

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS
UNIDAD DE DIPLOMADO Y POST GRADO
CARRERA DE AUDITORIA



DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN

MONOGRAFIA:

**ESTABLECIMIENTO DE PROCEDIMIENTOS PARA LA
ELABORACIÓN DE PAPELES DE TRABAJO EN LA
EJECUCIÓN DE UNA AUDITORIA TRIBUTARIA**

DIPLOMANTES:

LIC. INDA JIMENEZ RONALD AMED

LIC. SIRPA ACARAPI WANDY

TUTOR:

MSC. GABRIEL FUENTES JAIMES

LA PAZ, BOLIVIA OCTUBRE 2009

PARTE INTRODUCTORIA

INTRODUCCIÓN.....	I
FORMULACIÓN DEL TEMA.....	IV
JUSTIFICACIÓN.....	VII
OBJETIVOS.....	VIII
GENERAL:.....	VIII
ESPECÍFICOS:.....	VIII
ALCANCE.....	VIII
DEFINICIÓN DEL AREA TEMATICA.....	IX
Área.....	IX
Área Temática.....	IX
FORMAS DE RECOLECCION DE LA INFORMACIÓN.....	IX
FUENTES PRIMARIAS.....	X
Observación de campo (Ocular).....	X
FUENTES SECUNDARIA.....	X
Utilización de documentos.....	X

MARCO TEORICO

CAPITULO I

1.1 CONCEPTOS.....	1
1.1.1. Generalidades.....	1
1.1.2. La Auditoria desde una perspectiva global.....	2
1.1.3. Concepto de procedimiento en auditoria.....	2
1.1.4. Objetivo de los procedimientos de auditoria.....	4

1.2. Observación.....	5
1.3. Comprobación o examen.....	5
1.4. Seguimiento contable.....	6
1.5. Confirmación.....	6
1.6. Indagación.....	6
1.7. Conciliación o Cálculo.....	6
1.8. Análisis de cuentas.....	7
1.9. Concepto de técnicas de auditoría.....	7
1.10. Objetivos de las técnicas de auditoría.....	7
1.10.1. Observación presencial.....	8
1.10.2. Inspección examen físico - Examen de documentos.....	8
1.10.3. Confirmación afirmación escrita – Proveedores.....	8
1.10.4. Análisis estudio – Documento.....	8
1.11 Diferencia entre técnica y procedimiento de auditoría.....	10

CAPITULO II

2.1. Definiciones de Auditoría Tributaria.....	11
2.2. Objetivos de la auditoría tributaria.....	13
2.3. Etapas de la auditoría tributaria.....	14
2.4. Clasificación de la auditoría tributaria.....	14
2.4.1 Por su campo de Acción.....	14
2.4.1.1 Fiscal.....	14
2.4.1.2 Preventiva.....	14
2.4.2. Por Iniciativa.....	15
2.4.2.1. Voluntaria.....	15
2.4.2.2. Obligatoria.....	15

2.4.3 Por el Ámbito Funcional.....	15
2.4.3.1. Integral.....	15
2.4.3.2. Parcial.....	15

CAPITULO III

3.1. Métodos de Auditoria Tributaria.....	17
3.1.1. Método Convencional o Tradicional de Auditoria Tributaria.....	17
3.1.2. Método Analítico de Auditoria Tributaria.....	18
3.2. Evidencia de auditoria.....	18
3.3. Proceso para obtener evidencia de auditoria tributaria.....	18
3.4. Medios para obtener evidencia auditoria.....	19
3.4.1 Tipos o formas de evidencia.....	19
3.4.2. Niveles de confiabilidad.....	20
3.4.3. NIA 500 – Evidencia de auditoria.....	23
3.4.4. Evidencia de auditoria suficiente y apropiada.....	24
3.4.5. Evaluación del Sistema de Control Interno.....	32
3.4.6. Obtención de la Evidencia.....	36
3.4.7. Muestreo Estadístico.....	38
3.4.8. Los Papeles de Trabajo.....	40
3.4.9. Finalidad de los Papeles de Trabajo.....	42
3.4.10. Tipos de Papeles de Trabajo.....	43
3.4.11. Tipos Principales de Cédulas u Hojas de Trabajo.....	45

MARCO PRÁCTICO

CAPITULO IV

Revisión y análisis de datos.....	47
-----------------------------------	----

CAPITULO V

Pautas generales, formales y operativas para la confección de papeles de trabajo para una auditoria tributaria

6.1. Introducción.....	53
6.2. Armado de legajo.....	56
6.3. Papeles de trabajo.....	58
6.4. Cómputos.....	60
6.5. Referenciación.....	61
6.6. Ejecución Del Examen.....	62
6.7. Cédulas de Trabajo.....	63
6.8. Cédulas Sumarias.....	64
6.9. Cédula de Conciliación Fiscal.....	65
6.10. Cálculo de las Cifras.....	66
6.11. Cédula del Reajuste Regular por Inflación.....	66
6.12. Organización de los papeles de trabajo.....	67
6.13. Papeles de Trabajo e informática.....	67
6.14. Documentación empleada en la auditoria tributaria.....	69

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

1.2 Prueba global sobre ingresos declarados.....	71
1.3 Conciliaciones de declaraciones juradas con saldos contables.....	71
1.4 Conciliaciones de declaraciones juradas con libros de ventas.....	72

ANEXOS

ANEXO A

Ejecución de Examen

ANEXO B

Reglamento para la emisión del dictamen sobre la información tributaria complementaria a los estados financieros básicos alcance mínimo de las tareas de auditoria sobre la información tributaria complementaria.

PARTE

!

INTRODUCCION

PARTE INTRODUCTORIA

INTRODUCCIÓN

Ante la necesidad de formación de profesionales especialistas en el campo tributario capaces de responder a las crecientes y cambiantes exigencias fiscales, y de asesorar tanto a empresas como instituciones que sean sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se intenta, a través de la presente investigación, brindar a estos profesionales, las herramientas necesarias para una eficiente ejecución de la auditoría tributaria.

La finalidad de cualquier auditoría es emitir una opinión y para lograrlo, el auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar sus conclusiones y dejar evidencia del trabajo efectuado. Durante el desarrollo de una auditoría, desde su concepción hasta su puesta en marcha se examina gran cantidad de información. Por lo que se hace necesario que el auditor utilice métodos que le permitan obtener y organizar información pertinente, suficiente y competente que apoye o sirva de base para emitir las conclusiones alcanzadas.

Los aspectos abordados en el contenido del presente trabajo, son referidos a la adaptación de métodos y técnicas de documentación del proceso de auditoría general (en su mayoría dirigidos a la auditoría de estados financieros) al área de la auditoría tributaria, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en base a los resultados obtenidos realizar una adecuada planificación fiscal con el objeto de minimizar el riesgo de cometer ilícitos tributarios.

Partiendo del análisis del proceso de documentación de la auditoría de estados financieros, se confeccionan los métodos de documentación en la auditoría tributaria.

En este sentido, los papeles de trabajo son el registro que lleva el auditor, con la finalidad de diagnosticar a fondo la situación fiscal de la entidad, permitiendo facilitar elementos legales a fin de procesar la información necesaria e idónea para demostrar la veracidad de las cantidades y conceptos indicados en las respectivas declaraciones de impuestos.

Se propone la realización cuidadosa de papeles de trabajo que van a marcar la pauta del éxito si su aplicación es en forma adecuada, deseable y correcta en concordancia con el tipo de empresa y la normativa legal vigente, realizando para ello análisis, estudios e interpretaciones de las partidas que deben ser tomadas en cuenta a efectos fiscales; evitando así el desagrado de incurrir por acción u omisión, en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, que traería como consecuencia la aplicación de sanciones por parte de la Administración Tributaria.

Así mismo, se presenta una clasificación sobre los papeles de trabajo en la auditoría tributaria, incluyendo la consideración de objetivos, funciones, técnicas y otros aspectos relevantes a la documentación de un proceso de auditoría tributaria, a objeto de realizar un diagnóstico de la situación fiscal de la entidad, y realizar observaciones y recomendaciones para que la empresa logre sus objetivos de cumplir con los compromisos tributarios establecidos en las diferentes leyes.

En lo concerniente al desarrollo de una Auditoria Tributaria, es valido señalar que ella esta sustentada en las mismas técnicas, procedimientos normas de una auditoria financiera tradicional, solo que las finalidades son obviamente diferentes. Por un lado la auditoria financiera, llevada a cabo en la generalidad de los casos por auditores externos, busca dar una opinión fundada sobre la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados económicos demostrados por una empresa, mientras que la auditoria tributaria esta encaminada a determinar el correcto cumplimiento, tanto de la obligación principal como de los accesorios que afecten a un contribuyente determinado.

Por su parte la auditoria, tributaria realizada en el servicio, teniendo presente las particularidades con que se lleva a cabo, tiene pocas, pero claras diferencias respecto a la auditoria tributaria efectuada por otros entes, considerando fundamentalmente u naturaleza y finalidades, no así su ejecución, ya que en esencia es la misma.

Como se ha dejado establecido anteriormente, las normas, técnicas y procedimientos de la auditoria tributaria son prácticamente las mismas empleadas en una auditoria financiera tradicional.

La razón de esta referencia se sustenta en que gran parte del trabajo realizado por el fiscalizador, cual es el examen de la documentación tributaria-contable de los contribuyentes, tiene características propias de una auditoria, por lo que requiere que su trabajo se desarrolle sustentándose en normas reconocidas y de aceptación general, impartidas tanto por los organismos oficiales, como la enseñanza de esta técnica de control.

FORMULACIÓN DEL TEMA

Las normas tributarias convierten al Estado en partícipe de los resultados de toda actividad económica llevada a cabo por los particulares. La propia actividad empresarial trae consigo una actividad tributaria que agrupa obligaciones formales y el pago de tributos. Pues bien, dado que los tributos tienen una influencia importante en la actividad económica, se hace necesario medir el efecto de los mismos, para tomar aquellas decisiones que resulten más adecuadas; así mismo, tanto el cumplimiento como el incumplimiento de las obligaciones fiscales implica consecuencias de carácter financiero que amerita un proceso de determinación y vigilancia de los controles internos.

La creciente complejidad y diversificación del sistema tributario, lleva a la necesidad de que los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria establezcan, perfeccionen y mejoren sus mecanismos de control interno para hacer frente a los requerimientos realizados por el Estado, ya que este, a través de la Administración Tributaria, deberá estar vigilante con la finalidad de prevenir y detectar las diferentes formas de ilícitos, lo cual origina consecuencias importantes para el interés de los contribuyentes y responsables.

Frente a la obligación de hacer o soportar el tributo, a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, estos deben implementar métodos que garanticen la correcta determinación de los tributos, así como el máximo aprovechamiento de las ventajas fiscales, para lo cual deberán diseñar, aplicar y evaluar los Controles Tributarios en aspectos tales como: registros, soportes, causación de las obligaciones, tarifas y consignación de impuestos

y retenciones; cumplimiento de los requisitos formales exigidos por las diferentes leyes tributarias; tareas que, exigirán prácticamente una auditoría completa, con el objetivo de verificar, evaluar y comprobar los elementos de la obligación tributaria, a fin de determinar el cumplimiento de la misma.

Pero, la vida económica de hoy requiere de un modelo de Auditoría que proporcione un grado de seguridad que supere la simple emisión del concepto u opinión acerca de la información financiera, y cubra los aspectos tributarios, que son parte integral del quehacer empresarial. Dicho modelo debe ajustarse a la dinámica de los cambios que generan las medidas fiscales adoptadas por el Estado.

Cabe señalar que la literatura existente en materia de auditoría tributaria es escasa en comparación con la auditoría de estados financieros; en algunos casos relacionan la auditoría tributaria con la financiera, e incluso hay quienes señalan que la evaluación de los tributos sólo constituye una parte significativa del examen de los pasivos en la auditoría de los estados financieros; de esta forma, se limita la esencia de la auditoría tributaria, ya que, los elementos, usuarios y propósito difieren, esta última se orienta fundamentalmente al examen y evaluación del cumplimiento de la obligación tributaria, en tanto que la financiera tiene el propósito de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los Estados Financieros.

Por lo señalado anteriormente, se puede decir que, el desarrollo del trabajo de auditoría tributaria, y su éxito, descansa en el criterio y experiencia del auditor, quien deberá poseer suficientes conocimientos y dominio de la base legal vigente en materia tributaria y conjugarlos con la aplicación de técnicas de auditoría, con el fin de:

- ✓ Verificar la base imponible de los diferentes tributos y localizar errores contables que la disminuyan o aumenten indebidamente.
- ✓ Verificar la correcta aplicación y cálculo de las diversas alícuotas de impuestos.
- ✓ Detectar contingencias tributarias que afecten a la empresa.
- ✓ Informar sobre la gravedad y trascendencia de las omisiones y errores en el cumplimiento de la declaración y pago de impuestos.
- ✓ Proponer las soluciones legales a los problemas tributarios encontrados, sugiriendo los procedimientos y ajustes que sean pertinentes.
- ✓ Comprobar el cumplimiento de los deberes formales.
- ✓ Verificar la contabilización de los tributos.

Ahora bien, para lograr esos objetivos, se requiere de un conocimiento amplio de la empresa y de sus operaciones; es necesario la recolección de información, es decir, la obtención de evidencia; fase de gran importancia en la ejecución de la auditoría tributaria, que requiere un proceso lógico de razonamiento encaminado a determinar la forma de obtenerla y de documentarla.

