentos por pagar a corto plazo AA
- Cuentas y documentos por pagar a largo plazo BB

❖ Las ultimas letras del alfabeto corresponden a las cuentan de resultado, ejemplo:

Resultado

- Ingresos X
- Costo de ventas (Compras) Y
- Gastos de operación Z
- Otras cuentas de resultado W

Formas de utilizar las referencias y cruces de cifras, cada cifra que se cruce de una cédula a otra cédula se hace de la siguiente forma:

- Al lado derecho de la cifra se coloca la referencia de la cédula hacia donde se envía el dato (destino), ejemplo si se tomará una referencia de la cedula de ingresos:

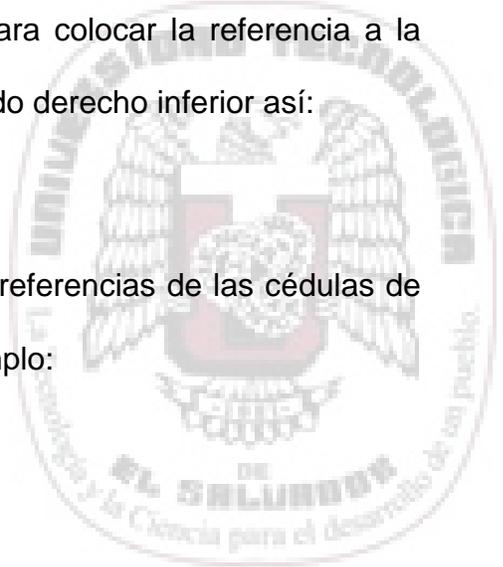
¢14,000 X₃₅

En caso de que no se observe espacio para colocar la referencia a la derecha se puede optar en referenciar al lado derecho inferior así:

¢14,000
 X₃₅

- Al lado izquierdo de la cifras se coloca las referencias de las cédulas de donde esta recibiendo el dato (origen), ejemplo:

X₃₅ ¢14,000



En caso de que no se encuentre espacio para colocar la referencia a la izquierda de la cifra se puede optar en referenciar al lado superior izquierdo así:

X₃₅
 ¢14,000

Marcas de auditoría

Son símbolos convencionales usados por el auditor para indicar la naturaleza y el alcance de los procedimientos aplicados en circunstancias específicas, a fin de que faciliten la revisión de los papeles de trabajo.

Las marcas deben ser uniformes, simples, distinguibles y claras de manera que el auditor pueda rápidamente escribirlas e identificarlas con el supervisor, se pueden plasmar en cada cédula o a final de cada libreta en una cédula como resumen de marcas detallándolas con su significado en las últimas 6 columnas de una cédula de 14 columnas, de tal manera que sea exclusiva de marcas y su lectura sea fácil.

Para estandarizar el control y distinción entre las fases de elaboración y revisión de los papeles de trabajo, los colores utilizados en las marcas de auditoría, son en color rojo para el auditor y el azul para el supervisor

A continuación se dan ejemplos de marcas de auditoría sugeridas en el desarrollo de la auditoría, juntamente con su significado e interpretación

Significado ó Interpretación

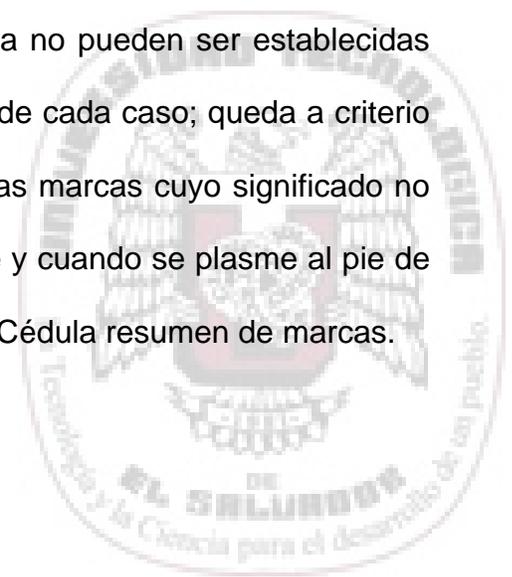
- Obtenido de los Estados Financieros
- Obtenido de los libros Legalizados
- Obtenido de libro Auxiliar

Marca



Obtenido de Documentos de Terceros	
Obtenido de documentos del Cliente	
Obtenido de libro de IVA	
Obtenido de Comprobante	
Obtenido de las Declaraciones	
Cotejado a los Estados Financieros	
Cotejado al Libro Legal	
Cotejado al libro Auxiliar	
Cotejado al Estado Bancario	
Cotejado al libro de IVA	
Cotejado a Comprobante	
Cotejado a Declaraciones de IVA	
Confirmado Físicamente	
Sumado Vertical	
Sumado Horizontal	
Verificado Cálculo	
Autorización Examinada	

La forma o significado de las marcas de auditoría no pueden ser establecidas en forma rigurosa o limitada por la particularidad de cada caso; queda a criterio del auditor o de la firma del despacho utilizar otras marcas cuyo significado no este detallado en los ejemplos anteriores siempre y cuando se plasme al pie de cada cédula donde se utiliza o las incluya en una Cédula resumen de marcas.



