

Universidad Tecnológica de El Salvador

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA**



TEMA:

**“MODELO DE AUDITORIA TRIBUTARIA PARA LOS PROFESIONALES DE
CONTADURÍA PÚBLICA QUE REQUIERAN DICTAMINAR E INFORMAR
FISCALMENTE”**

TRABAJO DE GRADUACIÓN PRESENTADO POR:

**ANA ALICIA CORTÉZ GÓMEZ
BERTA ALICIA MEJIA ALFARO
JOSÉ ELÍAS ROMERO SANDOVAL**

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADOS EN CONTADURÍA PÚBLICA

MAYO, 2003

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTROAMÉRICA



UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DE EL SALVADOR

**LIC. JOSÉ MAURICIO LOUCÉL
RECTOR**

**ING. NELSON ZÁRATE SÁNCHEZ
VICERECTOR ACADÉMICO**

**LIC. LUIS RICARDO NAVARRETE
DECANO**

JURADO EXAMINADOR

**LIC. JOSE ANTONIO PÉREZ POCASANGRE
PRESIDENTE**

**LIC. RODOLFO ANTONIO PEREZ RIVERA
PRIMER VOCAL**

**LIC. JOSÉ ARMANDO ARGUETA MERINO
SEGUNDO VOCAL**

MAYO, 2003

San Salvador, El Salvador, Centroamérica



DEDICATORIA

A MI SEÑOR JESUCRISTO

Por demostrarme su gran amor y bondad al estar conmigo en todo momento.

A MI MADRE

Que ha sido la imagen que me ha mostrado que en la vida todo sacrificio tiene su recompensa y por brindarme su amor y apoyo incondicional.

A MIS HERMANOS

Que me brindaron ánimos y apoyo para seguir hasta el final.

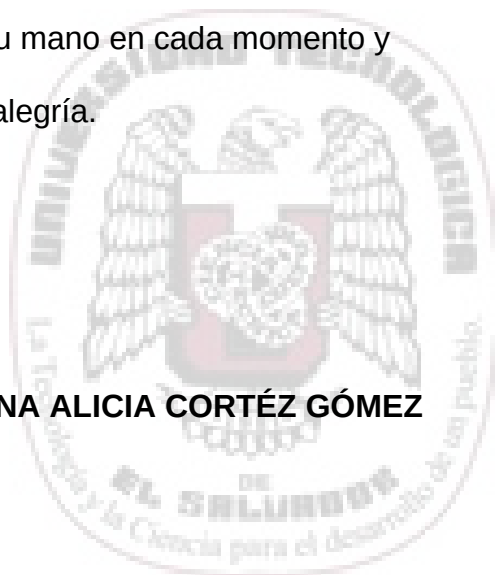
A MI HIJA

VALERIA, que significa lo más bello que la vida me ha dado, alegrándome cada día con su amor.

A MIS DEMAS FAMILIARES Y AMIGOS

Por brindarme su mano en cada momento y ser parte de mi alegría.

ANA ALICIA CORTÉZ GÓMEZ



DEDICATORIA

A DIOS TODOPODEROSO

Por permitirme el don de la vida y la salud para culminar mi carrera.

A MIS PADRES

Por darme sus sabios consejos, por su paciencia, amor, confianza y apoyo que me brindaron a lo largo de mi carrera.

A MIS HERMANOS Y SOBRINOS

Que siempre me han apoyado y en todo momento me dieron palabras de ánimo para terminar con este trabajo.

A MIS COMPAÑEROS DE GRUPO

Por su comprensión y paciencia durante todo este proceso de graduación.

A MIS AMIGOS

Por su amistad, colaboración y afecto.

BERTHA ALICIA MEJIA ALFARO



DEDICATORIA

A MI SEÑOR JESUCRISTO

Por haber escuchado mis ruegos e iluminar mi mente, para afrontar con éxito el desarrollo y feliz termino de mi carrera.

A MIS PADRES

José Antonio Romero, por el apoyo y sus oraciones que me brindo y Cándida Rosa Sandoval de Romero (Q.D.D.G), que en vida me contemplo y llevo en oraciones.

A MI ESPOSA

Magdalena Monserrat Hernández de Romero, que en todo momento me brindo amor y ánimos para alcanzar esté triunfo académico

A MIS HIJOS

Elias David, por llegar en el momento justo a completar mi vida, proporcionándome gracias y alegrías; y Fernando José por darme comprensión y apoyo.

A MIS DEMAS FAMILIARES Y AMIGOS

Por brindarme su mano en cada momento y ser parte de mi alegría

JOSÉ ELIAS ROMERO SANDOVAL



INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIA, CONTADOR PÚBLICO, DICTAMEN E INFORME FISCAL

1.	Antecedentes y generalidades de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias en El Salvador	1
1.1	Auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias	1
1.1.1	Antecedentes y generalidades	2
1.1.2	Clases de auditorías	5
1.1.3	Diferencia entre la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias y la financiera	6
1.1.4	Importancia de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias	8
1.2	Papel del contador público ante la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias	8
1.3	Beneficios para el contador público al aplicar la auditoría tributaria	9
1.4	Incumplimiento tributario	10
1.5	Conceptos técnicos básicos	12
1.6	Base técnica y legal aplicable a la auditoría tributaria	17
1.6.1	Base técnica	17
1.6.2	Fundamento legal de la auditoría tributaria	37

CAPITULO II

INVESTIGACION DE CAMPO

2.	Investigación de Campo	81
2.1	Objetivos	81
2.1.1	General	81
2.1.2	Específicos	81



2.2	Metodología de la investigación	82
2.2.1	Tipos de investigación	82
2.2.2	Determinación del universo y de la muestra	83
2.2.3	Recolección y procesamiento de los datos	83
2.2.4	Conclusiones y recomendaciones	102

CAPITULO III

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

3.	Requerimientos técnicos fiscales para el desarrollo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias	105
3.1	Introducción al modelo	105
3.2	Objetivos del modelo	105
3.3.	Fases del proceso de auditoria de cumplimiento de obligaciones tributarias	106
3.3.1.	Contacto previo con el cliente	106
3.3.2	Planificación de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias	111
3.3.3	Ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias	130
3.3.4	Elaboración del informe y dictamen fiscal	155
	Bibliografías	160
	Anexos	

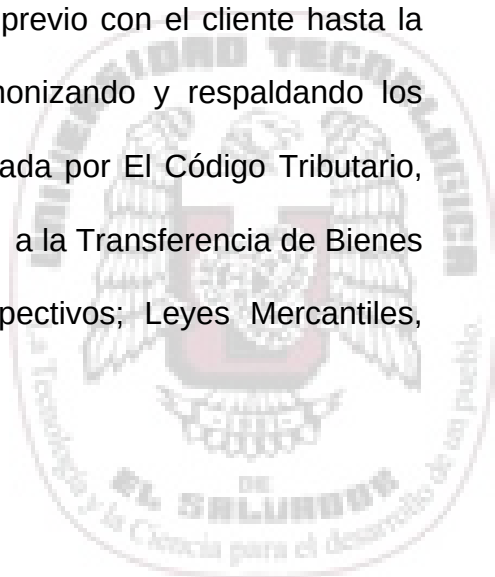


INTRODUCCION

La auditoría como profesión ha generado una importancia sustancial a consecuencia del desarrollo de la economía, la cual se ha diversificado por las operaciones que realizan las empresas estableciendo la necesidad garantizar la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros.

Igual importancia ha surgido con la aplicación de la auditoría de cumplimiento de obligación tributaria con la entrada en vigencia del Código Tributario, en el cual se establece que el contribuyente tiene que nombrar auditor fiscal para dictaminarse fiscalmente. El profesional de contaduría pública nombrado debe cumplir los requisitos que establece el Art. 137 ó 138 del Código Tributario, así mismo con lo señalado en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, Art.17 y Norma para Contaduría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

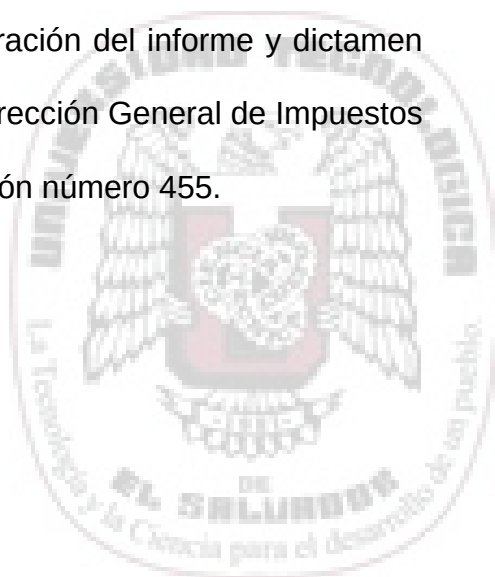
Concientes de la necesidad de dotar de una herramienta técnica a los profesionales de contaduría pública, docentes, estudiantes y otras personas interesadas en la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, se proporciona un modelo para unificar y simplificar los procedimientos para el desarrollo de dicha auditoría, desde el contacto previo con el cliente hasta la presentación del dictamen e informe fiscal, armonizando y respaldando los procedimientos con la base técnica y legal emanada por El Código Tributario, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios, y sus Reglamentos respectivos; Leyes Mercantiles,



Normas Internacionales de Auditoría y la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

El documento se estructura en tres capítulos, el primer capítulo establece un Marco teórico y conceptual en este se exponen los antecedentes y generalidades de la auditoría de obligaciones tributarias en El Salvador, papel del contador público ante la auditoría tributaria, beneficios para el contador público, así como también algunos conceptos técnicos y base legal aplicables a la auditoría.

El capítulo dos contiene el desarrollo de la investigación de campo, la metodología utilizada, la determinación del universo y de la muestra, la recolección y tabulación de los datos, análisis, conclusiones y recomendaciones sobre la información obtenida, con el fin de obtener los elementos para establecer un modelo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias que se presenta desarrollado en el capítulo tres juntamente con caso práctico de una sociedad donde la actividad económica es la compra venta de productos eléctricos y de ferretería, aplicando los elementos que contiene el modelo; desde el contacto previo con el cliente, la planificación de la auditoría, la ejecución del trabajo, hasta finalizar con la preparación del informe y dictamen fiscal; incluyendo la forma de presentación a la Dirección General de Impuestos Internos a través de formulario carta de presentación número 455.



CAPITULO I

MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, CONTADOR PÚBLICO, DICTAMEN E INFORME FISCAL

1. Antecedentes y generalidades de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias en El Salvador

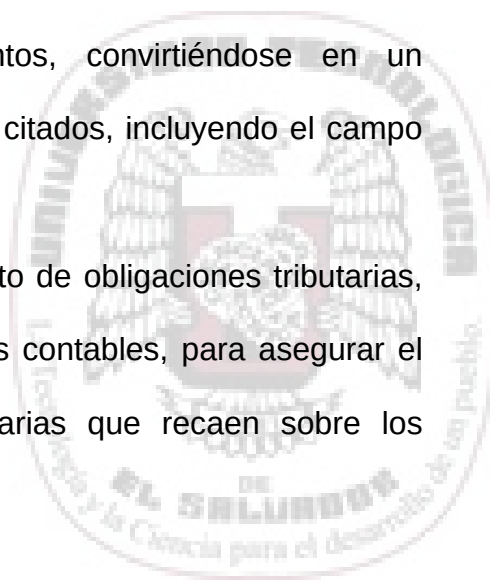
1.1 Auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

En una economía global es natural que sucedan fuertes cambios en diferentes sistemas: producción, comercialización y administración de las entidades públicas y privadas.

Los convenios entre países provocan a su vez reformas internas en lo que refiere a lo financiero, tributario, arancelario, laboral, inversión y privatización; sin lugar a duda, todas éstas reformas son indispensables, pero además se requerirá de un esfuerzo para adaptarlas a las prácticas contables, administrativas y de auditoría.

Por lo tanto el profesional de la contaduría pública juega un papel decisivo, debido a que debe ajustarse a estos eventos, convirtiéndose en un experimentado en cada uno de los cambios antes citados, incluyendo el campo tributario.

Por eso se explica que la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, es inspeccionar, investigar y controlar los registros contables, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias que recaen sobre los



sujetos pasivos, incluyendo a los que gozan de exenciones o de incentivos fiscales.

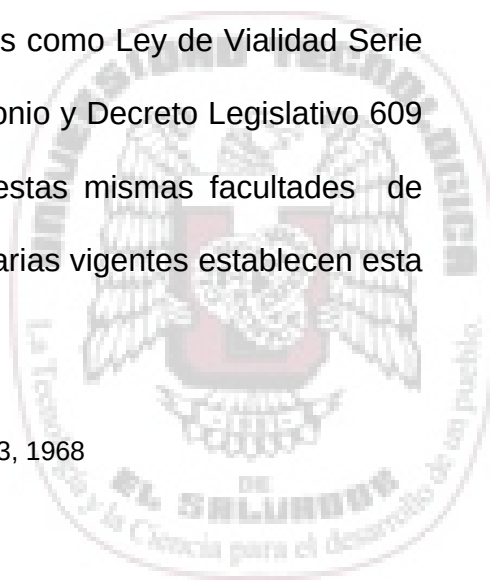
1.1.1 Antecedentes y generalidades

La auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias en El Salvador, surge cuando se constituye la primera Ley de Impuestos que se denominó “Ley de Impuesto Sobre la Renta”, promulgada el 19 de mayo de 1915, redactada el 28 de abril del mismo año en el palacio nacional. “El Poder Ejecutivo tomando en consideración la crisis económica en que se encontraba el país por motivo de la guerra europea, consideró la necesidad urgente de crear nuevos tributos que permitieran atender diversos servicios públicos, sustentándose en el principio constitucional consignado en el artículo 68 de la Carta Fundamental hoy Carta Magna o Constitución de la República de El Salvador”.¹

En dicha ley se le confiere la facultad al Fisco de intervenir directa y eficazmente y de revisar los inventarios a los sectores productivos para evitar los fraudes en el pago del impuesto, siendo así que el 3 de mayo de 1931, se constituye la Dirección General de Contribuciones.

Asimismo las leyes aprobadas posteriormente, tales como Ley de Vialidad Serie A, Ley de Papel Sellado y Timbres, Ley del Patrimonio y Decreto Legislativo 609 las cuales ya han sido derogadas, le conferían estas mismas facultades de fiscalización al fisco. De igual forma las leyes tributarias vigentes establecen esta facultad.

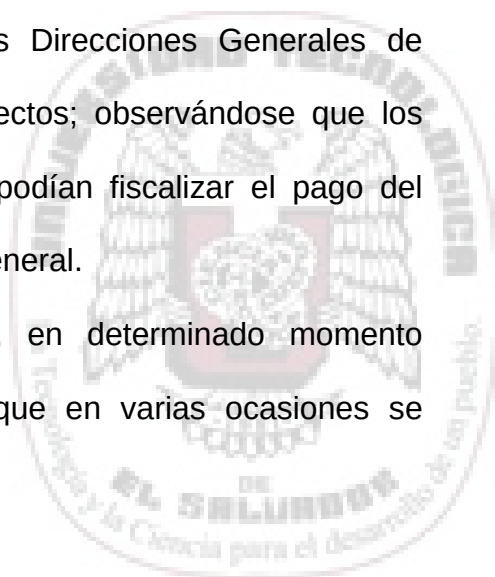
¹ Fortín Magaña, René, Colección Jurídica. Volumen I, Pág. 93, 1968



Transcurrido aproximadamente un decenio de su creación surge la necesidad de definir las facultades y funciones de la Dirección General de Contribuciones, así como los procedimientos para fiscalizar, verificar y tasar impuestos a los contribuyentes sujetos a los mismos; por lo que se emitió un Decreto Legislativo el 20 de mayo de 1941, donde se promulga la ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones.

Al observar que la Dirección General de Contribuciones no había cumplido a satisfacción sus funciones se decide suprimirla, es así, como el 21 de diciembre de 1949, según Decreto Legislativo No. 459 del Consejo de Gobierno Revolucionario de El Salvador, decretó la creación de la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas, entrando en vigencia el uno de enero de 1950, en el cual se otorga a cada Dirección General la facultad y función que le competará en el quehacer tributario. Desde entonces el desarrollo de las actividades encomendadas para la fiscalización de los contribuyentes se han visto afectadas por diversas situaciones internas y externas, entre las que se tienen:

- El contribuyente era motivado a incrementar la evasión debido a la programación de auditorías por parte de las Direcciones Generales de Contribuciones de Impuestos Directos e Indirectos; observándose que los auditores tributarios de una dependencia no podían fiscalizar el pago del impuesto correspondiente a la otra Dirección General.
- Las auditorías realizadas por los auditores, en determinado momento provocaban dualidad de esfuerzo debido a que en varias ocasiones se



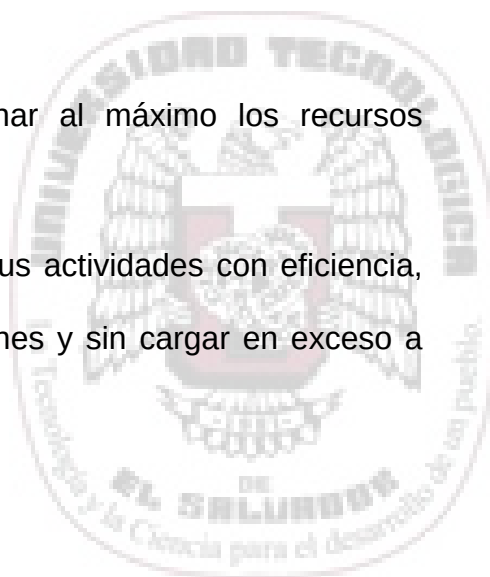
encontraban auditores de ambas dependencias realizando auditoría fiscal al mismo contribuyente, provocando con ello incomodidad tanto al contribuyente como a los auditores y a las Direcciones Generales.

Las Direcciones Generales de Impuestos Directos e Indirectos fueron creadas con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y su buena aplicación. Las dos dependencias encargadas de cumplir con lo establecido en las leyes fiscales se encontraban separadas por sus diferentes funciones, la primera en la verificación de los Impuestos Directos como son: El Impuesto sobre la Renta y Vialidad Serie “A”, y ley del patrimonio posteriormente derogada. Y la segunda en la verificación de impuestos Indirectos tales como: Impuesto de papel sellado y timbres, sobre pasajes aéreos, de fósforos y cigarrillos, de bebidas gaseosas y alcohólicas, espectáculos públicos entre otros.

El veintidós de febrero de 1990, con el decreto legislativo número 451, se fusionan las dos Direcciones Generales, surgiendo la “Dirección General de Impuestos Internos”, con su Ley Orgánica.

Entre las ventajas de crear la Dirección General de Impuestos Internos pueden considerarse las siguientes:

- Propiciar una mejor organización y aprovechar al máximo los recursos materiales, financieros y humanos.
- La administración Tributaria, puede planificar sus actividades con eficiencia, de modo que redunde en mayores recaudaciones y sin cargar en exceso a los contribuyentes.



- Orientar todos los esfuerzos hacia un mismo objetivo y no dirigirlos a objetivos diferentes.

“Al no existir un marco jurídico tributario unificado que regulara adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes para garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, surge la necesidad de unificar y racionalizar las leyes para los diferentes tributos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias, viabilizando la utilización de avances tecnológicos y procesos de modernización de la Administración Tributaria”.²

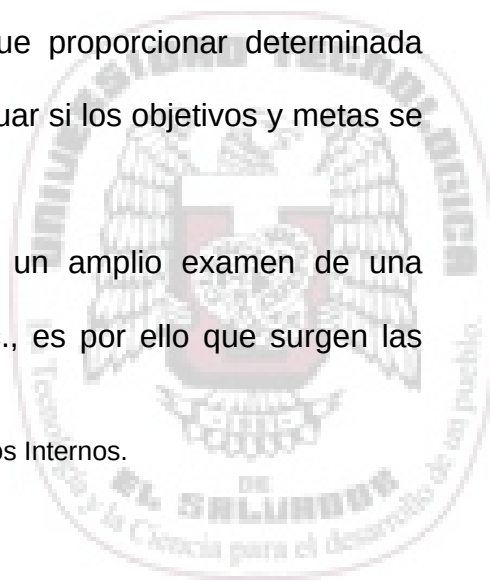
1.1.2 Clases de auditoría

Durante muchas décadas la auditoría permaneció unida a la detección y prevención del fraude y de las irregularidades, pero la evolución económica y social de las últimas décadas ha traído consigo cambios sustanciales en el campo de la auditoría.

El desarrollo experimentado por la auditoría, hace imprescindible la importancia, por consiguiente la auditoría ha pasado del enfoque tradicional de auditoría económico-financiera, a otro enfoque que persigue proporcionar determinada información a los interesados o usuarios, para evaluar si los objetivos y metas se han cumplido conforme a lo esperado.

En la actualidad se describe la auditoría como un amplio examen de una empresa, institución o delegación de gobierno etc., es por ello que surgen las

² Entrevista a funcionario de la Dirección General de Impuestos Internos.



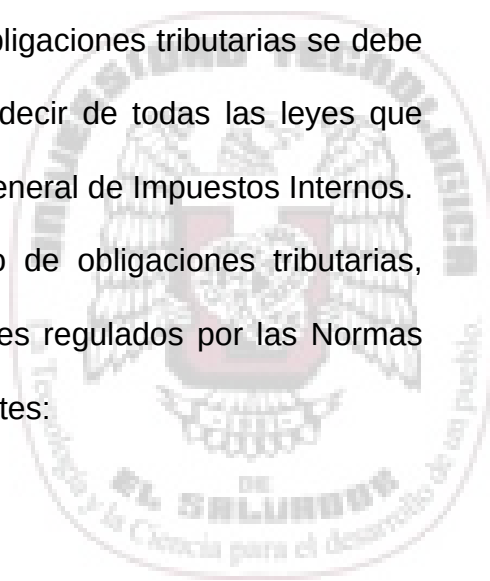
especializaciones en los diferentes sectores económicos, derivándose en esta forma la auditoría integral, entendiéndose como tal las siguientes auditorías:

- Auditoría financiera;
- Auditoría de cumplimiento;
- Auditoría operacional o de gestión; y
- Auditoría de control interno

1.1.3 Diferencia entre la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias y la financiera

Según criterio dictado por la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, la definición de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias es, verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes contenida en la Ley de Impuestos sobre la Renta, Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y otros impuestos que administra la Dirección General, a fin de mejorar los niveles de recaudación que contribuyan a financiar el desarrollo sostenible de El Salvador.

Para desarrollar la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias se debe tener conocimiento de la normativa tributaria, es decir de todas las leyes que regula los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Internos. En el desarrollo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, también se toman en cuenta elementos importantes regulados por las Normas Internacionales de Auditoría, tales como las siguientes:



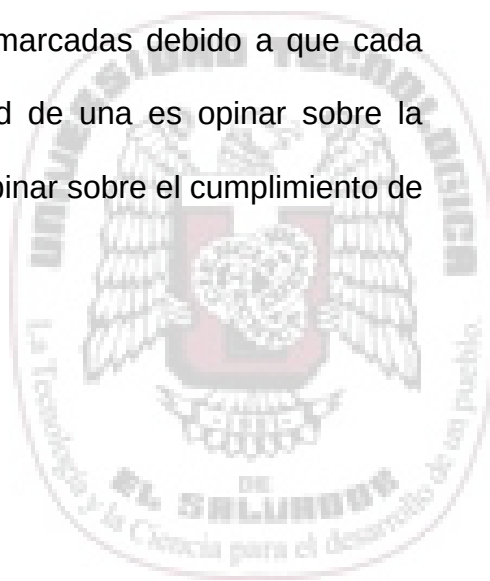
- a) La planificación;
- b) Estudio y evaluación del control interno; y
- c) Ejecución del trabajo e informe de la auditoría

El informe del auditor fiscal contempla el resultado, análisis y conclusiones del cumplimiento tributario del contribuyente.

En cambio la auditoría financiera tiene como objeto la revisión o examen de los estados financieros, con la finalidad de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados del examen a fin de aumentar la utilidad que la información posee. Concluyendo con un informe o dictamen en donde se da fe pública a la confiabilidad de los estados financieros y por consiguiente a la credibilidad de la gerencia que los preparó, en la cual el profesional de la contaduría pública, emite una opinión ya sea limpia, con salvedad, adversa o con abstención.

En los dictámenes de la auditoría financiera se refleja que la auditoría se ha ejecutado con base a Normas Internacionales de Auditoría y que la contabilidad es efectuada con base a Normas Internacionales de Contabilidad para posteriormente emitir una opinión.

Por tanto la diferencia de las dos auditorías son marcadas debido a que cada una tiene diferentes enfoques, ya que la finalidad de una es opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros y la otra opinar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

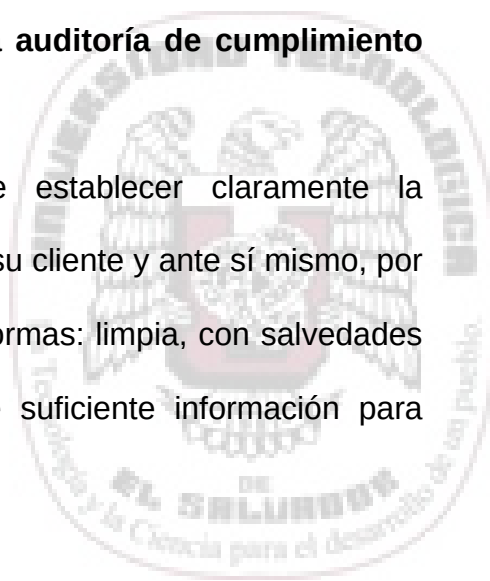


1.1.4 Importancia de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

La auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, después que entrara en vigencia el Código Tributario ha obtenido mayor importancia, por la responsabilidad que recae en los profesionales de la contaduría pública cuando son requeridos por el contribuyente para ser nombrados auditores fiscales, a fin de emitir una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de garantizar las cifras de los estados financieros de los contribuyentes. Asimismo destaca importancia la ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias por los contadores públicos, porque garantiza al estado una mejor recaudación de impuestos que le permiten satisfacer los gastos presupuestados e invertir en obras sociales para el desarrollo del país. El contribuyente a cumplir adecuadamente con las obligaciones tributarias, evita sanciones e impuestos complementarios y al profesional de la contaduría pública a perfeccionarse en el ámbito fiscal, al desarrollo profesional, a obtener prestigio y a evitar sanciones de parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública.

1.2 Papel del contador público ante la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

El profesional de la contaduría pública debe establecer claramente la responsabilidad que está asumiendo ante el fisco, su cliente y ante sí mismo, por la opinión vertida, ya que ésta puede ser de tres formas: limpia, con salvedades o adversa; cuando el contador público no tiene suficiente información para



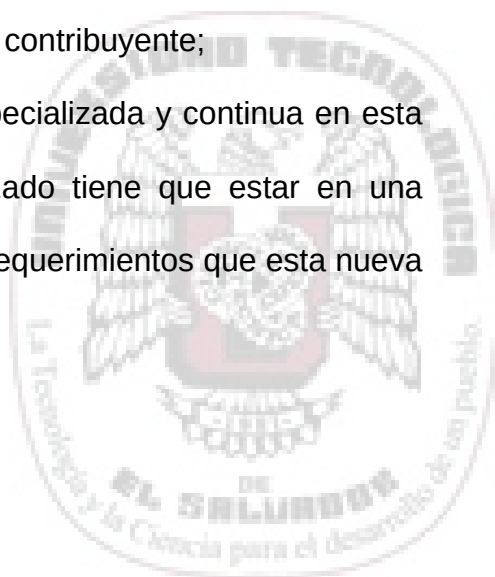
sustentar su opinión debe emitir una denegación de la misma y establecer las razones. Por tanto es responsable frente a su cliente por la negligencia ordinaria, dado que es considerado un conocedor de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, además debe ejercer el debido cuidado en el desempeño de su cargo, no puede argumentar ignorancia como defensa, ya que está obligado dentro de su entrenamiento profesional conocer sobre el tema.

Además se establecen otras responsabilidades ante terceros en la detección de fraude. Asimismo el Código Tributario le impone requisitos que debe cumplir, de igual forma lo establece la ley reguladora de la contaduría pública.

1.3 Beneficios para el contador público al aplicar la auditoría tributaria

La aprobación del Código Tributario establece nuevas oportunidades al profesional de la contaduría pública, convirtiéndose en beneficios, como los que se enuncian a continuación:

- ✓ El grado de confiabilidad que se le da al contador público, al poder emitir una opinión acerca del cumplimiento tributario de un contribuyente;
- ✓ La necesidad de una formación profesional especializada y continua en esta área es decir que el contador público autorizado tiene que estar en una continua formación para poder cumplir con los requerimientos que esta nueva actividad exige;



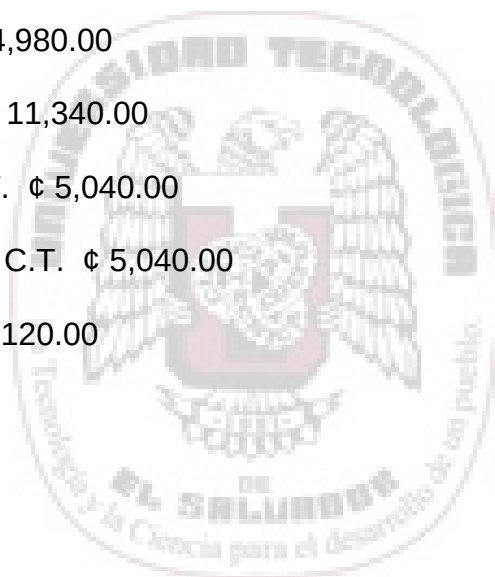
- ✓ La oportunidad de poder ejercer una actividad novedosa como la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias y de poder brindar un nuevo servicio al cliente, así como asesorías tributarias; y
- ✓ La responsabilidad social de dar confianza a todo un sistema, el cual descansa en información financiera y fiscal razonable, auditada por un profesional de altura y que goza de una independencia de criterio, en los ámbitos en los cuales se involucre relativos al desarrollo de su profesión.

1.4 Incumplimiento tributario

Es importante señalar las principales sanciones a las que se expone el contribuyente y el auditor fiscal. El contribuyente, al no nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente o no hacerlo dentro del plazo que estable el Código Tributario, es sancionado con el 0.5% sobre su patrimonio o capital.

El auditor fiscal al desarrollar una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias deficiente y por ende presentar un dictamen poco confiable con una opinión no apegada a la realidad tributaria es sujeto a las siguientes sanciones, de acuerdo al Código Tributario:

- Omitir presentar Dictamen e Informe Fiscal ¢ 14,980.00
- Presentar Dictamen e Informe fuera del plazo ¢ 11,340.00
- Dictamen No cumpla con requisitos Art. 132 C.T. ¢ 5,040.00
- Incumplir obligaciones Lit. a), b), c) y d) Art. 135 C.T. ¢ 5,040.00
- Incumplir obligaciones Lit. e) Art. 135 C.T. ¢ 15,120.00

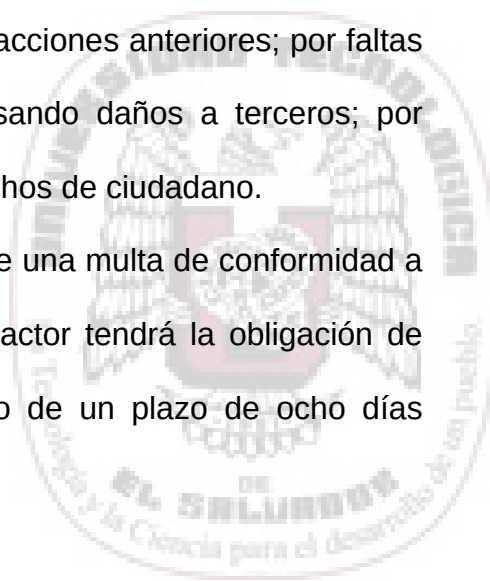


- Determinación de impuesto complementario al sujeto pasivo superior al 30%.
5% s/impuesto determinado
- Determinación de impuesto original al sujeto pasivo. 5% s/impuesto determinado

De acuerdo a la ley Reguladora del ejercicio de la contaduría, se establecen las siguientes sanciones:

- a) Amonestación verbal, cuando por negligencia o descuido en el ejercicio de la profesión, por primera vez y sin causar daños a terceros se cometiere una infracción
- b) Amonestación escrita, por reiteración de las infracciones a que se refiere el literal anterior;
- c) Multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior al vigente, en los casos de reiteración de las infracciones referidas en el literal anterior; por negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por faltas éticas en el ejercicio de la profesión sin que ocasionen daños a terceros.
- d) Suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública, por la reiteración continuada de las infracciones anteriores; por faltas de ética en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por habersele suspendido o haber perdido los derechos de ciudadano.

La suspensión será sin perjuicio de la imposición de una multa de conformidad a la cuantía establecida en el literal anterior. El infractor tendrá la obligación de devolver al consejo los sellos autorizados, dentro de un plazo de ocho días



contados a partir del siguiente de la notificación de la resolución definitiva respectiva.

La imposición de las sanciones se hará sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si la infracción fuere constitutiva de un hecho delictivo. En este último caso el consejo tendrá la obligación de avisar de inmediato a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas.

1.5 Conceptos técnicos básicos

En esta fase del trabajo se definen algunos conceptos técnicos para una mejor comprensión del tema en investigación.