JUSTIFICACIÓN

La realización del presente trabajo, tiene como finalidad ofrecer los elementos fundamentales y las herramientas de trabajo necesarias para: diseñar, clasificar y organizar los papeles de trabajo, en los cuales se registran los procedimientos seguidos por el auditor, las pruebas efectuadas, la información obtenida y las conclusiones alcanzadas en la auditoría.

Los papeles de trabajo contienen cualquier tipo de información que facilita la obtención de cifras confiables, que servirán de soporte o evidencia para verificar la correcta determinación de los hechos impositivos por parte del contribuyente; obteniéndose las bases que soportan los análisis y conclusiones del área auditada.

En esta investigación se ha procurado integrar un proceso teórico claro, preciso y fácil de entender, que motive paulatinamente a la consulta y a la investigación; que contribuya a servir como fuente de referencia en cuanto a los métodos de documentación en materia de auditoría tributaria, materializado en los papeles de trabajo, que permitirán realizar una revisión ordenada y lógica, y así obtener información de la situación de la empresa en cuanto al grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias, facilitando su diagnóstico preciso, y realizar recomendaciones que promuevan la eficiencia en el cumplimiento de aspectos tributarios .

OBJETIVOS**GENERAL:**

Establecer los fundamentos teóricos y técnicos en el proceso de documentación en la Auditoría Tributaria.

ESPECÍFICOS:

- Analizar los fundamentos teóricos en el proceso de documentación en la Auditoría de Estados Financieros.
- Adaptar métodos de documentación de otros tipos de auditoría a la Auditoría Tributaria.
- Establecer el proceso de organización y sistematización de la documentación en la Auditoría Tributaria.
- Diseñar Modelos de Papeles de Trabajo en la Auditoría Tributaria.

ALCANCE

El ámbito de aplicación, se da en el área de la auditoría tributaria donde establece los fundamentos teóricos y técnicos en el proceso de documentación, en la parte que corresponde a tributos. Estos procedimientos serán de gran utilidad para este tipo de auditorías, la documentación de la evidencia obtenida, registrada en los papeles de trabajo, tiene una

importancia esencial el cual es ser fuente de información, que sirve de base para la emisión de una opinión.

DEFINICIÓN DEL AREA TEMATICA

Área

El estudio se realizara en el área tributaria que es una de las partes de la auditoria.

Área Temática

Referidos a la adaptación de métodos y técnicas de documentación en el área tributaria

FORMAS DE RECOLECCION DE LA INFORMACIÓN

Para la elaboración del presente trabajo se realizará una investigación del campo de manera investigativa y descriptiva, la primera es revisar todo tipo de información respecto a procedimientos y técnicas en la realización de papales de trabajo en la auditoria tributaria y la segunda nos permite relevar normas generales y particulares contando con las siguientes fuentes:

FUENTES PRIMARIAS:

Observación de campo (Ocular)

La cual consiste a la observación en el mismo lugar de los hechos y esta destinada a la obtención de datos, en este caso la observación es al proceso de la auditoria.

FUENTES SECUNDARIA:

Utilización de documentos

Mediante el análisis de documentos se recopilara gran información que se consolida en información secundaria mediante la consulta bibliográfica la cual representa averiguar conceptos teóricos, y datos históricos a través de lecturas en libros, documentos, obras, revistas, manuales, leyes etc. Datos y conceptos que deben tener una directa relación con el tema de estudio.

PARTE

II

MARCO TEORICO

MARCO TEORICO

CAPITULO I

1.1 CONCEPTOS

1.1.1. Generalidades

Se debe empezar por señalar que, la auditoría tributaria es un proceso sistemático efectuado con el propósito de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias; evaluando el vínculo existente entre el sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributaria, obligado este último a satisfacer el tributo y cumplir con las exigencias de la ley. Dicho proceso consta de: estudio general de la empresa; orientación de la auditoría; ejecución de la auditoría y la emisión de una opinión, a través de un informe final.

Para dar inicio a la ejecución de la auditoría tributaria, el auditor deberá proceder a realizar una revisión selectiva de las cuentas del balance general, de las cuentas de resultados, de la documentación, registro, operaciones y cualesquiera otras transacciones efectuadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, todo ello dirigido a comprobar que las bases imponibles se determinaron de conformidad con las normas establecidas y además, cumpliendo con las disposiciones legales pertinentes.

1.1.2. La Auditoria desde una perspectiva global

En lo concerniente al desarrollo de una Auditoria Tributaria, es valido señalar que ella esta sustentada en las mismas técnicas, procedimientos normas de una auditoria financiera tradicional, solo que las finalidades con obviamente diferentes. Por un lado la auditoria financiera, llevada a cabo en la generalidad de los casos por auditores externos, busca dar una opinión fundada sobre la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados económicos demostrados por una empresa, mientras que la auditoria tributaria esta encaminada a determinar el correcto cumplimiento, tanto de la obligación principal como de las accesorias que afecten a un contribuyente determinado.

1.1.3. Concepto de procedimiento en auditoria

El autor Urías, define los procedimientos de auditoria como "un conjunto de técnicas de investigación que el auditor aplica a la información sujeta a revisión, mediante las cuales obtiene evidencia para sustentar su opinión profesional"; por tanto, al igual que Holmes entiende la técnica como un detalle del procedimiento.

La opinión de López Aldea, es coincidente con la expresada anteriormente, al señalar que "el auditor utiliza para realizar su trabajo un conjunto de herramientas, que se denominan técnicas de auditoria. Dado que procedimiento significa método de ejecutar alguna cosa, la aplicación de las distintas técnicas de auditoria para aplicarlas al estudio particular de una cuenta u operación se denomina procedimiento de auditoria". Respecto de los procedimientos indica que "sería conveniente determinar los

procedimientos de auditoria, en el sentido de decidir qué técnica o técnicas de auditoria deberían formar parte, con carácter general, de un procedimiento de auditoria". Ello es así por que el auditor de cuentas, generalmente, no puede obtener la evidencia necesaria y suficiente mediante la aplicación de un solo procedimiento de auditoria, sino que -por el contrario- debe examinar los hechos que se le presentan mediante la aplicación simultánea o sucesiva de varios procedimientos de auditoria.

Por último, señala que "cuando se aplican o ejecutan los procedimientos de auditoria, se dice que se está realizando una prueba de auditoria". Por ello, resumiendo las definiciones expuestas, podemos señalar que los procedimientos de auditoria son un conjunto de técnicas y que la puesta en prácticas de dichos procedimientos constituye o se materializan en pruebas de auditoria.

Los principios y fundamentos de la auditoria financiera aplicados a la auditoria tributaria. Las técnicas y procedimientos de auditoria para el examen de los procesos, sistemas y registros contables. La evaluación de los registros contables y las declaraciones juradas presentadas ante impuestos.

Tomando en cuenta los criterios señalados podemos definir procedimiento como el conjunto de técnicas de investigación aplicables a un grupo de hechos o circunstancias que nos sirven para fundamentar la opinión del auditor dentro de una auditoria, se les dan el nombre de procedimientos de auditoria.

La combinación de dos o más procedimientos, derivan en programas de auditoria, y al conjunto de programas de auditoria se le denomina plan de

auditoria, el cual servirá al auditor para llevar una estrategia y organización de la propia auditoria.

El auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar los hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea.

En General los procedimientos de auditoria permiten:

- Obtener conocimientos del control interno.
- Analizar las características del control interno.
- Verificar los resultados de control interno.
- Fundamentar conclusiones de la auditoria.

Por esta razón el auditor deberá aplicar su experiencia y decidir cuál técnica o procedimiento de auditoria serán los mas indicados par obtener su opinión.

1.1.4. Objetivo de los procedimientos de auditoria

El objetivo principal de estos procedimientos específicos de auditoria es validar las cuentas impositivas del Balance mediante la verificación directa de los rubros comprendidos en tales cuentas.

Los procedimientos de validación persiguen los siguientes objetivos específicos:

- Determinar la existencia de los activos y pasivos,
- Determinar la propiedad de los activos y las responsabilidades y obligaciones del pasivo,
- Comprobar la efectividad de los valores atribuidos a los activos y pasivos
- Suficiencia, es decir, que ninguna partida haya sido omitida.
- Validación, son las pruebas de observación, examen, seguimiento contable, confirmación, indagación, cálculo y análisis.

1.2. Observación

La observación cubre el conteo y/o examen de los bienes físicos representados por cuentas en el balance general. Este procedimiento es generalmente realizado por la empresa y el fiscalizador observa, aunque en ocasiones el fiscalizador puede ejecutar el conteo, como es el caso de los activos fijos físicos.

1.3. Comprobación o examen

La comprobación incluye el examen de la evidencia que ampara la operación o partida con el objeto de determinar si esta es apropiada.

1.4. Seguimiento contable

El saldo puede representar el resultado de una computación o la acumulación de varias computaciones, en estos casos la validación del saldo incluye el reproceso de la computación.

1.5. Confirmación

Consiste en obtener la verificación de un hecho o condición, de terceras personas. Este procedimiento generalmente se aplica a partidas que integran el saldo de una cuenta.

1.6. Indagación

Comprende la obtención de información, especialmente oral, desde los empleados, socios, ejecutivos, relativa a las operaciones económicas de las empresas.

1.7. Conciliación o Cálculo

Consiste en identificar las partidas que constituyen la diferencia entre dos cifras, una de las cuales se refiere al saldo de una cuenta. Ejemplo: comparar el saldo de cuentas por cobrar según mayor contra el total que da el auxiliar de clientes.

1.8. Análisis de cuentas

Involucra la clasificación y resumen de los conceptos de una cuenta en detalle de tal manera que proporcionen un mejor entendimiento de las partidas que integran su saldo.

1.9. Concepto de técnicas de auditoria

Se define a las técnicas de auditoria como "los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones, su empleo se basa en su criterio o juicio, según las circunstancias"¹.

Al aplicar su conocimiento y experiencia el auditor, podrá conocer los datos de la empresa u organización a ser auditada, que pudieran necesitar una mayor atención.

Las técnicas procedimientos están estrechamente relacionados, si las técnicas no son elegidas adecuadamente, la auditoria no alcanzará las normas aceptadas de ejecución, por lo cual las técnicas así como los procedimientos de auditoria tienen una gran importancia para el auditor.

1.10. Objetivos de las técnicas de auditoria

EL objetivo de las técnicas es establecer las tareas, rutinas, gestiones o métodos accesibles para obtener material de evidencia que respaldará la auditoria tributaria.

¹ Jorge Rene Quiñonez Folgar "Procedimientos de Auditoria Tributaria"

Esquemáticamente las técnicas de auditoria son las siguientes:

1.10.1. Observación presencial

- ✓ Arqueos
- ✓ Instalaciones
- ✓ Procesos
- ✓ Toma de inventario - Recuentos

1.10.2. Inspección examen físico - Examen de documentos

- ✓ Empleados
- ✓ Ejecutivos

1.10.3. Confirmación afirmación escrita – Proveedores

- ✓ Clientes
- ✓ Bancos
- ✓ Indagación Información - Flujos de Información en forma oral -
Políticas

1.10.4. Análisis estudio – Documento

- ✓ Critico – Registros
- ✓ De consistencias – Declaraciones
- ✓ Pruebas Verificación – Documentos
- ✓ Matemáticas Aritmética - Registros
- ✓ Estados

Siguiendo la metodología propuesta podemos mencionar las siguientes técnicas de auditoría tributaria:

- ❖ Estudio general de la fiscalidad de la empresa
- ❖ Cotejo de los estados financieros con los registros que los sustentan
- ❖ Investigación o indagación oral
- ❖ Observación y comprobación
- ❖ Inspección
- ❖ Cálculo y análisis
- ❖ Confirmación
- ❖ Estimación
- ❖ Pruebas selectivas

Por su parte, algunas de las citadas técnicas de auditoría tributaria se utilizarán en la puesta en práctica de los siguientes procedimientos de auditoría tributaria, entre otros:

- ✓ Conciliaciones globales
- ✓ Confirmaciones de saldos con terceros
- ✓ Complementación de la guía fiscal
- ✓ Conciliaciones bancarias y arqueos de caja
- ✓ Análisis del cumplimiento de la legislación fiscal

Estas breves definiciones incluyen los elementos más importantes que componen una Auditoría Tributaria, a saber: aplicación de técnicas (tales como la observación, el examen físico, la indagación, la confirmación, el análisis y el cómputo) y procedimientos de Auditoría (que permitan obtener elementos de juicio para sustentar las conclusiones) que permiten evaluar las

evidencias presentadas por la empresa objetivamente; cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto principales como accesorias, elemento central que implica un conocimiento acabado de la legislación vigente y de la normativa administrativa sobre la materia; entidad económica, esto es, empresa o institución, de la cual se debe conocer con detalle sus características, su actividad o rubro y su ubicación, todos elementos que pueden afectar el régimen tributario de la misma; objetivos de la Auditoria Tributaria, los que son definidos por la entidad económica -el cliente- de acuerdo a sus necesidades, lo que incluye la extensión de la Auditoria (total, parcial) y al tipo de ejecución (autónoma o integrada) y, finalmente, Informe de resultados de la Auditoria Tributaria, el que debe contener todas las omisiones y errores detectados, que pueden traducirse en, por ejemplo, pagos de impuestos en exceso, no utilización de franquicias, impuestos no declarados o subdeclarados, los que se pueden deber a diferencias contables-tributarias o a errores administrativos.