Notas en los papeles de trabajo

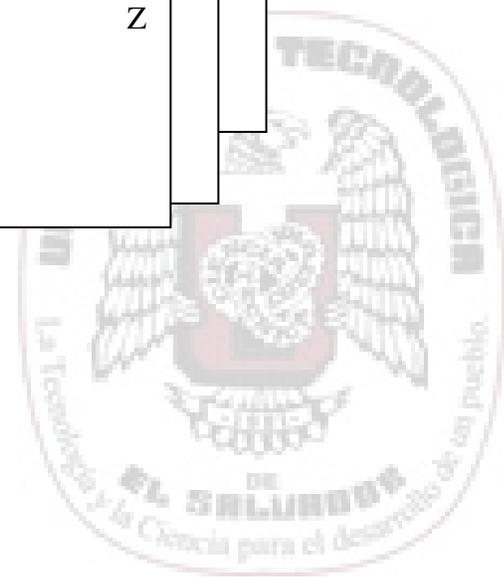
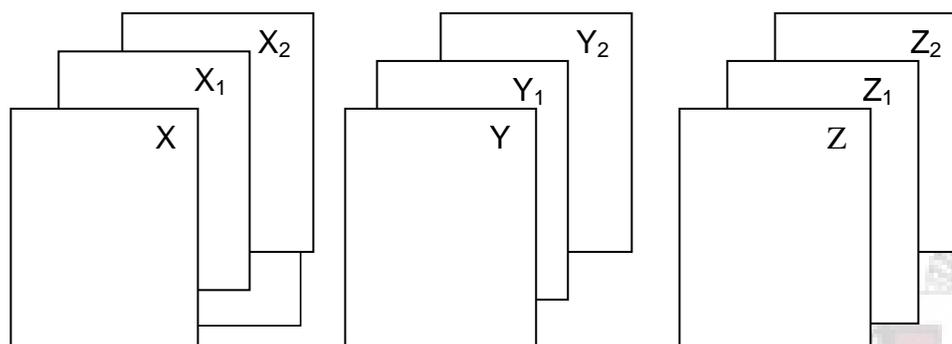
Es una explicación a situaciones relevantes que deben quedar claras en forma breve en la que debe de conocerse detalladamente.

Las notas se indican con lápiz rojo, con letra minúscula cuando se trata de cifras y con número cuando se trata de texto, ambos rodeados de un círculo.

Manejo y ordenamiento de los papeles de trabajo

Es responsabilidad del auditor, el manejo del archivo de los papeles de trabajo y del expediente del cliente durante el desarrollo de la auditoría.

El supervisor es responsable de velar que el auditor cumpla con los procedimientos establecidos para el manejo de archivo de los papeles de trabajo y del expediente. Para el ordenamiento de dichos archivos deberá seguirse lo establecido en procedimientos técnicos diseñados por la firma de auditoría, no obstante la Cédula de trabajo se sugiere ordenarlas, no obstante se sugiere ordenar las cédulas de trabajo de acuerdo al índice o referencia establecida para cada área o cuenta examinada ejemplo:



Contenido de las Cédulas

- X = Contiene el valor total de ingresos del ejercicio
- X1 = Detalla las diferentes fuentes principales de ingresos
- X2 = Análisis mensual de las diferentes fuentes de ingresos
- Y = Contiene el valor total del costo de ventas
- Y1 = Detalla los diferentes componentes del costo de ventas
- Y2 = Análisis mensual de cada componente del costo de acuerdo a su importancia
- Z = Contiene el valor total de los gastos de operación
- Z1 = Detalla las cuentas que componen un rubro de gastos de operación
- Z2 = Análisis mensual de comportamiento de las cuentas de un rubro de gastos o subcuentas.