- Administración Tributaria: Ministerio de Hacienda, a través de las Direcciones respectivas, responsables de la administración y recaudación de impuestos.³
- Análisis: Consiste en clasificar y agrupar las distintas partidas individuales que forman una cuenta, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.⁴
- Auditoría: Es el examen que, mediante la previsión, planificación, un programa y supervisión del trabajo, realiza un Contador Público, para definir un informe que, respaldado con la evidencia, satisfaga los intereses de los inversionistas y público en general.⁵

³ Código Tributario , Título II, Capítulo II, Art. 21

⁴ DGII, Manual de Fiscalización, DGII ,Capítulo I Pág. 1

⁵ Ventura Sosa, José Antonio, La Auditoria Estratégica, Pág. 20

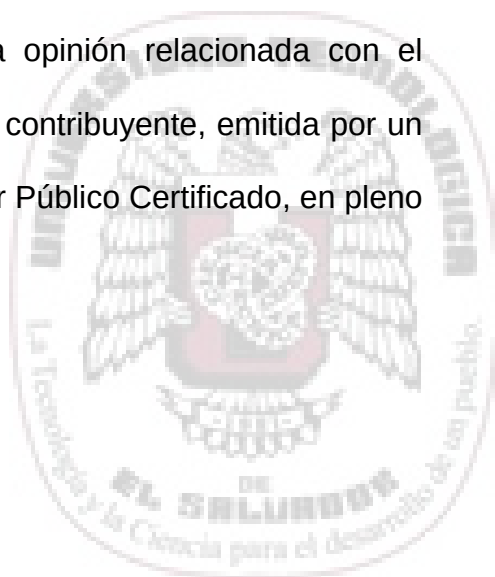


- Auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias: Sinónimo de fiscalización. Auditoría fiscal es la inspección, investigación y control de los registros contables. Para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias que recaen sobre los sujetos pasivos, incluyendo a los que gozan de exenciones, franquicias o incentivos tributarios.
- Cálculo: Consiste en cerciorarse de que las operaciones aritméticas efectuadas por el contribuyente en las declaraciones de impuesto o partidas estén correctas.⁶
- Confirmación: Es la obtención de una respuesta escrita de un tercero sobre transacciones de compras, ventas y otras de interés fiscal, realizadas por el contribuyente investigado, que permite conocer la naturaleza y condiciones de operación, así como dar validez a las cifras declaradas por éste en el período o ejercicio que se está examinando.⁷
- Control Interno: Comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de los métodos y medidas adaptados por el contribuyente para salvaguardar sus activos, verificar su exactitud y confidencialidad de la información contable y promover la eficiencia operativa.⁸
- Dictamen: 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

⁶ Manual de Fiscalización, DGII, Capítulo II, Sección I, Pág. 2

⁷ Idid

⁸ Idid. Sección 2, Pág. 1



uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.⁹

- Examen: Verificación de cuentas y cifras, de sistemas y métodos de información con suficiencia profesional y cumplimiento de normas de auditoría, por medio de papeles de trabajo y métodos circunstanciales pertinentes o creativos del auditor.¹⁰
- Evidencia: Prueba suficiente, competente y adecuada que respalda un hallazgo en la auditoría.¹¹
- Informe Fiscal. Es el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.¹²
- Investigación: Es la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de las entidades fiscalizadas.¹³
- Inspección: Es el examen físico de bienes materiales o documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o pasivo, así como de una operación registrada en la Contabilidad General o en Libros IVA, o presentada en los Estados Financieros.¹⁴
- Impuesto: Es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador esta constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o

⁹ Código Tributario, Título III, Capítulo I, Sección Séptima, Art. 129

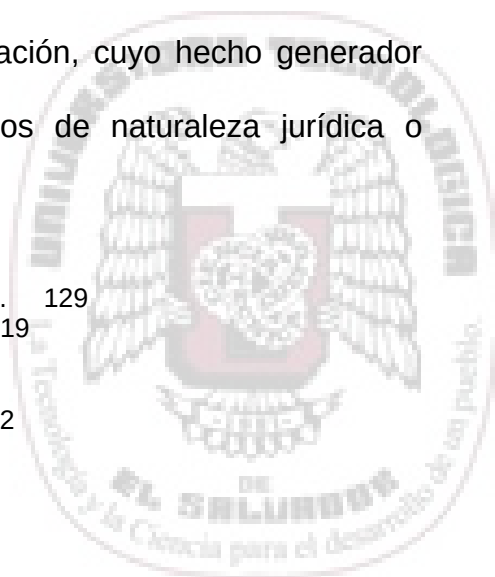
¹⁰ Ventura Sosa, José Antonio, La Auditoria Estratégica, Pág. 19

¹¹ Idid, Pág. 20

¹² Idid 9

¹³ DGII, Manual de Fiscalización, Capítulo II, Sección 1, Pág. 2

¹⁴ Idid



económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.¹⁵

- Modelo: Arquetipo digno de ser imitado que se toma como pauta a seguir.¹⁶
- Normas de Auditoría: Son los requisitos mínimos estandarizados referente a las técnicas de auditoría que deben considerarse en la ejecución de una fiscalización dentro de los parámetros de calidad.¹⁷
- Observación: Es cuando se verifica instalaciones, bienes, procesos productivos, u otras operaciones o hechos, mediante presencia física.¹⁸
- Obligación tributaria: Es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la Ley y que le da origen.¹⁹
- Opinión: es aquella que el auditor plasma en el dictamen, basado en la razonabilidad de las cifras, la cual puede ser limpia, con salvedad o abstención.
- Papeles de trabajo: Son aquellos 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

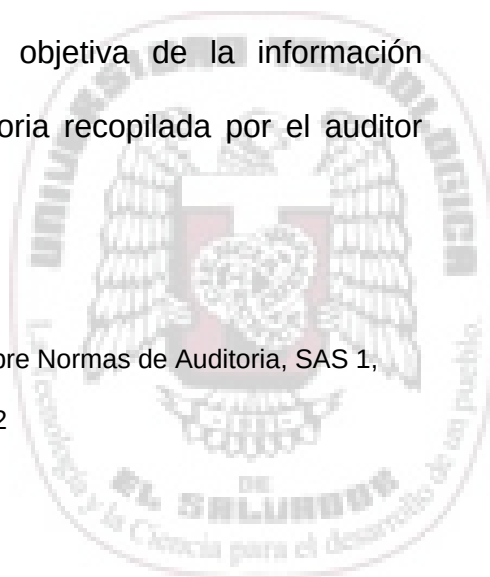
¹⁵ Idid, Sección 1, Pág. 2

¹⁶ www.Diccionarios.com

¹⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Declaración sobre Normas de Auditoría, SAS 1, Pág. 18

¹⁸ DGII, Manual de Fiscalización, Capítulo II, Sección 1, Pág. 2

¹⁹ Código Tributario, Título II, Capítulo I, Art. 16

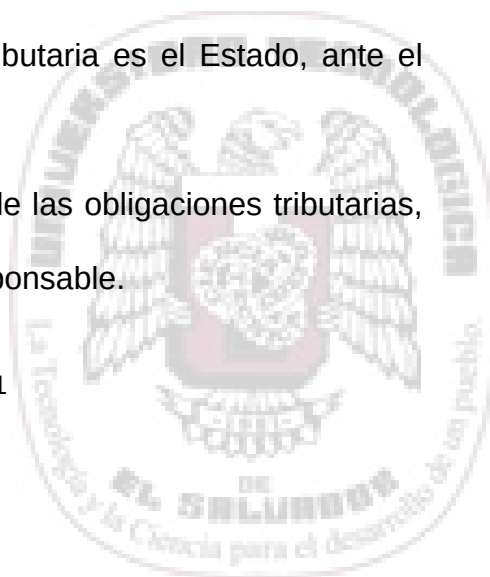


- para mostrar el trabajo que ha efectuado, los métodos y procedimientos que ha seguido y las conclusiones u objeciones que ha determinado.²⁰
- Perito: Es un técnico que auxilia a la administración tributaria en la constatación de los hechos y en la determinación de sus causas y efectos cuando requieran conocimientos especiales en la materia.²¹
 - Previsión: Es el análisis mental, que sin hacer uso de instrumentos, se prevé los requerimientos para un trabajo de auditoría.²²
 - Planificación: Es la acción previa a la auditoría, que implica instrumentos de trabajo, para la formulación del plan de auditoría.
 - Programa: Son procedimientos elaborados considerando la naturaleza, oportunidad y alcance, para el cumplimiento de los objetivos.
 - Sanción: Es la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en el Código Tributario o en las leyes tributarias respectivas.²³
 - Supervisión: Acción verificadora sobre el examen o actitudes de la auditoría, control de calidad.
 - Sujeto activo: Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ante el público acreedor del tributo.
 - Sujeto Pasivo: Es el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

²⁰ DGII, Manual de Fiscalización, Capítulo II, Sección 3, Pág. 1

²¹ Idid, Sección 4, Pág. 6

²² [www.Diccionarios](http://www.Diccionarios.com) . Com



- Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o tenencia de un servicio público individualizado al contribuyente.
- Técnicas de auditoría: Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor tributario utiliza par obtener información y la comprobación necesaria para formular un informe sobre el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.²⁴
- Tributo: Son las obligaciones que establece el estado, en perjuicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.²⁵

1.6 Base técnica y legal aplicable a la autoría tributaria

1.6.1 Base técnica

Para la ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, es necesario y un requisito para el profesional de la contaduría pública, conocer la normativa técnica para la preparación y presentación de los estados financieros. Por lo que se enuncian los aspectos relacionados a la base técnica, siendo las siguientes:

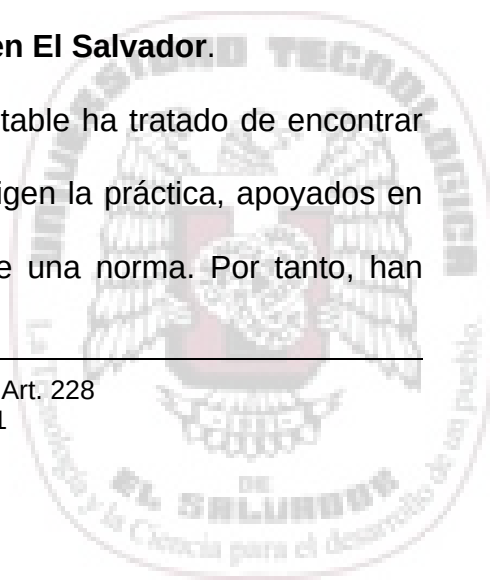
➤ **Aplicación de la técnica y práctica contable en El Salvador.**

Prácticamente desde sus inicios, la regulación contable ha tratado de encontrar un adecuado soporte teórico para las reglas que rigen la práctica, apoyados en criterios tales como la aceptación generalizada de una norma. Por tanto, han

²³ Código Tributario, Título III, Capítulo VII, Sección Primera, Art. 228

²⁴ DGII, Manual de Fiscalización, Capítulo II, Sección 1, Pág. 1

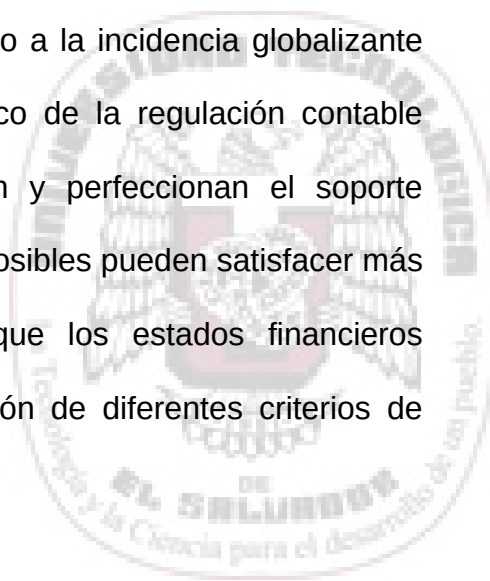
²⁵ Código Tributario, Título I, Capítulo IV, Art. 11



sido frecuentes los pronunciamientos que se han abordado, tales fundamentos teóricos de la información financiera y que en su oportunidad se denominaron en el país "Normas de Contabilidad Financiera"

El Comité Técnico, conformado por el Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador (CPA), la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador y la Corporación de Contadores de El Salvador, y profesionales de la contaduría pública, habían recopilado información sobre los avances contables de diferentes países para adecuar sus experiencias contables al país. Así en 1989, al desarrollar la Tercera Convención Nacional de Contadores de El Salvador, se revisan 11 normas existentes y se aprueban 7 Normas de Contabilidad Financiera más, que con la tendencia en la búsqueda de soportes teóricos de la regulación contable ascienden en 1997 a 28 Normas emitidas, las cuales desde entonces debieron observarse en la preparación y revisión de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, estableciendo los parámetros de su aplicación en la practica contable.

En más de diez años de existencia, puede afirmarse que esta normativa ha prestado importantes servicios, sin embargo debido a la incidencia globalizante se ha dinamizado la búsqueda del soporte teórico de la regulación contable haciendo surgir nuevas normativas que amplían y perfeccionan el soporte técnico, atendiendo a que los diferentes métodos posibles pueden satisfacer más adecuadamente objetivos determinados, dado que los estados financieros pueden contener datos basados en la combinación de diferentes criterios de



valoración, se contemplan algunas alternativas al tradicional criterio histórico. Así comienzan paulatinamente a abrirse paso en el panorama internacional (la postura del IASC en sus Normas Internacionales de Contabilidad es un claro ejemplo), en atención a la mejor satisfacción de las necesidades de los usuarios de los estados financieros y en la medida en que se entiende conducen de manera más adecuada a la imagen fiel que deben suministrar los mismos.

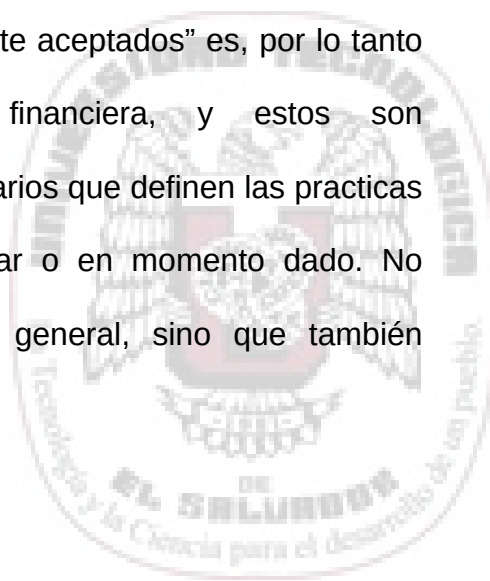
Normas de Contabilidad Financiera

No. 1 Conceptos básicos de la contabilidad financiera

Se establece en esta norma los conceptos básicos de la contabilidad financiera, para un mejor aprovechamiento de la misma por parte de los usuarios de los estados financieros, siendo importante destacar que de acuerdo al “párrafo 8”, se define como usuarios de la información financiera a las autoridades fiscales para la revisión de declaraciones de impuestos, investigaciones y auditorías. También se establece en el “párrafo 11”, que existe información financiera dirigida hacia necesidades especiales, preparada para servir propósitos específicos como pueden ser los aspectos tributarios.

No. 2 Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA)

El concepto “principios de contabilidad generalmente aceptados” es, por lo tanto un concepto técnico en la contabilidad financiera, y estos son convencionalismos, reglas y procedimientos necesarios que definen las prácticas de contabilidad aceptadas a una época particular o en momento dado. No incluye solamente amplias guías de aplicación general, sino que también prácticas y procedimientos detallados.



No.3 Divulgación de políticas de contabilidad y cambios contables

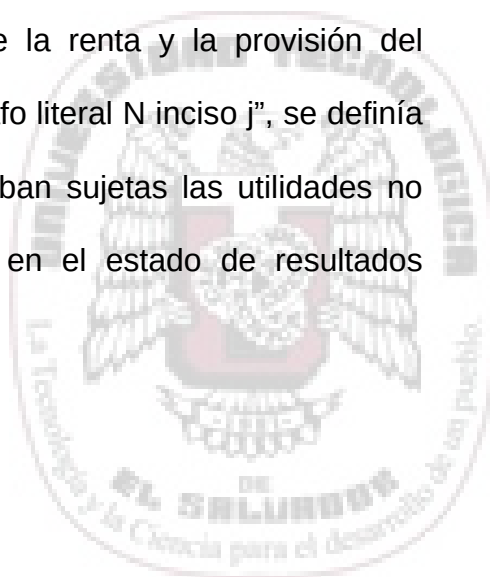
Las políticas de contabilidad adoptadas por una entidad pueden afectar significativamente la presentación de su posición financiera, los flujos de efectivo y los resultados de sus operaciones. La norma de contabilidad financiera 3, define varios tipos de cambios contables y establece guías para determinar las divulgaciones aplicadas a cada tipo. También incluye la forma de divulgar la corrección de un error en los estados financieros emitidos previamente.

No. 4 Divulgaciones en los estados financieros

Define los estados financieros básicos de la siguiente manera:

- Balance general
- Estado de Resultados
- Estado de cambios en el patrimonio
- Estado de flujos de efectivo
- Políticas contables y notas a los estados financieros.

Además establece las divulgaciones específicas que deben seguir las empresas en la presentación de sus estados financieros, con relación a los impuestos en el “párrafo 11 literal J incisos m y n” se estableció, que debía divulgarse dentro del pasivo circulante la provisión del impuesto sobre la renta y la provisión del impuesto sobre el patrimonio. Y en “el mismo párrafo literal N inciso j”, se definía que debe divulgarse el régimen fiscal a que estaban sujetas las utilidades no distribuidas, así mismo los aspectos a divulgar en el estado de resultados referente a los impuestos.



No. 5 Transacciones en moneda extranjera.

En esta norma el Comité Técnico establece los principios de contabilidad aplicables al registro y divulgación de las transacciones en moneda extranjera, es de mencionar que existe relación con la NIC 21 “Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera”.

No. 6 Presentación de los resultados de operaciones

Esta norma trata los distintos tipos de ajustes que deben ser considerados como propios de los resultados de las operaciones registradas en periodos anteriores y establece los criterios considerados prácticos y razonables para las partidas que deben ser reconocidas como tales.

También establece los criterios para clasificar y presentar las partidas extraordinarias.

No. 7 Inventarios

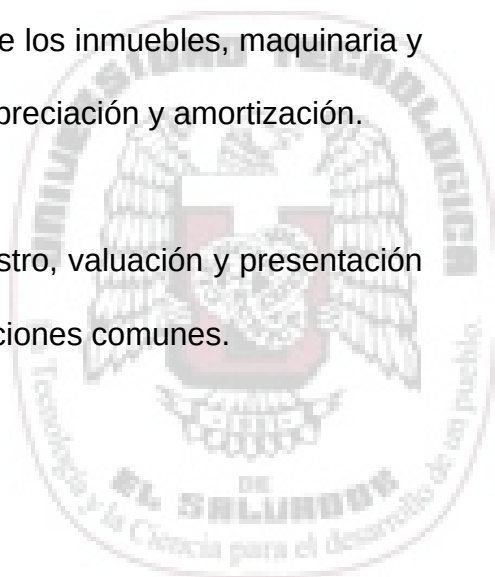
Esta norma se refiere a la valuación y presentación de los inventarios de las entidades comerciales e industrias manufactureras, estableciendo la base, el costo y los métodos de evaluación de los mismos.

No.8 Inmuebles, Maquinaria y Equipo

Se definen en esta norma las bases de valuación de los inmuebles, maquinaria y equipo y establece las guías para determinar su depreciación y amortización.

No. 9 Inversiones en acciones comunes.

Esta norma trata los aspectos técnicos para el registro, valuación y presentación en los estados financieros de las inversiones en acciones comunes.



No.10 Contabilidad y divulgación de las contingencias.

Define el término contingencia y establece guías para su contabilización, la divulgación de las mismas y su efecto sobre los estados financieros básicos para que estos no induzcan a consideraciones erróneas

No.12 Efectivo

De acuerdo a esta norma el termino efectivo comprende:

- a) Que están en caja
- b) Que están depositados en un banco o en una institución financiera ya sea en cuenta corriente, en cuentas de ahorro, en depósitos con aviso previo o en depósitos a plazo.

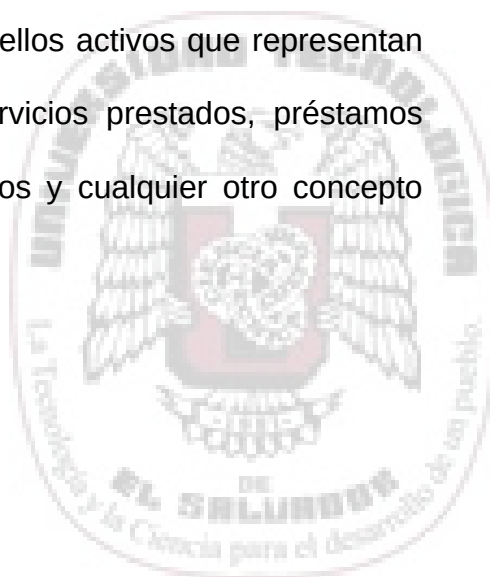
Y el objeto de su aplicación es definir una adecuada contabilización y presentación en los estados financieros.

No.13 Inversiones temporales.

Para propósitos de esta norma, las inversiones temporales son aquellos títulos valores denominados bonos y cédulas hipotecarias, excluyendo los valores negociables que operan en la bolsa de valores

No.14 Cuentas por cobrar.

Según esta norma las cuentas por cobrar son aquellos activos que representan derechos exigibles que provienen de ventas, servicios prestados, préstamos otorgados, rendimientos devengados y no recibidos y cualquier otro concepto análogo que represente un derecho exigible.



No.15 Gastos pagados por anticipado.

Los gastos pagados por anticipado, son aquellos desembolsos efectuados por servicios aun no recibidos, así como los suministros de operación no consumidos, los gastos pagados por anticipados son costos atribuibles a resultados futuros. Dentro de los ejemplos de gastos anticipados que presenta el párrafo 3 se enuncian: Impuestos pagados por anticipado.

No.16 Activos intangibles

Los activos intangibles son aquellos que no tienen una existencia física, limitándose su valor a los derechos y beneficios esperados que su posesión confiere al propietario.

No.17 Pasivos

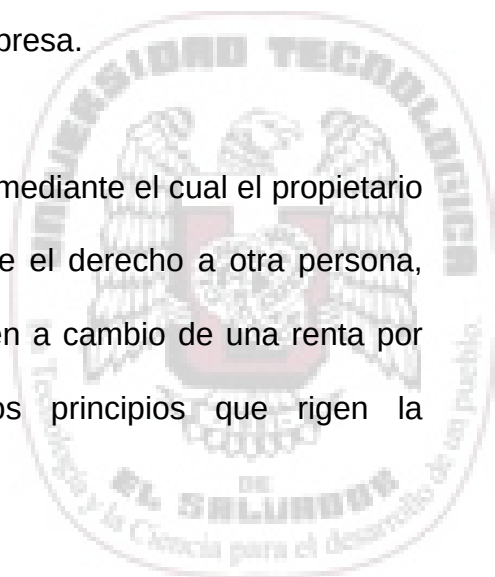
De acuerdo a esta normativa los pasivos son las obligaciones económicas a cargo de una empresa registrada de conformidad a PCGA.

No.18 Patrimonio

El termino “patrimonio” es sinónimo de “capital contable”, “patrimonio de los accionistas” e “inversión de los accionistas”. El patrimonio constituye un elemento básico de la posición financiera de una empresa y esta definido como el exceso de los activos sobre los pasivos de la empresa.

No.19 Contabilización de los arrendamientos

Define el término arrendamiento como un contrato mediante el cual el propietario de un bien, conocido como el arrendador, confiere el derecho a otra persona, denominada el arrendatario, para que utilice el bien a cambio de una renta por un periodo determinado. Además describe los principios que rigen la



contabilización de activos, pasivos, ingresos y gastos derivados de transacciones de arrendamiento.

Se establece la diferencia entre arrendamiento operativo y financiero y el arrendamiento con plazo forzoso.

No.20 Contabilización de impuesto sobre la renta

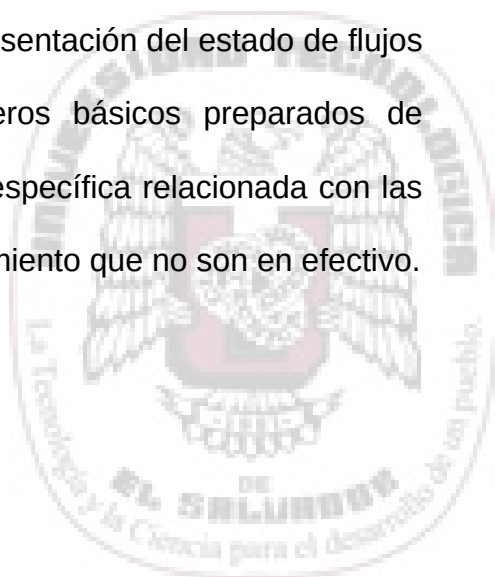
Esta norma establece los criterios para la adecuada contabilización y presentación en los estados financieros de los registros referentes al impuesto sobre la renta. Define los métodos de reconocimiento del gasto por impuesto sobre la renta, además incluye las revelaciones que deben realizarse en los estados financieros.

No.21 Registro de las operaciones financieras en las organizaciones no Gubernamentales sin fines de lucro.

En esta norma se tratan cada uno de los elementos de la contabilidad que requieren una consideración especial por el tipo de entidades no gubernamentales sin fines de lucro, con el fin de estandarizar criterios que deben utilizarse en el registro de las operaciones financieras de las mismas.

No.22 El estado de flujos de efectivo

Se establece en esta norma los criterios para la presentación del estado de flujos de efectivo, como uno de los estados financieros básicos preparados de conformidad a PCGA, se presenta la información específica relacionada con las actividades y transacciones de inversión y financiamiento que no son en efectivo.



No.23 Capitalización de los costos de intereses.

De acuerdo a la norma, los intereses capitalizables son aquellos que se derivan de obligaciones que tienen tasas de intereses explícitos. Los intereses atribuibles a cierto tipo de deudas y los intereses que hayan sido determinados de acuerdo con la contabilización de arrendamientos. Establece además los activos elegibles y no elegibles para capitalización de intereses, monto del costo por intereses a ser capitalizados y el período de capitalización.

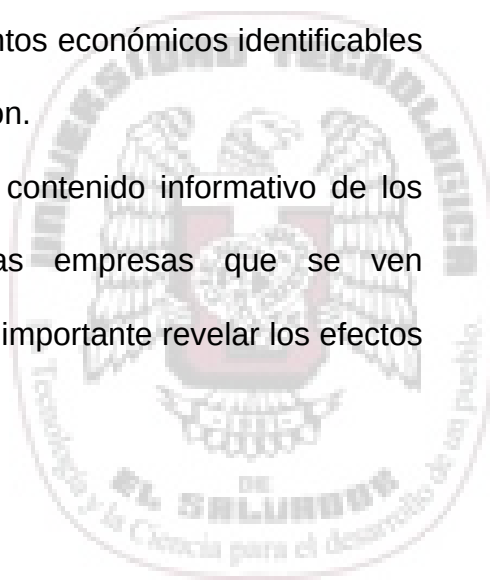
No.24 Contabilización de contratos de construcción a largo plazo

La norma define el concepto de contrato de construcción a largo plazo, como el que está relacionado con la construcción de un activo o una combinación de activos que conjuntamente constituyen un solo proyecto en un período mayor a un año, establece los métodos de contabilización, divulgación y revelaciones sobre las operaciones contables.

No.26 Tratamiento contable y revelación de las variaciones en precios

Los estados financieros que se elaboran de acuerdo a PCGA, parten del supuesto de que el poder adquisitivo de la moneda en que están expresados se mantienen estables, por lo tanto se preparan de acuerdo al costo histórico, sin embargo, es necesario conocer los efectos de eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, entre ellos la inflación.

En consecuencia y con el objetivo de mejorar el contenido informativo de los estados financieros, especialmente de aquellas empresas que se ven distorsionadas por el incremento en los precios, es importante revelar los efectos



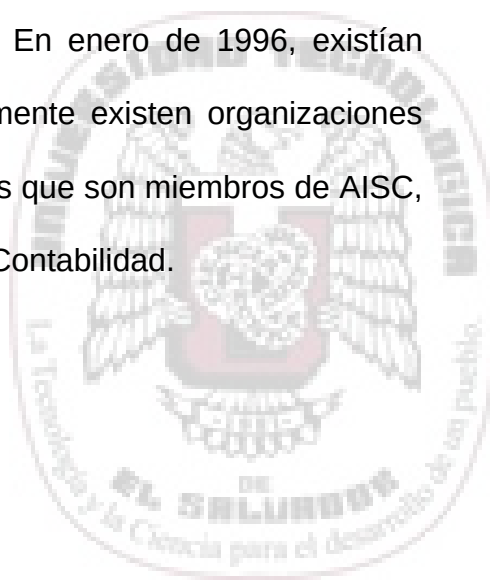
de la inflación mediante la reexpresión y presentación de estados financieros; esta norma establece las necesidades de reexpresión

No.27 Revelación de las partes relacionadas

El objetivo de esta norma es establecer la divulgación, contabilización y revelación en los estados financieros sobre las transacciones entre partes relacionadas.

➤ Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Comité, IASC), es un organismo independiente, perteneciente al sector privado, cuyo objetivo es lograr uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad que son utilizados por los negocios y otras organizaciones en la información financiera en un mundo globalizado. Fue constituido en 1973 a través de un convenio suscrito y representado por cuerpos de contadores profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda y Estados Unidos. Desde 1983, los miembros de IASC han incluido a todos los organismos de contadores profesionales que son miembros de la Federación Internacional de Contadores (International Federation Of. Accountants, IFAC). En enero de 1996, existían 116 Cuerpos Profesionales de 85 países, actualmente existen organizaciones involucradas en el trabajo de IASC y muchos países que son miembros de AISC, ya pusieron en uso las Normas Internacionales de Contabilidad.

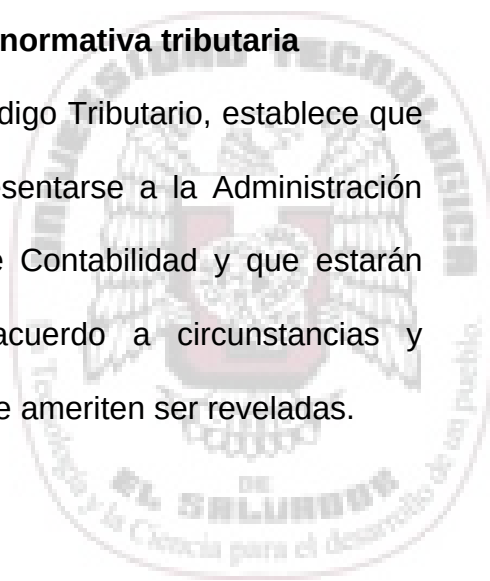


Los objetivos de IASC son:

- a) Formular y publicar para el interés público normas de contabilidad para ser observadas en la presentación de estados financieros y promover su aceptación, además de observar su aplicabilidad en todo el mundo.
- b) Trabajar en general para mejorar y armonizar las regulaciones, normas de contabilidad y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros. En el país existen empresas multinacionales que ya adoptaron las NIC, debido a que se rigen a políticas de la casa matriz la cual tienen su sede en el extranjero. Con respecto a las empresas nacionales, las NIC no han sido adoptadas como marco técnico regulatorio, debido a que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, no ha autorizado la aplicación por el grado de dependencia de los organismos técnicos internacionales, en este sentido su aplicabilidad se ha diferido para que el profesional de la contaduría pública bajo el enfoque de la capacitación continuada se adopte a la normativa, a fin de realizar un trabajo de acuerdo a los estándares técnicos requeridos.

Normas Internacionales de Contabilidad ante la normativa tributaria

El artículo 66 inciso primero del reglamento del Código Tributario, establece que los estados financieros deberán prepararse y presentarse a la Administración Tributaria con base a Normas Internacionales de Contabilidad y que estarán acompañados de las respectivas notas, de acuerdo a circunstancias y actividades que desarrollan los contribuyentes y que ameriten ser reveladas.



Por lo que es importante que el profesional de la contaduría pública al desarrollar la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, conozca y verifique si el contribuyente ha adoptado las NIC en la preparación y presentación de los estados financieros.

A continuación se citan las Normas Internacionales de Contabilidad que tienen relación con las leyes tributarias:

NIC 1 Presentación de Estados Financieros

Revela las políticas contables y la información en los estados financieros.

NIC 2 Inventarios

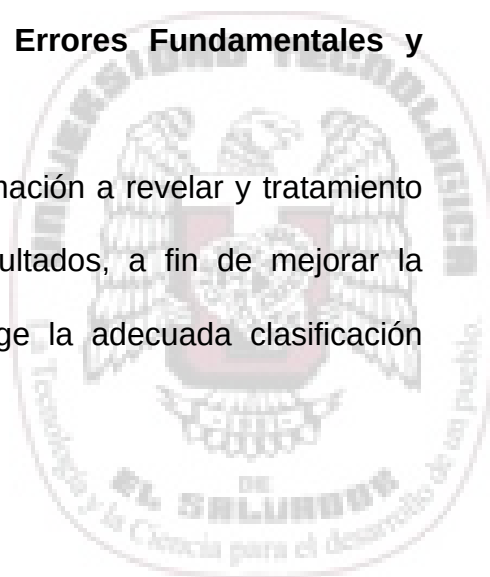
Define la medición de los inventarios y costos, formulación de los costos, valor neto realizable y el reconocimiento como gasto del período.

NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo

Proporciona beneficios de la información sobre los flujos de efectivo, de la moneda del curso legal, y es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la empresa para generar efectivo, así como las necesidades de liquidez, para tomar decisiones económicas.

NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables

Dicha prescribe los criterios de clasificación, información a revelar y tratamiento contable de ciertas partidas del estado de resultados, a fin de mejorar la comparabilidad de los estados financieros y exige la adecuada clasificación



revelación de información de partidas extraordinarias y la revelación de partidas dentro de las ganancias o pérdidas procedente de actividades extraordinarias.

NIC 11 Contratos de Construcción

El objetivo es prescribir el tratamiento contable de los ingresos y los costos relacionados con los contratos de construcción.

NIC 12 Impuesto a las Ganancias

Se refiere a la contabilización del Impuesto sobre las ganancias.

NIC 16 Propiedades, planta y equipo

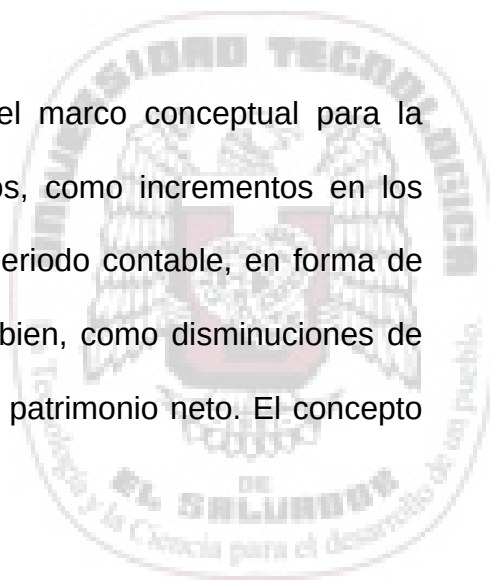
Corresponde a la contabilización de las propiedades, planta y equipo, los principales problemas que enfrenta la contabilidad de las propiedades, planta y equipo son el momento de la activación de las adquisiciones, la determinación del valor en libros y los cargos por depreciación del mismo que deben ser llevadas a resultados.

NIC 17 Arrendamientos

El objetivo de esta norma es establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.

NIC 18 Ingresos

Consiste en que los ingresos son definidos en el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, como incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos o bien, como disminuciones de los pasivos que dan como resultado aumentos del patrimonio neto. El concepto



de ingreso comprende tanto los ingresos en si como las ganancias, los ingresos propiamente dichos adoptan una variedad de nombres tales como: ventas, comisiones, intereses, dividendos, y regalías.

NIC 19 beneficio a los empleados

Esta norma, prescribe el tratamiento contable y revelación de información financiera respecto a los beneficios de los empleados.

NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera

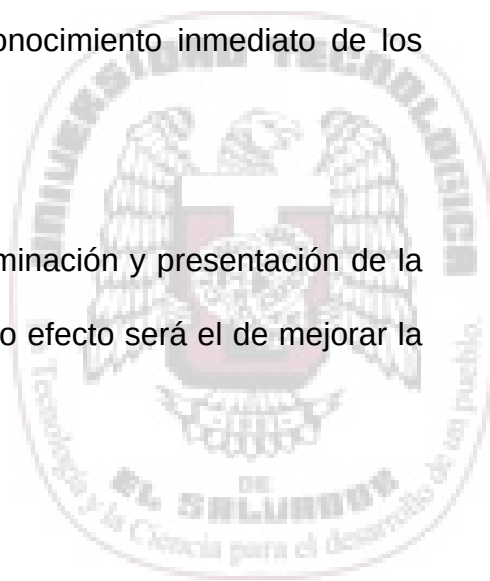
Establece el tratamiento de las actividades que una empresa que realiza en el extranjero, ya que puede efectuar transacciones en moneda extranjera o bien, puede tener operaciones en el extranjero. Dentro de los estados financieros de la empresa, las operaciones correspondientes deben ser expresadas en la moneda habitualmente usada por la empresa para establecer sus cuentas, y los estados financieros de las operaciones en el extranjero deben ser convertidos a la moneda que corresponde a los estados financieros publicados por la empresa.

NIC 23 Costos por intereses

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de los costos por intereses y establece como regla general, el reconocimiento inmediato de los costos por intereses como gastos.

NIC 33 Ganancias por acción

Consiste en establecer los principios para la determinación y presentación de la cifra de ganancias por acción de las empresas cuyo efecto será el de mejorar la



comparación de los rendimientos entre diferentes empresas en el mismo periodo así como entre diferentes periodos para la misma empresa.

NIC 36 Deterioro del valor de los activos

Esta norma establece los procedimientos que una empresa debe aplicar para asegurar que el valor de los activos no supere el importe que puede recuperar de los mismos.

NIC 38 Activos intangibles

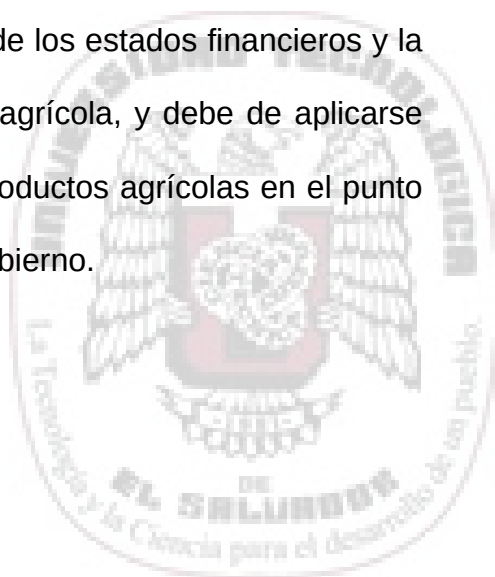
Prescribe el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra norma internacional de contabilidad. Esta norma exige que las empresas procedan a reconocer un activo intangible, Además establece como determinar el valor en libros de los activos intangibles y exige que se revelen ciertas informaciones complementarias en las notas a los estados financieros.

NIC 40 Propiedades de inversión

Establece el tratamiento contable de las propiedades de inversión y sus exigencias de revelación correspondiente.

NIC 41 Agricultura

Se refiere al tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola, y debe de aplicarse para la contabilización de los activos biológicos, productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección y subvenciones del gobierno.



➤ **Aplicación de Normas Internacionales de Auditoría. La planificación y supervisión**

Después que el auditor acepte el compromiso con el cliente, la primera norma de auditoría relativa al trabajo establece que: El trabajo debe ser planeado adecuadamente y los asistentes, si existen deben ser supervisados apropiadamente.

Planificar adecuadamente incluye la investigación de un probable cliente antes de decidir si se acepta el contrato, la obtención del conocimiento de la operación del negocio del cliente: además la planificación adecuada es esencial para una auditoría satisfactoria.

El número de persona de auditoría apropiado en los diferentes niveles depende del tiempo de experiencia que posea cada persona. La clave para utilizar exitosamente los miembros del personal profesional es una supervisión adecuada en cada nivel.

La planificación comprende desde:

- Aceptación del cliente
- Obtención del contrato
- Planificación de la auditoría
- Diseño de los programas de auditoría

NIA 300 Planificación

La planificación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a lo siguiente:

- A asegurarse que se preste atención adecuada a áreas importantes de la auditoría.