Como puede apreciarse, este es un procedimiento de control, que busca no caer en contingencias tributarias o bien si éstas son detectadas, aminorar sus efectos a través de la aplicación de las estrategias tributarias pertinentes. En otras entregas ahondaremos más adelante.

1.11 Diferencia entre técnica y procedimiento de auditoria

Las técnicas son las herramientas de trabajo del Contador Público y los procedimientos la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio particular.

CAPITULO II

2.1. Definiciones de Auditoria Tributaria

La Auditoria Tributaria, es un control crítico y sistemático, que usa un conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes. Se efectúa teniendo en cuenta las normas tributarias vigentes en el periodo a fiscalizar y los principios de contabilidad generalmente aceptados, para establecer una conciliación entre los aspectos legales y contables y así determinar la base imponible y los tributos que afectan al contribuyente auditado².

La Auditoria Tributaria es el examen fiscalizador que realiza un auditor fiscal o independiente para determinar la veracidad de los resultados de operaciones y situación financiera declarados por la empresa (contribuyente), a través de su información financiera u otros medios³.

La Auditoria Tributaria es un conjunto de principios y procedimientos destinados a establecer si han sido aplicados razonablemente las normas contables, si se han interpretado y aplicado correctamente las leyes tributarias que afectan a la empresa y si consecuentemente se han confeccionado correctamente las declaraciones de impuestos (tributos)⁴.

En resumen la Auditoria Tributaria es un examen realizado por un profesional Auditor Independiente o "Auditor Tributario" con la finalidad de verificar el

² Instituto de Administración Tributaria de la SUNAT "El glosario tributario", 3ra Edición

³ Pedro A. Yarasca Ramos y Emma R. Alvarez Guadalupe "Auditoria, Fundamentos con un enfoque moderno"

⁴ Pascual Chávez Ackermann, "Auditoria tributaria"

cumplimiento en forma correcta de las obligaciones tributarias formales y sustanciales de todo contribuyente, así como también determinar los derechos tributarios a su favor. Es por ello que al efectuar el examen se deben aplicar las respectivas técnicas y procedimientos de auditoría.

Al efectuar la Auditoría Tributaria, se verifican los Estados Financieros, libros y registros contables, y toda documentación sustentatoria de las operaciones económicas y financieras de una empresa, con la finalidad de determinar su situación tributaria a una fecha determinada.

Para garantizar el éxito, en el desarrollo de la Auditoría Tributaria, es necesario realizar una planificación del trabajo en la cual se fijarán los objetivos y se especificarán los procedimientos de auditoría que se van a utilizar. Esa planificación inicial debe ser objeto de un seguimiento continuo durante la ejecución del trabajo, ya que, a medida que se va conociendo el ente auditado, se pueden descubrir defectos e inconvenientes, así como nuevas necesidades que han de satisfacerse.

Para determinar los objetivos de la auditoría, el auditor aplicará su criterio profesional y tomará en cuenta asuntos tales como la naturaleza de los negocios, sus condiciones económicas y aspectos legales que le atañen tanto en las áreas económicas, contables y tributarias.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros sujetos a

examen, mediante los cuales obtienen las bases para fundamentar una opinión.”

Se puede señalar que los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas que se aplican en la revisión de un área específica, y que la puesta en práctica de dichos procedimientos constituye o se materializan en pruebas de auditoría.

2.2. Objetivos de la auditoria tributaria

- Determinar la veracidad de la información consignada en las declaraciones Juradas presentadas.
- Verificar que la información declarada corresponda a las operaciones anotadas en los registros contables y a la documentación sustentatoria; así como a todas las transacciones económicas efectuadas.
- Verificar que las bases imponibles, créditos, tasas e impuestos estén debidamente aplicados y sustentados.
- Contrastar las prácticas contables realizadas con las normas tributarias correspondientes a fin de detectar diferencias temporales y/o permanentes y establecer reparos tributarios, de conformidad n tai normas contables y tributarias vigentes.

2.3. Etapas de la auditoria tributaria

- a. **Planeamiento.-** Según la NÍA 300 «PLANEAMIENTO» significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperado de la Auditoria.
- b. **Trabajo de Campo o Ejecución.-** Se realiza lo planeado, aplicando los procedimientos de auditoria respectivos.
- c. **Informe.-** Elaboración y presentación del Dictamen o Informe, determinación de la Deuda Tributaria.

2.4. Clasificación de la auditoria tributaria

2.4.1 Por su campo de Acción

2.4.1.1 Fiscal

Cuando la Auditoria es realizada por un Auditor Tributario con la finalidad de determinar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias formales y sustanciales de un contribuyente.

2.4.1.2 Preventiva

Cuando es realizado por personal propio de la empresa o auditor independiente externo con la finalidad de evitar contingencias tributarias.

2.4.2. Por Iniciativa

2.4.2.1. Voluntaria

Aquella auditoria tributaria que se efectúa con la finalidad de determinar si se ha calculado en forma correcta los impuestos y su declaración en forma oportuna.

2.4.2.2. Obligatoria

Cuando la Auditoria tributaria se efectúa a requerimiento de la entidad fiscalizadora.

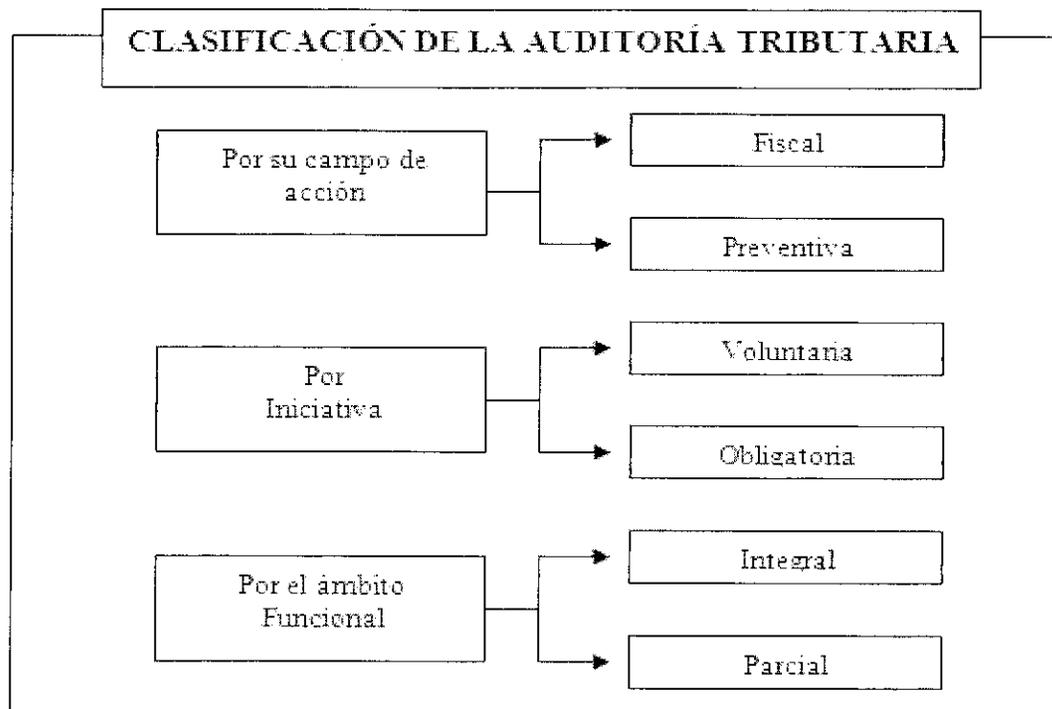
2.4.3 Por el Ámbito Funcional

2.4.3.1. Integral

Cuando se efectúa la auditoria tributaria a todas las partidas con incidencia tributaria que forman parte del Balance General; de Ganancias y Pérdidas de una empresa con la finalidad de determinar si se ha cumplido en forma correcta con las obligaciones tributarias, de un determinado periodo.

2.4.3.2. Parcial

Cuando sólo se efectúa a una partida específica de los Estados Financieros, o a un Impuesto Específico o si se examina un área específica de la empresa (ventas, producción, etc.)

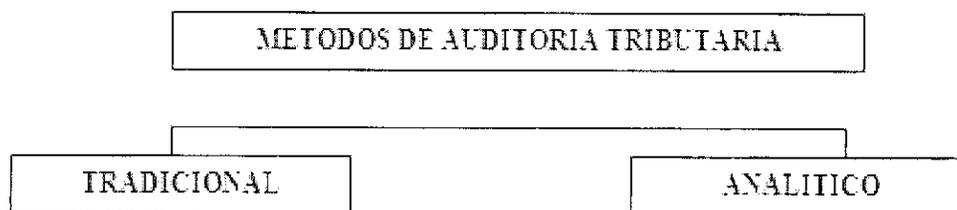


Fuente: Dr. Domingo Hernández Celis "Manual de Auditoria Tributaria"

CAPITULO III

3.1. Métodos de Auditoria Tributaria

Existen dos métodos a aplicar dentro de un proceso de auditoria tributaria, los cuales son:



3.1.1. Método Convencional o Tradicional de Auditoria Tributaria

Este método se efectúa a una empresa en la cual la información contable y financiera que presenta, se encuentra debidamente sustentados y elaborados considerando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las disposiciones legales vigentes en materia tributaria.

Este método consiste en analizar y revisar todos los libros y registros y documentos contables, con la finalidad de determinar si la empresa ha cumplido con sus obligaciones tributarias y verificar de esta manera que la empresa no haya incurrido en contingencias tributarias (liquidación de Impuestos en forma incorrecta, no presentación Declaración Jurada según cronograma, etc.)

3.1.2. Método Analítico de Auditoría Tributaria

Este método consiste en efectuar un análisis cuidadoso y detallista de toda la información contable y tributaria de un departamento específico de una empresa como son: el Departamento de Compras, Ventas. Personal. Producción, etc.

La finalidad de este método es determinar, si la empresa ha cumplido con registrar todas las operaciones con efectos tributarios, que ha incurrido la empresa en los mencionados departamentos.

3.2. Evidencia de auditoría

Se entiende por la evidencia de auditoría, al material o los elementos de juicio que comprueban la autenticidad de los hechos, la corrección de los criterios contables empleados, con la finalidad que el auditor fundamente y sustente su opinión (dictamen).

La evidencia en la Auditoría Tributaria es muy importante, porque sirve como sustento del Informe o Dictamen que ha elaborado el Auditor.

3.3. Proceso para obtener evidencia de auditoría tributaria

El proceso para obtener evidencia de auditoría, se efectúa a través de inspecciones, observaciones, cuestionarios, confirmaciones, etc, aplicados a hechos ocurridos, en la entidad auditada.

3.4. Medios para obtener evidencia auditoria

Según Carlos A. Slosse y otros, en su libro Auditoria su nuevo enfoque empresarial, indica lo siguiente:

La evidencia de auditoria es el elemento de juicio que obtiene el auditor como resultado de las pruebas que realiza. La evidencia de auditoria puede ser obtenida de los sistemas del ente; de la documentación respaldatoria de transacciones y saldos; de la gerencia y empleados, deudores, proveedores y otros terceros relacionados con el ente.

3.4.1 Tipos o formas de evidencia:

Según los autores, anteriormente citados, los tipos de evidencia, son:

1. Evidencia de control.
2. Evidencia sustantiva.

La evidencia de control es aquella que proporciona al auditor satisfacción de que los controles en los cuales planea confiar, existen y operan efectivamente durante el periodo. Esta evidencia permite modificar o reducir el alcance de la evidencia sustantiva que, de otra manera, debería obtenerse. La evidencia sustantiva es la que brinda al auditor satisfacción referida a los estados financieros y se obtiene al examinar las transacciones y la información producida por los sistemas del ente.

Según sea el caso, ambos tipos de evidencias.- de control y sustantivo- pueden combinarse, modificando la naturaleza o alcance de los procedimientos seleccionados.

La evidencia de auditoria debe estar relacionada con las afirmaciones para las cuales se obtiene y puede satisfacer a más de una afirmación o componente.

El auditor debe procurar mantener un equilibrio entre los beneficios de obtener evidencia y el costo de obtenerla. No obstante, el factor de economía no debe ser una razón que justifique la obtención de menos evidencia de auditoria que la necesaria.

3.4.2. Niveles de confiabilidad

Caros A. Slosse y otros, consideran lo siguiente:

- Para que la evidencia de auditoria sea aceptable, debe ser creíble y confiable.
- La calidad de la evidencia varía considerablemente según la fuente que la origina.

El siguiente cuadro trata de comparar distintas fuentes de evidencia y su grado de confiabilidad.

	MAYOR CONFIABILIDAD	MENOR CONFIABILIDAD
F	Obtenida a partir de personas o hechos independientes de la organización.	Obtenida dentro de la empresa.
U	Producida por un sistema de control efectivo.	Producida por un sistema de control débil.
E	Por conocimiento directo: observación, inspección o reconstrucción.	Por conocimiento indirecto: confianza en el trabajo de terceras personas (por ejemplo: auditores internos).
N		
T	Documentada.	Oral.
E	De la gerencia superior.	Del personal de menor nivel.
S		

Fuente: Caros A. Slosse

La evidencia competente, para que cumpla con el requisito de competente, la evidencia debe ser válida y confiable. En este sentido, debemos comprender que existen grados de calidad de la evidencia, las que cita de mayor a menor calidad:

- La evidencia obtenida de fuente independiente fuera de la entidad, es considerada de mayor confianza que la obtenida dentro de la misma.
- Una mayor efectividad de la estructura del control interno contable, da una mayor seguridad de que funciona y que podemos confiar en él.
- La evidencia obtenida físicamente (la que vemos) es más confiable que la obtenida de manera indirecta.
- Los documentos originales son más confiables que sus copias.