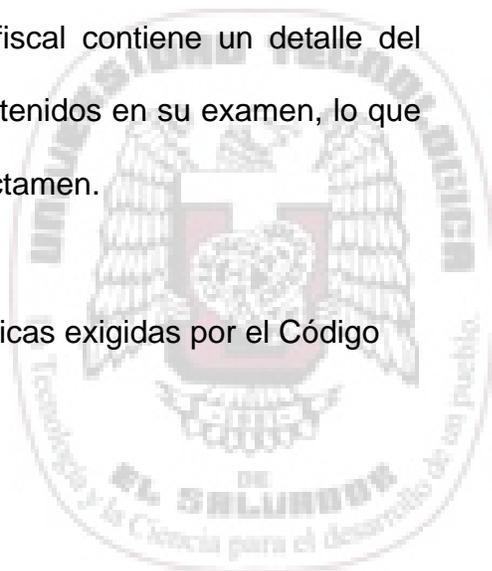
3.3.4 Elaboración del informe y dictamen fiscal

Después de concluida la Auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias se inicia el proceso de la elaboración del dictamen e informe fiscal. En el dictamen fiscal se emite la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del cliente y el informe fiscal contiene un detalle del trabajo realizado por el auditor y los resultados obtenidos en su examen, lo que constituye el fundamento de lo expresado en el dictamen.

- **Elaboración de Informe**

El informe fiscal contiene las siguientes características exigidas por el Código

Tributario:



- Papel membretado del contador público
- Nombre del cliente
- Título del documento : Informe con opinión de cumplimiento o no cumplimiento del auditor independiente para propósitos fiscales, del ejercicio terminado al 31 de diciembre
- Destinatario (Dirección General de Impuestos Internos, Ministerio de Hacienda)
- Párrafo de introducción
- Párrafo del alcance (descripción de la naturaleza de la auditoría)
- Párrafo de opinión
- Nombre y firma del auditor nombrado
- Número de Registro del Consejo de Contaduría Publica
- Lugar y Fecha de emisión
- Dirección del auditor

(Ver modelo de informe fiscal en anexo 20)

Documentos que deberá anexar el auditor fiscal juntamente con el dictamen e informe fiscal:

- a) Formulario Carta de presentación del dictamen fiscal, No. F-455 (anexo 19)
- b) Dictamen fiscal.
- c) Informe fiscal
- d) Estados financieros
 - Balance de Situación General
 - Estado de Resultados



- Estado de variaciones en el Capital
 - Estado de Flujo de Efectivo
 - Notas a los Estados Financieros
- e) Anexos a estados financieros
- Análisis comparativo de las cuentas de costos y gastos
 - Relación de tributos, pago a cuenta, retenciones y percepciones a cargo del cliente y por pagar al cierre del ejercicio
 - Conciliación entre la contabilidad contable y fiscal, para fines del impuesto sobre la Renta
 - Conciliación entre ingresos registrados en libros de Venta IVA y registros contables, legales, declarados en IVA y pago a cuenta y declaraciones del Impuesto sobre la Renta
 - Comparativo de inventario físico según Auditoría y registros contables
 - Cuadros de activo fijo, adiciones, retiros y depreciaciones
 - Resumen de antigüedad de saldos de cuentas y documentos por cobrar a clientes
 - Resumen de cuentas de las reservas de bienes adjudicados, técnicas y matemáticas
 - Cuadro de cálculos acumulados de impuesto advalorem y específicos
 - Cuadro de proporcionalidad del crédito fiscal
 - Cuadro del calculo de reintegro IVA a exportadores
 - Detalle de hallazgos determinados en Auditoría

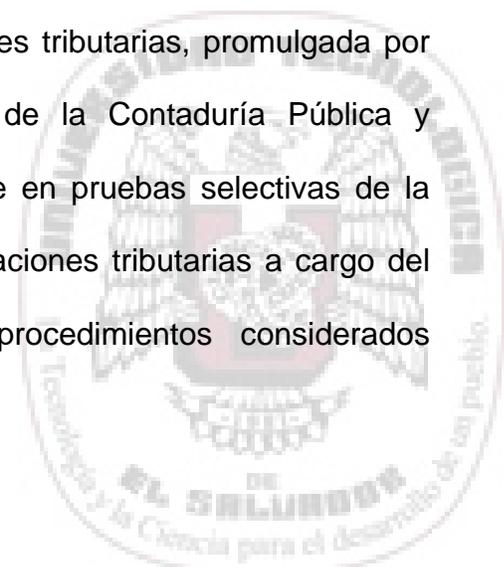


- **Elaboración del dictamen fiscal**

El dictamen fiscal contiene la opinión del auditor referente al cumplimiento o no cumplimiento de las obligaciones tributarias del cliente. (Anexo 20)

De acuerdo a la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, el 27 de junio del 2002 el dictamen fiscal debe contener lo siguiente:

- Un encabezado que incluya las palabras “Dictamen del Auditor Independiente para Propósitos Fiscales”
- Identificación de los cumplimientos examinados, incluyendo el período examinado, y la responsabilidad asumida.
- Una declaración de que los cumplimientos son de la responsabilidad del contribuyente.
- Una declaración de que la responsabilidad del profesional es expresar una opinión sobre el cumplimiento del contribuyente basado en su examen
- Una declaración de que el examen fue conducido de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en El Salvador y la norma para auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, promulgada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y que 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.



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