- Los problemas potenciales son identificados

Para la planificación se debe considerar:

- ✓ Tamaño de entidad
- ✓ Conocimiento del negocio, es muy importante para identificar eventos que puedan tener efecto importante sobre los estados financieros
- ✓ Experiencia del auditor

El plan global de auditoria debe estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido. Este plan debe contener lo siguiente:

- ✓ Conocimiento de negocio, este nivel de conocimiento debe permitirle adquirir un entendimiento de los acontecimientos, transacciones y prácticas que a su juicio pueden tener un efecto significativo en los estados financieros.
- ✓ La comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno
- ✓ Riesgo e importancia relativa
- ✓ Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos
- ✓ Coordinación, dirección, supervisión y revisión

Este plan de auditoria debe revisarse durante el curso de la auditoria.

El programa de auditoria sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoria y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

El programa de auditoria puede contener:

- ✓ Los objetivos de la auditoria para cada área
- ✓ Presupuesto de tiempo



Control interno

El control interno de un negocio es el sistema de su organización, los procedimientos que tienen implantados y el personal con que cuenta, estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales:

- ✓ La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna
- ✓ La protección de los activos de la empresa, y
- ✓ La promoción de eficiencia en la operación del negocio.

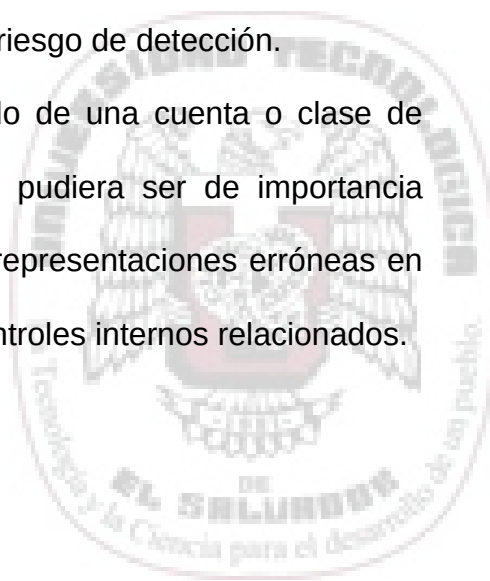
El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura ya que la información es un elemento fundamental en la marcha del negocio pues con base en ella se toman las decisiones y formulan los programas de acción futuros en las actividades del mismo.

NIA 400 Evaluación de riesgo y control interno

El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría

El riesgo de que el auditor de una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están elaborado en forma errónea de una manera importante, es lo que se identifica como riesgo de auditoría, éste tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

El Riesgo inherente es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.



El riesgo de control es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

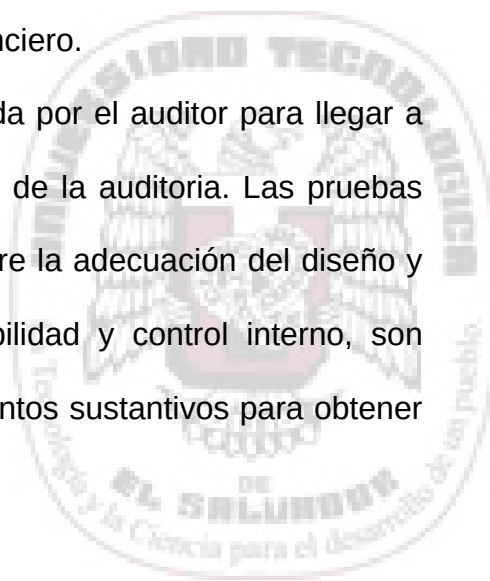
Riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podrían ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.

“Sistema de contabilidad” significa la serie de tareas y registros de una entidad por medio de las que se procesan las transacciones como un medio de mantener registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen, e informan transacciones y otros eventos.

NIA 500 Evidencia de la auditoria

La evidencia de la auditoria se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y procedimientos sustantivos. Esta comprende documentos fuentes y registros contables relacionados con el estado financiero.

La evidencia de auditoria es la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de la auditoria. Las pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoria sobre la adecuación del diseño y operación efectiva sobre los sistemas de contabilidad y control interno, son mediante pruebas de control, utilizando procedimientos sustantivos para obtener



evidencia de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros.

Estos procedimientos sustantivos pueden ser:

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

Las aseveraciones explícitas o de otro tipo que está incorporada en los estados financieros son responsabilidad de la empresa.

Presentación y revelación

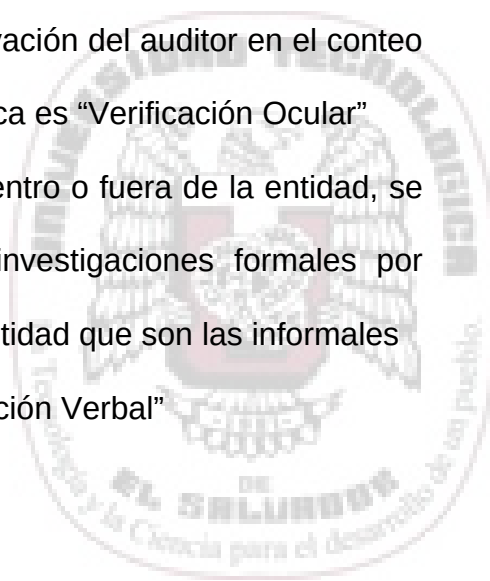
La evidencia de auditoria esta influenciada por información interna o externa, y por su naturaleza (visual, documentada y oral)

Entre los procedimientos para obtener evidencia de auditoria se encuentra la inspección, que consiste en examinar los registros, documentos o activos tangibles. Las categorías de evidencia documentaria son la creadas y retenidas por terceras partes, las creadas por terceras partes y retenidas por la entidad y las creadas y retenidas por la entidad. La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Física”

También se hace uso de la técnica de observación, proceso o procedimientos que son desempeñados por otros. Ejemplo: Observación del auditor en el conteo de inventario. La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Ocular”

Para buscar información de personas enteradas dentro o fuera de la entidad, se utiliza la técnica de investigación, pueden ser investigaciones formales por escritas, orales dirigidas a personas dentro de la entidad que son las informales

La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Verbal”



El computo el medio para verificar la exactitud aritmética de documentos fuentes y registros contables o en desarrollar cálculos independientes. La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Escrita”

Los procedimientos analíticos son realizados para los análisis de índices y tendencias significativos. La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Escrita”

Trabajo sobre la evidencia

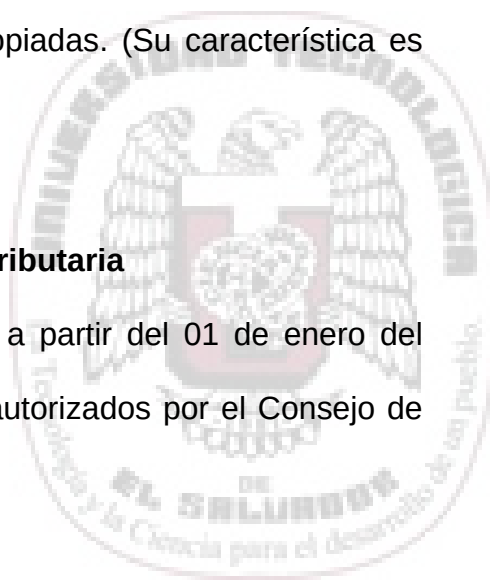
El auditor independiente al formular su opinión sobre los estados financieros debe evaluar la evidencia relativa a las afirmaciones hechas en esos estados financieros

La evidencia se clasifica en:

- Evidencia Suficiente: es la que se obtiene a través de una o varias pruebas en el cual se ha obtenido la cantidad indispensable que será necesaria en términos de cantidad, para que el auditor pueda sustentar su opinión. (su característica es que es cuantitativa)
- Evidencia Competente: es la que se refiere a hechos circunstanciales o críticas que realmente tiene relevancia cualitativa del examen práctico en el cual las pruebas realizadas son validas o apropiadas. (Su característica es que es cualitativa)

1.6.2 Fundamento legal de la auditoria tributaria

Con la entrada en vigencia del Código Tributario a partir del 01 de enero del 2001, los profesionales de la Contaduría Pública autorizados por el Consejo de



Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría, están obligados a conocer la normativa legal que regula el desarrollo de la Auditoría Tributaria a efecto de preparar y presentar al fisco dictámenes e informes fiscales, de lo contrario corren el riesgo de emitir opiniones inconsistentes con los requerimientos que establece dicha normativa, que van en perjuicio de los sujetos pasivos, de la Administración Tributaria y del mismo auditor.

➤ **Leyes tributarias**

Código Tributario

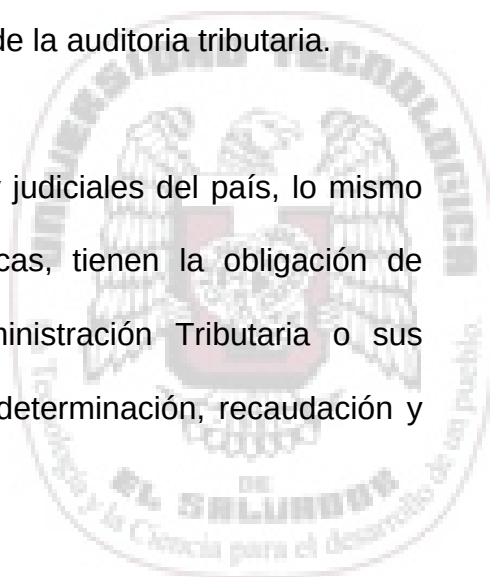
La creación del Código Tributario se debió:

- I. A la falta de un marco jurídico tributario unificado, que regulara la relación entre el fisco y los contribuyentes.
- II. A la necesidad de unificar, simplificar y racionalizar las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a fin de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas.
- III. Corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias

Considerando la importancia que reviste este marco jurídico, a continuación se detallan los artículos relacionados con la actividad de la auditoría tributaria.

Artículo 120

Todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, lo mismo que las personas particulares naturales o jurídicas, tienen la obligación de proporcionar los datos e informes que la Administración Tributaria o sus Dependencias le requieran para la investigación, determinación, recaudación y



demás materias relacionadas con los tributos que administra. La Administración Tributaria está facultada para efectuar la investigación necesaria, a fin de verificar los datos e informes que se le proporcionen de conformidad a este artículo.

Artículo 129

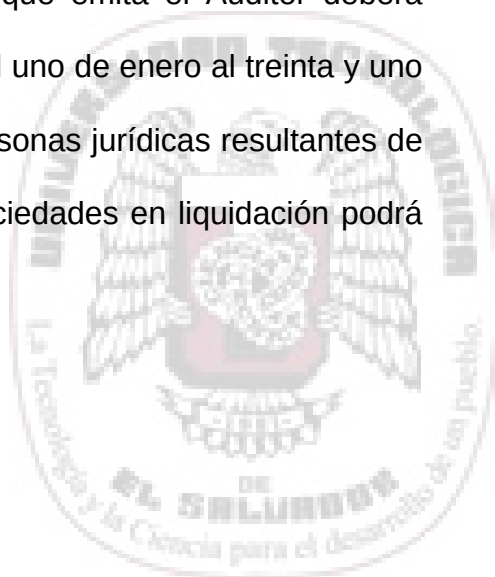
Dictamen fiscal: Es el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido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

Para efectos de esta sección al Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado, se le llamará Auditor.

Artículo 130

El periodo del Dictamen Fiscal e Informe Fiscal que emita el Auditor deberá corresponder a períodos anuales comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. En los casos de las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades y las sociedades en liquidación podrá corresponder a un período menor.



El Auditor deberá opinar sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas del sujeto pasivo, dejando constancia en el cuerpo del dictamen del cumplimiento o no de dichas obligaciones.

Artículo 131

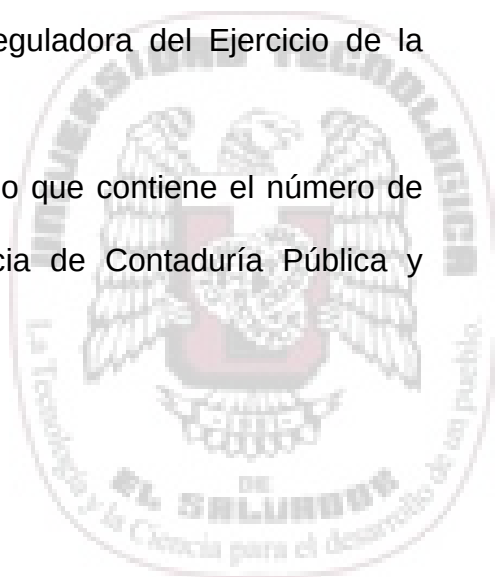
Están obligados a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, los contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones:

- a) 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);
- b) Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superiores a cinco millones de colones (¢ 5,000,000.00);
- c) Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades
- d) Las sociedades en liquidación

Artículo 132

Requisitos del dictamen e informe fiscal:

- a) Deberán realizarse de acuerdo a las disposiciones establecidas en este 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) Presentase por escrito a la Administración Tributaria en el plazo señalado en éste Código.

Artículo 133

Los sujetos obligados a dictaminar, deberán suministrar al Auditor que emita el Dictamen, toda la información, documentos, registros y demás que éste requiera para tal efecto.

El sujeto pasivo estará obligado a proporcionar al auditor que ejecutará la auditoria, una copia del dictamen e informe fiscal del auditor predecesor.

Artículo 134

Plazos de presentación del dictamen e informe fiscal a la Administración Tributaria:

- A más tardar el treinta y uno de mayo del año siguiente al período que se dictamina.
- En el caso de sociedades en liquidación o proceso de fusión en el período y ejercicio que corresponda, dentro de los seis meses siguientes, contados a partir de la fecha de la inscripción del acuerdo o sentencia de disolución, o acuerdo de fusión y si antes de este plazo se realiza el proceso de liquidación o fusión, deberá presentarlo previa solicitud de inscripción de la escritura pública de liquidación o fusión en el Registro de Comercio.



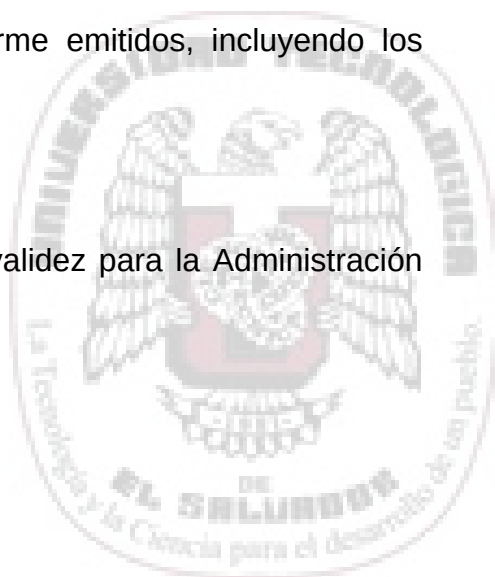
Artículo 135

Obligaciones del auditor fiscal:

- a) Emitir el Dictamen e Informe Fiscal conforme a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario.
- b) Guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al sujeto pasivo objeto del Dictamen.
- c) Reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, respectivamente, del sujeto pasivo dictaminado.
- d) Garantizar que lo expresado en el Dictamen Fiscal e Informe fiscal esté 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; y,
- e) 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.

Artículo 136

Dictámenes e Informes Fiscales que carecen de validez para la Administración Tributaria cuando:



- a) Son emitidos en contravención a lo establecido en el artículo 22, literales del a) al h) de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría;
- b) Cuando el auditor en el ejercicio fiscal que dictamina y en el ejercicio en que produce el dictamen haya prestados sus servicios al contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, o haya ocupado los siguientes cargos:
- Director
 - Miembro del consejo de administración
 - Administrador o
 - Empleado del contribuyente;
- c) Cuando tenga o haya tenido alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente, que le impidan mantener su independencia e imparcialidad
- d) Cuando se reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoria o emita su dictamen en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo;
- e) Cuando se tenga la calidad de agente o corredor de bolsa de valores o similares en ejercicio; y,
- f) Cuando se trate de empleados o funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Corte de Cuentas de la República.



Artículo 137

Requisito que debe cumplir el auditor fiscal:

- 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.

Artículo 138

Requisitos especiales que se establecen para las personas jurídicas constituidas bajo las leyes salvadoreñas que requieran dictaminar fiscalmente:

- a) Estar debidamente inscritas en el Registro de Comercio
- b) Poseer y acreditar el número de registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría; y,
- c) Los auditores que designe para dictaminar y emitir el dictamen fiscal deberán cumplir con lo establecido en el artículo 137 del Código Tributario.

Artículo 173

En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria, según literal n podrá entre otras cosas requerir a los profesionales que emitan dictamen fiscal, ampliaciones e informes relacionados con la auditoría desarrollada.

Artículo 248

Incumplimientos y sanciones relacionadas con la obligación de presentar el Dictamen Fiscal:

Incumplimiento

Omitir presentar el Dictamen e Informe Fiscal estando obligado a ello



Sanción

Catorce mil novecientos ochenta colones (¢14,980) Sin perjuicio de presentar tales documentos dentro del plazo que establezca la Administración Tributaria

Incumplimiento

Presentar el Dictamen e Informe Fiscal fuera del plazo legal

Sanción

Nueve salarios mínimos mensuales

Incumplimiento

Que el Dictamen no cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 132 del Código Tributario

Sanción

Cuatro salarios mínimos mensuales

Incumplimiento

Incumplir con las obligaciones previstas en los literales a), b), c) y d) del artículo 135 del Código Tributario

Sanción

Cuatro salarios mínimos mensuales

Incumplimiento

Incumplir con la obligación estipulada en el literal e) del artículo 135 del Código Tributario

Sanción

Doce salarios mínimos mensuales



Incumplimiento

Cuando la Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora determine impuesto complementario superior al treinta por ciento del impuesto declarado por el sujeto pasivo dictaminado, siempre que ello no sea atribuible a error excusable en la aplicación de las disposiciones del Código Tributario

Sanción

El equivalente al 5% sobre el impuesto complementario que se determine. En este caso será requisito que el impuesto complementario determinado esté firme.

Incumplimiento

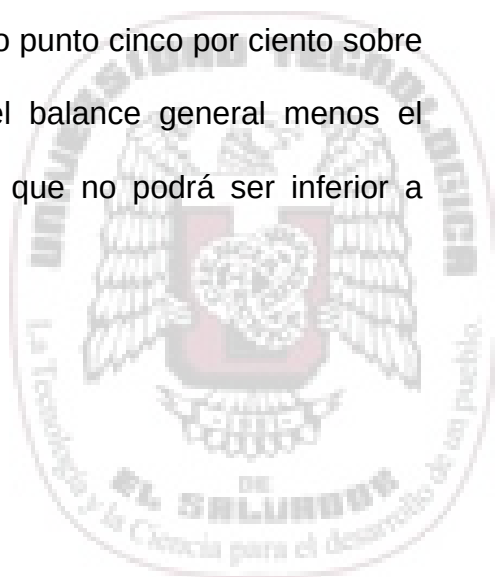
Cuando la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad fiscalizadora determine impuesto original y ello no sea atribuible a error excusable en la aplicación de las disposiciones del Código Tributario

Sanción

El equivalente al 5% sobre el impuesto que se determine. En todo caso será requisito que el impuesto determinado esté firme.

Artículo 249

Por incumplimiento de nombrar auditor para emitir dictamen e informe fiscal el contribuyente es sancionado con una multa del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales.



Cuando no existe balance o no sea posible establecer el patrimonio que figure en el Balance General, se le aplica la sanción de nueve salarios mínimos mensuales.

Artículo 279

Vigencia del ordenamiento jurídico

Las disposiciones legales contenidas en las Leyes de Impuesto sobre la Renta, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Impuesto de Cigarrillos, Impuestos Específicos y Ad valores contenidos en la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, del Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas, Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces y demás leyes que regulen impuestos y contribuciones sujetas a la competencia de la Administración Tributaria, continúan aplicándose en lo pertinente a la fecha de entrada en vigencia del presente Código, siempre que no hayan sido derogadas expresamente y no contradigan lo dispuesto en el Código Tributario.

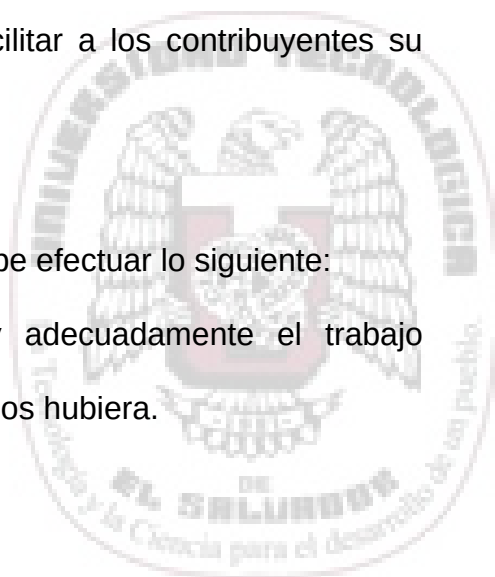
Reglamento de Código Tributario

Con la aprobación del Código Tributario era necesario establecer los alcances de aplicación del Código Tributario, con el fin de facilitar a los contribuyentes su cumplimiento.

Artículo 58

El auditor fiscal al realizar su trabajo profesional debe efectuar lo siguiente:

- a) Planear su trabajo y supervisar oportuna y adecuadamente el trabajo desarrollado por los auxiliares en casos de que los hubiera.

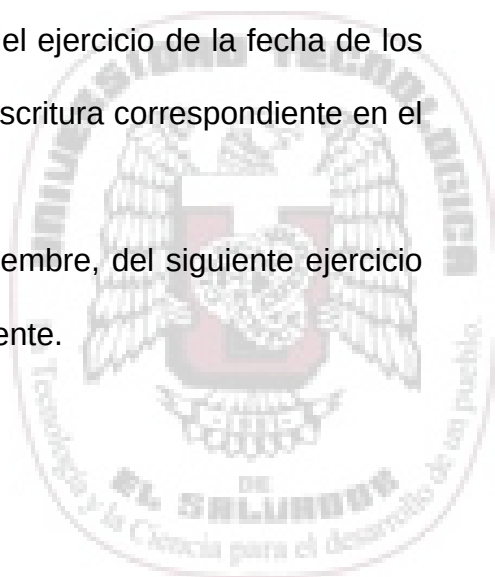


- b) Efectuar un estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente, para determinar las áreas de riesgo fiscal, alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoria a realizar.
- c) Examinar todos los elementos probatorios e información presentados en los estados financieros del contribuyente y toda la documentación que sustente su opinión.
- d) Deberá dejar constancia del cumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

Artículo 59

Los periodos y ejercicios a dictaminar en casos de fusión y liquidación de sociedades se comprenden de la siguiente manera:

- a) Fusión de sociedades:
 - Desde el primer día del ejercicio en que se dé el acuerdo de fusión, hasta la fecha que contenga el último balance publicado de las sociedades, en caso que los hechos ocurran en un mismo ejercicio.
 - Si la fecha de los balances mencionados anteriormente corresponde al ejercicio posterior al de la toma del acuerdo de fusión, el periodo a dictaminar comprenderá, desde primer día del ejercicio de la fecha de los balances, hasta el día de la inscripción de escritura correspondiente en el Registro de comercio
 - Del primero de enero a treinta y uno de diciembre, del siguiente ejercicio en el que se escriba la escritura correspondiente.



b) Liquidación de sociedades:

Desde el primer día del ejercicio en que se de la inscripción del acuerdo de disolución en el Registro de Comercio, hasta que se concluya el proceso de liquidación.

Artículo 60

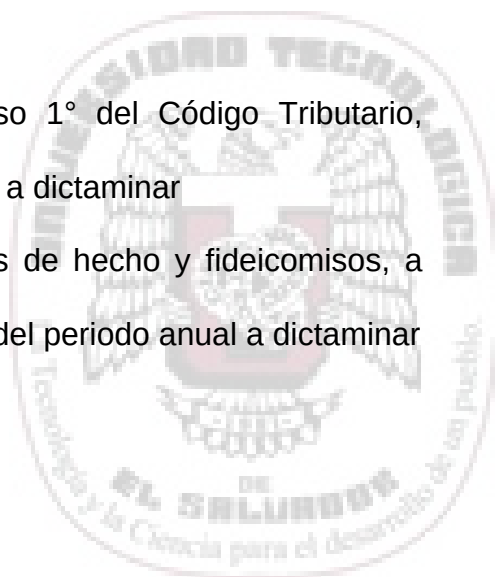
Están obligados a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, los contribuyentes sean éstos:

- Personas naturales
- Sucesiones
- Fideicomisos
- Sociedades de hecho
- Sociedades mercantiles
- Asociaciones cooperativas
- Asociaciones y fundaciones sin fines de lucro y
- Cualquier otro tipo de persona jurídica que cumpla las condiciones enunciadas en el Artículo 131 del Código Tributario.

Artículo 61

Periodos para nombrar el auditor fiscal:

- Persona natural establecida en art. 131 inciso 1° del Código Tributario,
Durante los primeros 5 meses del periodo anual a dictaminar
- Sucesiones de personas naturales, sociedades de hecho y fideicomisos, a
más tardar dentro de los primeros cinco meses del periodo anual a dictaminar



- Personas jurídicas domiciliadas, dentro de los primeros 5 meses del periodo anual a dictaminar
- Sociedades mercantiles y las de economía mixta que se encuentren en disolución, liquidación o fusión, al momento de tomar el acuerdo respectivo del ente jurídico

Artículo 62

El auditor que este nombrado y haya aceptado ejecutar una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias no podrá excusarse de emitir el dictamen e informe fiscal, solamente en los casos en que demuestre su imposibilidad legal o inhabilitación, que le impidan efectuar su labor profesional, en este caso debe comunicar y comprobar el impedimento al contribuyente que lo ha contratado

Artículo 63

Cuando el auditor renuncie a su cargo justificando las causas que lo incitan a hacerlo, el contribuyente debe nombrar nuevo auditor dentro del plazo de 10 días hábiles posterior a la fecha de la renuncia.

Artículo 64

Para la presentación del dictamen e informe fiscal a la Administración Tributaria, el auditor deberá anexar:

1. Carta de presentación de los documentos que anexa
2. Original y copia de los siguientes documentos:
 - a. Dictamen fiscal
 - b. Informe fiscal



- c. Estados financieros
- d. Anexos a los estados financieros

Artículo 65

El dictamen fiscal se identificará apropiadamente para distinguirlo de otros tipos de dictamen.

Artículo 66

Los estados financieros a presentar serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad.

Artículo 68

Integración del informe fiscal

Artículo 69

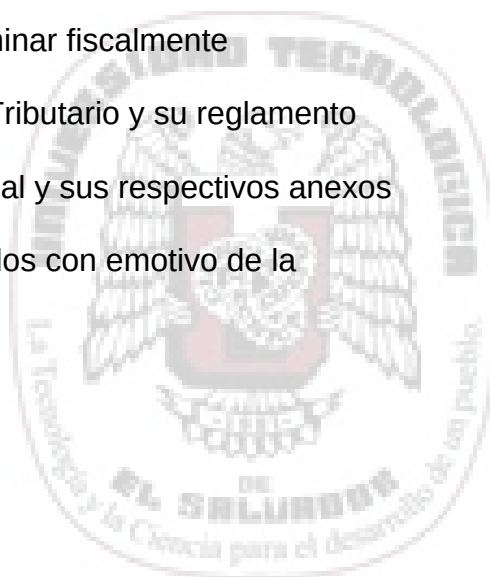
Obligaciones del suministrar información para el dictamen.

- Información
- Documentación
- Registros y
- Otra información que le solicite el auditor fiscal

Artículo 72

Requerimientos a auditores nombrados para dictaminar fiscalmente

- a) Cualquier información que conforme al Código Tributario y su reglamento deba estar incluida en el dictamen e informe fiscal y sus respectivos anexos
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con emotivo de la auditoría practicada.



- c) Información y aclaraciones que se consideren pertinentes para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Ley de Impuesto Sobre la Renta

Fue imperativo reformar la Ley de Impuesto sobre la Renta, aprobada según decreto legislativo número cuatrocientos setenta y dos, de fecha diecinueve de diciembre de mil novecientos sesenta y tres, ya que no se adecuaba a las condiciones económicas y sociales del país.

Fue necesario contar con una ley que sustentara la ampliación de las bases, mediante una reducción de exenciones eliminando la doble tributación.

Esta normativa regula el ordenamiento legal del impuesto directo sobre una renta imponible proveniente de deducir a los ingresos los costos y gastos generados.

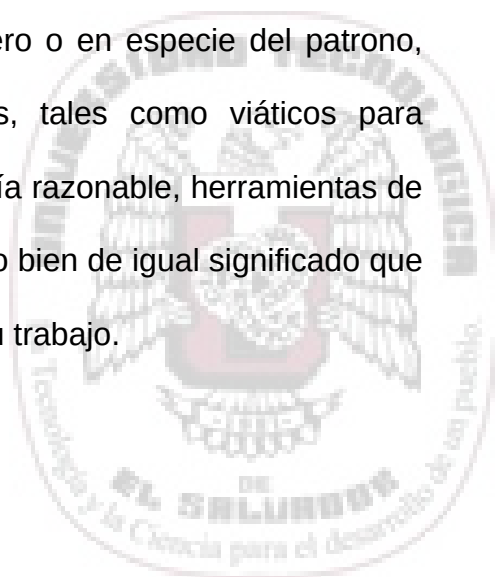
Artículo 1

Hecho generador: La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley.

Artículo 3

No constituyen rentas para los efectos de ley de impuesto sobre la renta:

1. Los valores recibidos por el trabajador en dinero o en especie del patrono, para desempeñar a cabalidad sus funciones, tales como viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina y cualquier otro valor o bien de igual significado que le permitan al trabajador y desempeñar mejor su trabajo.



2. El valor de los bienes que por concepto de legados o herencias reciba un contribuyente.
3. 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.

Artículo 5

Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta:

- a) Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o no
- b) Las sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país
- c) Los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sean que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos.

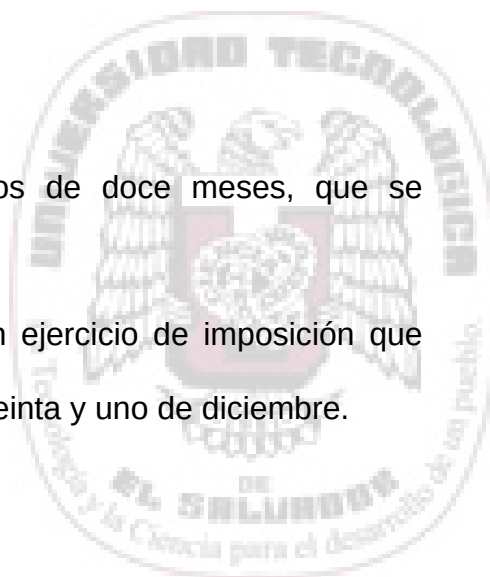
Artículo 12

La renta obtenida se determina sumando los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo.

Artículo 13

Para el cálculo del impuesto:

- a) La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.
- b) Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre.



- c) Cuando el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él deberá liquidar el impuesto sobre la renta que corresponda a la obtenida.
- d) La renta se presume obtenida a la medianoche del día en que termine el ejercicio o período de imposición correspondiente
- e) Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga

Artículo 16

Se reputan rentas obtenidas en El Salvador, las que prevengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la República y las remuneraciones que el Gobierno, las Municipalidades y las demás entidades oficiales paguen a sus funcionarios o empleados salvadoreños en el extranjero.

Artículo 28

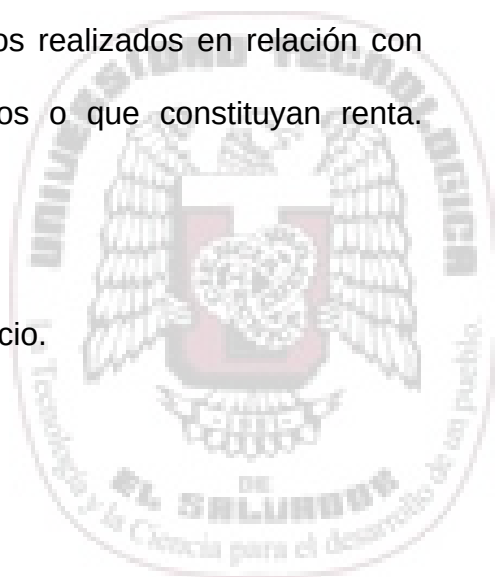
La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que la ley determine.

En ningún caso son deducibles los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de ingresos no gravados o que constituyan renta.

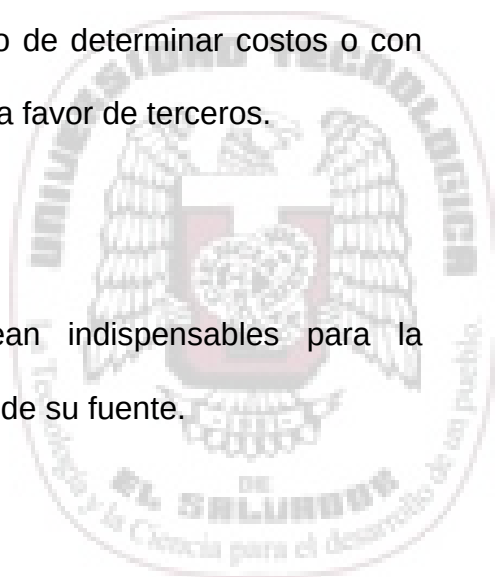
Artículo 29

Son deducibles de la renta obtenida:

1. Gastos destinados exclusivamente para el negocio.
2. Remuneraciones.



3. Cualquier gasto que se haga para los socios, consultores, asesores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos del contribuyente, que esté debidamente comprobado y sea de estricta necesidad para desempeñar las funciones de éstos.
 4. Gastos de viaje en actividades propias del negocio.
 5. Arrendamientos destinados directamente a la producción de ingresos computables
 6. Primas de seguros.
 7. Tributos y cotizaciones de seguridad social.
 8. Deducción para asalariados que liquidan o no el impuesto.
 9. Gastos de mantenimiento de las buenas condiciones de trabajo, de servicio o producción los bienes empleados directamente en la obtención de la renta obtenida.
 10. Intereses en préstamos invertidos en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.
- No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.
11. Costos.
 12. Gastos agropecuarios.
 13. Gastos y costos no especificados que sean indispensables para la producción del ingreso gravable y conservación de su fuente.



Artículo 31

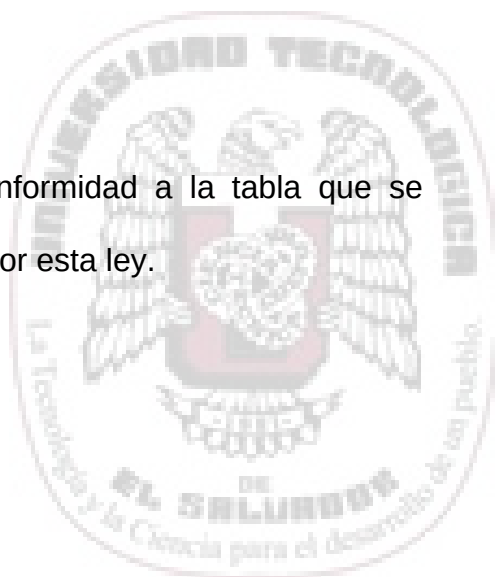
Son también deducibles de la renta obtenida:

1. Reserva legal de las sociedades domiciliadas que se constituya sobre las utilidades netas de cada ejercicio, hasta el límite mínimo determinado en las respectivas leyes o por las oficinas gubernamentales competentes, según la naturaleza de cada sociedad.
2. El valor o el saldo de las deudas incobrables siempre que se llenen los requisitos siguientes:
 - a) Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio productor de ingresos computables;
 - b) Que en su oportunidad se haya computado como ingreso gravable;
 - c) Que se encuentre contabilizada o anotada en registros especiales según el caso; y
 - d) Que el contribuyente proporcione a la Dirección General la información que exige el reglamento.

Se presume la incobrabilidad de la deuda, cuando se compruebe que han transcurrido más de doce meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya verificado abono alguno.

Artículo 37

El Impuesto sobre la Renta se calculará de conformidad a la tabla que se establece para los casos especialmente previstos por esta ley.

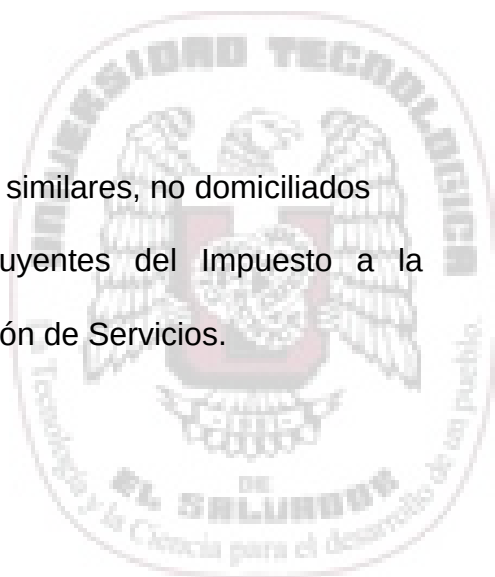


Artículo 92

Están obligados a declarar renta todo el que conforme a la Ley de impuesto sobre la renta sea sujeto del impuesto, esté registrado o no, está obligado a formular, por cada ejercicio impositivo, ante la Dirección General de Impuestos Internos, liquidación de sus rentas y del impuesto respectivo y pago del mismo, por medio de declaración jurada en los formularios suministrados por la misma Dirección General, o por quien haya sido especialmente autorizado por la misma para tal efecto.