A su vez las NAGAS, en las Normas de Ejecución del Trabajo, Norma 6, obtención de evidencia suficiente y competente, indican lo siguiente. La evidencia será suficiente, cuando ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes, se ha obtenido en la cantidad indispensable, para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que están tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados. La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstanciales o criterios que realmente tienen revelación cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidos y apropiados.

Según Pedro Antonio Yarasca Ramos y Emma R. Alvarez Guadalupe, en su libro "AUDITORIA" Fundamentos con un enfoque moderno, indica lo siguiente:

La evidencia de auditoria se clasifica en:

- ✓ Evidencia física.
- ✓ Evidencia documental.
- ✓ Evidencia testimonial.
- ✓ Evidencias Analíticas.

3.4.3. NIA 500 – Evidencia de auditoria

El propósito de esta norma Internacional de Auditoria (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la cantidad y calidad de evidencia

de auditoria que se tiene que obtener cuando se auditan estados financieros, y los procedimientos a seguir para obtener dicha evidencia de auditoria.

El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoria para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoria.

La evidencia de auditoria se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos. En algunas circunstancias, la evidencia puede ser obtenida completamente de los procedimientos sustantivos.

"Evidencias de auditoria" significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoria. La evidencia de auditoria comprenderá documentos fuente y registros contables subyacentes a los estados financieros e información corroborativa de otras fuentes.

"Pruebas de control" significa pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoria sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno.

"Procedimientos Sustantivos" significa pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoria para detectar representaciones erróneas de materialidad en los estados financieros, y son de dos tipos:

- a. Pruebas de detalles de transacciones y balances; y
- b. Procedimientos analíticos.

3.4.4. Evidencia de auditoria suficiente y apropiada

La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y aplican a la evidencia de auditoria obtenida tanto de las pruebas de control como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoria; la propiedad es la medida de la calidad de evidencia de auditoria y su relevación para una particular aseveración y su contabilidad. Ordinariamente, el auditor encuentra necesario confiar en evidencia de auditoria que es persuasiva y no concluyente y a menudo buscará evidencia de auditoria y de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para soportar la misma aseveración.

Para formular la opinión de auditoria, el auditor ordinariamente no examina toda la información disponible porque se puede llegar a conclusiones sobre un saldo de una cuenta, clases de transacciones o control por medio del ejercicio de su juicio o del muestreo estadístico.

El juicio del auditor respecto de que es evidencia suficiente y apropiada de auditoria se ve influenciado por factores como:

- La evaluación del auditor de la naturaleza y nivel del riesgo inherente tanto a nivel de los estados financieros como a nivel del saldo de la cuenta o clase de transacción.
- La naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno y la evaluación del riesgo de control.
- La importancia relativa de la partida que se examina.

- La experiencia ganada durante auditorias previas.
- Los resultados de procedimientos de auditoría, incluyendo fraude o error, que puedan haberse encontrado.
- La fuente y confiabilidad de la información disponible.

Al obtener la evidencia de auditoria de las pruebas de control, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoria para soportar el nivel evaluado de riesgo de control.

Los aspectos de los sistemas de contabilidad y de control interno sobre los que el auditor debería obtener evidencia son:

- a. El diseño: los sistemas de contabilidad y de control interno están diseñados adecuadamente para prevenir y/o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa.
- b. La operación: los sistemas existen y han operado de manera efectiva a lo largo del periodo relevante.

Al obtener evidencia de auditoria de los procedimientos sustantivos, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoria de dichos procedimientos junto con cualquier evidencia de pruebas de control para soportar las aseveraciones de los estados financieros.

Las aseveraciones de los estados financieros son aseveraciones de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros. Pueden categorizarse como sigue:

- a. Existencia: Un activo o pasivo existe a una fecha determinada.
- b. Derechos y obligaciones: Un activo o pasivo pertenece a la entidad en una fecha determinada.
- c. Ocurrencia: Una transacción o evento tuvo lugar, lo cual pertenece a la entidad durante el periodo.
- d. Integridad: No hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas, sin revelar.
- e. Valuación: Un activo o pasivo es registrado a un valor en libros apropiados;
- f. Medición: Una transacción o evento es registrado a su monto apropiado y el ingreso o gasto se asigna al periodo apropiado; y
- g. Presentación y revelación: Una partida se revela, se clasifica y describe de acuerdo con el marco de referencia aplicable para informes financieros.

Ordinariamente, la evidencia de auditoria se obtiene respecto de cada aseveración de los estados financieros. La evidencia de auditoria respecto de una aseveración, por ejemplo, la existencia de un inventario, no compensará

la falta en la obtención de evidencia de auditoria respecto de otra, como por ejemplo, la valuación. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos variará dependiendo de las aseveraciones. Las pruebas pueden proporcionar evidencia de auditoria sobre más de una aseveración, por ejemplo, el cobro de cuentas por cobrar pueden dar evidencia de auditoria tanto respecto de la existencia como de la valuación.

La confiabilidad de la evidencia de auditoria es influenciada por su fuente: Interna o Externa, y por su naturaleza: Visual, Documentaria u Oral. Si bien la confiabilidad de la evidencia de auditoria depende de la circunstancia individual, las siguientes generalizaciones ayudarán para evaluar la confiabilidad de la evidencia de auditoria:

- a. La evidencia de auditoria de fuentes externas (por ejemplo la confirmación recibida de una tercera parte] es más confiable que la generada internamente.
- b. La evidencia de auditoria generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados operan efectivamente.
- c. La evidencia de auditoria obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida de la entidad.
- d. La evidencia de auditoria en forma de documentos y representaciones escritas es más confiable que las representaciones orales.

La evidencia de auditoria es más persuasiva cuando las diferentes fuentes o de una diferente naturaleza son consistentes. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado acumulativo de confianza más alto del que se obtendría de partidas de evidencia de auditoria obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, el auditor determina que procedimientos adicionales son necesarios para resolver la inconsistencia.

El auditor necesita considerar la retención entre el costo de obtener evidencia de auditoria y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, el caso de dificultad y gasto involucrado no es en sí mismo una base válida para omitir un procedimiento necesario.

Cuando está en duda sustancial respecto de una aseveración de importancia relativa en los estados financieros, el auditor debería intentar obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoria para absolver dicha duda. Sin embargo, si no le es posible obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoria, el auditor debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión.

3.4.4.1. Procedimientos para obtener evidencia de auditoria

El auditor obtiene evidencia de auditoria por uno o más de los siguientes procedimientos: inspección, observación, investigación y confirmación, procedimientos de cómputo y analíticos. La oportunidad de dichos procedimientos dependerá, en parte de los periodos de tiempo durante los que la evidencia de auditoria buscada esté disponible.

3.4.4.2. Inspección

La inspección consiste en examinar registros, documentos, o activos tangibles. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente de la efectividad de los controles internos sobre su procesamiento. Tres categorías importantes de evidencia de auditoría documentaria, que proporcionan diferencias de confiabilidad al auditor, son:

- a. Evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por terceras partes;
- b. Evidencia de auditoría documentaria creada por terceras partes y retenida por la entidad.
- c. Evidencia de auditoría documentaria creada y retenida por la entidad.

La inspección de activos tangibles proporciona evidencia de auditoría confiable con respecto a su existencia pero no necesariamente a su propiedad o valor.

Observación

La observación consiste en mirar un proceso o procedimiento siendo desempeñado por otros, por ejemplo, la observación por el auditor del conteo de inventarios por personal de la entidad o el desarrollo de procedimientos de control que no dejan rastro de auditoría.

3.4.4.3. Investigación y Confirmación

La investigación consiste en buscar información de personas enteradas dentro o fuera de la entidad. Las investigaciones pueden tener un rango desde investigaciones formales por escrito dirigidas a terceras partes, hasta investigaciones orales informales dirigidas a personas dentro de la entidad. Las respuestas a investigaciones pueden dar al auditor información no poseída previamente o evidencia de auditora corroborativa.

La confirmación consiste en la respuesta a una investigación para corroborar la información contenida en los registros contables. Por ejemplo, el auditor ordinariamente busca confirmación directa de cuentas por cobrar por medio de la comunicación con los deudores.

3.4.4.4. Cálculo

El cálculo consiste en verificar la exactitud aritmética de documentos fuente y registros contables o en desarrollar cálculos independientes.

Los procedimientos analíticos consisten en el análisis de índices y tendencias significativas, incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información, relevante o que se desvían de los montos pronosticados.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados y puede ser básicamente de dos clases:

3.4.4.5. Análisis de saldo

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros, por ejemplo en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc, son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas.

En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando éste es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el Análisis de saldo.

3.4.4.6. Análisis de movimientos

En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, por ejemplo, en las cuentas de resultados, aún más, en algunas cuentas que podría ser de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo.

En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

Declaración. Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo ameritan.

Conviene hacer notar que, aun cuando la declaración es una técnica de auditoria conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de sen datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

- ✓ Certificación. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.
- ✓ Verificar: Es probar la verificación o exactitud de un hecho. Técnicas de Auditoría aplicables en la inspección.
- ✓ Investigación: También se le denomina a esta técnica examen físico y recuento. La aplicación de esta técnica es sumamente útil en lo que respecta al dinero en efectivo, existencias, incrementos en el Activo Fijo y similares.

3.4.5. Evaluación del Sistema de Control Interno

En la ejecución del trabajo de auditoría se debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría que va a aplicar.⁵

El estudio apropiado y la evaluación oportuna de los sistemas de organización, métodos de trabajo y medidas de control y salvaguarda de los bienes, adoptados por una empresa, proporciona al auditor un conocimiento razonable del grado de confianza que puede depositar en la información y de la eficiencia de la administración de la entidad, así como una seguridad razonable que las obligaciones se están cumpliendo como debe ser.

Este proceso de evaluación consiste en la recolección de información del área a auditar para comprobarla con la norma o modelo, determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar, establecer las desviaciones y hacer recomendaciones para mejorar los controles y corregir las deficiencias observadas.

El más importante de los estándares, en razón de que su existencia y eficacia no solo aseguran el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que evolucionará el propósito de la auditoría tributaria, la cual dejará de ser un vehículo destinado al hallazgo de desviaciones o incumplimientos, para convertirse en una eficaz herramienta preventiva de planificación⁶.

⁵ Yenny Josefina Nelo, "Proceso de documentación y papeles de trabajo en la Auditoría Tributaria".

⁶ Alexis Meléndez, "sistema de Control Interno Tributario.

El sistema de control interno es siempre una de las más importantes variables de las cuales el auditor debe obtener un conocimiento adecuado para llevar a cabo su trabajo; el cual queda evidenciado en los papeles de trabajo, donde se van anotando las debilidades, fallas, errores u omisiones de control interno.

En la auditoría tributaria la evaluación del control interno permite al auditor obtener una visión general sobre el grado de confiabilidad que ofrece la determinación y pago de la obligación tributaria, la declaración del hecho imponible y el cumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente.

Un nivel apropiado de documentación usualmente hace más eficiente la evaluación, entre otros aspectos, porque facilita el entendimiento de los empleados sobre cómo opera el sistema y sus roles particulares, y hace que sea más fácil modificarlos cuando sea necesario. La información relativa al sistema puede ser anotada por el auditor en forma de diagramas de flujo, cuadros de decisión o de respuestas a un cuestionario.

Por otra parte, cada organización enfrenta una determinada variedad de riesgos que provienen de fuentes internas y externas, los cuales deben valorarse como fundamento del sistema de control interno. El riesgo representa una variable de enorme importancia dentro de los entes económicos que no se puede dejar a un lado en ningún trabajo de auditoría.

El riesgo de control nunca puede ser cero, porque normalmente en el proceso contable existen errores no detectados por insuficiencia o fallos en el sistema de control interno, lo que equivale a decir que ningún sistema viable

de control interno puede ser tan eficaz que elimine totalmente el riesgo de que se reflejen errores.⁷

El riesgo de auditoría se definiría como una combinación de tres riesgos diferentes. El primero está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales. El segundo es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Finalmente, existe un tercer riesgo, consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno no fuera a su vez detectado por la aplicación de pruebas adecuadas de auditoría.

Para obtener una comprensión de los controles internos del cliente y para determinar si están diseñados y operan en forma efectiva, los auditores combinan procedimientos de indagación, inspección, observación y ejecución. Si los auditores encuentran que el cliente ha diseñado un control interno efectivo para una cuenta particular y que las practicas prescritas operan efectivamente en las operaciones diarias, ellos calificarán como bajo el riesgo de control de las afirmaciones de la cuenta. Así la efectividad del control interno del cliente es un factor importante en la determinación de cuanta evidencia reunirán los auditores para reducir o eliminar el riesgo de detección.

⁷ Sierra Molina y Orta Pérez, Teoría de la Auditoría Financiera

El riesgo en auditoría se reduce con la reunión de evidencia, para lo cual se hace necesario intensificar los procedimientos; cuanto más competente sea la evidencia reunida, menor es el riesgo de auditoría asumido.