También están obligados a formular esa liquidación por medio de declaración jurada, aun cuando no resulten obligados al pago del impuesto:

- 1) Las personas naturales domiciliadas que obtengan rentas superiores a ¢ 22,000.00 dentro de un ejercicio de imposición
- 2) Las personas jurídicas
- 3) Los sujetos que estén obligados a llevar contabilidad formal
- 4) Todo sujeto a quien se le hubiere retenido el impuesto, ya sea total o parcialmente
- 5) Los que hubiesen declarado en el ejercicio anterior
- 6) Las sucesiones
- 7) Los fideicomisos
- 8) Los conjuntos culturales, artísticos, deportivos o similares, no domiciliados
- 9) Todos los sujetos registrados como contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios.



10) Se exceptúan de lo dispuesto en los numerales anteriores las personas naturales asalariadas hasta el límite fijado por esta ley.

11) En todo caso estarán obligadas a declarar todas las personas que fueren requeridas por la Dirección General.

Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicio.

Según decreto 296 de fecha 18 de Diciembre de 1991, se decreta la presente ley sustituyendo la Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbre, ya que dicha ley afectaba en forma acumulada todas las etapas de comercialización castigando a los contribuyentes con un impuesto en cascada.

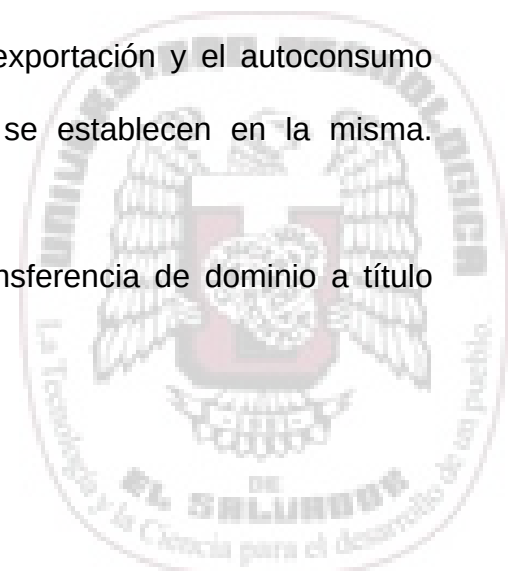
Por lo cual se constituye la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicio, estableciendo un impuesto que se aplica a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales, prestación de servicios y autoconsumo.

Artículo 1

Por la presente ley se establece un impuesto que se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.

Artículo 4

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



Artículo 11

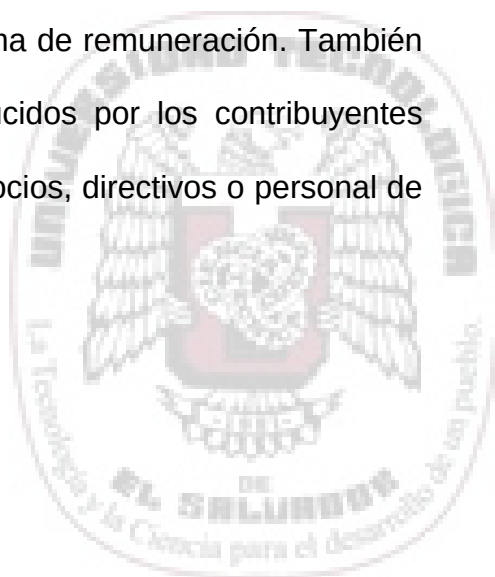
Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa. Asimismo constituye hecho generador del impuesto asimilado a transferencia, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa, realizados por los contribuyentes de este impuesto. Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere acaso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio.

Artículo 14

Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.

Artículo 16

Constituyen hecho generador del impuesto las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, prima, regalía o cualquier forma de remuneración. También lo constituye la utilización de los servicios producidos por los contribuyentes destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa.



Artículo 20

Serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables:

- a) Las personas naturales o jurídicas
- b) Las sucesiones
- c) Las sociedades nulas, irregulares o de hecho
- d) Los fideicomisos; y
- e) Las asociaciones cooperativas

Artículo 22

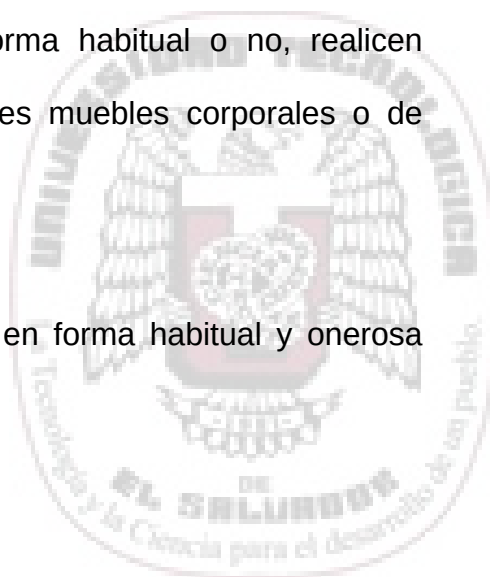
Son contribuyentes del impuesto quienes en carácter de productores, comerciantes mayoristas o al por menor, o en cualesquiera otras calidades realizan dentro de su giro o actividad en forma habitual, por si mismos o a través de mandatarios a su nombre, ventas u otras operaciones que signifiquen la transferencia onerosa del dominio de los respectivos bienes muebles corporales, nuevos o usados. Así mismos serán contribuyentes quienes transfieran materias primas o insumos que no fueron utilizados en el proceso productivo.

Artículo 23

Son contribuyentes del impuesto quienes, en forma habitual o no, realicen importaciones o internaciones definitivas de bienes muebles corporales o de servicios.

Artículo 24

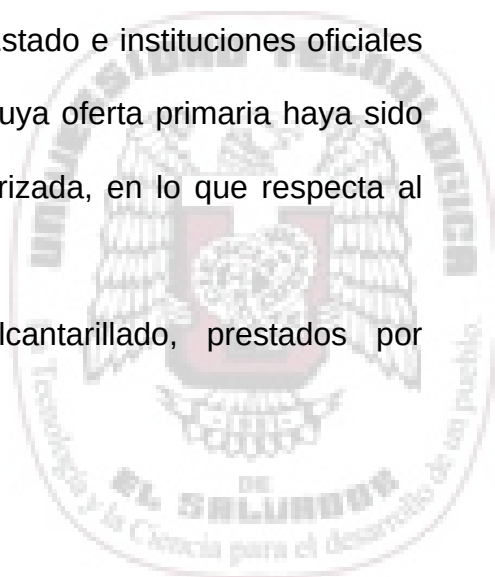
Son contribuyentes del impuesto los sujetos que en forma habitual y onerosa prestan los respectivos servicios



Artículo 46

Estarán exentos del impuesto los siguientes servicios:

- a) De salud, prestados por instituciones públicas e instituciones de utilidad pública, calificadas por la Dirección General
- b) De arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de inmuebles destinados a viviendas para la habitación
- c) Aquellos prestados en relación de dependencia regidos por la legislación laboral, y los prestados por los empleados públicos, municipales y de instituciones autónomas
- d) e espectáculos públicos culturales calificados y autorizados por la Dirección General
- e) Educacionales y de enseñanza, prestados por colegios, universidades, institutos, academias u otras instituciones similares
- f) Operaciones de depósito, de otras formas de captación y de préstamos de dinero realizadas por bancos, financieras y otras instituciones financieras legalmente establecidas, así como las que califique la Dirección General, en lo que se refiere al pago o devengo de intereses
- g) Emisión y colocación de títulos valores por el Estado e instituciones oficiales autónomas, así como por entidades privadas cuya oferta primaria haya sido pública a través de una bolsa de valores autorizada, en lo que respecta al pago o devengo de intereses
- h) De suministro de agua, y servicio de alcantarillado, prestados por instituciones públicas



- i) De transporte público terrestre de pasajeros; y
- j) De seguros de personas, en lo que se refiere al pago de las primas; lo mismo que los reaseguros en general

Reglamento de Ley de Impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicio.

Constituye el instrumento que desarrolla la normativa establecida en la ley

Artículo 8

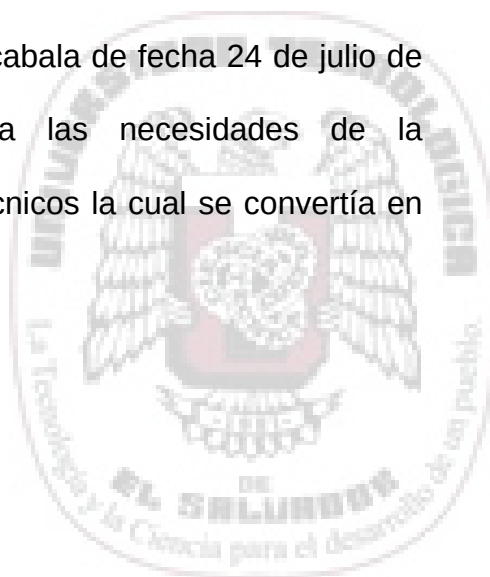
Para los efectos de lo establecido en el artículo 22 de ley, serán también contribuyentes del impuesto quienes transfieran desechos, desperdicios, residuos y otros similares, hayan sido obtenidos o no del proceso productivo.

Artículo 10

Los sujetos que opten por asumir la calidad de contribuyente del impuesto, deberán acreditar sus ventas o ingresos por lo menos con el libro de gastos, compras y ventas, autorizado por el Registro de Comercio y su activo mediante un inventario valorado de bienes o por otros medios que establezca la Dirección General.

Ley de impuestos a la transferencia de bienes raíces

Esta normativa sustituye la ley de impuesto de alcabala de fecha 24 de julio de 1928, debido que resultaba inadecuada para las necesidades de la administración tributaria y adolecía de defectos técnicos la cual se convertía en ineficiente y obsoleta.

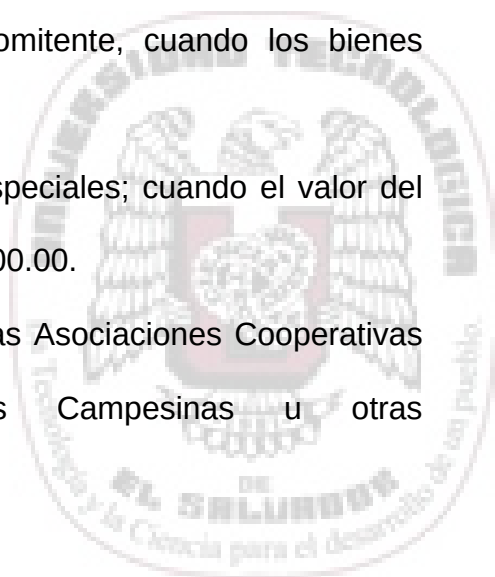


La ley de impuestos a la transferencia de bienes raíces establece el impuesto sobre el valor de los bienes raíces que se transfieren entre vivos a cualquier título.

Artículo 1

Se grava la transferencia de bienes raíces, por acto entre vivos, salvo las excepciones siguientes:

- 1- La adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, cuando el adjudicatario fuere el mismo socio que los aportó a la sociedad.
- 2- La cesión de derechos hereditarios hecha con anterioridad a la aceptación de herencia de parte del cedente
- 3- La constitución o traspaso de los derechos de usufructo, uso o habitación
- 4- La adquisición de bienes por parte del Estado, las Municipalidades y demás corporaciones y fundaciones de Derecho Público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, salvo disposición legal expresa en contrario.
- 5- Las donaciones para la creación o el fomento del Bien de Familia
- 6- Las donaciones a favor de los sindicatos, federaciones o confederaciones de trabajadores
- 7- El fideicomiso entre vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitados vuelvan a éste después del plazo
- 8- Los casos de exención contenidos en leyes especiales; cuando el valor del bien o bienes enajenados no exceda de \$250,000.00.
- 9- La adquisición de bienes raíces por parte de las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias, Asociaciones Comunitarias Campesinas u otras



Organizaciones de Trabajadores Agropecuarios, inscritas en el Ministerio de Agricultura y Ganadería, relacionada con la transferencia efectuada por las Instituciones Ejecutoras del Proceso de la Reforma Agraria.

10- Los casos de fusión de sociedades que sean propietarias de bienes inmuebles

Artículo 2

Son sujetos obligados al pago del impuesto que esta ley establece, la persona natural o jurídica, que adquiera bienes raíces.

Artículo 7

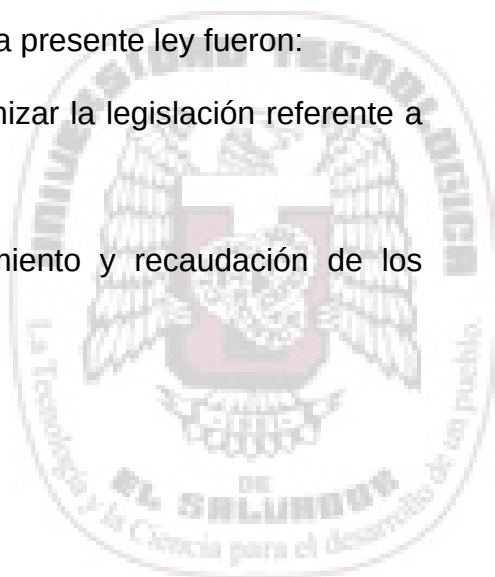
Los sujetos obligados al pago del impuesto deberán presentar una declaración escrita y firmada en formulario redactado y distribuido por la Dirección General, dentro del término de 60 días de plazo y con las formalidades prescritas en esta ley, acompañada de un testimonio de la escritura de enajenación, certificación del acta de remate o del auto de adjudicación en sus respectivos casos.

También están obligadas a la presentación de esta declaración las personas exentas de conformidad con el N° 10 del Art. 1.

Ley de impuesto sobre las bebidas gaseosas simples o endulzadas.

Una de las causas que motivaron a la creación de la presente ley fueron:

- La necesidad del estado en actualizar y modernizar la legislación referente a los impuestos específicos.
- Unificar, simplificar y moderniza el establecimiento y recaudación de los impuestos sobre dicho rubro



Artículo 5

La Dirección General de Impuestos Internos tendrá amplias facultades de fiscalización, inspección, investigación, liquidación oficiosa y control del pago de este impuesto; de igual forma, la Dirección General de la Renta de Aduanas en lo que sea de su competencia.

Las violaciones a esta Ley serán sancionadas por la Dirección General de Impuestos Internos y por la Dirección General de la Renta de Aduanas, en su caso, por medio de resolución.

A efecto de darle cumplimiento a lo dispuesto en esta disposición, se aplicará con respecto al presente impuesto lo establecido en el Título IV del Código Tributario.

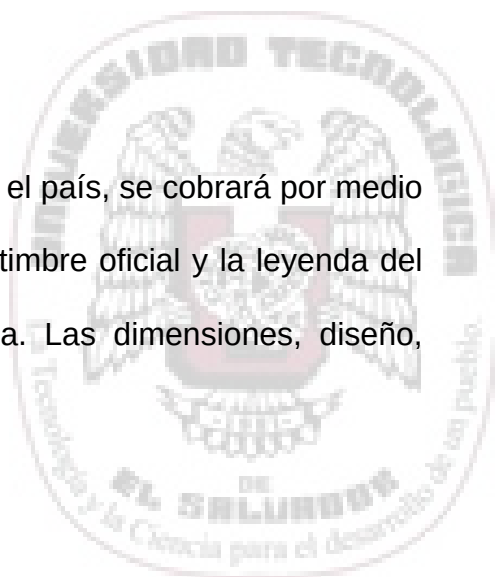
El Código Tributario, también será aplicable en todo lo que no estuviere previsto en la presente

Ley de impuesto de cigarrillos.

Esta regulación legal surge debido a que es necesario dictar un nuevo cuerpo de disposiciones reglamentarias procurando la protección de los intereses fiscales, dictando las medidas necesarias para facilitar el desarrollo de la industria de fabricación de cigarrillo.

Artículo 10

El impuesto sobre cigarrillos elaborados a mano en el país, se cobrará por medio del papel con que se fabriquen, el cual llevará un timbre oficial y la leyenda del valor del impuesto respectivo, en marca de agua. Las dimensiones, diseño,



inscripción y demás características de este papel, serán determinados por el Reglamento respectivo.

Artículo 11

El Gobierno será el único importador de papel para la elaboración de cigarrillos a mano en el país. En consecuencia, queda prohibido a los particulares la introducción del papel o cualquier otro sucedáneo, al territorio nacional, para el fin antes expresado.

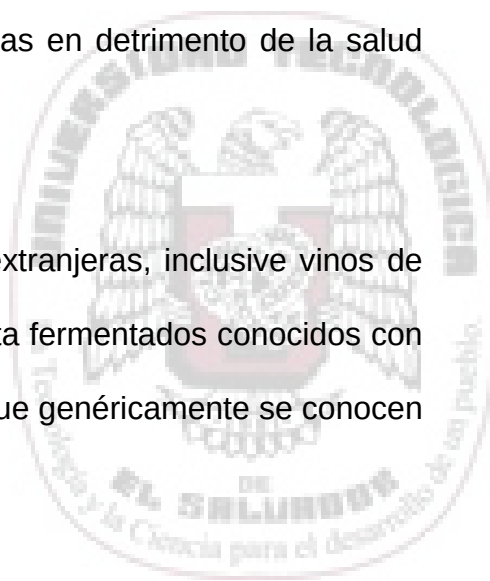
La Dirección General de Contribuciones Indirectas, las Administraciones de Rentas Departamentales y las Receptorías Fiscales, suministrarán el papel para cigarrillos; su precio de venta será el de costo más el valor correspondiente al impuesto determinado por la presente Ley.

Ley reguladora de la producción y comercialización del alcohol y de las bebidas alcohólicas

Tomando en cuenta que las normas existentes no respondían a las condiciones ni problemas de la vida real, fue necesario actualizar el marco jurídico que regula a la industria de alcohol y bebidas alcohólicas, ya que dicha normativa adolecía de vacíos evidentes que no permitían a las autoridades realizar controles efectivos, uniformes y objetivos para evitar practicas en detrimento de la salud pública y de la recaudación fiscal.

Artículo 43

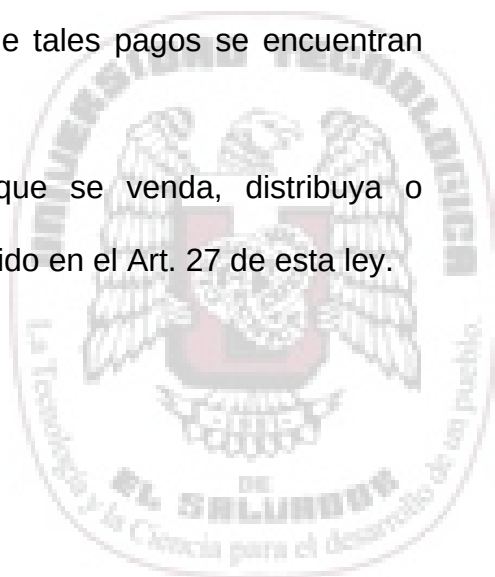
Para todas las bebidas alcohólicas nacionales o extranjeras, inclusive vinos de uva, champagnes, cervezas, cócteles, jugos de fruta fermentados conocidos con el nombre de sidra o vinos de fruta; y las bebidas que genéricamente se conocen



como alcohólicas, ya sea acompañadas o no de otros adjetivos que se encuentren puras o mezcladas, se establece un impuesto sobre el contenido alcohólico igual a 5 centavos de colón por cada uno por ciento en volumen de alcohol por litro de bebida; y un impuesto ad-valorem del 20% del precio de venta al público declarado por el productor o importador, excluyendo el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y el valor de los envases retornables.

El precio declarado de venta al público, señalado en el inciso anterior como la base del impuesto ad-valorem, deberá incluir todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o se cobren adicionalmente en la operación, además de los costos y gastos de toda clase imputables al producto, aunque se facturen o contabilicen separadamente, incluyendo: embalajes, fletes, el valor de los envases no retornables, los márgenes de utilidad, y excluyendo para la cerveza los impuestos establecidos en la presente Ley. Además de lo anterior, para los productos importados el precio de venta al público deberá incluir el precio CIF, los impuestos, gravámenes, tasas, derechos o recargos y accesorios que sean liquidados en la póliza de importación, formulario aduanero o documento análogo, aunque tales pagos se encuentran diferidos o afianzados.

Toda bebida alcohólica nacional o extranjera que se venda, distribuya o consuma en el país, deberá cumplir con lo establecido en el Art. 27 de esta ley.

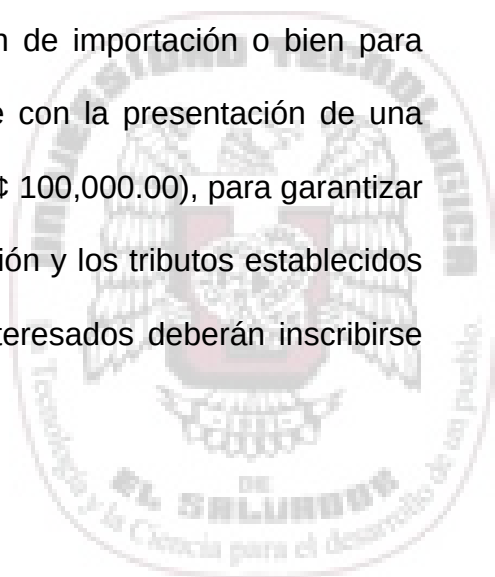


Artículo 44

Los responsables directos del pago de los impuestos establecidos en la presente Ley serán los productores nacionales y los importadores de las bebidas alcohólicas.

Para los productos nacionales, los impuestos establecidos en la presente Ley se liquidarán por acumulación mensual, mediante declaración jurada del monto total de las operaciones gravadas en formulario aprobado por la Dirección General de Impuestos Internos. El productor nacional deberá presentar la declaración jurada, juntamente con el pago de los impuestos, dentro de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se declare, en las colecturías del servicio de Tesorería, en los bancos e instituciones del sistema financiero y en las demás instituciones autorizadas por el Ministerio de Hacienda. Para los productos importados, los impuestos establecidos en la presente ley se liquidarán en la póliza de importación o formulario aduanero en el momento de su internación.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, los importadores de bebidas alcohólicas podrán registrar sus mercancías en pólizas provisionales. Dichas pólizas provisionales, ya sean para una operación de importación o bien para varias operaciones sucesivas, podrán caucionarse con la presentación de una sola fianza global por la suma de cien mil colones (¢ 100,000.00), para garantizar el pago de los derechos e impuestos a la importación y los tributos establecidos por esta Ley. Para gozar de esta facilidad, los interesados deberán inscribirse



previamente como importadores habituales de bebidas alcohólicas en un registro que al efecto llevará la Dirección General de la Renta de Aduanas.

Para la importación de bebidas alcohólicas del área centroamericana, podrá optarse por el procedimiento establecido en este inciso, en cuyo caso deberá agregarse a la póliza provisional el formulario aduanero respectivo, con el fin de conceder el tratamiento tributario correspondiente.

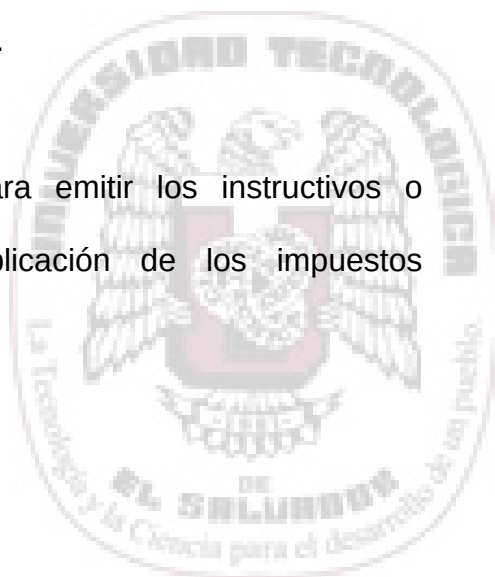
Para los responsables directos del pago de los impuestos definidos en esta Ley, los mismos no son ni renta gravable ni gasto deducible para los efectos del impuesto sobre la renta.

Artículo 45

Los productores nacionales y los importadores de las bebidas alcohólicas a que se refiere esta Ley, deberán presentar a la Dirección General de Impuestos Internos una lista de precios sugeridos de venta al público, que podrá modificarse debiendo entregar la nueva lista de precios ocho días hábiles antes de la entrada en vigencia: asimismo, los importadores de estos productos también deberán presentar dicha lista a la Dirección General de la Renta de Aduanas. En todos los casos, las listas de precios tendrán carácter de declaración jurada y serán de conocimiento público.

Artículo 46

Queda facultado el Ministerio de Hacienda para emitir los instructivos o disposiciones necesarias para la correcta aplicación de los impuestos establecidos en esta Ley.



➤ **Leyes mercantiles**

Código de Comercio

Instrumento legal que regula las actividades del comerciante, actos de comercio y cosas mercantiles.

Artículo 117

La junta general de socios es el órgano supremo de la sociedad. de sus facultades con respecto al área contable y auditoría son las siguientes:

- Discutir, aprobar o improbar el balance general correspondiente al ejercicio social clausurado, y tomar con referencia a él, las medidas que juzgue oportunas.
- Designar un auditor y, caso de haber lugar, elegir el Consejo de Vigilancia.
- Fijar la remuneración de los gerentes y del auditor.

Artículo 118

Las juntas generales serán ordinarias o extraordinarias. Las extraordinarias se reunirán cuando las convoquen los gerentes, el auditor, el Consejo de Vigilancia, o a falta de ellos, los socios que representen más de una quinta parte del capital social.

Artículo 122

En todo caso, se nombrará un auditor que fiscalizará las operaciones de la sociedad; dictaminará sobre los estados contables de la misma y los certificará cuando los encuentre correctos



Artículo 289

La vigilancia de la sociedad anónima, estará confiada a un auditor designado por la junta general, la cual señalará también 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.

Artículo 290

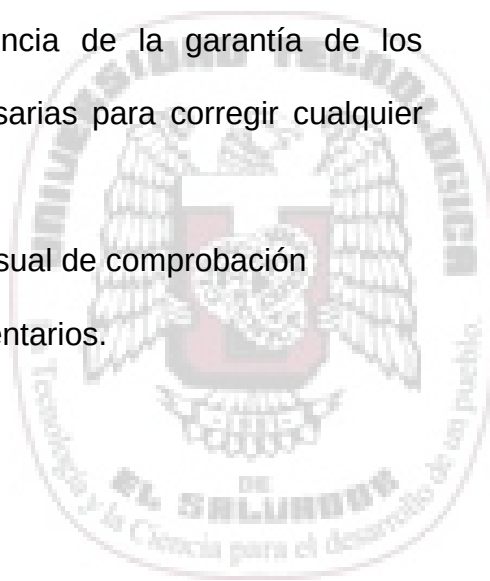
La Auditoría a que se refiere el artículo anterior es la externa. Una Ley especial regulará su ejercicio.

La vigilancia de los contadores públicos será ejercida por un Consejo de Vigilancia que tendrá la organización y atribuciones que dicha ley le confiera. El cargo de auditor es incompatible con el de administrador, gerente o empleado subalterno de la sociedad. No podrán ser auditores los parientes de los administradores o gerentes de la sociedad, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Artículo 291

Son facultades y obligaciones del auditor:

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



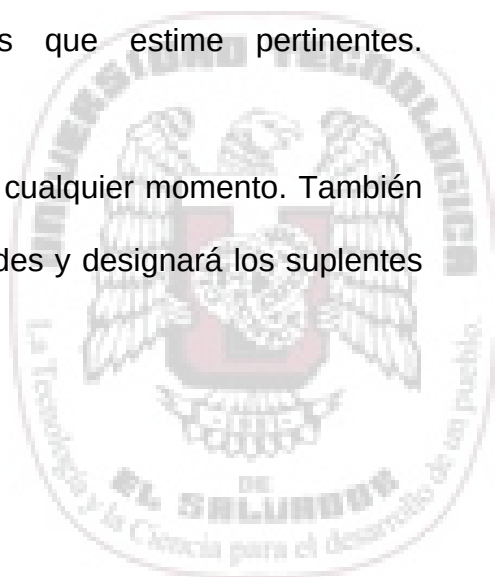
- V- Inspeccionar una vez al mes, por lo menos, los libros y papeles de la sociedad, así como la existencia en caja.
- VI- Revisar el balance anual, rendir el informe correspondiente en los términos que establece la ley y autorizarlo al darle su aprobación.
- VII- Someter a conocimiento de la administración social y hacer que se inserten en la agenda de la junta general de accionistas, los puntos que crea pertinentes.
- VIII- 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.
- IX- Asistir con voz, pero sin voto, a las juntas generales de accionistas
- X- En general, comprobar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

Artículo 292

Cualquier accionista podrá denunciar por escrito al auditor, los hechos que estime irregulares en la administración y éste deberá hacer mención de tales denuncias, en sus informes a la junta general de accionistas, y presentar acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que estime pertinentes.

Artículo 293

La junta general podrá remover a los auditores en cualquier momento. También conocerá de sus renunciaciones, licencias o incapacidades y designará los suplentes o sustitutos.



Artículo 435

El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoría. El comerciante debe llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, diario y mayor, y los demás que sean necesario por exigencias contables o por Ley.

Artículo 439

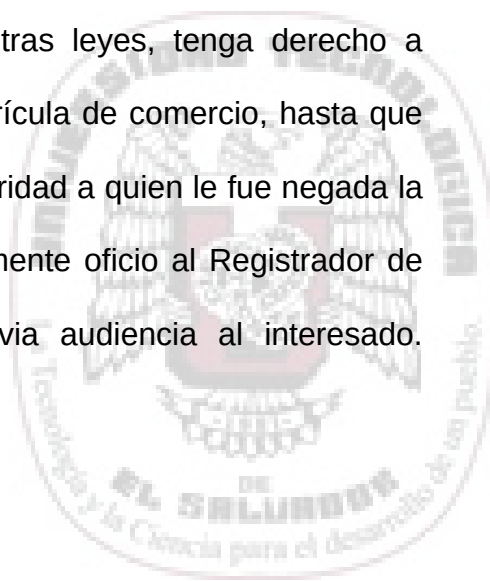
Los comerciantes deben asentar sus operaciones diariamente y llevar su contabilidad con claridad, en orden cronológico, sin blancos, interpolaciones, raspaduras, ni tachaduras, y sin presentar señales de alteración.

Artículo 441

El comerciante deberá establecer, al cierre de cada ejercicio fiscal, la situación económica de su empresa, la cual mostrará a través del balance general y el estado de pérdidas y ganancias.

Artículo 449

La negativa a facilitar el acceso a la contabilidad a cualquier autoridad administrativa que, conforme a este Código u otras leyes, tenga derecho a exigirlo, será penada con la suspensión de la matrícula de comercio, hasta que la inspección se verifique. Para este efecto, la autoridad a quien le fue negada la presentación de la contabilidad, librará inmediatamente oficio al Registrador de Comercio para que decrete la suspensión, previa audiencia al interesado.



Artículo 450

La fuerza probatoria de la contabilidad, su exhibición y reconocimiento judiciales, así como los efectos de la falta de algunos de los requisitos exigidos en este Capítulo, se regirán por el Código de Procedimientos Civiles.

➤ Otras leyes

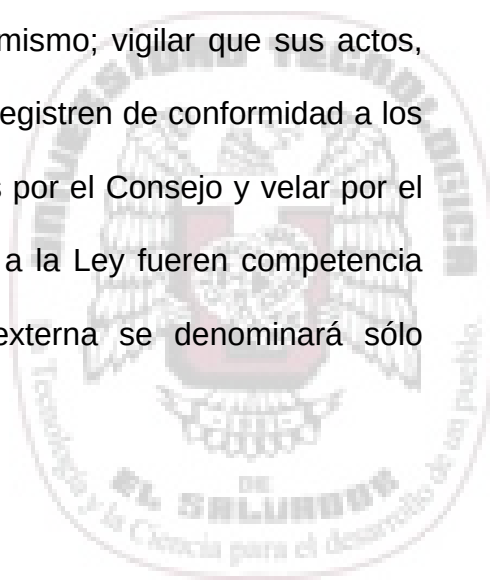
Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública

Según el Código de comercio, una ley especial regulará el funcionamiento del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, estableciendo la regulación y responsabilidad fundamental de los contadores públicos y la normativa básica que regula el ejercicio de su profesión.

Artículo 1

La presente Ley tiene por objeto, regular el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, la función de la auditoría y los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que las ejerzan.

Se define AUDITORÍA EXTERNA como una función pública, que tiene por objeto autorizar a los comerciantes y demás persona que por Ley deban llevar contabilidad formal, un adecuado y conveniente sistema contable de acuerdo a sus negocios y demás actos relacionados con el mismo; vigilar que sus actos, operaciones, aspectos contables y financieros, se registren de conformidad a los principios de contabilidad y de auditoría aprobados por el Consejo y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que conforme a la Ley fueren competencia de los auditores. En lo sucesivo la auditoría externa se denominará sólo "auditoría".



Artículo 2

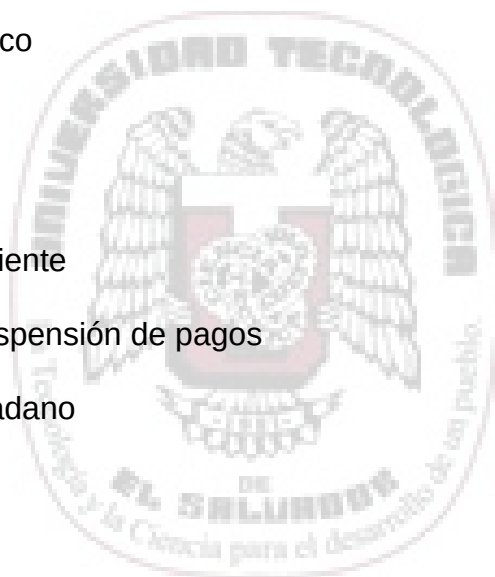
Podrán ejercer la Contabilidad Pública:

- a) Los que tuvieren título de Licenciado en Contaduría Pública conferido por alguna de las Universidades autorizadas en El Salvador
- b) Los que tuvieren la calidad de Contadores Públicos Certificados
- c) Los que hubieren obtenido en Universidades extranjeras, título similar al expresado en el Literal a) y haber sido autorizados según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente
- d) Las personas naturales y jurídicas, que conformen 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
- e) Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta Ley. Quienes reúnan la calidad antes expresada, deberán cumplir los requisitos que esta Ley establece para ser autorizados a ejercer la contaduría pública.

Artículo 3

Requisitos para ser autorizado como contador público

- a) En el caso de personas naturales
 - Ser de nacionalidad Salvadoreña
 - Ser de honradez notoria y competencia suficiente
 - No haber sido declarado en quiebra ni en suspensión de pagos
 - Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano



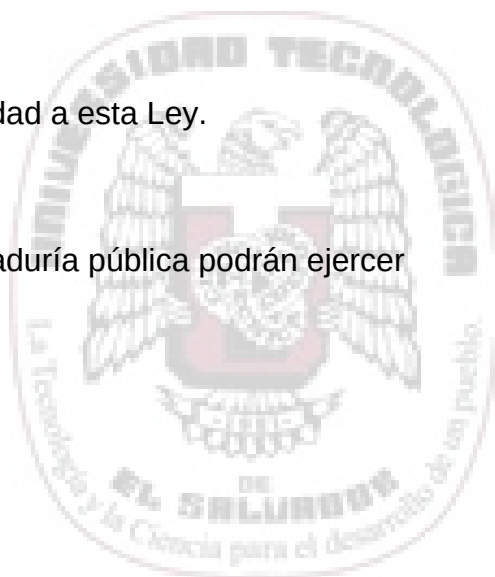
- Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta Ley

b) En el caso de personas jurídicas:

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

Artículo 4

Sólo quienes sean autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría.



Artículo 5

La autorización de los contadores públicos estará a cargo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Artículo 17

Entre otras cosas, los contadores públicos intervendrán en forma obligatoria en los siguientes casos:

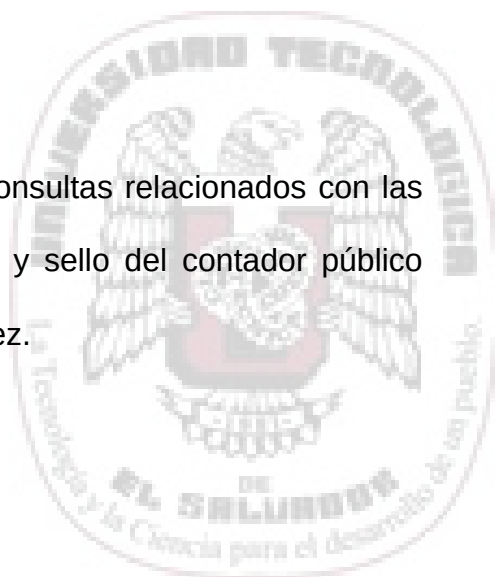
- Dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes, de conformidad a las leyes pertinentes
- Dictaminar, basados en normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo; sobre los estados financieros básicos de sociedades o empresas de cualquier clase, asociaciones cooperativas, instituciones autónomas, sindicatos y fundaciones o asociaciones de cualquier naturaleza

Artículo 19

Los auditados deberán prestar toda su colaboración al contador público para que éste pueda desempeñar sus funciones de la mejor manera. Si no se le facilitare la información o documentación solicitada al contador público, éste podrá renunciar al cargo.

Artículo 20

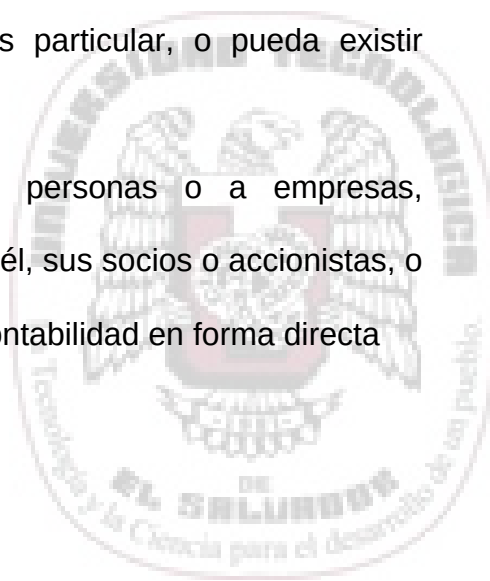
Los dictámenes, informes, estudios, opiniones o consultas relacionados con las funciones antes descritas, deberán llevar la firma y sello del contador público responsable. En caso contrario, carecerán de validez.



Artículo 22

Se prohíbe expresamente a los contadores públicos:

- a) Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre registros contables, estados financieros o sobre cualquier otro documento contable o legal, que no tenga respaldo en libros o documentos o que no sea acorde con la realidad
- b) Emitir dictámenes, informes u opiniones que afirmen, confirmen o avalen actos, operaciones o registros inexistentes o que se efectuaron en forma distinta a la consignada en dichos dictámenes, informes u opiniones
- c) Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre actos, operaciones o registros que no hayan examinado o verificado directamente o por personal bajo su responsabilidad
- d) Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre asuntos que les sean encomendados por Ley o por voluntad de los interesados, en términos falsos, maliciosos, inexactos o de forma que promuevan confusión
- e) Efectuar actuaciones profesionales en las empresas donde él, su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, sean administradores, gerentes, ejecutivos o presten a cualquier título servicios; o donde tengan algún interés particular, o pueda existir conflicto de interés en la misma
- f) Emitir dictámenes, informes u opiniones a personas o a empresas, sociedades, instituciones o asociaciones donde él, sus socios o accionistas, o empleados, sea el responsable también de la contabilidad en forma directa



- g) Omitir en sus actuaciones la metodología o procedimientos utilizados así como el nivel de contabilidad estadístico de ellas, cuando la naturaleza del trabajo lo requiera
- h) Hacer uso de nombres diferentes a los que aparezcan en el Registro del Consejo
- i) Las demás que señala la Ley.

Artículo 45

Para los efectos de esta Ley, se entenderá como infracciones cometidas por los Contadores Públicos, el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la presente Ley.

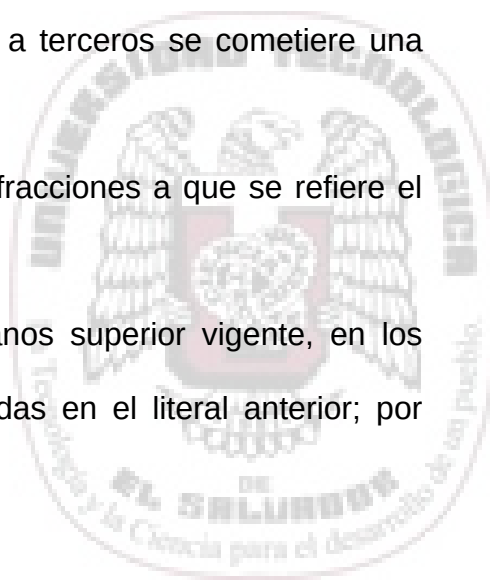
Artículo 46

El Consejo será el encargado de aplicar las sanciones a los contadores públicos, ya sean personas naturales o jurídicas, que incumplan las disposiciones legales, así como las resoluciones emitidas válidamente por el mismo.

Artículo 47

Tipos de sanciones

- a) Amonestación Verbal, cuando por negligencia o descuido en el ejercicio de la profesión, por primera vez y sin causar daños a terceros se cometiere una infracción
- b) Amonestación Escrita, por reiteración de las infracciones a que se refiere el literal anterior
- c) Multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente, en los casos de reiteración de las infracciones referidas en el literal anterior; por



- negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por faltas éticas en el ejercicio de la profesión sin que ocasionen daños a terceros
- d) Suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública, por la reiteración continuada de las infracciones anteriores; por faltas de éticas en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por habersele suspendido o haber perdido los derechos de ciudadano.

La suspensión será sin perjuicio de la imposición de una multa de conformidad a la cuantía establecida en el literal c), de este artículo.

El infractor tendrá la obligación de devolver al Consejo los sellos autorizados, dentro del plazo de ocho días contados a partir del siguiente de la notificación de la resolución definitiva respectiva.

La imposición de las sanciones se hará sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si la infracción fuere constituida de un hecho delictivo. En este último caso el Consejo tendrá la obligación de avisar de inmediato a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas.

En los casos del ejercicio ilegal de la profesión, el Consejo procederá de inmediato a dar aviso a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas.



CAPITULO II

INVESTIGACIÓN DE CAMPO

2. Investigación de Campo

2.1 Objetivos

2.1.1 General

Recabar información a través de la firmas de auditoría, con el fin de establecer un modelo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias para los profesionales de contaduría pública, que requieran dictaminar e informar fiscalmente.

2.1.2 Específicos

- Obtener información que permita efectuar un análisis y conclusiones sobre el tema en investigación
- Determinar si las firmas de auditoría poseen un modelo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.
- Evaluar de acuerdo a los resultados los beneficios que obtendrían las firmas de auditoría al poseer un modelo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.



2.2 Metodología de la investigación

2.2.1 Tipos de investigación

Para el desarrollo del estudio se utilizó dos tipos de investigación: Investigación documental o bibliográfica y de campo.

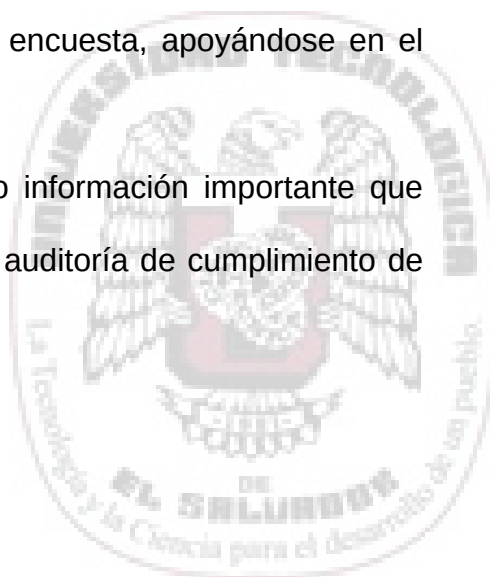
➤ Documental

La investigación documental consistió en recopilación de información escrita sobre el tema en estudio, tomando como fuente principal la Norma de Auditoría para el cumplimiento de obligaciones tributarias (NACOT), Leyes Tributarias, otros documentos secundarios tales como: textos, tesis, revistas, folletos, etc. con el objeto de elaborar un modelo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.

➤ De campo

Para la ejecución de esta fase de la investigación, se consideraron 36 firmas de auditoría (anexo 1) seleccionadas del listado que publicó el Consejo de la Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría (anexo2). El proceso de recolección de la información, consistió en realizar visitas a las unidades de análisis previamente definidas, a las cuales se requirió la información solicitada del tema en estudio, haciendo uso de la técnica encuesta, apoyándose en el instrumento cuestionario.

El insumo obtenido de dicha investigación reflejó información importante que sirvió de base para la formulación del modelo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.



2.2.2 Determinación del universo y de la muestra.

➤ Universo

El universo utilizado en la investigación se conformo por 36 firmas de auditoría ubicadas en el municipio de San Salvador (Anexo 1). Dicha selección fue realizada tomando como base la lista de personas naturales y jurídicas autorizadas para ejercer la Contaduría Pública y Auditoría, al 30 de septiembre del 2001, por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, publicada el 12 de octubre del mismo año, por el Diario el Mundo (Anexo 2).

➤ Muestra

Bajo el criterio que el universo poblacional seleccionado y delimitado es menor que cien, se considero el sondeo del 100% de la población, que ascienden a 36 firmas que ejercen la auditoria.

2.2.3 Recolección y procesamiento de datos

La recolección de información fue obtenida a través de un cuestionario (ver anexo 3), elaborando preguntas estructuradas que permitieran conocer los procedimientos que son utilizados para el desarrollo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.

A continuación se presenta la tabulación y análisis de los resultados obtenidos a través del cuestionario.



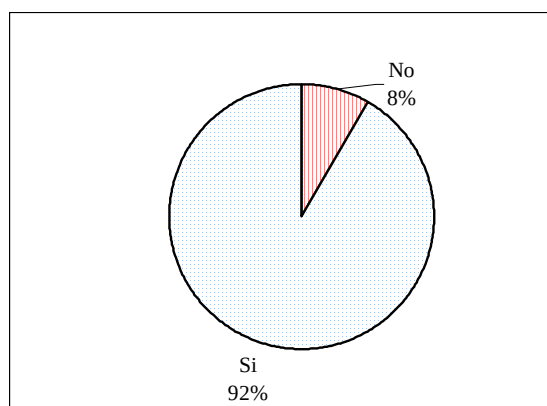
Pregunta N° 1

¿Actualmente presta los servicios de auditoría externa?

Objetivo

Confirmar si las firmas de auditoria están ejerciendo o prestando los servicios de auditoria externa.

Alternativas	No Respuestas	Porcentajes
No	3	8.80%
Si	33	97.22%
Total general	36	100.00%



Análisis

Según respuestas de los encuestados se determinó que el 97.22% presta los servicios de auditoría externa y 2.78% no están ejerciendo estos servicios, confirmando así el perfil de los encuestados para la obtención de información.

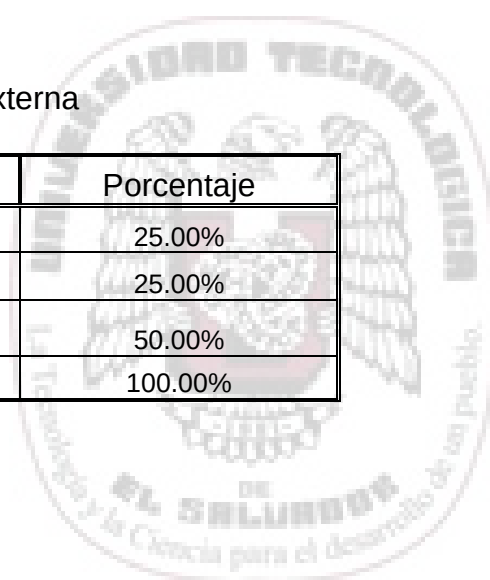
Pregunta N° 2

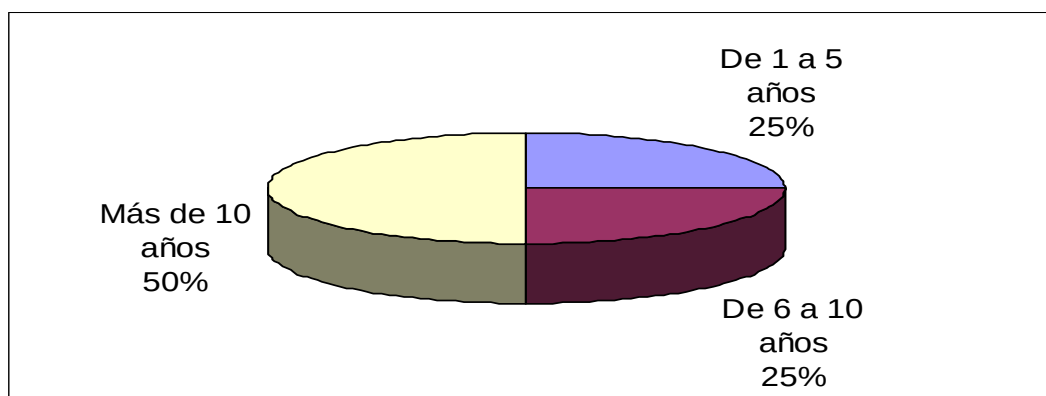
¿Desde hace cuanto tiempo ejerce la auditoría externa?

Objetivo

Medir la experiencia en el campo de la auditoría externa

Alternativas	No. Respuestas	Porcentaje
De 1 a 5 años	9	25.00%
De 6 a 10 años	9	25.00%
Más de 10 años	18	50.00%
Total general	36	100.00%





Análisis

Se puede observar que del 100% de los encuestados, la mayor parte tiene más de 10 años ejerciendo la auditoría externa esto representa mayor experiencia y conocimiento en la profesión de contaduría y auditoría.

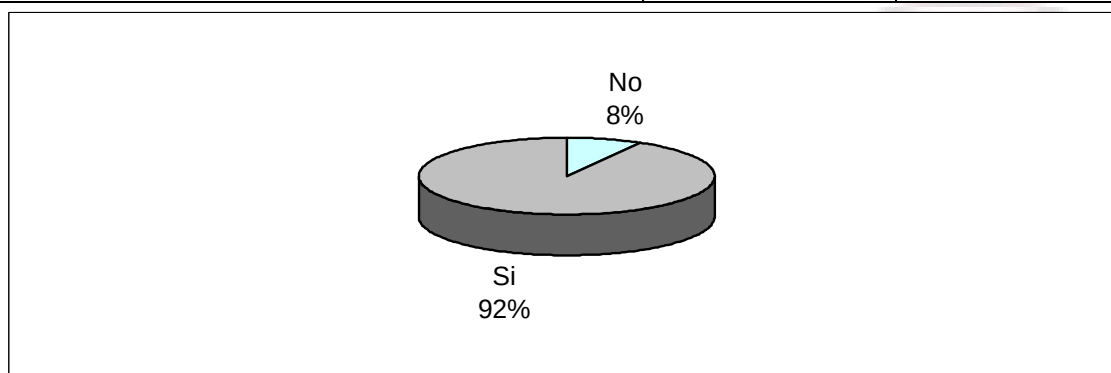
Pregunta N° 3

¿Ha sido nombrado para dictaminar e informar fiscalmente?

Objetivo

Conocer el total de firmas que han sido nombrados como auditores fiscales.

Alternativas	No. Respuestas	Porcentaje
No	3	8.33%
Si	33	91.67%
	36	100



Análisis

Las respuestas de las firmas encuestadas indican que han sido nombradas para dictaminar e informar fiscalmente de acuerdo como lo establece el Código Tributario. Por lo que se determinó que el 92% ya están ejecutando la auditoría tributaria.

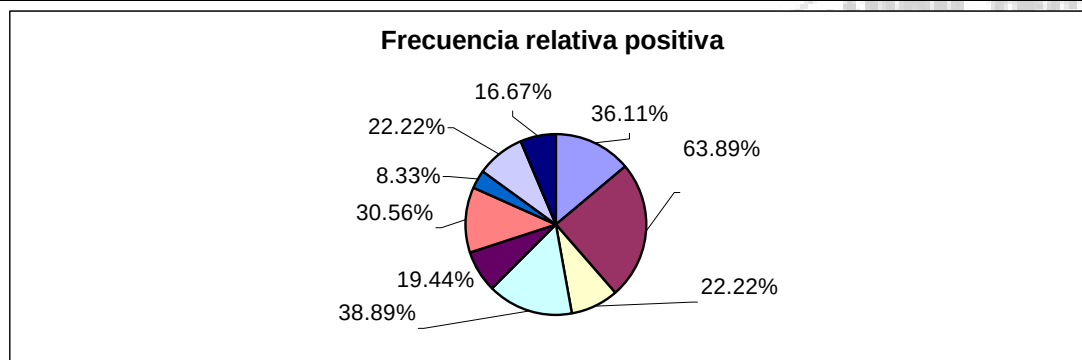
Pregunta N° 4

¿Qué parámetros utiliza para calificar un cliente nuevo y aceptar el nombramiento de auditor fiscal?

Objetivo

Identificar los criterios que utiliza la firma para la aceptación del cliente.

Respuestas	Frecuencia absoluta		Frecuencia relativa		Total	
	Si	No	Si	No	Absoluta	Relativa
a) Entrevistas preliminares	13	23	36.11%	63.89%	36	100.00%
b) Conocimiento previo	23	13	63.89%	36.11%	36	100.00%
c) riesgos a obtener	8	28	22.22%	77.78%	36	100.00%
d) cumplimiento de las leyes tributarias	14	22	38.89%	61.11%	36	100.00%
e) tipo de actividades	7	29	19.44%	80.56%	36	100.00%
f) requisitos del perfil del contribuyente de acuerdo a Cod. Tributario	11	25	30.56%	69.44%	36	100.00%
g) conocimiento y evaluación del control interno	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
h) antecedentes del cliente	8	28	22.22%	77.78%	36	100.00%
i) capacidad de pago	6	30	16.67%	83.33%	36	100.00%



Análisis

Según la opinión de los encuestados, se determina los principales parámetros que utilizan para calificar a un nuevo cliente y aceptar ser nombrado como auditor fiscal son: El conocimiento previo del cliente, el cumplimiento legal, la entrevista y los requisitos del perfil del contribuyente de acuerdo Código Tributario estas son: que las ventas sean superiores a 5 millones de colones en el ejercicio inmediato anterior y que posean un activo en giro superior a los 10 millones de colones. Así como también el riesgo que puede llegar a obtener.

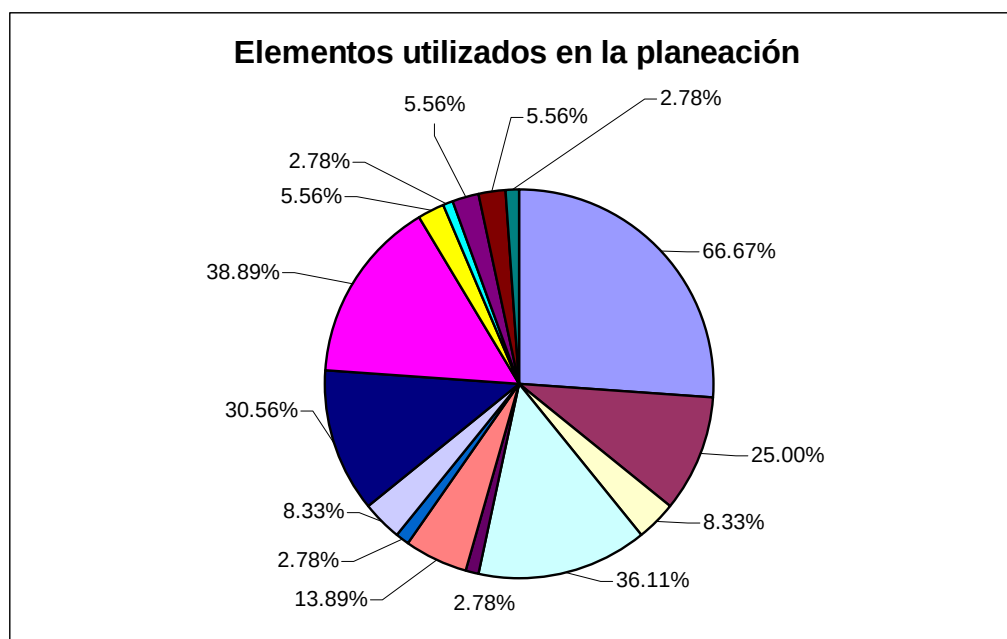
Pregunta N° 5

¿Qué elementos toma de base para efectuar la planeación de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias?

Objetivo

Determinar la experiencia en cuanto a la aplicación de las Normas de Auditoría.

Respuestas	Frecuencia absoluta		Frecuencia relativa		Total	
	Si	No	Si	No	Absoluta	Relativa
Control interno	24	12	66.67%	33.33%	36	100.00%
Conducta tributaria	9	27	25.00%	75.00%	36	100.00%
Verificación	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Análisis de las operaciones	13	23	36.11%	63.89%	36	100.00%
Evaluación	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Proceso de planificación	5	31	13.89%	86.11%	36	100.00%
Evaluación del trabajo de la auditoria interna	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Tiempo	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Áreas de riesgo	11	25	30.56%	69.44%	36	100.00%
Conocimiento del cliente	14	22	38.89%	61.11%	36	100.00%
riesgo de detección	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
matriz de componentes	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
trabajo contable al día	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
Procedimientos generales y específicos	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
Guía de Orientación del DGII	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%



Análisis

Se determinó que la mayoría de los encuestados toman como base para efectuar una planeación de auditoría el control interno.

Pregunta N° 6

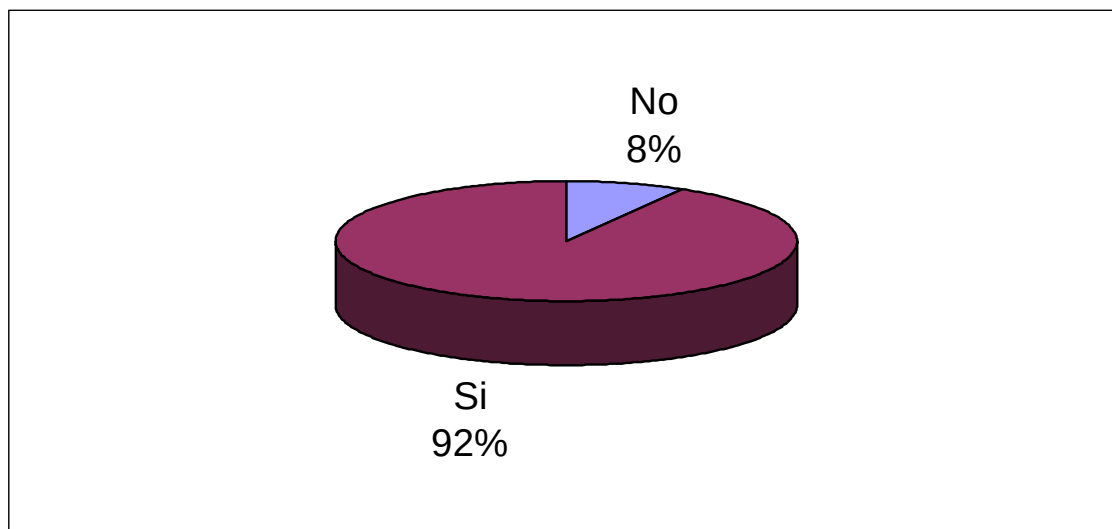
¿Prepara usted memorando de planeación para ejecutar la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias?

Objetivo

Conocer si la firma de auditoría aplica las Normas de Auditoría, en la ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.



Respuestas	No. Respuestas	Porcentaje
No	3	8.33%
Si	33	91.67%
Total general	36	100.00%

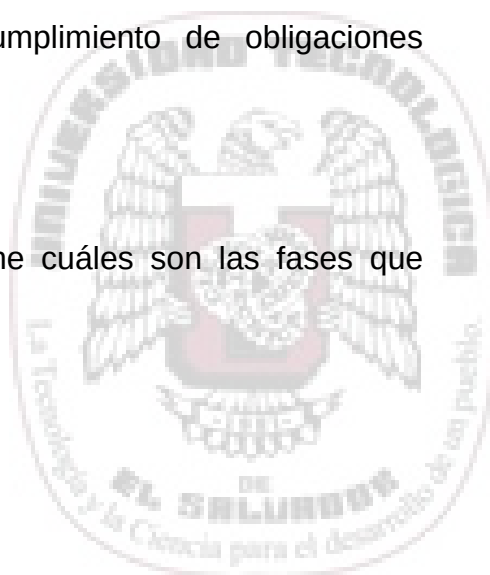


Análisis

De acuerdo a la opinión de los encuestados, el 92% prepara memorando de planeación, por lo tanto se determina que es un elemento necesario para llevar a cabo la ejecución de una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.

Pregunta N° 7

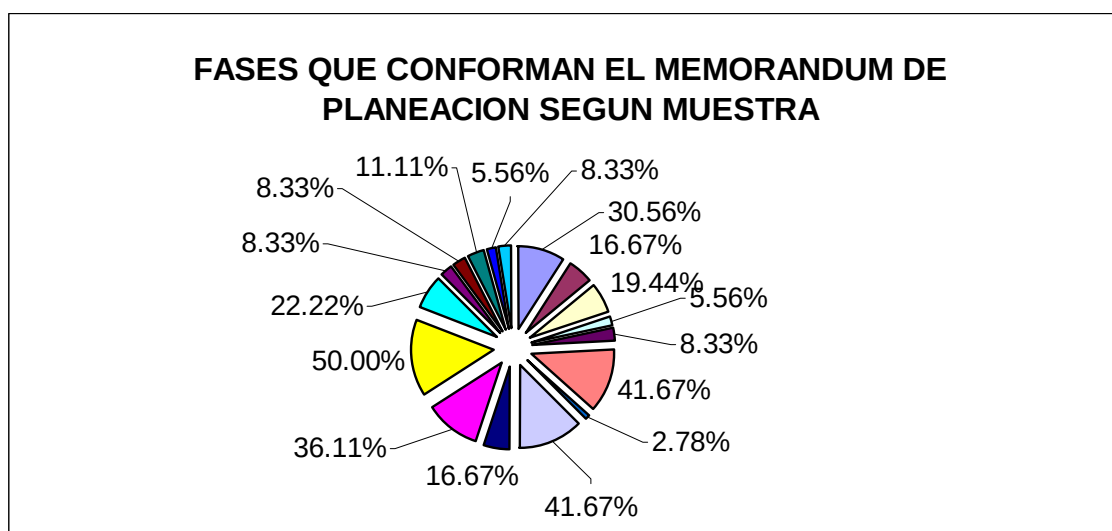
¿Si la respuesta anterior es afirmativa, mencione cuáles son las fases que conforman el memorando de planeación?



Objetivo

Evaluar que fases utilizan las firmas de auditorías en la preparación del memorando de planeación.

Respuestas	Frecuencia absoluta		Frecuencia relativa		Total	
	Si	No	Si	No	Absoluta	Relativa
Auditoria inicial	11	25	30.56%	69.44%	36	100.00%
Auditoria intermedia	6	30	16.67%	83.33%	36	100.00%
Auditoria final	7	29	19.44%	80.56%	36	100.00%
Auditoria trimestral	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
Diseño de pruebas	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Evaluación del control interno	15	21	41.67%	58.33%	36	100.00%
Conclusión	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Evaluación del riesgo	15	21	41.67%	58.33%	36	100.00%
Alcance de la Auditoria	6	30	16.67%	83.33%	36	100.00%
Procedimientos de auditoría	13	23	36.11%	63.89%	36	100.00%
Conocimiento del cliente	18	18	50.00%	50.00%	36	100.00%
Objetivos	8	28	22.22%	77.78%	36	100.00%
Presupuesto de tiempo	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Programas de visitas	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Calendario de actividades	4	32	11.11%	88.89%	36	100.00%
Políticas generales de la empresa	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
Términos de referencia	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%



Análisis

Las respuestas obtenidas por los encuestados, indican algunos elementos que forman parte del memorando de planeación como conocimiento del cliente, la evaluación del control interno, la evaluación del riesgo y los procedimientos de auditoría, refrendado que no existen un esquema unificado de lo que comprende un memorando de planeación.

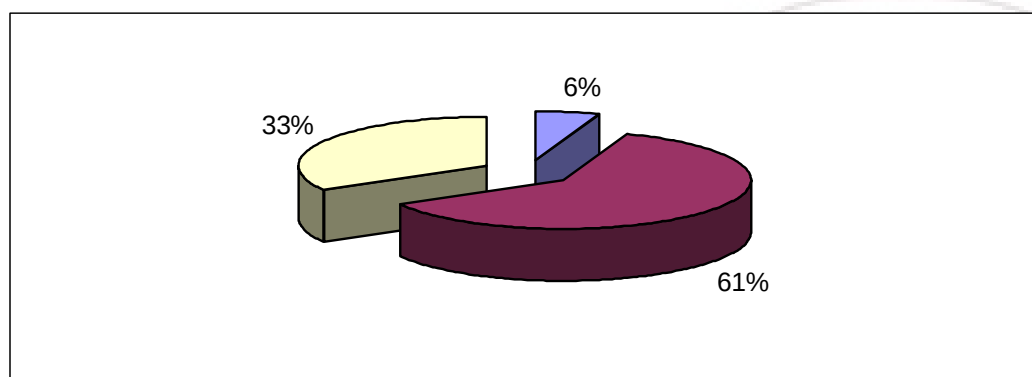
Pregunta N° 8

¿Qué método(s) utiliza para la evaluación del control interno?

Objetivo

Determinar el método específico que utilizan las firmas en la evaluación del control interno, para auditoría de esta naturaleza.

Respuesta	No. Respuestas	Porcentaje
Método descriptivo	2	5.56%
Método cuestionario	22	61.11%
Combinado	12	33.33%
Total	36	100.00%



Análisis

De acuerdo a los datos obtenidos el 61% de los profesionales, utilizan el método del cuestionario para evaluar el control interno, el 33% utilizan el método combinado y el 6% utilizan el método descriptivo, por lo que se puede determinar que el método más utilizado es el de cuestionario.

Pregunta N° 9

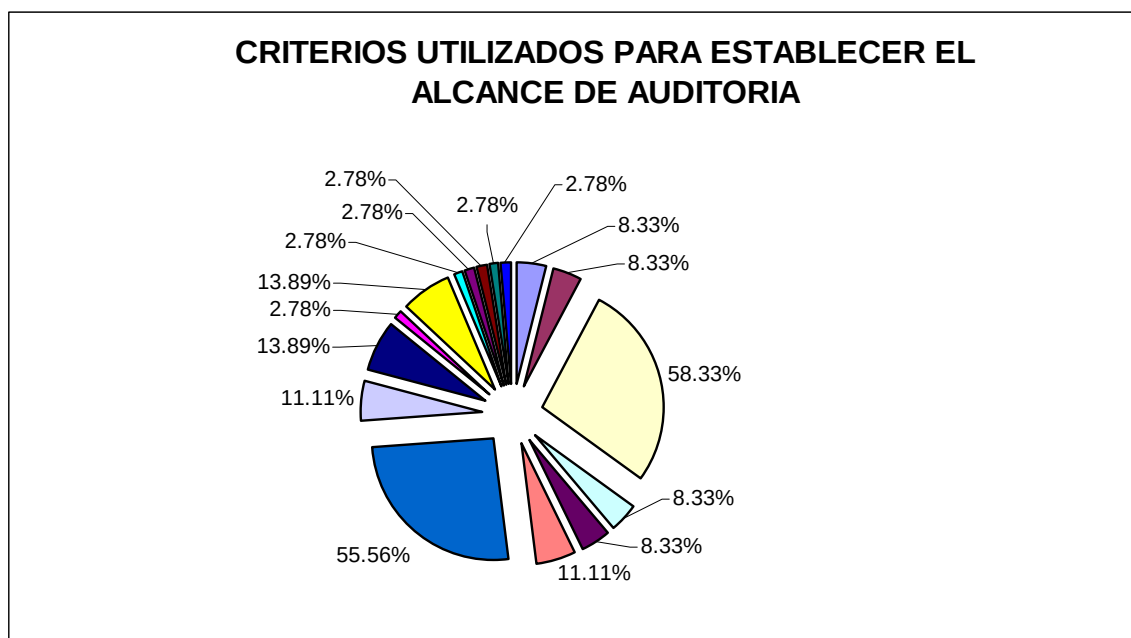
¿Cuáles son los criterios que utiliza para establecer el alcance de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias?

Objetivo

Conocer los elementos técnicos que posee la firma para establecer el alcance de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.

Respuestas	Frecuencia absoluta		Frecuencia relativa		Total	
	Si	No	Si	No	Absoluta	Relativa
Guía de orientación de la DGII	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Confidencialidad	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Riesgo	21	15	58.33%	41.67%	36	100.00%
Pruebas selectivas	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Muestreo	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Confianza	4	32	11.11%	88.89%	36	100.00%
Control interno	20	16	55.56%	44.44%	36	100.00%
Actividades incumplidas	4	32	11.11%	88.89%	36	100.00%
Total de ingresos	5	31	13.89%	86.11%	36	100.00%
Materialidad en base a los activos corrientes	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Materialidad	5	31	13.89%	86.11%	36	100.00%
Auditoria especial	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Planeación	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Cumplimiento de obligaciones formales	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Cumplimiento de obligaciones sustantivas	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Tipo de controles	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%





Análisis

De acuerdo a la opinión de los encuestados, los criterios que la mayoría utiliza para establecer el alcance de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias es la evaluación del riesgo y del control interno.

Pregunta N° 10

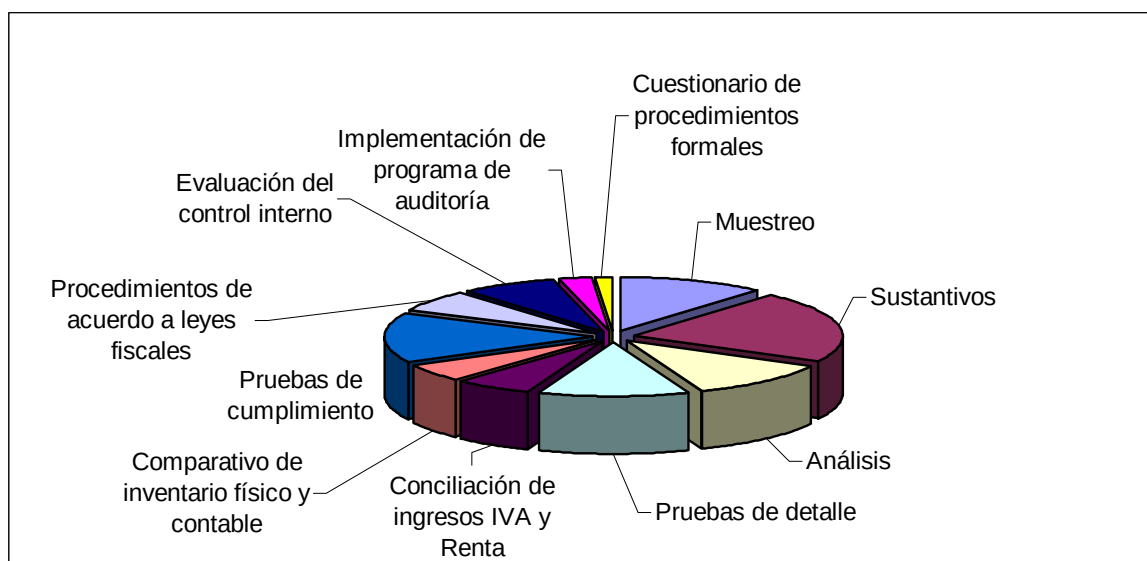
¿Qué procedimientos de auditoría le permiten determinar el cumplimiento o no cumplimiento de las obligaciones tributarias del cliente?

Objetivo

Conocer la efectividad de los procedimientos utilizados al momento de determinar incumplimientos tributarios.

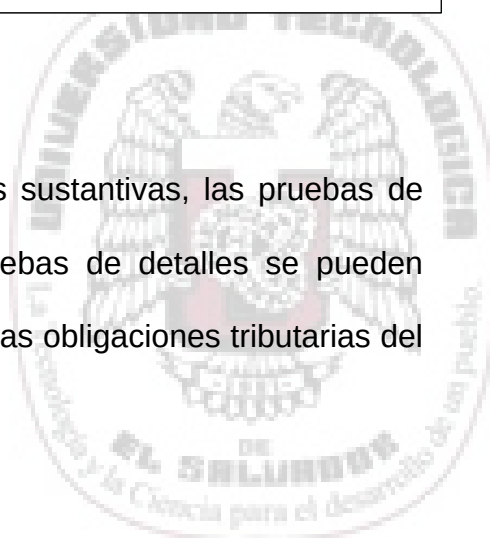


Respuestas	Frecuencia absoluta		Frecuencia relativa		Total	
	Si	No	Si	No	Absoluta	Relativa
Muestreo	9	27	25.00%	75.00%	36	100.00%
Sustantivos	17	19	47.22%	52.78%	36	100.00%
Análisis	9	27	25.00%	75.00%	36	100.00%
Pruebas de detalle	9	27	25.00%	75.00%	36	100.00%
Conciliación de ingresos IVA y Renta	5	31	13.89%	86.11%	36	100.00%
Comparativo de inventario físico y contable	4	32	11.11%	88.89%	36	100.00%
Pruebas de cumplimiento	12	24	33.33%	66.67%	36	100.00%
Procedimientos de acuerdo a leyes fiscales	5	31	13.89%	86.11%	36	100.00%
Evaluación del control interno	6	30	16.67%	83.33%	36	100.00%
Implementación de programa de auditoría	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
Cuestionario de procedimientos formales	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%



Análisis

Los encuestados coinciden que con las pruebas sustantivas, las pruebas de cumplimiento, el muestreo, el análisis y las pruebas de detalles se pueden determinar el cumplimiento o no cumplimiento de las obligaciones tributarias del cliente.