Por otra parte, para una adecuada ejecución de la auditoría se deben determinar los estándares o modelos que servirán de parámetros en el proceso de selección de evidencias, se debe contar con una situación ideal o perfecta, hacia donde se debe dirigir los hechos auditados.

En este sentido se hace necesario conocer la modalidad de organización (tipo de sociedad), así como la estructura administrativa, los modelos administrativos y operativos, la nómina vigente, la correcta aplicación de los principios de contabilidad de aceptación general, conocer si tiene filiales, sucursales; y por supuesto, aspectos relacionados con el cumplimiento de normas y leyes especiales; los procedimientos técnicos de determinación de la base imponible de cada tributo. En todo caso, en la determinación de la base imponible, el auditor deberá analizar cómo se ha calculado el resultado contabilizado por la entidad, obteniendo evidencia de si dicho resultado se aleja o no de los estándares previamente definidos.

3.4.6. Obtención de la Evidencia

Según lo establecido en la Normas de Auditoría “el auditor debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente mediante la inspección, observación e indagación, para proporcionar una base razonable con el fin de emitir una opinión respecto a los estados financieros examinados”.

La evidencia tributaria da fe de la existencia de los hechos y operaciones de significación tributaria y su ocurrencia se verifica en la entidad y en un período o momento determinado. Asimismo, la evidencia tributaria representa la principal herramienta que sirve de base al análisis y el fin último de la auditoría tributaria.⁸

Para obtener esa evidencia, el auditor deberá contactar a aquellas personas con responsabilidades en las tareas de planificación y preparación de las declaraciones fiscales, obteniendo confirmaciones verbales o escritas; además de utilizar otros procedimientos como: el cuestionario de control interno, la realización de pruebas de cumplimiento o el procedimiento de las conciliaciones globales. Generalmente, no se puede obtener la evidencia suficiente y necesaria mediante la aplicación de un solo procedimiento de auditoría, por lo que deben examinarse los hechos mediante la aplicación simultánea o sucesiva de varios procedimientos de auditoría.

La evidencia que está representada por los hallazgos significativos se registra en los papeles de trabajo. Cualquier duda en el ejercicio de la auditoría, se debe eliminar a la luz de la evidencia, la cual queda contemplada en los papeles de trabajo.

Se puede decir entonces, que la evidencia es la que imprime el sello de objetividad al trabajo del auditor. La cantidad y tipo de evidencia comprobatoria requerida para soportar una opinión, debe ser determinado por el auditor de acuerdo a su juicio profesional, después de un estudio cuidadoso de las circunstancias específicas del caso.

⁸ Alexis Meléndez, "sistema de Control Interno Tributario.

Además debe existir una relación lógica entre el costo de obtener la evidencia y la utilidad de la información obtenida. La dificultad y el gasto involucrado para probar una partida en particular, no constituye, por sí mismo, una base válida para omitir la prueba.

El auditor deberá evaluar correctamente el costo que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está alcanzando, y la utilidad final probable de los resultados que lograría.

En auditoría tributaria, la suficiencia de la evidencia la determina la cantidad de pruebas que se puedan obtener en los registros contables, en los documentos que soportan los mismos, en los archivos de documentos.⁹

Estas evidencias son competentes siempre que reúnan ciertas condiciones como: documentación original, sin alteraciones, sin falsificaciones, sin enmendaduras, y cuyo origen emanen de fuentes fidedignas y confiables.

3.4.7. Muestreo Estadístico

La suficiencia de la evidencia comprobatoria está relacionada entre otros factores con el diseño y tamaño de una muestra.

El muestreo estadístico proporciona un sistema científico para la auditoría y nos permite calcular el tamaño mínimo para la muestra que es necesario para justificar una inferencia dada.¹⁰

⁹ Alexis Meléndez, "sistema de Control Interno Tributario.

¹⁰ McRae, TW, Muestreo Estadístico para Auditoría y Control

Según George R. Zuber, la muestra es la aplicación de un procedimiento de auditoría a menos del 100% de las partidas o asientos de una cuenta o clase de transacciones con el fin de evaluar algunas características del saldo de la cuenta o clase de transacciones.

El muestreo, cualquiera que sea su forma, consiste en la aplicación de pruebas de cumplimiento o sustantivas a una muestra suficientemente representativa de la población total, bien se trate de una serie de transacciones o de un conjunto de partidas que forman el saldo de una cuenta; para que el método de muestreo sea adecuado, el auditor necesita un plan de actividades, de tal manera que pueda llegar a conclusiones y obtener la evidencia necesaria.

Como no es práctico revisar la totalidad de las operaciones de una empresa se deben aplicar procedimientos con base en pruebas selectivas, consignando en papeles de trabajo el método de selección y las partidas seleccionadas.

Cuando se presentan muchas partidas y similitud entre ellas en una sola cuenta, lo más práctico y aconsejable es recurrir al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado de ese examen, una opinión general sobre la partida global.

El auditor puede optar por un muestreo sujeto a su intuición y respaldado por su gran experiencia, sin embargo, el muestreo estadístico se considera más efectivo, ya que está basado en probabilidades matemáticas.

Existen procedimientos para utilizar el muestreo estadístico, sobre la base de las características y con relación a la distribución de la población. Los tipos de planes de muestreo estadísticos más utilizados son los siguientes:

1. Muestreo por atributos: Su finalidad es conocer cuántas veces ocurre o no ocurre un evento. Por ejemplo, el índice de ocurrencia de un tipo específico de error en una población contable, se investiga utilizando este tipo de muestreo.
2. Muestreo por variables: Se usa cuando es necesario estimar un rango de valores para una característica de la población. Por ejemplo, el valor total de la población de cuentas por cobrar se puede estimar utilizando el muestreo por variables.

El auditor deberá tener siempre presente los riesgos que representa la utilización de los métodos de muestreo. Surge la posibilidad que las conclusiones basadas en las muestras aplicadas para pruebas de cumplimiento o sustantivas, pudieran diferir de los resultados a que hubiese llegado en el caso de que hubiera aplicado el mismo procedimiento de auditoría a todo el universo. En todo caso, el auditor debe determinar que la población de la que se selecciona la muestra, es apropiada para el objetivo específico de la auditoría.

3.4.8. Los Papeles de Trabajo

Son los principales medios de prueba del trabajo realizado; en ellos se deja constancia de la profundidad de las pruebas realizadas y de la suficiencia de

los elementos que apoyan la opinión del auditor. Según A. Meléndez (1998), los papeles de trabajo:

“Los papeles de trabajo permiten al auditor dejar constancia secuencial y escrita del desarrollo de su trabajo, además de permitirle trabajar en forma sistemática y estructurada, ya que mediante su utilización obtendrá las bases que soportarán su análisis y conclusión sobre el área auditada, además los papeles de trabajo sirven de referencia a subsecuentes auditorías”.

Por otra parte señala que la elaboración de estos papeles, amerita una cuidadosa planificación y una cuidadosa organización por parte del auditor, ya que en ellos se refleja toda la información de valor que en función a los procedimientos de auditoría tributaria, se han obtenido de las evidencias, datos numéricos, comparaciones, diferencias cuantificadas, en fin, toda una serie de revelaciones que ordenadas y referenciadas permite seguir el tratamiento que el auditor ha hecho a los datos suministrados por la entidad para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias de éste.

Los papeles de trabajo sirven de ayuda en la realización y revisión del trabajo del auditor. La preparación de suficientes papeles facilita la realización de varias fases del trabajo de auditoría. Estos constituyen el medio en que se basa el auditor para realizar su trabajo. Así mismo, reflejan los procesos de ingenio y capacidad del auditor para resolver situaciones difíciles y enfrentarse a los diversos problemas que se pueden encontrar en el desarrollo de la auditoría.

La elaboración de los papeles de trabajo debe coincidir en el tiempo con la obtención de evidencia, ya que se trata de fases paralelas, el auditor debe

dejar constancia de cómo se formó la opinión a medida que iba obteniendo la evidencia, y no en un momento posterior.

Es bueno señalar que existen cambios importantes en el entorno del proceso de datos, las últimas tecnologías en materia de comunicación, como la transmisión y conservación de archivos y documentos, originan que en la actualidad los papeles de trabajo estén compuestos en su mayor medida de archivos y aplicaciones informáticas de distintos tipos y características.

Importancia de los Papeles de Trabajo.

Todas las fases del trabajo de auditoría quedarán controladas, ya que, los papeles de trabajo garantizan poder observar los hechos o documentación reunida, así como los avances en cada fase del trabajo.

- Los papeles de trabajo proveen unos registros permanentes y por escrito del trabajo efectuado, de los antecedentes y otros datos y referencias conexos en apoyo a los resultados, conclusiones o recomendaciones del informe.
- Son el soporte o base principal para el informe emitido.
- Son una prueba evidente que demuestra que se ha cumplido con la auditoría tributaria de acuerdo a unos procedimientos.
- Soportan las conclusiones alcanzadas.
- Sirven de prueba de la responsabilidad y diligencia aplicada en el curso del Examen.

3.4.9. Finalidad de los Papeles de Trabajo

Constituyen una compilación de la evidencia obtenida por el auditor y cumplen con los siguientes objetivos:

- Facilitan la preparación del Informe Final.
- Soportan y respaldan los resultados obtenidos.
- Proporcionan información para la preparación de las declaraciones tributarias.
- Son la mejor defensa del auditor ante la crítica o como medio de prueba.
- Facilitan la coordinación y organización de varias fases de la auditoria.

3.4.10. Tipos de Papeles de Trabajo

La información que emite y maneja el auditor, en la obtención y acumulación de evidencia está compuesta, entre otros, por los siguientes papeles de trabajo:

- Memorándums.
- Cédulas de trabajo con los resultados de las pruebas de cumplimiento.
- Cuestionarios de evaluación de control interno.

- Programas de auditoria tributaria aplicados.
- Sumarias o Cédulas de ajustes y reclasificaciones.
- Planillas y cédulas de cálculo.
- Soportes externos.
- Carta de recomendaciones.
- Informes de Auditorías internas y externas.

Generalmente se preparan unos memorándums de procedimientos para cada área principal del programa de auditoría; deben anotarse las excepciones encontradas en los procedimientos y normas, así como las deficiencias que presente el control interno y las medidas de corrección adoptadas. Pueden prepararse memorándums técnicos en caso de encontrarse problemas o situaciones fiscales especiales.

Los papeles de trabajo incluyen un conjunto organizado de datos e información ordenada y clasificada que recibe el nombre de cédulas. La Cédula es una herramienta que detalla el análisis hecho y describe al mismo tiempo los procedimientos de verificación.¹¹

Las cédulas suministran los detalles y conclusiones del examen en cada circunstancia, y aportan la información con respecto a ciertos asuntos y fases de la investigación. Estas se clasifican en:

¹¹ Alexis Meléndez, "sistema de Control Interno Tributario.

1. Cédula Índice: Funciona como carátula de los papeles de trabajo utilizados y sirve como guía y referencia de su contenido.
2. Cédulas Generales: Sirven para almacenar información de carácter general que a criterio del auditor son necesarios,
3. Cédulas u Hojas de Trabajo: Contienen en forma detallada las partidas o elementos que serán analizadas y el procedimiento empleado para la verificación.

Generalmente poseen varias columnas en las cuales se relaciona el balance de comprobación, los ajustes y reclasificaciones, saldos según auxiliares, saldos según declaraciones.

El auditor al finalizar la revisión deberá preparar una cédula de trabajo en donde se indique en forma detallada las diferencias originadas entre su revisión y las cifras del ente auditado.

3.4.11. Tipos Principales de Cédulas u Hojas de Trabajo:

1. Sumarias: Las que recopilan las cuentas correspondientes a determinado rubro del área a auditar.
2. Principales: Las que recopilan la información relativa a determinada cuenta.

3. Auxiliares o de detalle: Las que recopilan información relativa a determinada subcuenta o las que contienen los procedimientos aplicados y los resultados obtenidos sobre determinada cuenta.

Los papeles de trabajo también incluyen los programas de auditoría que son un componente necesario e importante en el desarrollo del trabajo, y una vez aplicados, se archivan dentro de los papeles de trabajo; en ellos se determina que tipo de pruebas se ha aplicado, y cuáles son los procedimientos ejecutados en cada área.

Generalmente las empresas mantienen unos archivos de asuntos fiscales, que incluyen todos los documentos relacionados con la preparación y registro de la declaración de impuestos, los elementos que pueden incluirse en el archivo son:

- Declaración de rentas. Conciliaciones tributarias preparadas por el contribuyente.
- Un registro de todos los pagos por concepto de impuestos efectuados por la empresa.
- Papeles de trabajo especiales relacionados con los cálculos de impuestos y ajustes de los valores registrados en los libros (ajustes por inflación).
- Solicitudes de reembolsos y cobros.