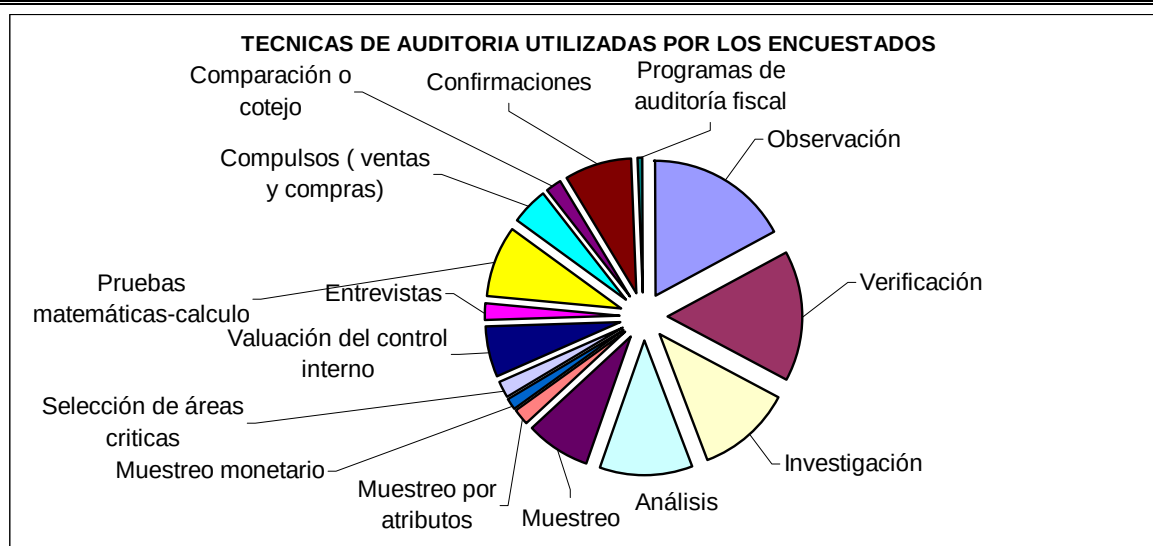
Pregunta N° 11

¿Qué técnicas de auditoría utiliza para el desarrollo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias?

Objetivo

Medir el grado de conocimiento que posee el auditor sobre las normas de auditoría.

Respuestas	Frecuencia absoluta		Frecuencia relativa		Total	
	Si	No	Si	No	Absoluta	Relativa
Observación	26	10	72.22%	27.78%	36	100.00%
Verificación	24	12	66.67%	33.33%	36	100.00%
Investigación	17	19	47.22%	52.78%	36	100.00%
Análisis	17	19	47.22%	52.78%	36	100.00%
Muestreo	12	24	33.33%	66.67%	36	100.00%
Muestreo por atributos	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Muestreo monetario	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
Selección de áreas críticas	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Valuación del control interno	9	27	25.00%	75.00%	36	100.00%
Entrevistas	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Pruebas matemáticas-calculo	13	23	36.11%	63.89%	36	100.00%
Compulsos (ventas y compras)	7	29	19.44%	80.56%	36	100.00%
Comparación o cotejo	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Confirmaciones	12	24	33.33%	66.67%	36	100.00%
Programas de auditoría fiscal	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%



Análisis

Según la respuesta de los encuestados se determino que la mayoría utilizan la técnica de: de observación, verificación, investigación, análisis, muestreo, confirmación y otros tomando como base las normas de auditoría.

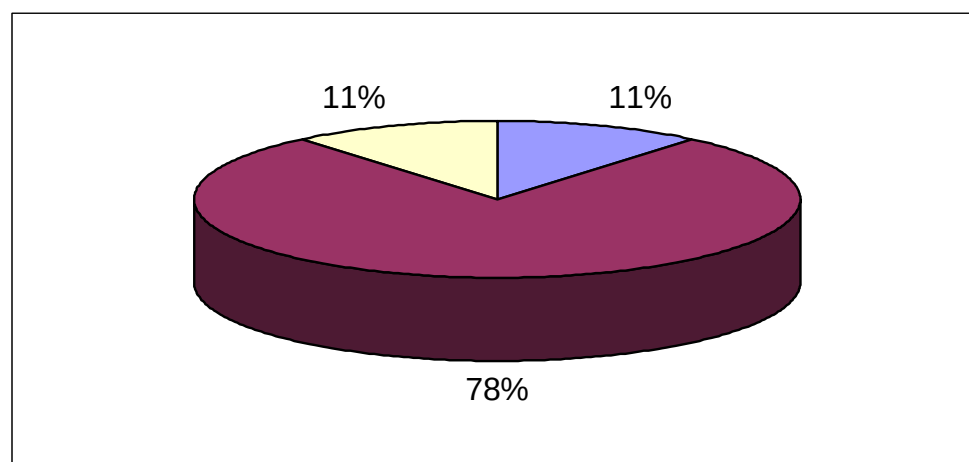
Pregunta N° 12

¿Qué tipo de programas utiliza para el desarrollo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias?

Objetivo

Evaluar si los programas de auditoría utilizados son acordes al tipo de auditoría de esta naturaleza.

Respuestas	No. Respuestas	Porcentaje
Programa general	4	11.11%
Programa a la medida	28	77.78%
Combinación de ambos	4	11.11%
Total general	36	100.00%



Análisis

Según los resultados obtenidos, el 78% de los encuestados utilizan los programas a la medida, el 11% el programa general y los restantes que equivalen al mismo 11% utilizan la combinación de ambos programas, por lo tanto se puede determinar que en una auditoria de cumplimiento de obligaciones tributarias se utilizan los programas a la medida.

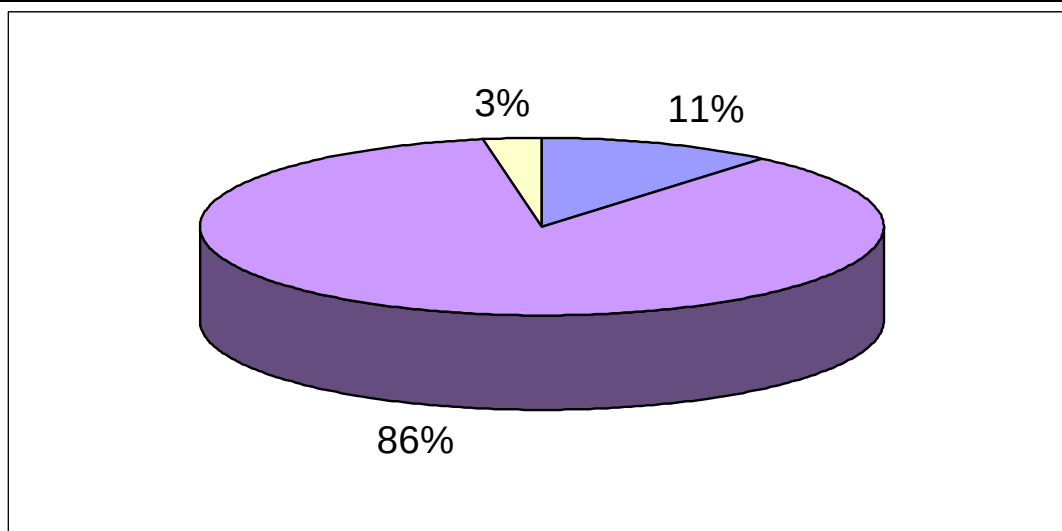
Pregunta N° 13

¿Realiza análisis financiero para determinar la verdadera rentabilidad del cliente?

Objetivo

Conocer si la firma de auditoría analiza los estados financieros del cliente a fin de determinar la capacidad económica.

Respuestas	No. Respuesta	Porcentaje
No	4	11.11%
Si	31	86.11%
Vacías	1	2.78%
Total general	36	100.00%



Análisis

El 86% de los encuestados efectúan análisis financieros, por lo tanto considera muy importante para medir la rentabilidad de la actividad económica del cliente.

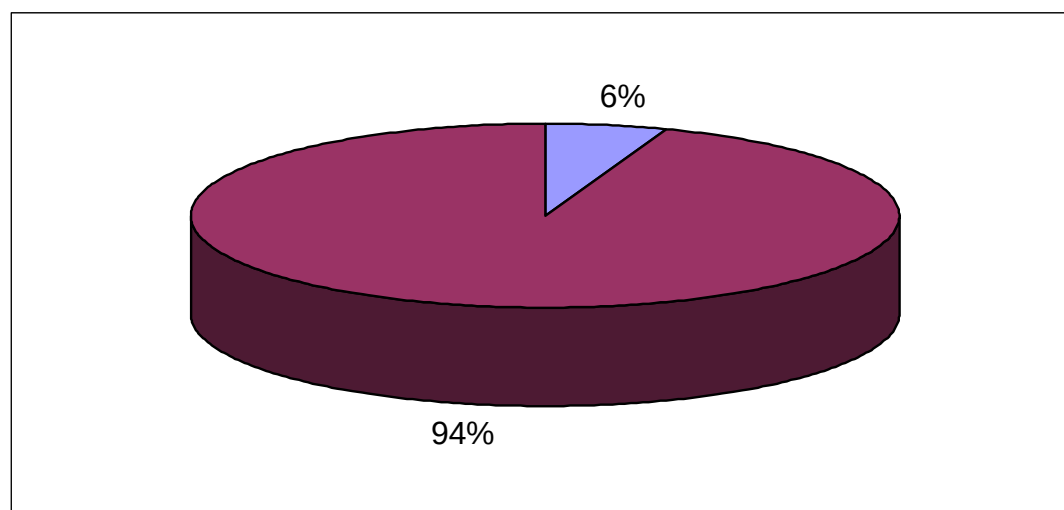
Pregunta N° 14

¿Elabora cedulas de trabajo en forma separada para evaluar las obligaciones sustantivas de clientes?

Objetivo

Determinar si se preparan cedulas de trabajo para las obligaciones formales y para las obligaciones sustantivas.

Respuestas	No. Respuestas	Porcentaje
No	2	5.56%
Si	34	94.44%
Total	36	100.00%



Análisis

El 94.44% de los encuestados afirman que elaboran cedulas separadas para evaluar las obligaciones sustantivas.



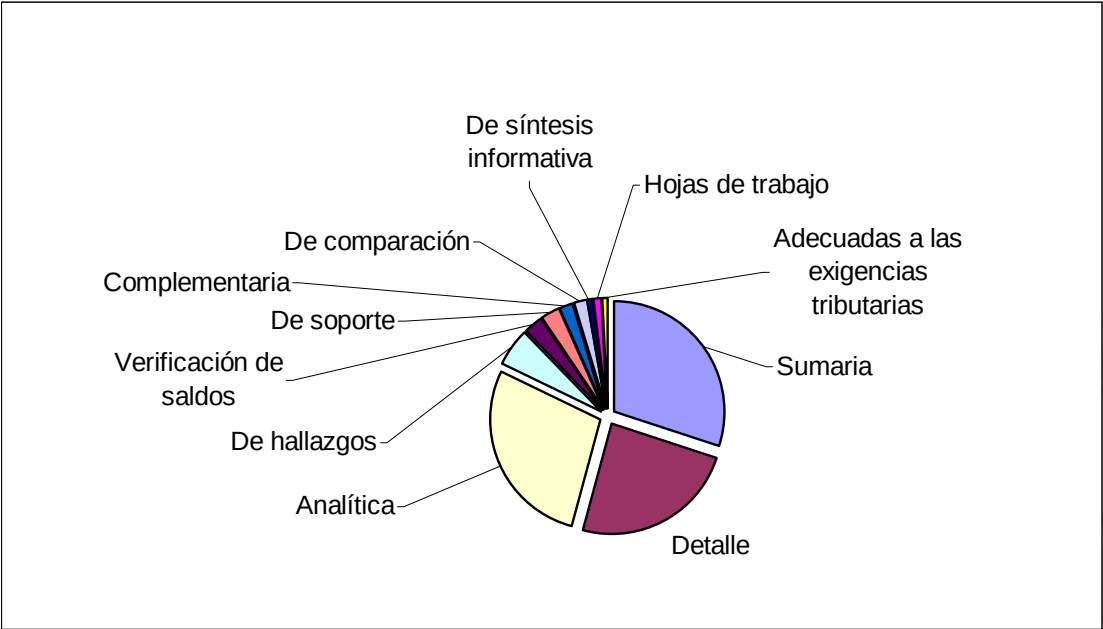
Pregunta N° 15

¿Qué tipos de cédulas de trabajo realiza para llevar a cabo la ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias?

Objetivo

Evaluar la calidad de respaldo del trabajo realizado por el auditor.

Respuestas	Frecuencia absoluta		Frecuencia relativa		Total	
	Si	No	Si	No	Absoluta	Relativa
Sumaria	32	4	88.89%	11.11%	36	100.00%
Detalle	26	10	72.22%	27.78%	36	100.00%
Analítica	30	6	83.33%	16.67%	36	100.00%
De hallazgos	6	30	16.67%	83.33%	36	100.00%
Verificación de saldos	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
De soporte	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Complementarias	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
De comparación	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
De síntesis informativa	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Hojas de trabajo	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Adecuadas a las exigencias tributarias	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%



Análisis

Los resultados obtenidos muestran que la mayoría de encuestados utilizan cedulas sumarias, de detalle y analíticas para llevar a cabo la ejecución de una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.

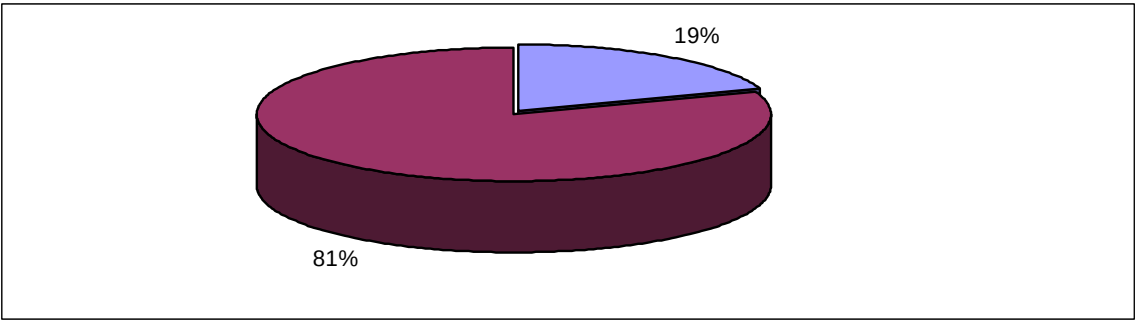
Pregunta N° 16

¿Cuenta con un modelo para realizar la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias?

Objetivo

Identificar la falta de un modelo o guía para la ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.

Respuestas	No. Respuestas	Porcentajes
No	7	19.44%
Si	29	80.56%
Total general	36	100.00%



Análisis

Según las respuestas de los encuestados, el 81% expresaron poseer un modelo para ejecutar una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, y el 19% no poseerlo.



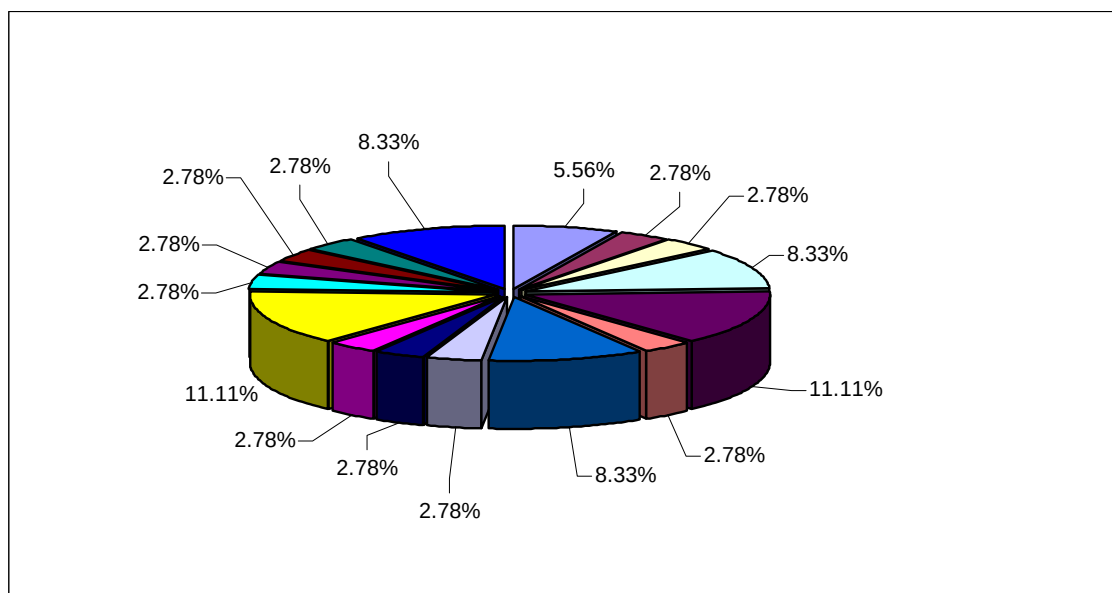
Pregunta N° 17

Si su respuesta anterior fue afirmativa ¿Cuáles son los elementos esenciales que contiene el modelo?

Objetivo

Conocer si los tipos de modelos que poseen las firmas de auditoría cumplen con los elementos necesarios para el desarrollo de una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias eficiente.

Respuestas	Frecuencia absoluta		Frecuencia relativa		Total	
	Si	No	Si	No	Absoluta	Relativa
verificación y confirmación del cumplimiento de todos los aspectos	2	34	5.56%	94.44%	36	100.00%
verificación y confirmación del cumplimiento de todos los aspectos y modelo de planeación enfocada en el riesgo, ejecución y etapas de informes	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
verificación y confirmación del cumplimiento de todos los aspectos; modelo de planeación enfocada en el riesgo, ejecución y etapas de informes y datos generales de la empresa, evaluación y auditoría extra o específica	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
verificación y confirmación del cumplimiento de todos los aspectos y datos generales de la empresa, evaluación y auditoría extra o específica	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Modelo de planeación enfocada en el riesgo, ejecución y etapas de informes	4	32	11.11%	88.89%	36	100.00%
Modelo de planeación enfocada en el riesgo, ejecución y etapas de informes y cuestionario de control interno	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Datos generales de la empresa, evaluación y auditoría extra o específica	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%
Cuestionario de control interno y modelo de opinión a emitir	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Cuestionario de control interno y Guía emitida por la DGII	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Cuestionario de control interno y carta de presentación del dictamen e informe fiscal	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Guía para la elaboración del dictamen e informe fiscal emitida por la DGII	4	32	11.11%	88.89%	36	100.00%
Guía para la elaboración del dictamen e informe fiscal emitida por la DGII y cuadros comparativos	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Guía para la elaboración del dictamen e informe fiscal emitida por la DGII y cuadros comparativos, Normativa técnica y carta de presentación del dictamen e informe fiscal	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Anexos fiscales modificados, programas estándar, cedula resumen de hallazgos	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
Programas de auditoría	1	35	2.78%	97.22%	36	100.00%
(vacías)	3	33	8.33%	91.67%	36	100.00%



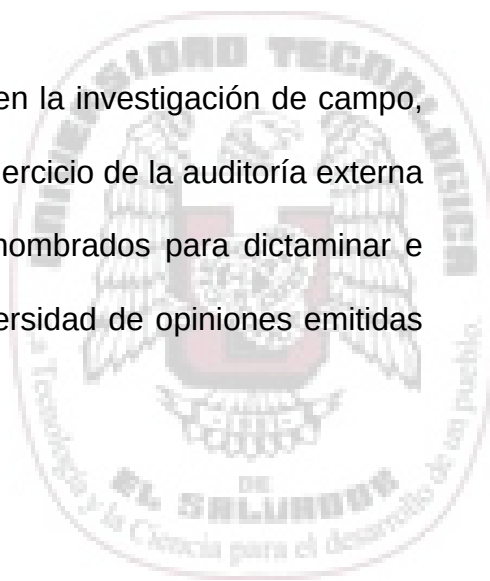
Análisis

Según los resultados se determinó que los modelos actualmente utilizados están estructurados a criterio de cada firma, no existiendo un esquema estandarizado e integral que contenga los elementos para el desarrollo de una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.

2.2.4 Conclusiones y recomendaciones

➤ Conclusión

Con base al análisis de los resultados obtenidos en la investigación de campo, se puede identificar que existe experiencia en el ejercicio de la auditoría externa y que la mayoría de los encuestados han sido nombrados para dictaminar e informar fiscalmente, debido a ello existe una diversidad de opiniones emitidas sobre el tema en estudio.

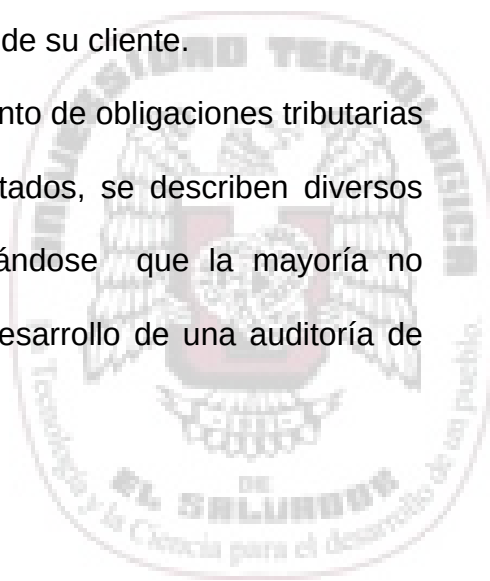


Dentro de los parámetros utilizados para la calificación de un cliente nuevo, prevalece el estudio del conocimiento previo y el cumplimiento tributario de éste, ante la normativa legal.

Se establece que la planeación de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias esta basada en la evaluación del control interno, dando aplicación a las Normas de Auditoría, preparando el memorando de planeación. Los conocimientos técnicos utilizados por las firmas de auditoría para establecer el alcance de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, están basados en la evaluación del riesgo y control interno, haciendo uso de los procedimientos de pruebas sustantivas, de cumplimiento, de detalle y la aplicación del muestreo.

Existe conocimiento sobre las Normas de Auditoria, por parte de las firmas para el desarrollo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias las cuales en un 77.8% aplican programas de auditoría a la medida; en la ejecución de la auditoría el 86.1% de los encuestados aplican el análisis a los estados financieros del cliente con el objetivo de determinar su rentabilidad, además elaboran cedulas de trabajo sumarias, de detalle, analíticas y otras, para establecer las obligaciones formales y sustantivas de su cliente.

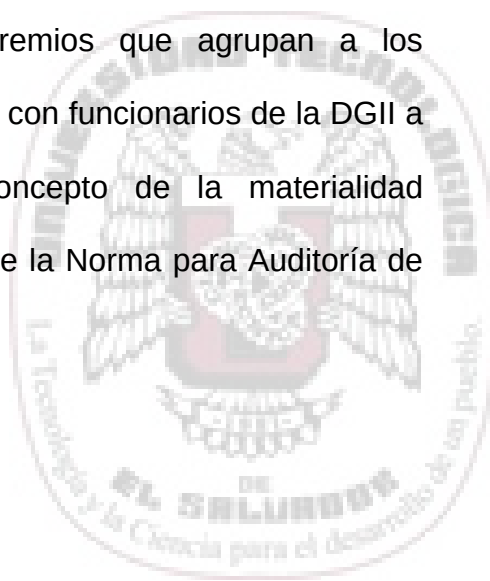
Con respecto al modelo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias que manifiestan poseer el 80.6% de los encuestados, se describen diversos elementos que conforman el modelo, determinándose que la mayoría no cumplen con los elementos necesarios para el desarrollo de una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias eficiente.



➤ Recomendaciones

Considerando la información antes expuesta se pueden emitir las siguientes recomendaciones:

- Se requiere definir criterios sobre los elementos que deben considerarse para la aceptación del nombramiento de auditor fiscal.
- Establecer programas de capacitación y entreno sobre la ejecución de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias.
- Para el desarrollo de la auditoría fiscal, es necesario la ejecución de una auditoría integral, que permita evaluar los aspectos económicos-fiscales del cliente.
- Para obtener los objetivos propuestos en la ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, se deben tomar en cuenta elementos técnicos en la planeación de auditoría.
- Para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se deben preparar programas de auditoria, por cada uno de los tipos de impuestos y obtener conocimiento del régimen de infracción y sanción de las leyes tributarias.
- Se recomienda que las asociaciones y gremios que agrupan a los profesionales de contaduría pública, se reúnan con funcionarios de la DGII a fin de definir en forma cuantitativa el concepto de la materialidad (importancia relativa) citada en el párrafo 32 de la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.



CAPITULO III

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

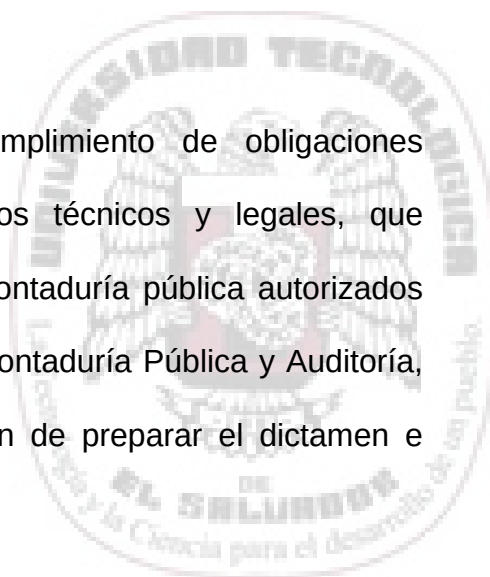
3. Requerimientos técnicos, fiscales, para el desarrollo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

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:

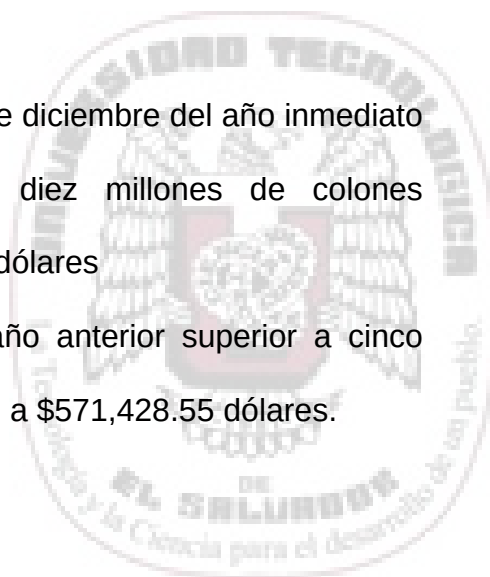
- Contacto previo con el cliente
- Planificación de la Auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias
- Ejecución de la auditoría
- Elaboración del informe y dictamen fiscal

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.



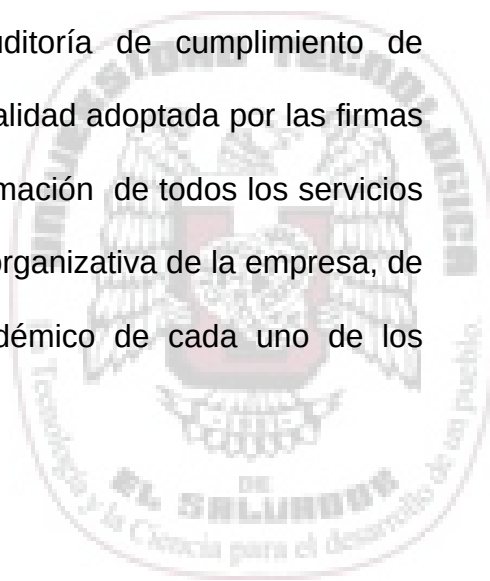
- Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades, deberán cumplir esta obligación por el ejercicio en que ocurran dichos actos.
- Las sociedades en liquidación tendrán esta obligación por cada uno de los períodos o ejercicios de imposición, según sea el caso, comprendidos 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

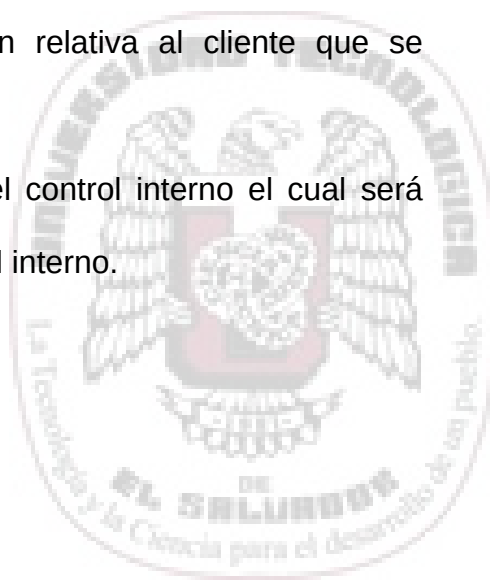


miembros, experiencias adquiridas, detalle de los clientes a quienes se les brinda los servicios de auditoría.

- **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”

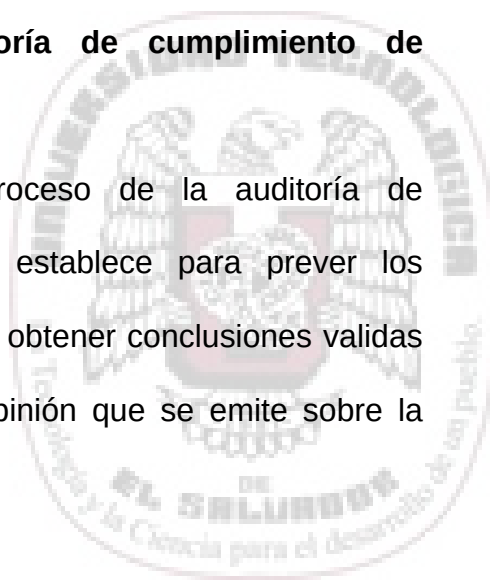
Información de renuncia del auditor

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**

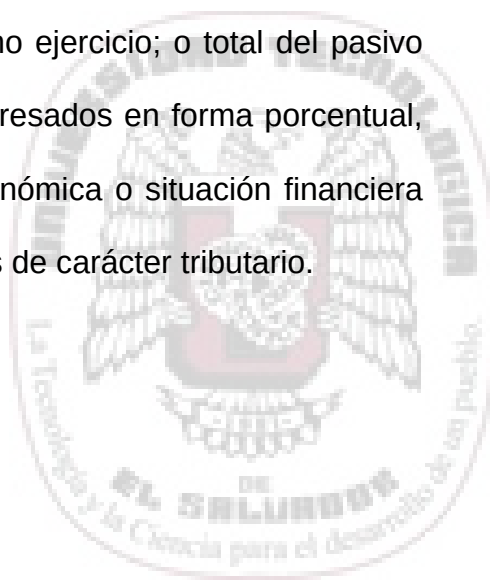
En este análisis se pretende interpretar la información financiera y valores declarados a la Administración Tributaria por el sujeto pasivo, donde se buscan las causas de los hechos con suficiencia y competencia para medir el comportamiento y el riesgo tributario en un periodo o varios periodos determinados. 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

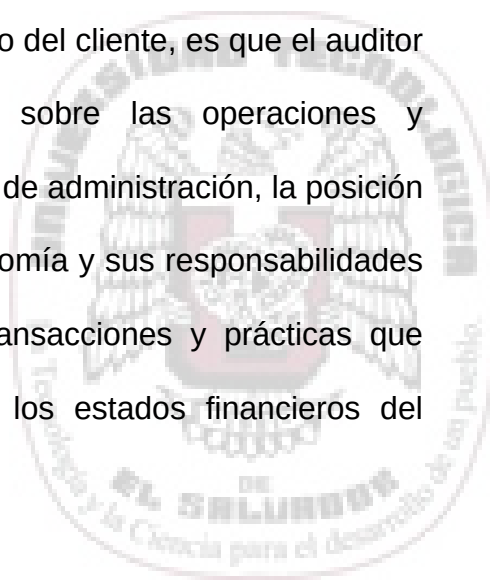


radica en las comparaciones que se hacen entre estados financieros que corresponden a varios ejercicios (Método de aumento o disminuciones), haciendo comparaciones de los rubros o cuentas de un ejercicio tomado como base respecto al más específico, por ejemplo sería comparar el total de ventas del ejercicio 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.

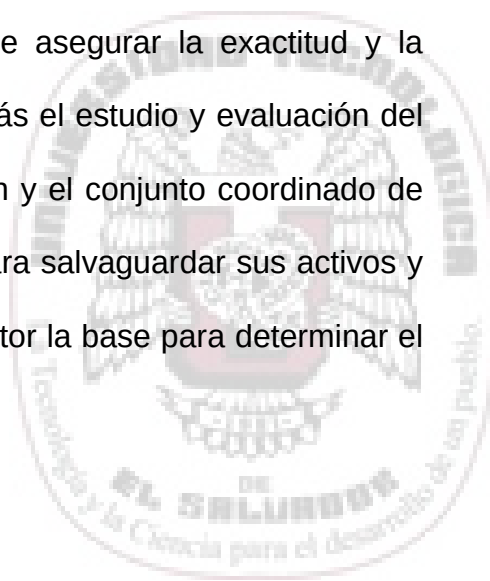
Los procedimientos típicos de una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias en este paso son los siguientes:

- 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 a 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

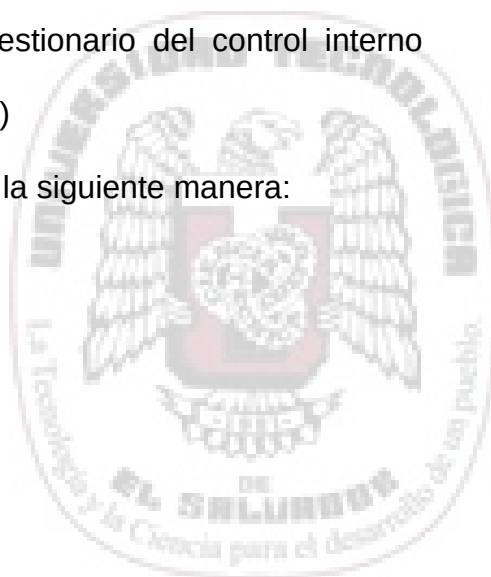
El método descriptivo, consiste en la narración verbal de los procesos implementados para ejecutar las actividades que integran la empresa, tales como las funciones, métodos, procedimientos y procesos. Este método no tiene procedimientos específicos, se basa en la experiencia y criterios del auditor,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

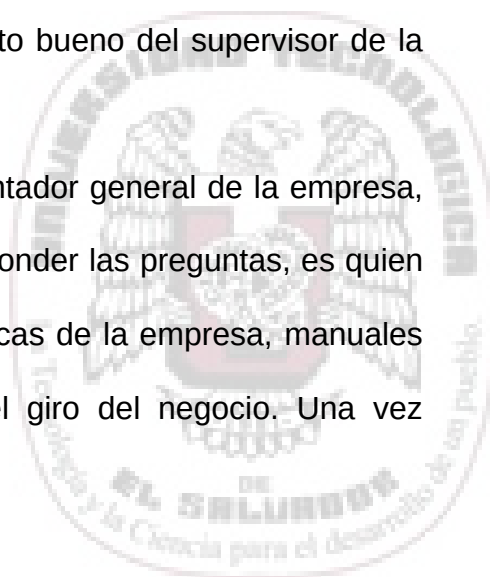
Columna 3- Respuesta afirmativa

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.

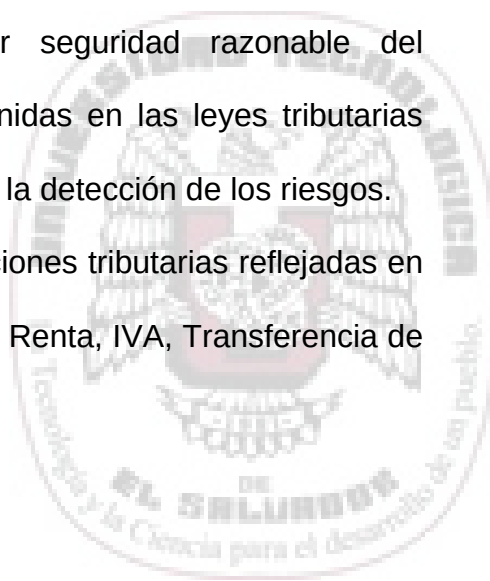
Con base a los criterios antes enunciados, es preparado el programa de auditoría a la medida, de acuerdo al giro del negocio.