PARTE

III

MARCO PRACTICO

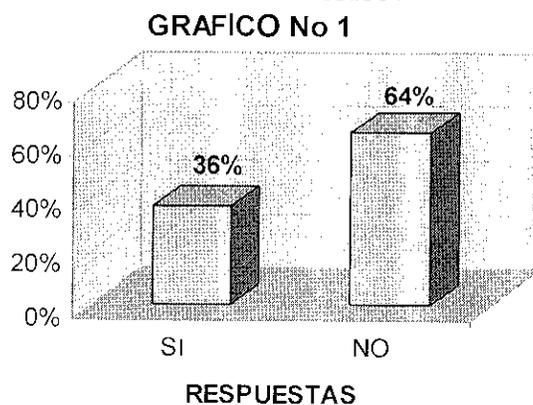
MARCO PRÁCTICO

CAPITULO IV

Revisión y análisis de datos:

En esta parte se realizó un análisis especial al resultado arrojado por las encuestas, con la tabulación de datos, tomando como una muestra a una parte de profesionales de la área de auditoría comprendiendo un total de $n = 11$ profesionales. Seguidamente analizaremos los resultados de las encuestas realizadas, correspondientes a cada pregunta planteada:

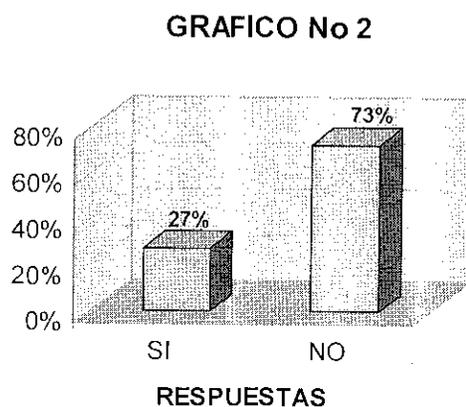
1. **Sabe usted cuál es el objetivo principal de una auditoría tributaria. ¿Podría mencionarlo?**



Resultados

De un total de 11 personas encuestadas, de las cuales 7 respondieron que "no" que no conocen cual es el objetivo principal de la auditoria tributaria representando un 64% y un 28% "si" saben cual es el objetivo.

2. ¿Conoce procedimientos normados para la aplicación de una auditoria tributaria?



Resultados

Según se observa en los resultados de las encuestas, un 27% conocen de procedimientos normados para la aplicación de una auditoria tributaria y un 73% no conocen de ningún procedimiento.

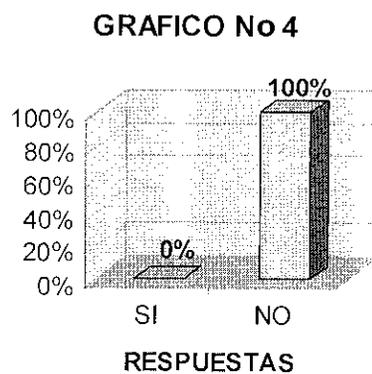
3. ¿Considera que una auditoria tributaria es importante para el diagnóstico de una empresa, institución, etc.?



Resultados

Como se puede observar, un 100% considera que la auditoria tributaria es importante para el diagnóstico de una empresa

4. Conoce de la existencia de un manual de auditoria tributaria en Bolivia. ¿Podría mencionarlo?



Resultados

Los Profesionales desconocen la existencia de un manual de auditoria tributaria en Bolivia. Como se puede ver en un 100%.

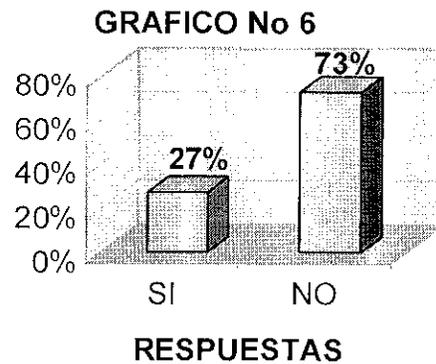
5. Considera como suficientes los procedimientos establecidos el Informe Tributario Complementario (ITC).



Resultados

Como se puede se observar, en 82% considera que no es suficiente los procedimientos dados en (ITC), y en un 18% afirma que los procedimientos ya están establecidos en el Informe Tributario Complementario.

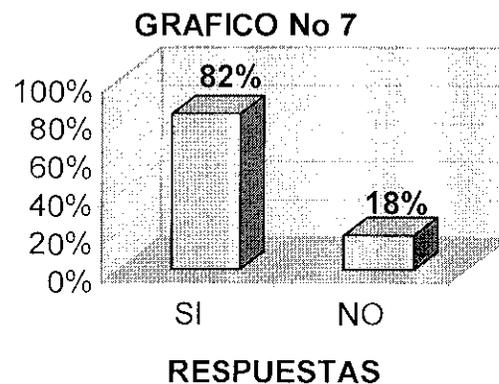
6. ¿Conoce de la elaboración de papeles de trabajo en una auditoria tributaria?



Resultados

Como se puede observar, en un 73% se desconoce de la elaboración de papeles de trabajo y un 27% lo conocen

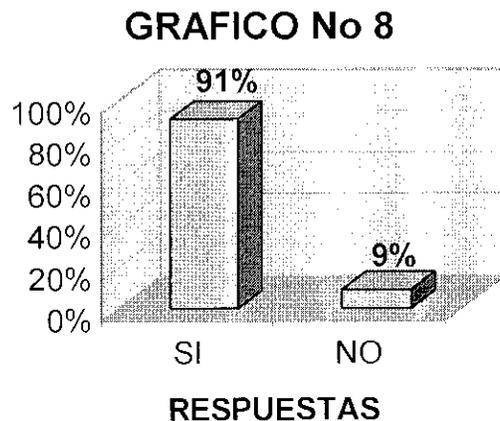
7. ¿Cree usted que es necesario implantar en la auditoria tributaria, procedimientos para la elaboración de papeles de trabajo?



Resultados

Como se puede se observar, un 82% cree es necesario implantar en la auditoria tributaria, procedimientos para la elaboración de papeles de trabajo.

8. ¿Considera importante la elaboración de papeles de trabajo para el desarrollo de una auditoria tributaria?



Resultados

Como se puede se observar, 91% correspondiente a 10 profesiones consideran importante la elaboración de los papeles de trabajo en la auditoria financiera.

CAPITULO V

Pautas generales, formales y operativas para la confección de papeles de trabajo para una auditoria tributaria

6.1. Introducción

Esta guía tiende a homogeneizar las pautas a seguir por el personal cuando se encare la preparación o revisión de las declaraciones juradas u otras tareas de revisión.

La estandarización de la metodología de trabajo trae aparejado beneficios en el desarrollo de la tarea, como por ejemplo:

- a) Verificar si en la recopilación de información del cliente existen consultas efectuadas sobre algún tema que pueda tener incidencia en la realización del trabajo; en caso afirmativo, hacer referencia a este hecho en la hoja de "puntos de atención".
- b) Leer, en el caso que sean clientes de Auditoria Financiera todos los legajos de Auditoria. Habitualmente se puede encontrar en ellos información de interés (ej.: planilla de ajustes no registrados, etc.). Cualquier información de interés deber ser incluida en la hoja de "puntos de atención".
- c) Leer el Informe Tributario Complementario (ITC) del año anterior. Cuando en éste se haga referencia a algún criterio adoptado en años

anteriores, se deber transcribir dicho criterio en el file de la declaración jurada.

- d) Leer Dictamen tributario del año anterior, si corresponde.
- e) El encargado del trabajo (Senior/asistente) deber preparar para enviar al cliente un "listado de datos" donde consten todos los elementos que considera necesarios solicitarle. Este pedido de datos deber ser confeccionado "a medida" y no contener aspectos no aplicables al cliente.

Dado que el área tributaria es muy específica y a modo de guía, el auditor solicitara a la empresa para cumplimiento del programa de trabajo la documentación siguiente.

- ✓ Copias de declaraciones de los impuestos realizadas durante el ejercicio auditado.
- ✓ Documentos soportes de los conceptos de declaración (NIT)
- ✓ Mayores de las cuentas deudoras acreedoras, los impuestos anticipados, aunque no se encuentren en el balance de la situación, y los impuestos diferidos.
- ✓ Copias de las actas de inspecciones anteriores (si corresponden)

- ✓ Copia de los requerimientos y otras comunicaciones que hubieran realizado el Servicios de Impuestos Internos (SIN)
- ✓ Copia de recargos y sanciones impuestos a la empresa por parte del (SIN)
- ✓ Copias de los recursos pendientes de resolución con la administración tributaria
- ✓ Normativa tributaria aplicable en el ejercicio
- ✓ Copias de los informes de auditoria emitidos por auditorias externas.

Estos son los principales documentos que el auditor consultara en el transcurso de su trabajo. Adicionalmente, es conveniente mantener entrevistas con los responsables.

- f) Planificar con la debida anticipación la realización del trabajo. Es importante destacar que la planificación debe alcanzar no sólo a los encargados de llevar a cabo el trabajo, sino también a los responsables de los temas impositivos del cliente.

Por ello, además de la planificación del equipo de trabajo (designación de asistentes, fijación de la tarea que deber desarrollar cada asistente, tiempo estimado de duración del trabajo, etc.), se deber conocer, con anticipación a lo antedicho, en qué momento el cliente estará preparado para recibimos (fecha de visita), o en qué fecha/s se realizará el trabajo y verificar que el

listado de datos e informaciones solicitados al cliente haya sido contestado en su totalidad.

En esta etapa de planificación debería solicitarse al gerente de auditoría información sobre la fecha de emisión de los estados contables.

Constancia por escrito de esta planificación debería quedar archivada en nuestros files.

6.2. Armado de legajo

A los efectos de la presentación final de los papeles de trabajo para su supervisión, se puede establecer el siguiente ordenamiento de las distintas partes que integran el legajo:

- a) Tapa del legajo: deber contener el nombre y número del cliente, la naturaleza de los papeles de trabajo (declaraciones juradas, impuesto al Valor Agregado, etc.), fecha de cierre del ejercicio que se liquida, fecha de terminación del trabajo, y deberá estar firmado por el/los encargado/s del trabajo y el gerente.

En la parte de detalles deberán incluirse aquellos conceptos y/o decisiones que incidirán en la determinación de los gravámenes del año siguiente.

- b) Borrador de la carta a enviar al cliente: siempre debe integrar el file, salvo que ésta sea emitida con carácter confidencial.

En la carta deberá dejarse constancia de las informaciones recibidas del cliente. Por su parte, el socio y gerente decidirán sobre los puntos de atención que a su juicio deben ser incluidos en la carta.

- c) Formularios: los borradores y/o versiones definitivas de los formularios deberán estar íntegramente completados en todos sus aspectos (ej.: código de actividad, actividad principal, etc.) e indicarse, en su caso, su carácter de borrador.
- d) Un disquete conteniendo los archivos generados durante la ejecución del trabajo deber quedar, en su caso, archivado en un sobre dentro del file.
- e) Cómputo final del impuesto. Asimismo deberá conservarse el borrador revisado por el gerente.
- f) Papeles de trabajo:
- g) Información suministrada por el cliente, fotocopias de papeles de auditoría, etc.: esta información deber ubicarse luego de los papeles de trabajo y se colocará en el mismo orden que los rubros que integran aquellos. Si la hoja o planilla fue preparada por el cliente, se deberá agregar las siglas PPC ("Preparado por el cliente") en el ángulo superior derecho y la fecha en que nos fue entregada.
- h) Estados contables y Balance de saldos finales.
- i) Carta de pedido de datos al cliente.

- j) Detrás del legajo principal y en la medida en que las circunstancias lo permitan deberá incluirse el file de cuadros de amortización de bienes de uso y, en su caso, en un sobre el disquete que los contenga.
- k) Cuando el cliente para el que se efectúa el trabajo y en la medida que las circunstancias lo permitan, deberá requerírsele la mayor cantidad de información posible, con el fin de obtener el respaldo necesario de los distintos rubros que integran el balance y demás notas que sean de interés, datos que habitualmente encontramos en los legajos de auditoría.

6.3. Papeles de trabajo

Es la parte del file donde se analizan todos los rubros del balance general y del estado de resultados del cliente (información que surge de los legajos corrientes de auditoría), como así también se exponen los datos que se consideran de interés, origen o no ajustes.

Las notas incluidas en los papeles de trabajo deben ser claras, concisas y, en caso necesario (ej.; ajuste originado por aplicación de una norma específica) deben hacer referencia a las normas legales, reglamentarias, administrativas, jurisprudenciales y/o doctrinarias que versen sobre el particular. Asimismo, cuando por la característica del ajuste se deba solicitar información complementaria al cliente, es importante que la misma se obtenga por escrito por parte de una persona responsable del mismo. En el caso de no obtenerse la información complementaria por escrito, deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del nombre de la persona responsable que brindó la información. Cuando la información fue obtenida

directamente de los registros contables del cliente, o suministrada por el cliente y fue revisada por nosotros con dichos registros, deberá identificarse claramente en las notas los registros o documentos utilizados.

Respecto del contenido de los papeles de trabajo, cada hoja de las que integran el file debe contener:

- a. Nombre o sigla del cliente.
- b. Naturaleza del trabajo realizado y el/los impuestos de que se trate (ej.: declaraciones juradas, revisión especial).
- c. La fecha de cierre del ejercicio o período a que se refiere la información.
- d. La firma y nombre de la persona que preparó la hoja y la fecha en que completó la tarea indicada.
- e. Todas las hojas deben estar foliadas y referenciadas con los papeles de trabajo de auditoria (de los que deberán adjuntarse fotocopias) y/o de información complementaria del cliente.

En cuanto a la metodología a emplear, en lo que hace a la confección de los papeles de trabajo, sería la siguiente (tomando una hoja de 7 columnas, de izquierda a derecha):

Columna 1: deberá dejarse libre para eventuales anotaciones del gerente/senior.

Columnas 2 a 5: en este espacio deberán realizarse las notas que detallan el análisis de los distintos rubros y otros datos de interés.

Columna 6: en esta columna se colocarán los importes que generan ajustes.

Columna 7: en la última columna deberán quedar reflejados los ajustes que se efectuarán en las declaraciones jurada (por ejemplo + GANANCIA; - GANANCIA).

Por último, cuando algún tema se presente como dudoso y/o controvertido, deberá ser expuesto con claridad a un funcionario responsable del cliente para que tome una decisión sobre el particular, previa opinión del socio/director y/o gerente. Los papeles de trabajo deberán reflejar claramente la constancia de la decisión adoptada por el cliente.

6.4. Cómputos

Se denomina cómputo a la hoja en la cual se determina el impuesto, partiendo del total de ingresos, o del resultado del ejercicio u otra manifestación de capacidad contributiva según corresponda, incluyéndose los ajustes impositivos que provienen de las notas realizadas en los papeles de trabajo.

En los cómputos deben quedar claramente enunciados los ajustes que se efectúan, ya que además de ser la información que respalda los cálculos realizados, son enviados al cliente, juntamente con la carta y formularios.

Para el armado de los cómputos deberá tenerse en cuenta la distribución de los ajustes que refleje el formulario de uso oficial vigente en el momento de la realización del trabajo, tratando de agrupar los mismos de manera tal que los distintos subtotales de los cómputos coincidan, en su caso, con los rubros de los formularios. Por otra parte, las palabras deben ser escritas en forma completa, sin abreviar.

Cuando se trata de revisiones de declaraciones juradas los cómputos adquieren igual o mayor importancia que en los casos en que se preparan las declaraciones juradas, por lo que si de los cómputos preparados por el cliente no surge una clara lectura de los ajustes realizados y/o que fueron objeto de modificaciones por nuestra intervención, deberán confeccionarse los cómputos de acuerdo con lo expuesto en los párrafos precedentes, efectuando un comparativo con los preparados por el cliente.

6.5. Referenciación

La referenciación de los papeles de trabajo es un aspecto de gran importancia, debiéndose realizar en todos los casos sin excepción.

Las referencias facilitan la lectura de los papeles de trabajo, tanto de la persona que debe revisar el mismo como del propio encargado que efectuó la tarea; esto llevar a una rápida interpretación del trabajo realizado, lo que traerá como consecuencia una mayor celeridad en la revisión del mismo.

La referenciación deberá realizarse luego de foliar todas las hojas que integran el file, a partir de las "notas en los papeles de trabajo", hasta el/los balance/s inclusive. La numeración de las hojas debe ser correlativa y, ante

una eventual necesidad de intercalar una hoja entre otras ya foliadas se usarán letras.

Una vez foliadas todas las hojas, las referencias se completarán de la siguiente manera:

Los papeles de trabajo (que a su vez deben estar referenciados, cuando ello es posible, con los papeles de auditoría) reflejarán en cada nota (de corresponder) la referencia que provenga de la información que se adjunta al final de los mismos. De esta manera, toda nota que se incluya en los papeles de trabajo tendrá su correspondiente referencia, ya sea de los papeles de auditoría y/o de la información complementaria que se incluye luego de los papeles de trabajo.

Una vez realizada esta tarea se procederá a referenciar los cálculos. Aquellos ajustes que provengan de años anteriores (ej; reversos) deberán estar referenciados. Todos los ajustes deben estar referenciados.

6.6. Ejecución Del Examen

Esta etapa corresponde a la del desarrollo de la auditoría propiamente tal, ya que en ella el auditor tributario debe obtener las evidencias que avalarán sus conclusiones.

La ejecución del examen requiere de dos cosas:

- De su desarrollo por Áreas
- Del uso de hojas de trabajo

Al ejecutar el examen se considera:

Desarrollo por áreas	}	- Generalidades	Concepto involucrados en el área
		- Objetivos	Área que abarca la auditoría
		- Procedimientos Específicos	Aplicaciones para cada partida o área
		- Efectos	Incidencias en las obligaciones tributarias

6.7. Cédulas de Trabajo

En estas cédulas, se debe detallar y demostrar el movimiento de las cuentas analizadas y el procedimiento empleado para su verificación.

Estas cédulas deben ser confeccionadas tomando en cuenta lo siguiente:

1. El encabezamiento: que comprende el nombre de la empresa, ejercicio investigado, título de la cuenta y el número o letras que identifiquen la cédula.
2. Análisis de cuenta: es el estudio del movimiento en sí de la cuenta, con indicación de fechas e importes de los cargos y abonos, indicación de otras cuentas, saldo inicial, saldo final y referencias con otras cédulas de trabajo u hojas de trabajo.

3. Notas y verificación: son las notas explicativas de cargos y abonos, que aparezcan en forma global; el alcance de las verificaciones y fuentes de información, documentación y registros sustentarios.
4. Observaciones: corresponde a los aspectos de carácter técnico observados, referidos a la naturaleza de la cuenta, el detalle y naturaleza del saldo. Igualmente se detallan las observaciones en forma clara, precisa y concreta que deberán sustentar técnica y legalmente, con especial atención a la fecha y número del asiento y documentación.

A todos los papeles de trabajo se les debe asignar un código, y dicho código debe indicarse en el papel de trabajo o la hoja de agrupamiento correspondiente, a fin de establecer una referencia cruzada.

6.8. Cédulas Sumarias

Sirven para consignar información de carácter general que, a criterio del auditor, son necesarias, tales como recomendaciones motivadas de la auditoría, situación legal de los libros de contabilidad, extracto de análisis de cuenta, deberes formales pendientes, detalle de los impuestos retenidos y enterados, evaluación del control interno y anotaciones de interés, a criterio, para futuras auditorías. Estas cédulas se deben diseñar presentando: saldos en la contabilidad de la entidad y saldos correctos según auditor, desglosados por cuentas de detalle; ajustes y reclasificaciones recomendados por el auditor; explicación de la causa del ajuste o reclasificación recomendado.

Los asientos de ajustes y reclasificación propuestos deben ser aceptados por la administración de la empresa, ya que la responsabilidad de los estados financieros es suya. La documentación y el respaldo de los asientos propuestos se deben agregar a los papeles de trabajo.

6.9. Cédula de Conciliación Fiscal

Los resultados financieros obtenidos por las personas sujetas al Impuesto Sobre las Utilidades, no siempre son coincidentes con los enriquecimientos netos fiscales, toda vez que la Ley establece ciertas condiciones o requisitos para la admisibilidad de algunos egresos; por lo que se hace necesario, realizar una conciliación entre los datos contables y fiscales.

En la cédula de trabajo de Conciliación Fiscal, se resumen todas las cuentas: ingresos, costos, gastos y se indican las cantidades de ingresos no gravables, costos no admisibles, gastos no deducibles, que afecta la renta contable para así obtener la renta neta fiscal.

Se debe incorporar el ajuste por inflación y cualquier otra modificación a la norma vigente y actualizar el procedimiento establecido según la metodología descrita.

6.10. Cálculo de las Cifras

Las cifras de los estados financieros que sirven de sustento para la determinación tributaria por parte del auditor, deben estar identificadas claramente en los papeles de trabajo de acuerdo a las normas tributarias vigentes, indicando en los mismos: a) cómo se originaron, b) los cálculos en

que se basaron, c) los resultados del análisis, d) si finalmente se registraron, quién lo aprobó, e) las razones por las que no se hayan registrado, si este es el caso.

Estas cédulas deben contener: Comprobación de cálculos complejos, tales como amortizaciones, provisiones, etc.; conciliación de diferencias y cálculo de contingencias fiscales, referencias cruzadas a otros papeles de trabajo.

6.11. Cédula del Reajuste Regular por Inflación

Esta cédula consiste básicamente en ajustar al final del ejercicio los rubros del Balance inicial o de referencia según lo establecido en la ley. El registro aquí establecido, no constituye una indicación constante, sino de la aplicación de factores una vez al año, es decir, al mes del cierre del ejercicio fiscal, que tendrá efectos en la determinación de la renta neta gravable.

El objetivo principal de esta cédula consiste en determinar el incremento o disminución de los activos y pasivos no monetarios y las partidas que integran el patrimonio neto de la empresa, resultantes en cada ejercicio económico el cual determinará la ganancia o pérdida por efectos inflacionarios que resumidos al resultado de la renta fiscal, permitirán obtener la renta gravable o pérdida según el caso.

En la ejecución de la auditoría tributaria se procederá a realizar una comparación entre los elementos determinados por el contribuyente y los determinados por el auditor, examinando una muestra representativa de las partidas individuales, del rubro Activo Fijo se puede examinar la sección de

Maquinaria y Equipos, a fin de verificar la correcta determinación de los reajustes, de acuerdo a la normativa legal vigente.

6.12. Organización de los papeles de trabajo

La información contenida en los papeles de trabajo, debe ser organizada de manera tal, que permita su acceso y manejo en la forma más cómoda, fácil y rápida; los papeles de trabajo deben organizarse en forma lógica, de manera de hacer más eficiente la auditoria y más efectivo el examen; la manera mas lógica de enfocar su organización consiste en comenzar por los estados financieros sobre los cuales el auditor expresa su opinión y constituyen desde luego el producto final de los registros y el sistema contable-tributario del cliente. A manera de ejemplo, se sugiere el siguiente orden:

- Cédulas sumarias
- Programas de auditoria tributaria
- Cuestionarios de Control Interno Tributario
- Hojas o Cédulas de Trabajo
- Cédulas de detalles o analíticas

6.13. Papeles de Trabajo e informática

El auditor tributario tiene en la informática una gran herramienta, para llevar a cabo su trabajo de forma fácil y económica. Este hecho ha revolucionado muchos de los actuales esquemas de los auditores. Se entiende por papeles de trabajo, no solo aquellos elaborados u obtenidos en papel de celulosa o cualquier otro tipo de sustrato físico, sino que pueden materializarse en otros soportes como el informático. El papel de trabajo es una evidencia, como lo

es también la información y datos contenidos en un fichero informático elaborado por el auditor como respuesta a unos procedimientos de examen y verificación previamente diseñados por él.

El cambio de metodología hacia la auditoría “sin papeles” aporta evidentes ventajas como las siguientes:

- ✓ Ahorro de espacio
- ✓ Disponibilidad inmediata
- ✓ Posibilidad de impresión
- ✓ Vinculación entre archivos
- ✓ Reducción de los posibles errores de cálculo
- ✓ Contribuye a homogeneizar sistemas de elaboración de la documentación.

Sin embargo esta práctica conlleva determinados riesgos, algunos de ellos también se dan con los viejos sistemas. Entre estos posibles riesgos podrían destacarse los siguientes:

- ✓ Por errores voluntarios o fortuitos en la manipulación de los soportes informáticos.
- ✓ Por pérdida o daño de los soportes, disquetes, CDs , etc.
- ✓ Por infección de virus informáticos.
- ✓ Por la alteración de documentación externa escaneada.
- ✓ Por el acceso a los ficheros por personas no autorizadas.

Por la posibilidad de extraer información confidencial de un cliente para uso no autorizado

6.14. Documentación empleada en la auditoría tributaria:

Dado que el área tributaria es muy específica y a modo de guía, el auditor solicitara a la empresa para cumplimiento del programa de trabajo la documentación siguiente.

- Copias de declaraciones de los impuestos realizadas durante el ejercicio auditado.
- Documentos soportes de los conceptos de declaración (NIT)
- Mayores de las cuentas deudoras acreedoras, los impuestos anticipados, aunque no se encuentren en el balance de la situación, y los impuestos diferidos.
- Copias de las actas de inspecciones anteriores (si corresponden)
- Copia de los requerimientos y otras comunicaciones que hubieran realizado el Servicios de Impuestos Internos (SIN)
- Copia de recargos y sanciones impuestos a la empresa
- Copias de los recursos pendientes de resolución con la administración tributaria
- Normativa tributaria aplicable en el ejercicio
- Copias de los informes de auditoría emitidos por auditorías externas.

Estos son los principales documentos que el auditor consultara en el transcurso de su trabajo. Adicionalmente, es conveniente mantener entrevistas con los responsables.

Finalmente, conviene indicar que el auditor deberá considerar el efecto tributario derivado de los ajustes propuestos en otras áreas, por lo que los papeles que recogen la evidencia sobre dichos ajustes y los papeles de trabajo de área tributaria

OBJETIVO DE LA AUDITORIA

OBJETIVOS

Verificar que las declaraciones de impuestos sean expresión fidedigna de las operaciones registradas en sus libros de contabilidad y de la documentación soportante, y que reflejen todas las transacciones económicas efectuadas.

Establecer si las bases imponibles, créditos, exenciones, franquicias, tasas e impuestos, están debidamente determinados y de existir diferencias, proceder a efectuar el cobro de los tributos con los consecuentes recargos legales.

A continuación, describimos los principales procedimientos a utilizarse en una auditoria tributaria de los diferentes impuestos, los más importantes y que afectan a las empresas con actividad comercial. Impuestos al Valor agregado (IVA); Impuesto a las transacciones (IT); Impuestos Régimen Complementario IVA (RC-IVA) dependientes; impuestos sobre las utilidades de las empresas (IUE).

1.2. Prueba global sobre ingresos declarados

Realizar una prueba global anual por el ejercicio al que correspondan los estados financieros auditados comparando los ingresos gravados por este impuesto que se

encuentran registrados en los estados financieros, con aquellos ingresos declarados en los formularios 200.