- **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):

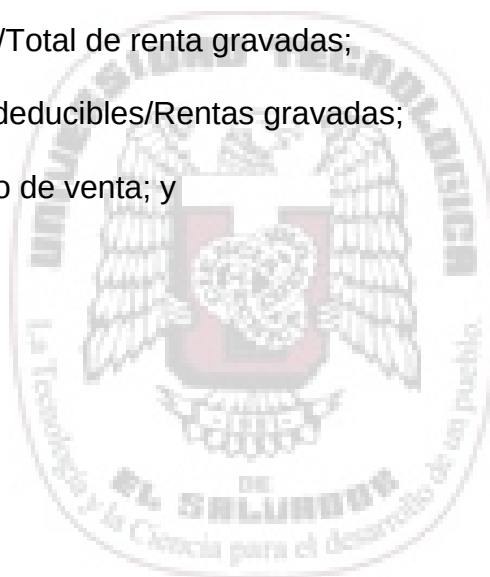
- Relación débito-crédito = Débito Fiscal/ Crédito Fiscal;
- Relación ventas-compras = Ventas Totales/Compras Totales;
- Relación exportaciones-ventas = Exportaciones/Ventas Totales;
- Relación exentas-ventas = Ventas Exentas/Ventas Totales; y
- Importancia de remanente de crédito = % de impuesto determinado.

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.

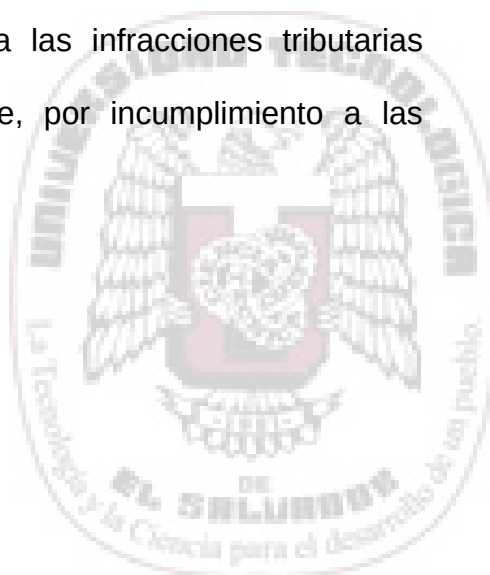
Criterios a evaluar en Renta:

- 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:

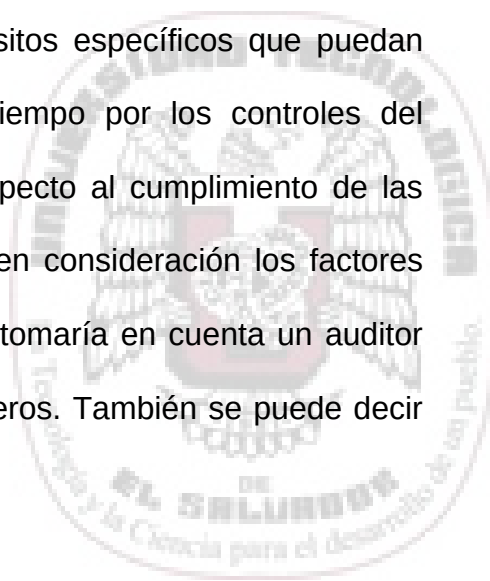
- Omisión al pago de IVA;
- Criterios a evaluar en Renta;
- Omisión del pago de Impuesto Sobre la Renta; y
- Omisión al pago a cuenta o impuesto retenido

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

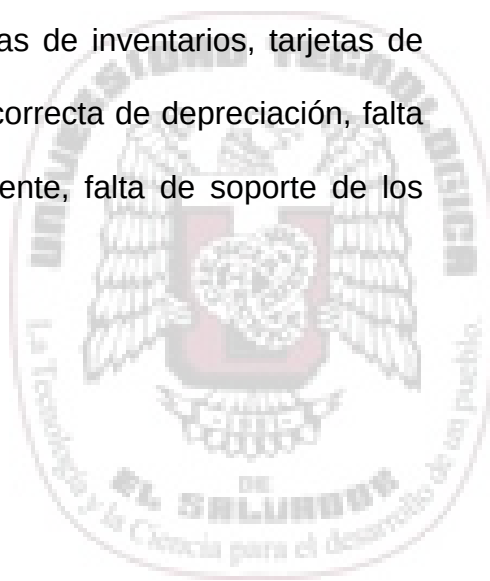
Comprende la falta de cumplimiento a los requisitos específicos que puedan ocurrir y no ser prevenidos, ni detectados a tiempo por los controles del contribuyente. Al analizar el riesgo inherente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, el contador debe tomar en consideración los factores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



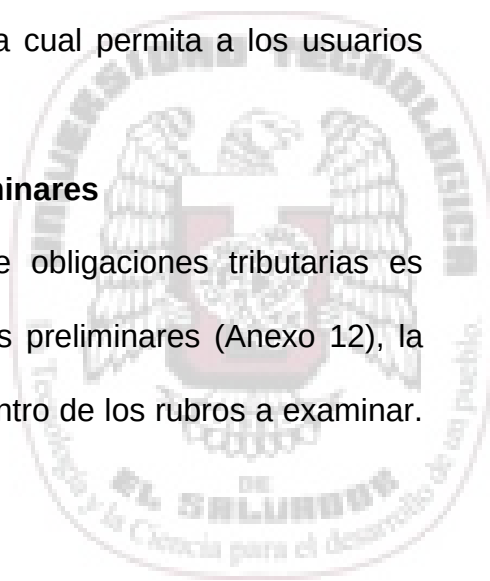
Riesgo de detección

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?

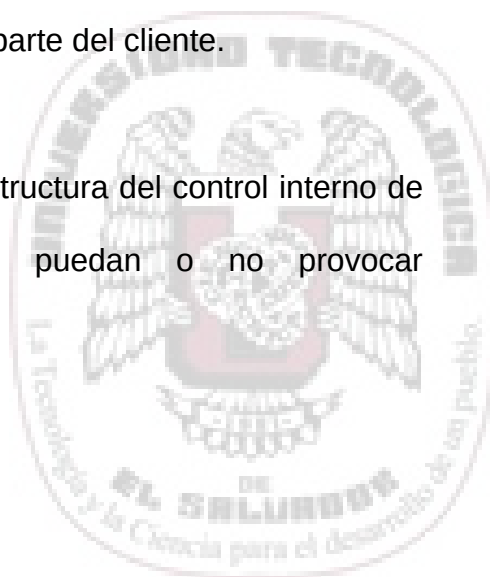
El auditor y el supervisor determinarán de acuerdo a la información y datos obtenidos con anterioridad, cual es el riesgo que presenta el área sujeta a examen considerando la importancia y el riesgo tributario. Es de destacar que los riesgos son determinados de acuerdo a la ausencia, deficiencia, o fortaleza 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.

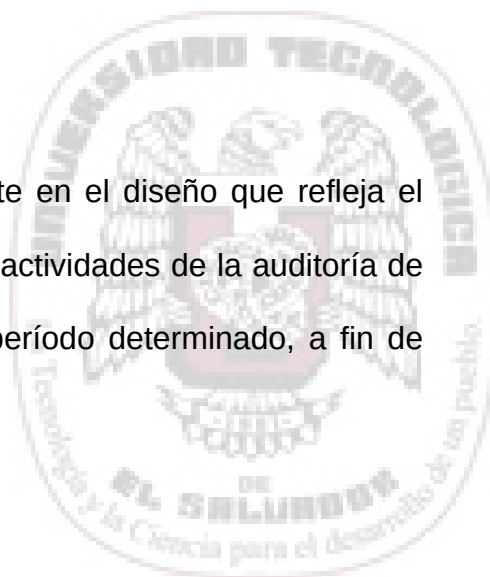
- **Presupuesto de tiempo**

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.

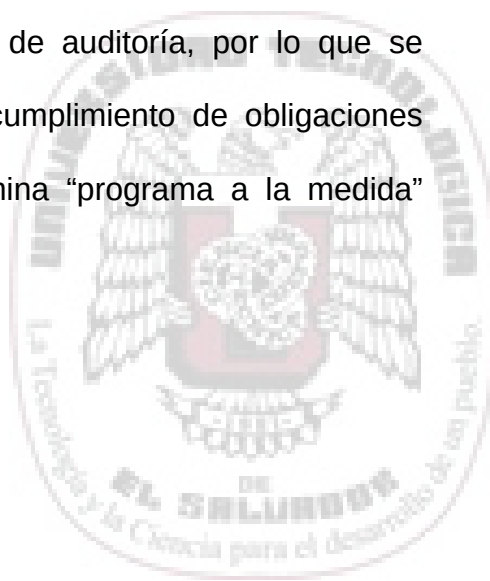
Programas generales

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)

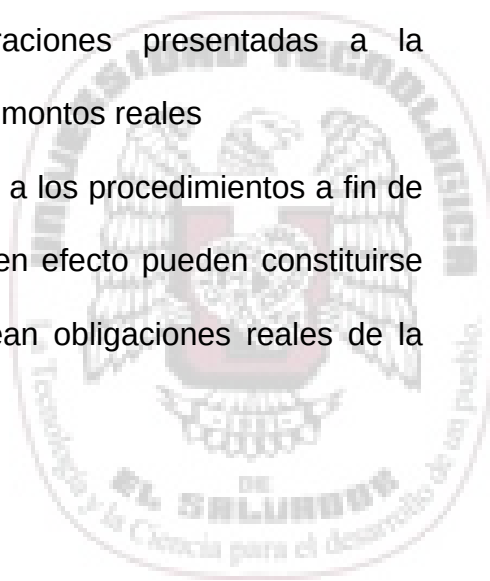


Objetivos de los programas

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

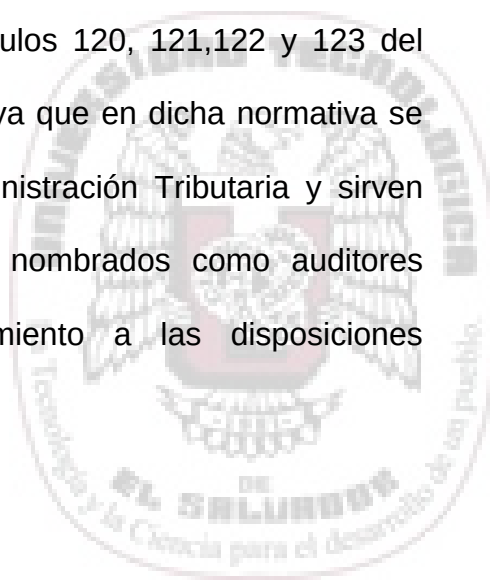
El programa de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias contendrá lo siguiente:

- 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.

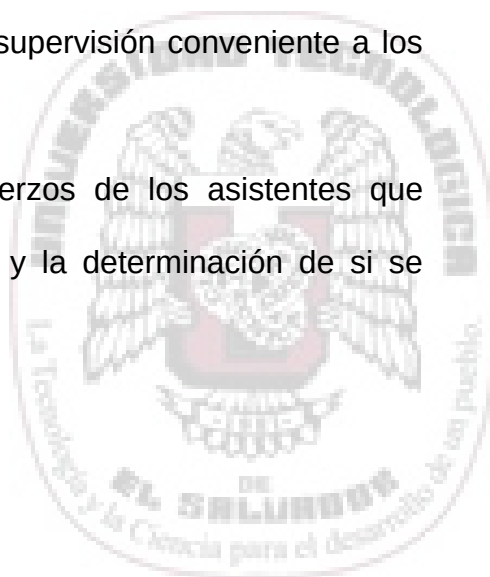
Con el fin de comprobar que estos no riñen con las Normas Tributarias ni con la técnica contable, así mismo el auditor debe de efectuar análisis financiero tributario de la información contenida en la hoja de trabajo (HT). La fuente de información que debe de utilizar el auditor para realizar los procedimientos 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

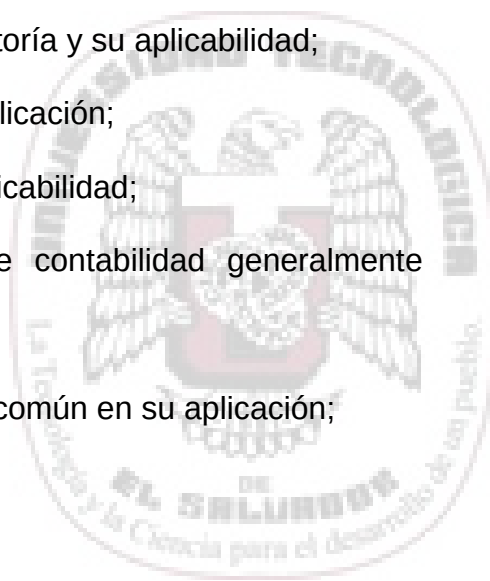


Los requerimientos de la supervisión incluye la formación de los asistentes, la supervisión constante de los problemas encontrados, la revisión de los trabajos realizados y la recopilación de las diferentes opiniones entre el personal de la firma de auditoría. Por lo que la supervisión es obligatoria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

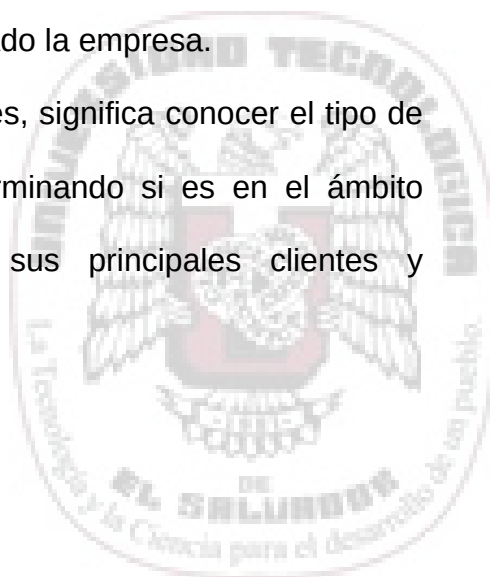
Dentro de las cualidades personales el supervisor debe contar con un nivel intelectual superior y una moral e integridad personal elevada, debe poseer confianza en si mismo, responsabilidad, facilidad de expresión y lograr que los demás interpreten correctamente sus opiniones, capacidad de hacer análisis 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**

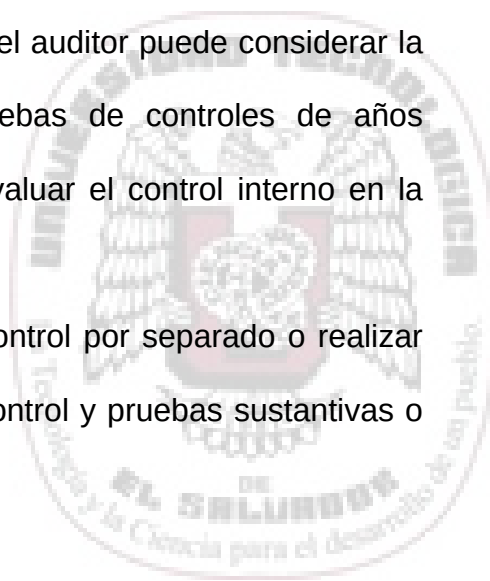
El auditor determina la muestra a utilizar en la realización del examen, dicha muestra deberá elaborarse de manera técnica a fin de que la misma sea representativa de la población para permitir explorar los resultados.

- 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.

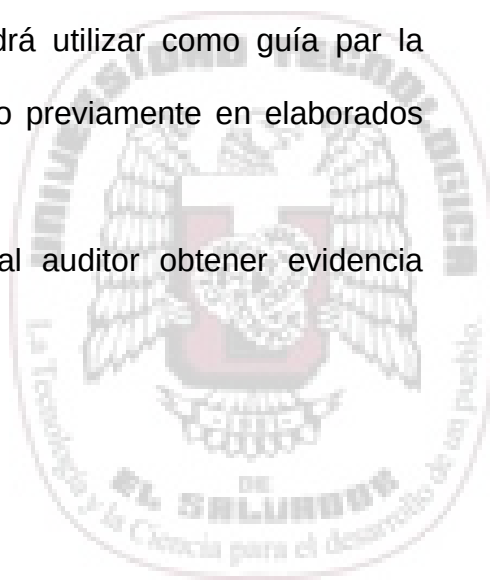
La ejecución de los procedimientos de control los puede desarrollar el auditor mediante el muestreo por atributos y por medio del muestreo dirigido.

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.



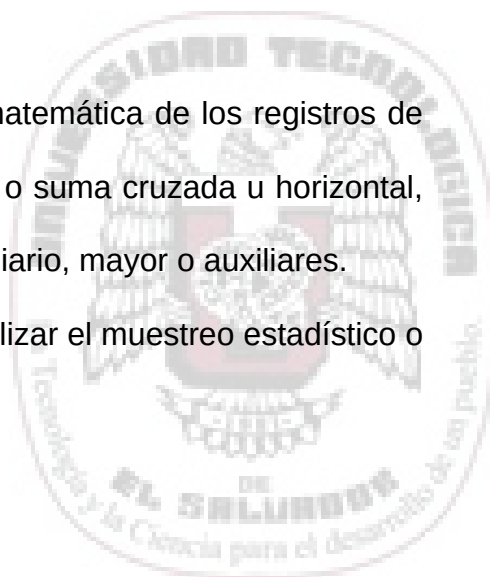
Para lograr la seguridad sustantiva requerida, el auditor podrá utilizar cualquiera de estas pruebas o una combinación de ambas. El tipo de prueba a utilizar y el nivel de confianza aplicada en cada tipo de procedimientos se ejecutarán de conformidad al juicio profesional del auditor.

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**

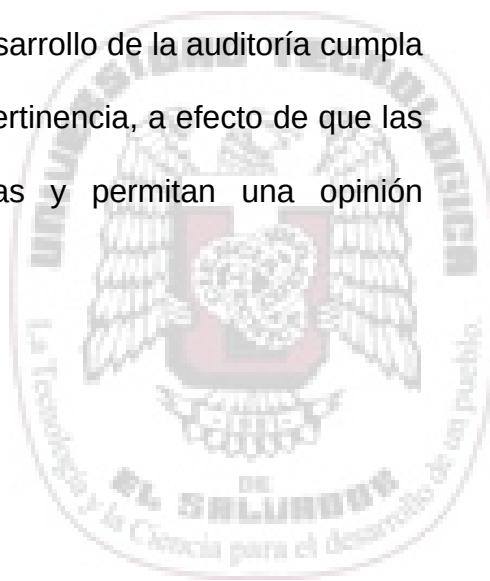
Al realizar las pruebas, es posible que el auditor encuentre errores que por su materialidad pudiesen afectar las cifras contenidas en los estados financieros, o que no tengan ningún impacto significativo en los mismos, por lo que dichos errores podrían considerarse como deficiencias menores.

- **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:

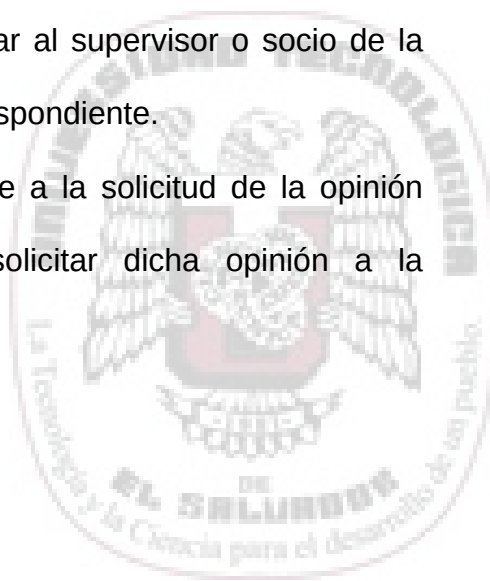


- Que la evidencia sea relevante, es decir que la evidencia tenga relación con los objetivos de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias
- Que la evidencia sea competente, Es decir que las evidencias obtenidas por el auditor puedan considerarse como creíbles o dignas de confianza. Para 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**

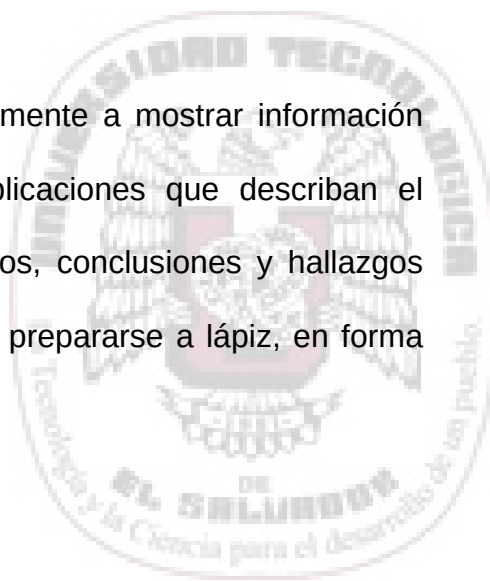
Se entiende por papeles de trabajo los registros documentados que proporcionan el soporte principal del informe de auditoría, incluyendo observaciones, hechos, argumentos y todo tipo de prueba objetiva de la información obtenida; constituyéndose en evidencia probatoria recopilada por el auditor para 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)

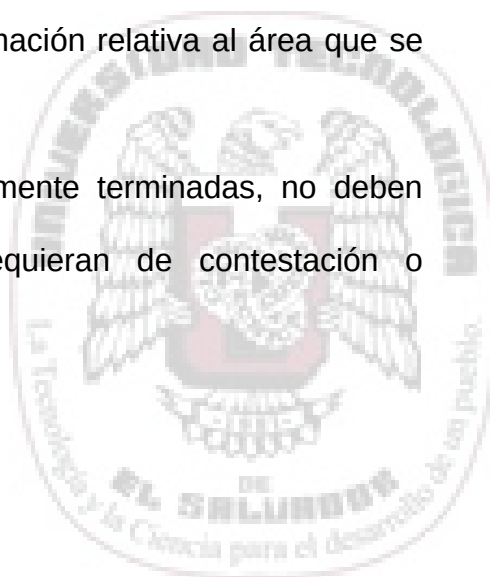
Los papeles de trabajo no deben limitarse únicamente a mostrar información cuantitativa, también deben incluir notas y explicaciones que describan el trabajo desarrollado, los procedimientos adoptados, conclusiones y hallazgos respectivos a los resultados obtenidos, deben de prepararse a lápiz, en forma



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.

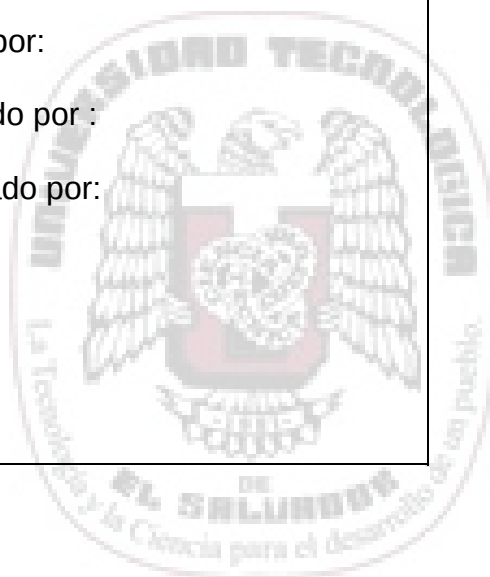
Los papeles de trabajo deben contener una conclusión en relación con el trabajo realizado y la base legal correspondiente. La conclusión debe hacerse en cédulas sumarias y por excepción, en cualquier otra.

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: |



Cuerpo

- Detalle de cuentas
- Análisis tributarios
- Marcas.^{2/}
- Cruces de información
- Explicaciones (narrativas)
- identificación de notas

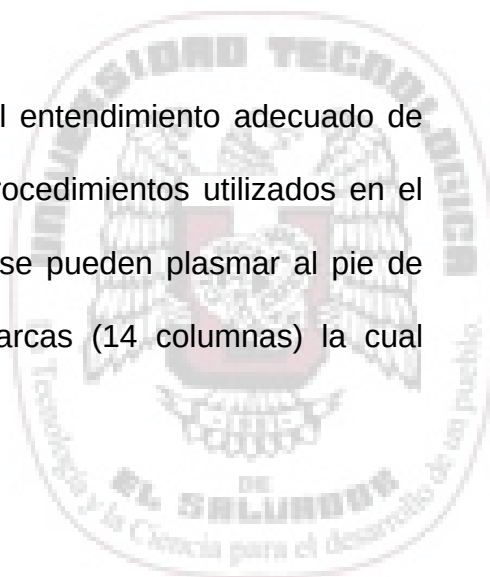
Evidencia suficiente y
Competente

Pie

- Conclusiones
- Fuente de información
- identificación de marcas
- Explicación de notas.^{3/}
- Firmas

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.

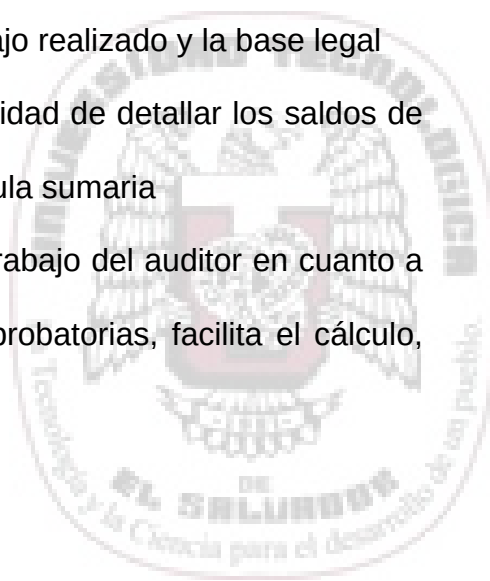


3/ = Explicaciones necesarias para aclarar diferencias, explicar hechos generadores y posibles hallazgos de acuerdo a su materialidad y otros hechos que ameriten mayor aclaración.

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:

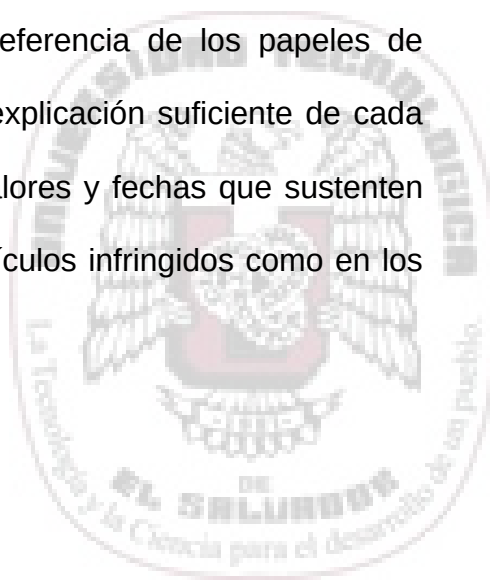
- Cédulas elaboradas por el auditor
- Hoja de trabajo (HT): Es una cédula que refleja los saldos de los rubros de los estados financieros o declaraciones de los impuestos sujetos a examen; así también contiene columnas para los ajustes y saldos determinados en la auditoría, su función es vincular los 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

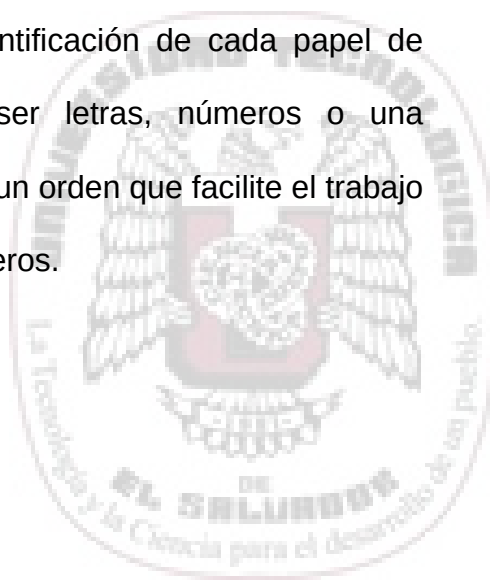
Son las preparadas y proporcionadas por el cliente a requerimiento del auditor, una vez recibida la información se le coloca a la cédula con lápiz color rojo las siglas CPC (Cédulas Preparadas por el Cliente) y su información debe cruzarse o validarse con los registros o documentos.

- 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 ultimo 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:

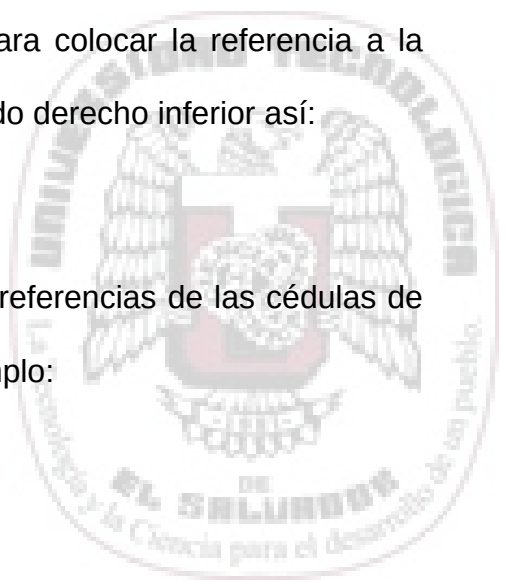
¢14,000 X₃₅

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



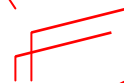
Obtenido de Comprobante



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



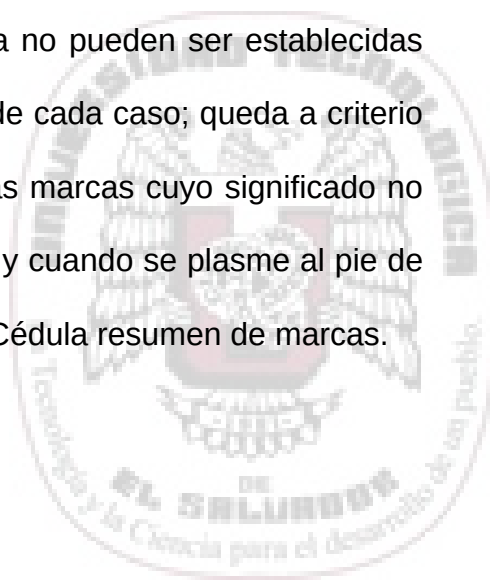
Verificado Cálculo



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

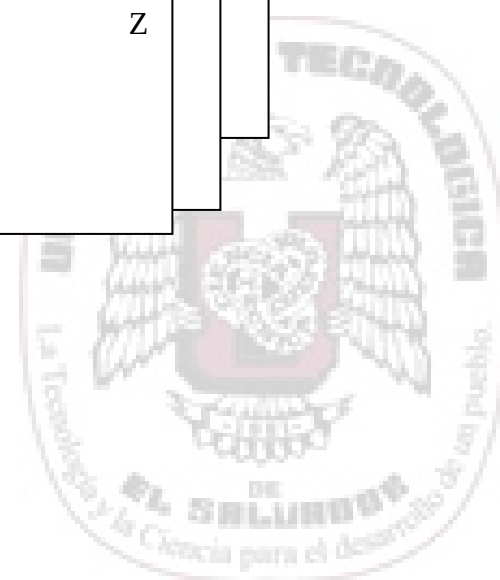
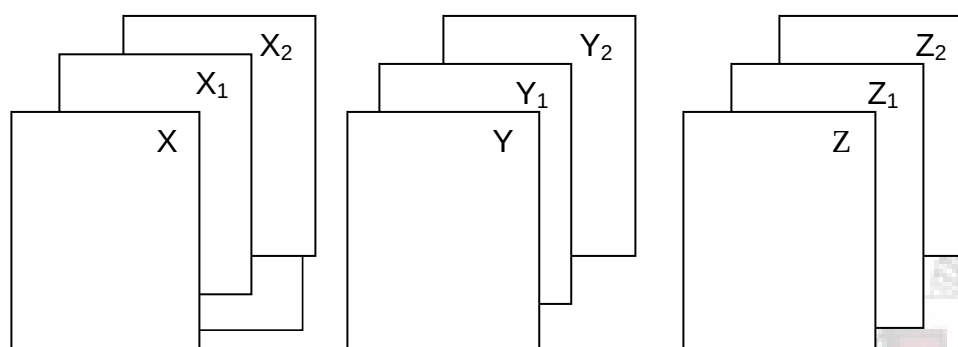
Es una explicación a situaciones relevantes que deben quedar claras en forma breve en la que debe de conocerse detalladamente.

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.

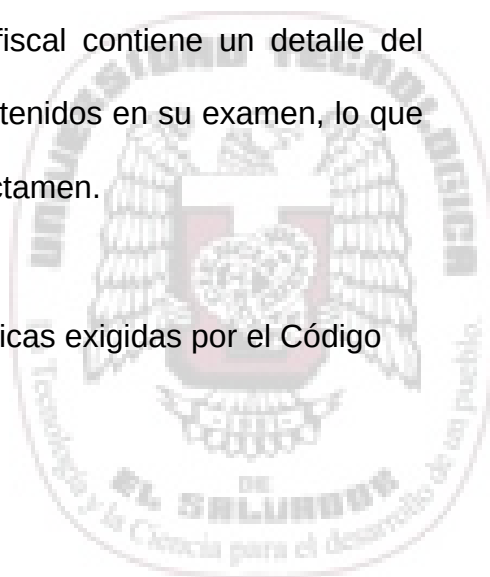
3.3.4 Elaboración del informe y dictamen fiscal

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:

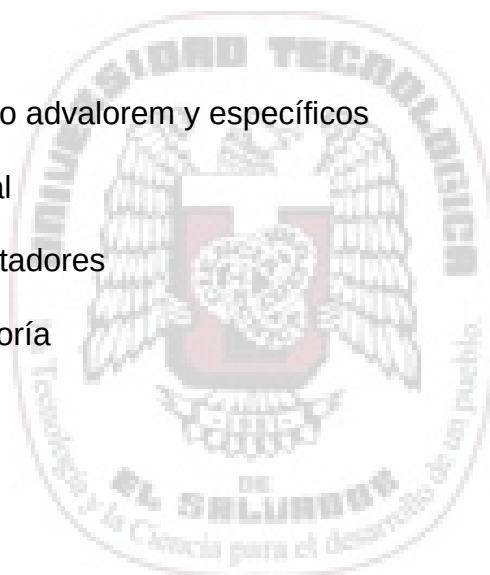
- a) Formulario Carta de presentación del dictamen fiscal, No. F-455 (anexo 19)
- b) Dictamen fiscal.
- c) Informe fiscal
- d) Estados financieros
 - Balance de Situación General
 - Estado de Resultados



- 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

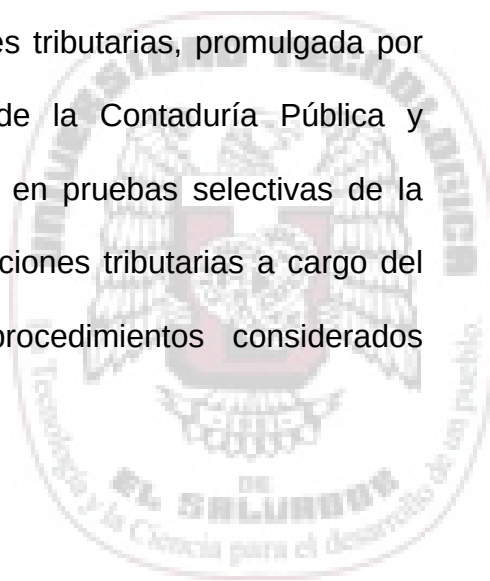


- **Elaboración del dictamen fiscal**

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.



ANEXO 20- DICTAMEN E INFORME FISCAL Y ANEXOS

ANEXO I

LOPEZ & ASOCIADOS

Audidores y consultores

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

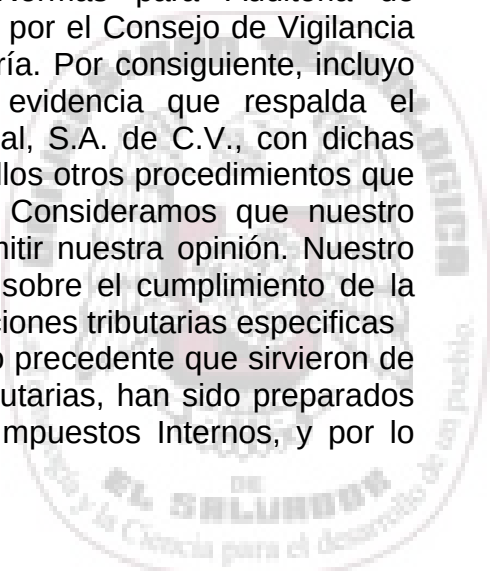
Señores

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos

Hemos examinado el cumplimiento por parte de la Sociedad La Principal, S.A. de C.V. , con NIT 0614-200982-010-1, con las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto Sobre la Renta y Código Tributario y sus respectivos reglamentos, por el ejercicio impositivo terminado el 31 de diciembre de 2001. La presentación razonable del balance general adjunto de la Sociedad La Principal, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2001 y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio y de flujo de efectivo por el año que termino en esa fecha, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en El Salvador, incluyendo los anexos 1 al 7 que se acompañan, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes indicadas son responsabilidad de la administración de La Principal, S.A. de C.V. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el cumplimiento por parte de la Principal, S.A. de C.V., basados en nuestro examen.

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas en El Salvador y Normas para Auditoria de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría. Por consiguiente, incluyo el examen sobre la base de pruebas de la evidencia que respalda el cumplimiento por parte de la sociedad La Principal, S.A. de C.V., con dichas obligaciones tributarias. Además efectuamos aquellos otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias. Consideramos que nuestro examen proporcione una base razonable para emitir nuestra opinión. Nuestro examen no proporciona una determinación legal sobre el cumplimiento de la sociedad La Principal, S.A. de C.V., con las obligaciones tributarias específicas. Los estados financieros mencionados en el párrafo precedente que sirvieron de base para la elaboración de las declaraciones tributarias, han sido preparados para ser utilizados por la Dirección General de Impuestos Internos, y por lo



tanto, se han presentado y clasificado conforme a los formatos que para tal efecto ha emitido esa Dirección General.

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

A) En lo que respecta al Código Tributario

Incumplimientos a obligaciones Formales: Según Art. 156, no presentó el informe de retenciones de Impuesto sobre la Renta (F-910), correspondiente al ejercicio fiscal de 2001;

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

Incumplimiento a obligaciones Sustantivas: No pagó en el período dictaminado la cantidad de ¢ 5,900.00 en concepto de Impuesto, debido a que no aplicó retención a la prestación de servicios de transporte de carga terrestre por persona natural inscrita en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, y a personas naturales por trabajos eventuales según detalle:

	Valor cancelado	Impuesto no retenido
Servicio de transporte de carga	¢4,419	¢110
Prestación de Servicios por Personal eventual	¢57,900	¢5,790
TOTAL	¢62,319	¢5,900

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

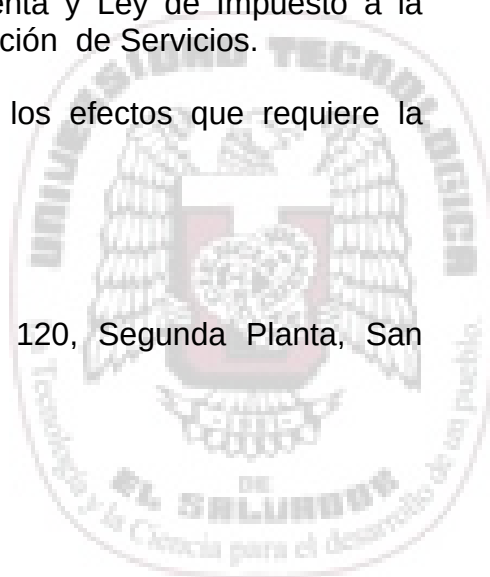
Este dictamen se elabora exclusivamente para los efectos que requiere la Dirección General de Impuestos Internos.

Luis López

Registro N° 2561

San Salvador, 30 de mayo de 2002

Dirección : Edificio Centro de Gobierno, Local 120, Segunda Planta, San Salvador, Tel. 2001-0000 y Fax 202-0000



ANEXO II

LOPEZ & ASOCIADOS

Audidores y consultores

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

Señores

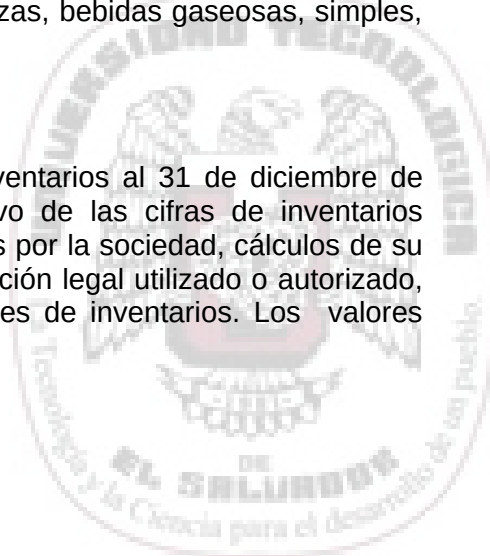
Ministerio de Hacienda

Dirección General de Impuestos Internos

- I. Emito el presente informe apegándome a lo dispuesto en el Título III, sección séptima, Arts. del 129 al 138 del Código Tributario en relación con la auditoría que practiqué a la Sociedad LA PRINCIPAL, S.A. DE C.V., correspondiente al ejercicio impositivo de 2001, conforme a las Normas de Auditoría Internacionales aplicables a auditoría de cumplimiento, con el objeto de expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto Sobre la Renta y Código Tributario. Asimismo he auditado el balance de situación general, el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y flujos de efectivo, que reflejan las cifras acumuladas y efectos netos de las operaciones efectuadas, relacionadas con las cifras de las declaraciones tributarias de los diferentes impuestos de las leyes mencionadas.
- II. Como parte de mi examen, planifiqué y evalué la estructura de control interno, a fin de determinar las áreas de riesgo fiscal, revisé la información y documentación adicional sobre una base selectiva preparada por la contribuyente, que se adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal; verifiqué esa información y documentación mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances que juzgué técnicamente necesarios para poder expresar mi opinión, de acuerdo con las Normas de Auditoría Internacionales aplicables a auditorías de cumplimiento. Dentro de mis procedimientos llevé a cabo lo siguiente:
 - II.1 Revisé, sobre la base de pruebas selectivas, los saldos de las cuentas incluidas en el anexo 1 adjuntos al formulario carta de presentación del dictamen fiscal, el anexo 6 contiene un resumen de las adiciones, bajas y retiros de activos fijos y su correspondiente cálculo de su depreciación acumulada y gastos por depreciación anual, este último gasto se encuentra incorporado en las subcuentas de gastos correspondientes detallados en el anexo 1 referido; comprobando que son necesarias para la conservación o producción de las fuentes generadoras de rentas

gravadas de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta y por tanto son deducibles.

- II.2 Revisé el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de la sociedad como agente de retención de los Impuestos sobre la Renta y a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las cuales están contenidas en el anexo 2 agregada al formulario carta presentación del dictamen fiscal, determinándose que no presentó el informe de retenciones de Impuesto sobre la Renta F-910 del ejercicio fiscal 2001, habiendo practicado las retenciones de renta, en concepto de transporte y trabajos eventuales
- II.3 Me cercioré de que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente estuvieren debidamente registrados en la contabilidad y hubieran sido recibidos y prestados respectivamente; pero no determiné si los precios pagados por ellos son razonables de acuerdo a las condiciones del mercado (en caso que no haya sido posible ya que se requiere encuestas de valuación)
- II.4 Revisé, en función a su naturaleza y a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran: a) la conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto sobre la Renta; y b) la conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, anexos 3 y 4 respectivamente.
- II.5 Revisé las declaraciones tributarias presentadas durante el período dictaminado habiendo comprobado su apego a las disposiciones legales, (inclusive las declaraciones modificatorias presentadas por las diferencias de impuesto dictaminadas en el ejercicio, si es el caso). Durante el ejercicio o periodos dictaminados no se presentaron declaraciones modificatorias.
- II.6 En el examen efectuado se determino que se cancelaron en concepto de servicios de transporte y trabajos eventuales la cantidad de \$62,319 cuyo efecto impositivo es de \$5,900
- II.7 La sociedad no esta sujeta a ninguna de las leyes al impuesto advalorem que gravan las bebida alcohólicas, cervezas, bebidas gaseosas, simples, endulzadas y cigarrillos.
- II.8 Se efectuó verificación física de los inventarios al 31 de diciembre de 2001, realizando un detalle comparativo de las cifras de inventarios físicos observadas contra las registradas por la sociedad, cálculos de su valoración conforme al método de valuación legal utilizado o autorizado, no determinando diferencias por faltantes de inventarios. Los valores examinados se relacionan en anexo 5.



- II.9 Se examinaron las cuentas por cobrar a clientes no habiéndose creado la estimación para cuentas de cobro dudoso, por lo consiguiente no fue deducida en la declaración de Impuesto Sobre la Renta del ejercicio dictaminado. Las cifras examinadas se muestran en anexo 7 a este informe.
- II.10 Verifiqué el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Si la contribuyente se encuentra sujeta a los Impuestos Ad-valorem y/o Específicos, debe relacionarse que también se verificó el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de las Bebidas Alcohólicas, Ley de Impuesto sobre Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas, Ley de Impuesto de Cigarrillos, Ley de Impuesto de Sacos Sintéticos, según sea el caso).
- III. Con base a los procedimientos desarrollados relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales de la Sociedad LA PRINCIPAL, S. A. de C. V., se determinaron diferencias entre los valores declarados relativos al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y los valores que se muestran en los estados financieros, registros contables y registros de IVA, expuestos en Romano II.2, existiendo omisiones en el pago de los referidos impuestos, en el período tributario dictaminado.
- IV. La información adjunta al formulario carta presentación del dictamen fiscal, está de acuerdo a las bases de agrupación y revelación establecidas por la Dirección General de Impuestos Internos. Dicha información adicional, que se refiere al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2001, se incluye exclusivamente para efectos fiscales y no para efectos financieros, por consiguiente no constituye una información necesaria para interpretar la presentación razonable de la situación financiera, de los resultados de operación, de las variaciones en el capital contable y de los flujos de efectivo.

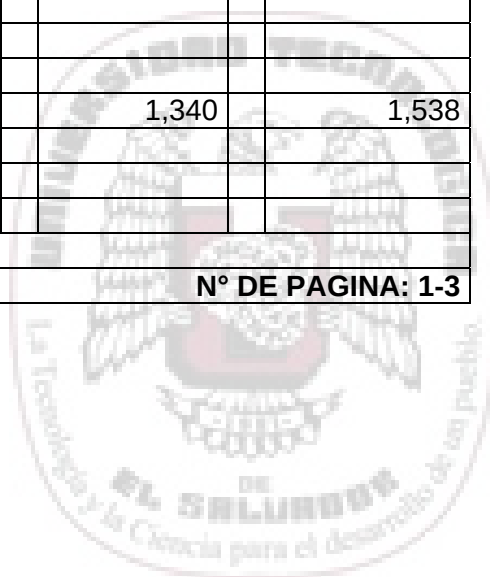
Luis López
Registro N° 2561
San Salvador, 30 de mayo de 2002
Dirección : Edificio Centro de Gobierno, Local 120, Segunda Planta, San Salvador, Tel.
2001-0000 y Fax 202-0000



Anexo III

CONTRIBUYENTE: LA PRINCIPAL S.A. DE C.V.
BALANCE DE SITUACIÓN GENERAL
VALORES EN COLONES

CONCEPTO	2,001	2,000
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000		
ACTIVO		
ACTIVO CIRCULANTE		
EFFECTIVO		
EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	292,557	388,084
TOTAL EFFECTIVO	292,557	388,084
CUENTAS POR COBRAR		
CLIENTES	1,716,325	1,698,485
TOTAL CUENTAS POR COBRAR		
INVENTARIOS		
PRODUCTOS TERMINADOS	1,944,550	1,513,827
TOTAL DE INVENTARIOS	1,944,550	1,513,827
TOTAL DE ACTIVO CIRCULANTE	3,953,432	3,600,396
ACTIVO FIJO		
MOBILIARIO Y EQUIPO	1,340	1,538
N° DE PAGINA: 1-3		

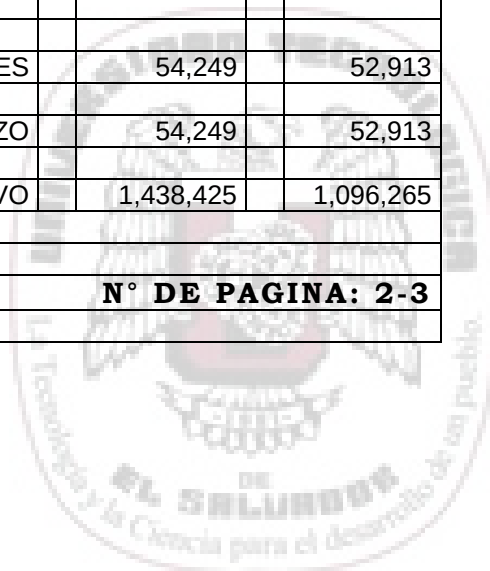


CONTRIBUYENTE: LA PRINCIPAL S.A. de C.V.

BALANCE DE SITUACIÓN GENERAL

VALORES EN COLONES

CONCEPTO	2001	2000
TOTAL DE MOBILIARIO Y EQUIPO	1,340	1,538
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE MOBILIARIO Y EQUIPO	593	663
TOTAL DEPRECIACION ACUMULADA	593	663
TOTAL DE MOBILIARIO Y EQUIPO NETO	747	875
OTROS ACTIVOS	12,031	-
TOTAL DE ACTIVO	3,966,210	3,601,271
PASIVO		
DOCUMENTOS POR PAGAR		
NACIONALES	782,000	612,000
TOTAL DE DOCUMENTOS POR PAGAR	782,000	612,000
PROVEEDORES		
NACIONALES	602,176	404,555
TOTAL DE PROVEEDORES	602,176	404,555
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	.-	26,797
TOTAL DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES POR PAGAR	.-	26,797
OBLIGACIONES LABORALES	54,249	52,913
TOTAL DE PASIVO A LARGO PLAZO	54,249	52,913
TOTAL PASIVO	1,438,425	1,096,265
N° DE PAGINA: 2-3		



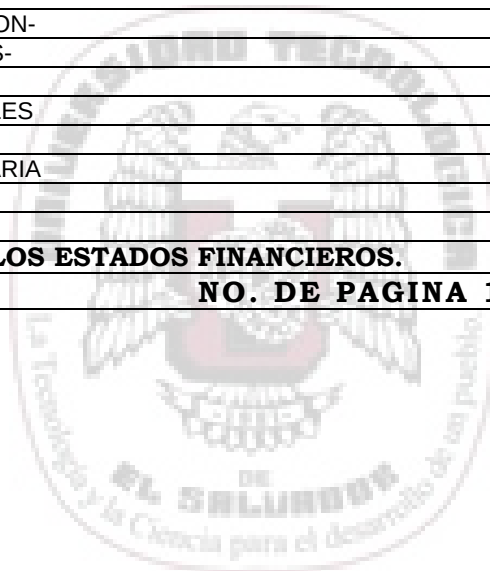
CONTRIBUYENTE: LA PRINCIPAL S.A. de C.V.			
BALANCE DE SITUACIÓN GENERAL			
VALORES EN COLONES			
CONCEPTO		2001	2000
CAPITL CONTABLE			
CAPITAL SOCIAL		2,462,308	2,340,610
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO		65,477	164,395
TOTAL DE CAPITAL CONTABLE		2,527,785	2,505,005
TOTAL DE PASIVO Y CAPITAL CONTABLE		3,966,210	3,601,270
PEDRO RAMOS	CARLOS VASQUEZ B.		
REPRESENTANTE LEGAL	CONTADOR		
LUIS LOPEZ			
AUDITOR FISCAL			
LOS ESTADOS FINANCIEROS SON RESPONSABILIDAD			
DEL CONTRIBUYENTE, LAS CIFRAS ESTAN DE			
ACUERDO A SUS REGISTROS LEGALES Y AUXILIARES,			
EXAMINÁNDOSE SOLAMENTE LAS DEL PERIODO DICTA-			
MNADO PARA PROPOSITOS FISCALES LAS CUALES SE			
MUESTRAN EN FORMA COMPARATIVA PARA LOS EFEC-			
TOS QUE REQUIERE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA			
ART. 66 LIT. "C" R.A.C.T.			
LAS NOTAS ADJUNTAS SON PARTE INTEGRAL DE LOS ESTADOS FINANCIEROS			
N° DE PAGINA: 3-3			



S ESTADOS FINANCIEROS					
N° DE PAGINA: 1-2					

Anexo V

CONTRIBUYENTE: LA PRINCIPAL S.A. de C.V.						
ESTADOS DE VARIACIONES DE CAPITAL CONTABLE						
CONCEPTO	CAPITLA SOCIAL NOMINAL	RESERVA LEGAL	UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	PERDIDA DEL EJERCICIO	UTILIDADES RETENIDAS O ACUMULADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	TOTAL
POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000.	4,802,918		229,872			5,032,790
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000.	2,340,610		164,395			2,505,005
UTILIDAD (PERDIDA) NETA DEL EJERCICIO 2001			65,477			65,477
RESERVA LEGAL DEL AÑO 2001.						
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001.	2,462,308					2,462,308
PEDRO RAMOS			CARLOS VASQUEZ B.			
REPRESENTANTE LEGAL			CONTADOR			
LIC. LUIS LOPEZ						
AUDITOR FISCAL						
LOS ESTADOS FINANCIEROS SON RESPONSABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE, LAS CIFRAS ESTAN DE ACUERDO A SUS REGISTROS LEGALES Y AUXILIARES, EXAMINÁNDOSE SOLAMENTE LAS DEL PERIODO DICTAMINADO PARA PROPÓSITOS FISCALES LAS CUALES SE MUESTRAN EN FORMA COMPARATIVA PARA LOS EFECTOS QUE REQUIERE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ART.66 LIT."C" R.A.C.T.						
LAS NOTAS ADJUNTAS SON PARTE INTEGRAL DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.						
NO. DE PAGINA 1-1						



Anexo VI

CONTRIBUYENTE: LA PRINCIPAL S.A. de C.V. ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

CONCEPTO	2001	2000
POR LOS EJERCICIOS COMPRENDIDOS DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000		
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	66,813	167,750
AJUSTE PARA CONCILIAR LA UTILIDAD NETA CON EL EFECTIVO PREVISTO DE OPERACIONES		
DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN	(71)	663
AUMENTO O DISMINUCIÓN CUENTAS DE ACTIVO CIRCULANTE		
CUENTAS POR CORAR	(17,840)	(40,076)
INVENTARIOS	430,723	(166,600)
CREDITO FISCAL	12,031	(76,562)
AUMENTO O DISMINUCIÓN EN CUENTAS DE PASIVO		
PROVEEDORES	(199,332)	(188,971)
PRESTAMOS NATURALES	(170,000)	(92,000)
IMPUESTOS A PAGAR	(26,797)	
AUMENTO O DISMINUCIÓN A EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES	95,527	395,796
AL PRINCIPIO DEL PERIODO	388,084	7,712
AL FINAL DEL PERIODO	292,557	388,084

LAS NOTAS ADJUNTAS SON PARTE INTEGRAL DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

N° DE PAGINA: 2-2



Anexo VII

CONTRIBUYENTE: LA PRINCIPAL S.A. de C.V. NOTA A LOS ESTADOS FINANCIEROS

1- DESCRIPCION DE LA ENTIDAD

La empresa fue constituida el 20 de septiembre de 1982, su principal actividad consiste en la compra y venta de materiales eléctricos y de ferretería, La escritura de constitución no ha sufrido modificaciones.

2- PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES

a) Unidad Monetaria

La moneda utilizada para reflejar las cifras de los estados financieros dictámenes, y la que utiliza la empresa para registrar sus operaciones contables es el colón salvadoreño, ya que la ley de Integración Monetaria establece que la contabilidad puede llevarse en colones o dólares estadounidenses.

b) Valuación de Inventarios.

Los inventarios de productos terminados se valúan a su costo de adquisición.

C) Costos de Ventas.

El costo de ventas es histórico se determina valuando los artículos terminados a su costo de adquisición.

c) Depreciación.

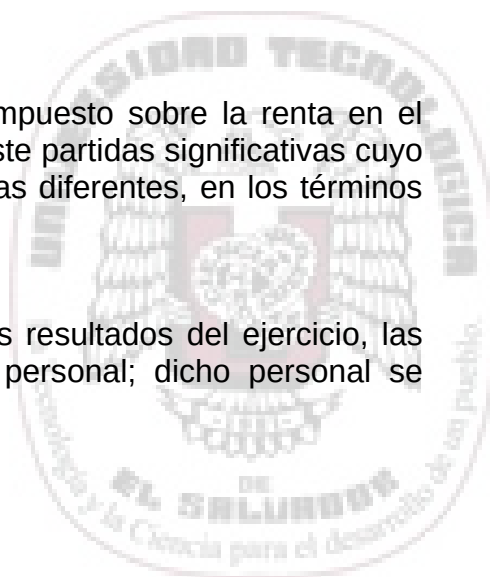
Los bienes que integran el mobiliario y equipo se registran a su costo de adquisición, y la depreciación se calcula por el método de línea recta, registrando en los resultados del ejercicio el monto anual determinado.

d) Impuesto sobre la Renta.

La empresa sigue la política de registrar el impuesto sobre la renta en el ejercicio en que se causa, en virtud de que no existe partidas significativas cuyo reconocimiento fiscal y contable ocurren en épocas diferentes, en los términos establecidos por los principios de contabilidad.

F) Indemnización al personal.

Se tiene implantada la política de cargar a los resultados del ejercicio, las erogaciones por concepto de indemnización al personal; dicho personal se indemniza al final de cada año.



3- Cuentas por cobrar

Este renglón se forma como sigue:

	2001	2000
Clientes	¢1,716,325	¢1,698,485

No se ha creado la estimación de cuentas de cobro dudoso

4- Inventarios

El saldo de este rubro se forma como sigue:

	2001	2000
Productos Terminados	¢1,994,550	¢1,698,485

No se ha creado la estimación para obsolescencia de inventarios.

5- INMUEBLES, MAQUINARIA, EQUIPOS Y DEPRECIACIÓN ACUMULADA.

El saldo de este rubro se integra como sigue:

	2001	2000
Costo		
Mobiliario y equipo de oficina	¢1,340	¢1,538

Depreciación Acumulada:

Mobiliario y Equipo de oficina	¢ 593	¢ 663
--------------------------------	-------	-------

El cálculo de resultado en el ejercicio, en concepto de depreciación, ascendió a ¢592.44

No se ha registrado contablemente: El edificio de la empresa ni el terreno donde está construido el mismo.

6. DOCUMENTOS Y CUENTAS POR PAGAR

El saldo de este rubro se forma como sigue:

	2001	2000
--	------	------



ANEXO 9- Memorando de planificación de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

LOPEZ & ASOCIADOS

Audidores y consultores

MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA TRIBUTARIA

LA PRINCIPAL, S.A. DE C.V.

NIT : 0614-200982-010-1

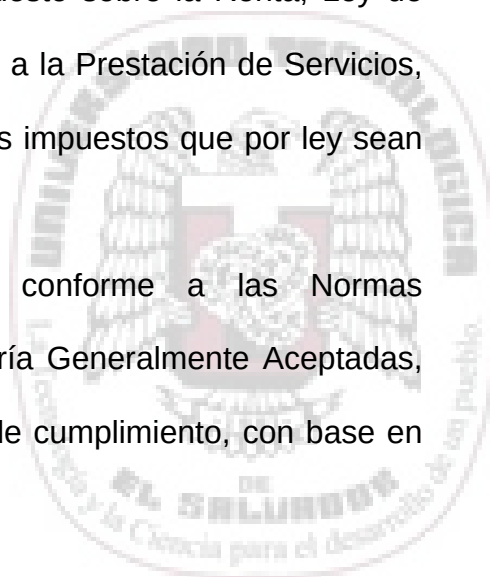
NCR : 120520-9

PLANEACIÓN DE AUDITORÍA TRIBUTARIA

1. TERMINOS DE NUESTRA CONTRATACIÓN

Hemos sido contratados por La Principal, S.A. de C.V., para realizar la Auditoría Tributaria de las obligaciones Tributarias Formales y Sustantivas de la Sociedad, para el ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2001. Tendrá como propósito emitir un Dictamen que contendrá nuestra Opinión Profesional e Independiente sobre el Cumplimiento de las Disposiciones del Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, sus respectivos Reglamentos de aplicación y otros impuestos que por ley sean aplicables.

Nuestra Auditoría Tributaria se desarrollará conforme a las Normas Internacionales de Auditoría y Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, en lo aplicable a la naturaleza de esta auditoría de cumplimiento, con base en



los Principios y Normas del Sistema de Contabilidad adoptado y Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

1.1. OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

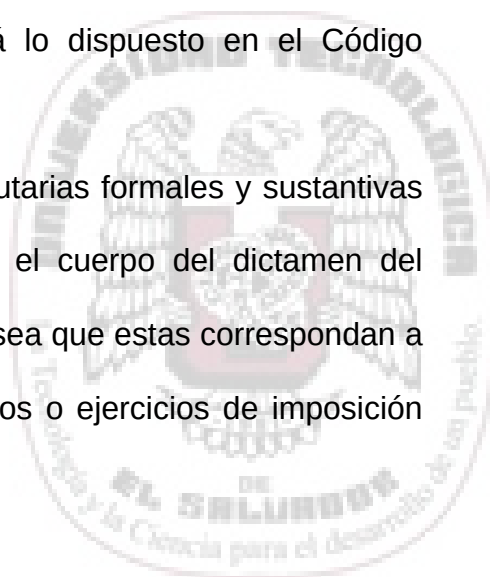
El presente estudio tiene como objetivo revisar, verificar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta, Código Tributario y sus Reglamentos de aplicación y demás disposiciones legales, con el propósito de emitir una opinión fiscal en cuenta al cumplimiento o no cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo

2. INFORMES A PRESENTAR

Informe de Auditoría Tributaria al 31 de diciembre de 2001

El Informe de Auditoría Tributaria del Ejercicio Fiscal 2001, será preparado de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias; este reporte contendrá lo dispuesto en el Código Tributario, según se describe a continuación:

- a) Nuestra opinión sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas del sujeto pasivo, dejando constancia en el cuerpo del dictamen del cumplimiento o no de dichas obligaciones, sea que estas correspondan a períodos tributarios mensuales o, a períodos o ejercicios de imposición



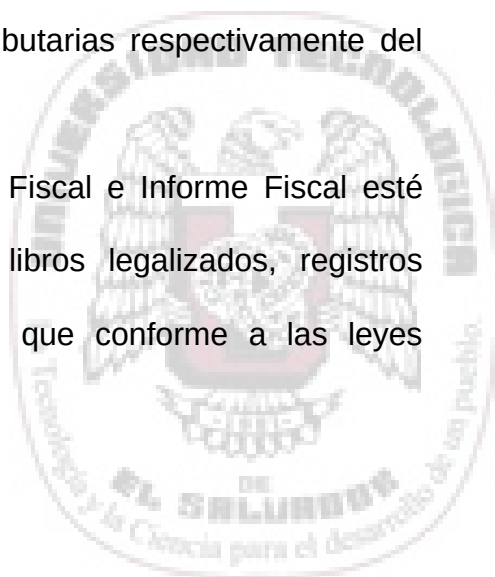
regulados por el Código Tributario o por las leyes tributarias respectivas, incluidos en el período del dictamen.

- b) El informe relacionado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del cliente, contendrá el detalle del trabajo realizado por la Firma y los resultados obtenidos, lo cual constituirá un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.

Obligaciones del Auditor fiscal

De acuerdo con el Código Tributario se debe cumplir con las siguientes obligaciones:

- Emitir el Dictamen e Informe Fiscal conforme a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario;
- Guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al sujeto pasivo objeto del Dictamen;
- Reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad generalmente aceptados y la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitida por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias respectivamente del sujeto pasivo dictaminado;
- Garantizar que lo expresado en el Dictamen Fiscal e Informe Fiscal esté 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, debe llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dichos registros; y ,

- Atender los requerimientos que formule la Administración Tributaria, suministrando dentro de los plazos que esta señale, la información solicitada relacionada con el dictamen e informe emitidos, incluyendo los papeles de trabajo.

3. COMPRESION DEL NEGOCIO

3.1. ANTECEDENTES DEL CLIENTE

- a) Fecha de Constitución : 20/9/1982, en la Ciudad de San Salvador, e Inscrita en el Registro de Comercio bajo el número veintidós, folio cuarenta y siguientes del libro número mil setenta del Registro de Sociedades el día 19 de octubre de 1982
- b) Nacionalidad: Salvadoreña
- c) Finalidad Principal: Compra Venta de artículos Eléctricos y de Ferretería
- d) Representante Legal : Pedro Ramos
- e) Modificaciones del Pacto: No hay modificaciones sustanciales

3.2. BASE LEGAL APLICABLE

- Código Tributario
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios



- Ley del Impuesto sobre la Renta

3.3. SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE Y DE CONTROL

GENERALIDADES DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN

Sistema de contabilidad

- a) Para el control y registro de sus operaciones la sociedad cuenta con un sistema de contabilidad, el cual se lleva por medio del sistema de partida doble, en forma mecanizada, dicho sistema contable esta autorizado por un Contador Público, autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión Contable y de Auditoría y para el periodo que comprende el estudio se encuentra actualizado.
- b) Los inventarios de materiales se llevan en forma periódica
- c) Para la valuación de inventarios se adopta el método de costo de adquisición.
- d) Por las facturas, comprobantes de crédito fiscal, notas de débito, notas de crédito, tanto recibidas como emitidas se lleva un archivo especial para estos.
- e) Se practica inventario físico una vez al año, generalmente a mediados del mes de diciembre

Ambiente de control

De acuerdo a observación realizada sobre las políticas que posee la empresa para controlar sus operaciones, se concluye que :

- a) Existen facturas que respaldan las ventas al por mayor y al detalle



Detalle de los principales controles

- a) Libros legales financieros
 - a. Libro de Caja-Diario
 - b. Libro Mayor
 - c. Libro de Estados Financieros
 - d. Libros para el control del Impuesto IVA y Renta (Compras y Ventas)
- b) Libros legales administrativos
 - a. Libros de actas
 - b. Libro de Juntas Generales de Accionistas
 - c. Libro de Aumentos y disminuciones de capital
 - d. Libro de Accionistas
- c) Auxiliares
 - a. Libro Diario-Mayor Auxiliar para todas las cuentas.

Estructura contable

Se verifico que el catálogo y manual de aplicación de cuentas, están debidamente autorizados por un Contador Público. La estructura contable es detallada así:

- 1- Activo
- 2- Pasivo
- 3- Patrimonio
- 4- Ingresos
- 5- Costos y gastos

Cada uno de estos rubros tienen sus respectivas cuentas y subcuentas



Políticas contables nuevas

No existen cambios en las políticas contables con respecto al año anterior

Naturaleza y volumen de las transacciones

La sociedad emite mensualmente un promedio de 80 comprobantes de crédito fiscal y 225 facturas a consumidor final, y de 30 a 45 cheques a proveedores y acreedores.

Ubicación comercial

Ambiente económico y aspectos comerciales

El tipo de mercado en que opera es a nivel nacional.

- Sus principales clientes son
 - o Alcaldía Municipal de Mejicanos
 - o Alcaldía Municipal de San Salvador
 - o Alcandía Municipal de Cuscatancingo
 - o SALNET
- Sus principales proveedores son
 - o IMPELCA
 - o PHELP DOEGE
 - o AMANCO
 - o 3M DE EL SALVADOR

Estructura jurídica y operativa de la empresa

Es una empresa que opera bajo el régimen de sociedad anónima de capital variable

Sus socios son cuatro con el 25% de participación en el capital social cada uno



Estructura ejecutiva y administrativa

Presidente

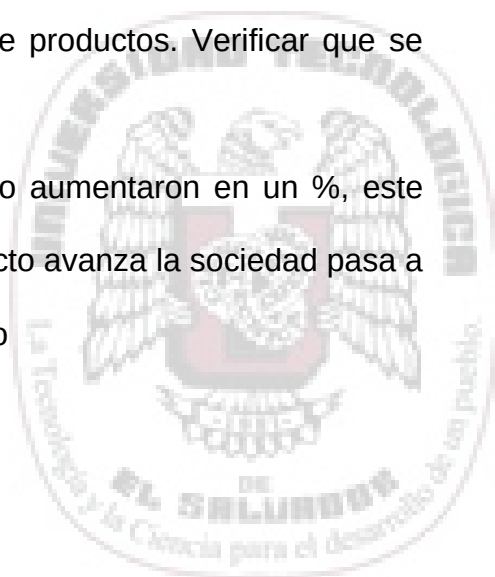
Vicepresidente

Secretario

Tendencias financieras

“Análisis de las tendencias financieras y del cuestionario de control interno”

- 1- Los inventarios aumentaron en un %, tal aumento es razonable ya que la sociedad esta en pleno apogeo de la ejecución del proyecto de
- 2- Retención sobre contratos, esta cuenta a aumentado en un %, lo importante en esta cuenta es verificar si tales retenciones han sido declaradas; ya que es un ingreso devengado y es procedente su facturación, registro y declaración correspondiente. (ÁREA CRITICA)
- 3- El remanente de crédito fiscal a aumentado en forma desproporcionada en un %, es necesario analizar si este remanente acumulado es real. (Se efectuara en el punto 1)
- 4- Ingresos recibidos por adelantado, esta cuenta ha aumentado en un %, esto nos indica que los ingresos obtenidos por la empresa en su actividad principal no han sido registrados en cuenta de productos. Verificar que se haya pagado el impuesto correspondiente
- 5- Los ingresos facturas en el periodo en estudio aumentaron en un %, este aumento se debe a que a medida que el proyecto avanza la sociedad pasa a cobro. Verificar que se haya declarado el debito



- 6- Compras Este rubro aumento en un % lo cual es razonable debido a que sin embargo se harán las pruebas necesarias para verificar si los cruditos reclamados son reales. Esta prueba tendrá relación directa con el punto 1 y 3

CONCLUSIÓN

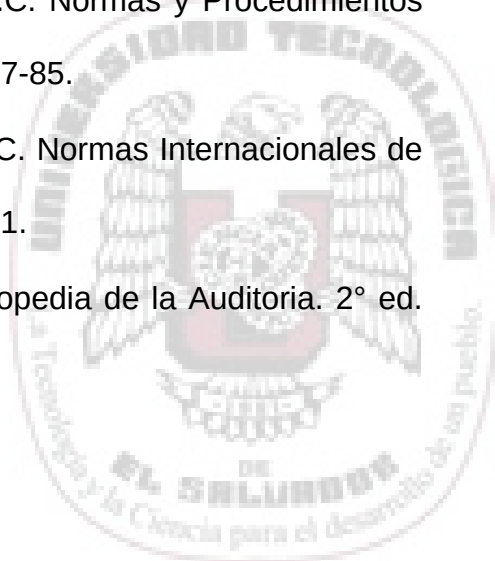
De acuerdo a las tendencias antes explicadas se concluye que las áreas con mayor grado de riesgo son las siguientes:

- a) Ventas o ingresos diferidos / debitos
- b) Compras / créditos
- c) Anticipos



BIBLIOGRAFÍAS

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Declaración sobre Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas SAS 1 AL 85, México D.F. 1977, Pág.4 y 5
- Consejo de Vigilancia de la profesión de la contaduría pública y auditoría, Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. Ministerio de Economía, El Salvador, San Salvador, 2002, Pág. 14
- Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, “Lista de personas naturales y jurídicas autorizadas para ejercer la contaduría pública y auditoría, al 30 de Septiembre de 2001, Diario El Mundo, El Salvador, San Salvador, Octubre 12, 2001, Pág. 33
- Dirección General de Impuestos Internos, Manual de fiscalización, El Salvador, San Salvador. Abril 2000, Pág. 1-224
- Dirección General de Impuestos Internos, Plan de fiscalización, El Salvador, San Salvador. 2000, Pág.1-22
- Federación Mundial de Contadores, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), México D.F. 1999, Pág. 32-597
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas y Procedimientos de Auditoría, 8ª ed. México, D. F. 1988. Pág. 77-85.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas Internacionales de Auditoría. 5ª ed. México D.F. 2000, Pág. 98-151.
- Lindergaard, Eugenia; Gálvez Gerardo, Enciclopedia de la Auditoría. 2º ed. Océano. España, Barcelona, 1999. Pág. 124



- Miller. Guía de auditoria. Harcourt Brace. España, Madrid, 1999, Pág.8-77
- Santos Castillo, José; Melgar, Oscar Armando. Guía para elaborar anteproyecto de graduación, Universidad Tecnológica de El Salvador, 2002.
- Schmelkes, Corina. Manual para la presentación de anteproyectos e informes de investigación. 2ª Edi. Oxford University Press. México, D.F. Pág. 20-36.
- Ventura Sosa, J. A. La Auditoría Estratégica. Avanti Grafica. El Salvador, San Salvador, 1999, Pág. 17-20.
- Willingham, John J. Auditoria. Conceptos y Métodos. McGraw-Hill, México, D.F. 1988, Pág. 22
- Mendoza Orante, Ricardo. Código Tributario, Jurídica Salvadoreña, El Salvador, San Salvador, 2001, Pág. 1-234
- Mendoza Orante, Ricardo. Código de Comercio, Jurídica Salvadoreña. San salvador, 2000, Pág. 29-95
- Mendoza Orante, Ricardo. Recopilación de Leyes Tributarias. Jurídica salvadoreña. San Salvador, 2002, Pág. 19-266
- Mendoza Orante, Ricardo. Recopilación de Leyes Mercantiles, Actualizadas con sus Reformas. Jurídica salvadoreña. El Salvador, San Salvador, 2001, Pág. 5-713.
- <http://comunidades.calle.22.com/727/con1.asp>.
- www.comunidades.calle22.com, La auditoría interna.
- www.elsalvador.com, "Dictamen fiscal se presentará en 2002 y fedatarios inician fiscalización"