1.3. Conciliaciones de declaraciones juradas con saldos contables

Verificar que el saldo de la cuenta de Débito Fiscal IVA, se encuentre razonablemente contabilizado, mediante la comparación de este saldo con el importe declarado en el Form.200 para tres meses tomados al azar.

1.4. Conciliaciones de declaraciones juradas con libros de ventas

Verificar que los importes declarados en el formulario 143 estén de acuerdo a los importes consignados en los libros de ventas, para los mismos tres meses seleccionados para la prueba.

INFORME FINAL

CONCLUSIONES

Y

RECOMENDACIONES

CAPÍTULO VI

INFORME FINAL

CONCLUSIONES

Muchos de los principios y métodos de documentación de las auditorías tradicionales son aplicables a la auditoría tributaria, solo que adaptadas al asunto Tributario; estableciendo una manera sistemática, las distintas fases para el cálculo de los distintos elementos impositivos, base imponible, etc., así como la comparación de dicha información con la obtenida de la contabilidad y de las declaraciones impositivas presentadas por la entidad.

En la ejecución de la auditoría tributaria, cobra gran importancia, la preparación sistemática de una serie de papeles de trabajo, ya que, se debe obtener evidencia, realizar análisis, realizar asientos de ajustes, etc.; por lo cual, se deben establecer criterios específicos que orienten al momento de diseñar los papeles de trabajo y de esta forma disminuir los riesgos de incrementar los costos y esfuerzos del trabajo de manera innecesaria, así como llegar a resultados pocos satisfactorios.

En la ejecución de una auditoría tributaria, los papeles de trabajo además de constituir una historia permanente de la labor desarrollada y acumular la suficiente y necesaria información para la preparación del informe, son prueba evidente de que el auditor realizó su trabajo de una manera ordenada, lógica y eficiente.

En la medida que el auditor tributario obtiene evidencia suficiente y competente, documentada en los papeles de trabajo, está en la obligación de comunicar a la dirección de la entidad los hallazgos, a fin de organizar y dirigir al área financiera contable en el cumplimiento correcto de los deberes formales tributarios, evitando el efecto sancionatorio al que conlleva el incumplimiento de la normativa tributaria.

RECOMENDACIONES

Es necesario diseñar papeles de trabajo específicos para cada cliente, basado en la normativa legal y en concordancia con las operaciones que aquél realiza sujetas a los diferentes impuestos.

No deben omitirse papeles de trabajo que se estimen convenientes o necesarios, a fin de que la auditoría concluya dentro de los preceptos legales; pero, se debe evitar el exceso de papeles innecesarios, ya que, puede crear dificultades y confusiones, y en consecuencia generar opiniones poco satisfactorias, no acordes con la realidad del ente auditado.

El conocimiento y la experiencia del profesional son recursos invaluables al definir los papeles de trabajo a utilizar, por lo que se debe capacitar a los recursos humanos para mejorar el proceso de formación, interpretación y ejecución de la gestión fiscal de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Es importante que los auditores se encuentren inmersos en la automatización de los procesos de auditoría, ya que esto, les proporciona un valor agregado como profesionales en la realización de su trabajo; por lo que se deberá establecer y fomentar conocimientos básicos acerca del manejo de papeles de trabajo electrónicos, herramienta que permitirá alcanzar el rendimiento y efectividad del proceso de auditoría.

Se espera que el modelo propuesto no sólo sirva de herramienta de primera mano a profesionales que ejecutan auditorías tributarias, sino que sea estímulo para otros investigadores, de manera que se profundice y perfeccione la propuesta desarrollada en la presente investigación.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

ALFONSO, Ilis. (1985). Técnicas de Investigación Bibliográfica. 3ra. Edición. Contexto Editores. Caracas, Venezuela.

ARENAS, Pablo (2001). Aproximación al concepto de Auditoria Fiscal, Madrid, España.

CÁZAREZ H., Laura y otros (1990). Técnicas Actuales de la Investigación Documental, México.

CRUZ, Jesús. (1999). Auditoria Tributaria: Un enfoque analítico de sus objetivos. Revista Guarismos N° 45.

ENCICLOPEDIA DE LA AUDITORÍA (1998). ZUBER, George. Muestreo Estadístico.

HERNÁNDEZ S., Roberto y Otros (1998). Metodología de la Investigación, Segunda Edición, México.

MELÉNDEZ, Alexis (1997). Auditoría Tributaria-Su Autonomía y otros aspectos. Revista Cátedra Contable N° 4. UCLA-DAC. Barquisimeto, Venezuela.

QUIÑONEZ, Folgar Jorge Rene "Procedimientos de Auditoria Tributaria

INSTITUTO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA SUNAT "El glosario tributario", 3ra Edición

YARASCA, Ramos Pedro A. y ALVAREZ, Guadalupe Emma R, "Auditoria, Fundamentos con un enfoque moderno".

CHÁVEZ, Ackermann Pascual, "Auditoria tributaria".

HERNÁNDEZ, Celis Domingo "Manual de Auditoria Tributaria".

NELO, Yenny Josefina, "Proceso de documentación y papeles de trabajo en la Auditoria Tributaria".

MOLINA, Sierra y PÉREZ, Orta, "Teoría de la Auditoria Financiera".

MCRAE, TW, Muestreo Estadístico para Auditoria y Control.

ANEXOS

ANEXO

A

EJECUCIÓN DE EXAMEN

EJECUCION DEL EXAMEN

Esta etapa corresponde a la del desarrollo de la auditoria propiamente tal, ya que en ella el auditor tributario debe obtener las evidencias que avalarán sus conclusiones.

La ejecución del examen requiere de dos cosas:

- De su desarrollo por Áreas
- Del uso de hojas de trabajo

Desarrollo por áreas	}	Al ejecutar el examen se considera:	
		- Generalidades	Concepto involucrados en el área
		- Objetivos	Área que abarca la auditoria
		- Procedimientos específicos	Aplicaciones para cada partida o área
		- Efectos	Incidencias en las obligaciones tributarias

<i>AREA Otros Activos (Saldo Deudor)</i> <i style="text-align: center;">O</i> <i>Pasivo Exigible (Saldo Acreedor Cta.)</i>	<i>CUENTA</i>	<i>IMPUESTO AL VALOR AGREGADO I.V.A.</i>
<i>OBJETIVOS DE LA AUDITORIA</i>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Correcta aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias.</i> - <i>Comprobar que el crédito fiscal I.V.A. este debidamente acreditado, contabilizado y determinado.</i> - <i>Comprobar la correcta contabilización y declaración del I.V.A.</i> 	

PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA

COMENTARIOS

Consideramos al menos dos periodos y extendiendo el examen a otros periodos si determinamos anormalidades

- Cotejar I.V.A. según periodo con el libro de compraventa.
- Verificar:
 - Compras correspondan al periodo
 - Compras estén documentadas
 - Notas de crédito estén rebajadas
 - Traspaso correcto de libro de compras al diario general y al libro mayor
 - Traspaso contable a declaraciones

Verificar:

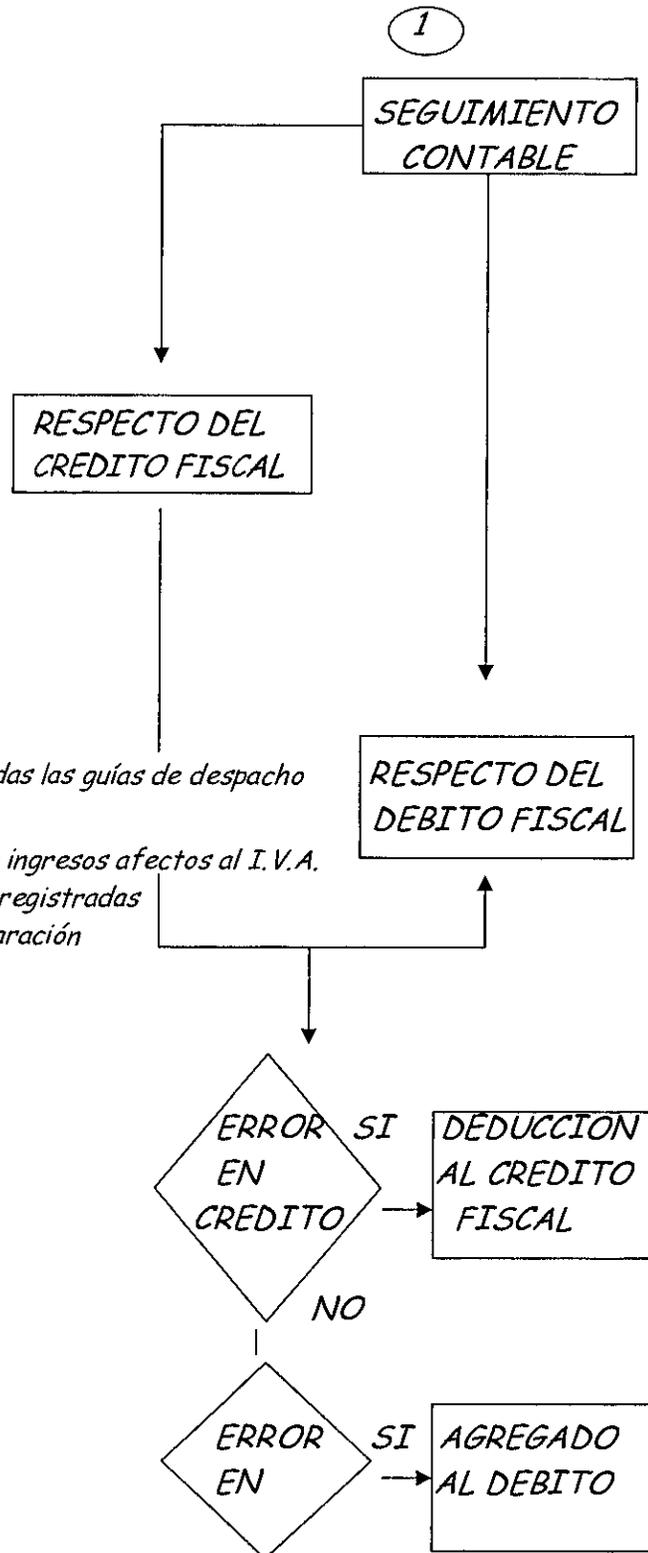
- Facturación a documentación de todas las guías de despacho
- Si en las cuentas de pasivo registra ingresos afectos al I.V.A.
- Valores documentados con montos registradas
- Total impuesto registrado con declaración

Continuación pagina anterior

Existe I.V.A. Crédito fiscal utilizado indebidamente?

Existe I.V.A. debito fiscal no declarado?

DIAGRAMA DE FLUJO



PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA

COMENTARIOS

Efectuamos cálculo aritmético de dos periodos
Extendimos el examen a otros periodos si
Determinamos diferencias

- Sumatoria de los documentos de compras de los Periodos elegidos, confrontando con anotaciones en el libro de compras.

- Sumamos registros de compras y confrontamos con lo registrado

- sumamos documentos de ventas respecto de determinamos días, previamente definidos, ejemplo:

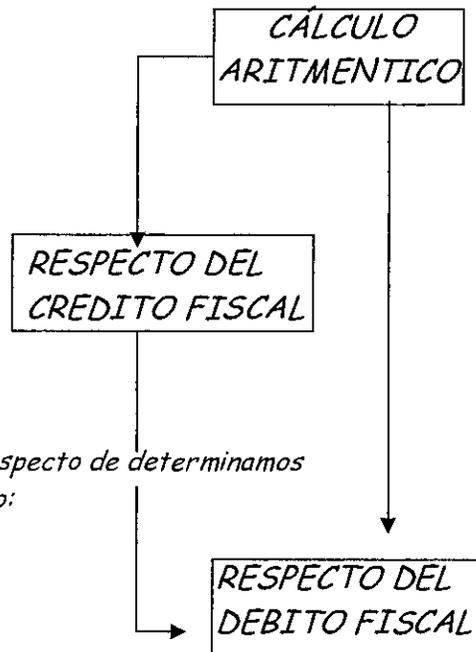
10 de enero

30 de abril

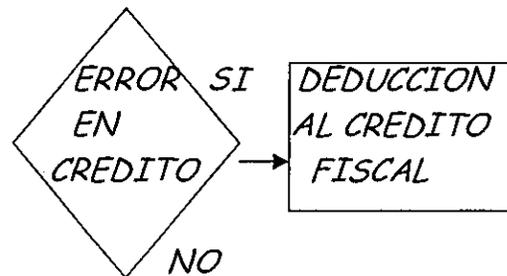
23 de diciembre

DIAGRAMA DE FLUJO

2

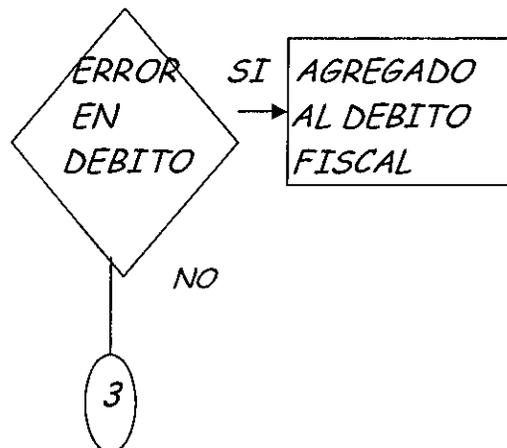


Existe I.V.A. Crédito fiscal utilizado indebidamente?



Continuación de hoja anterior)

Existe I.V.A. debito fiscal no declarado?



PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA

COMENTARIOS

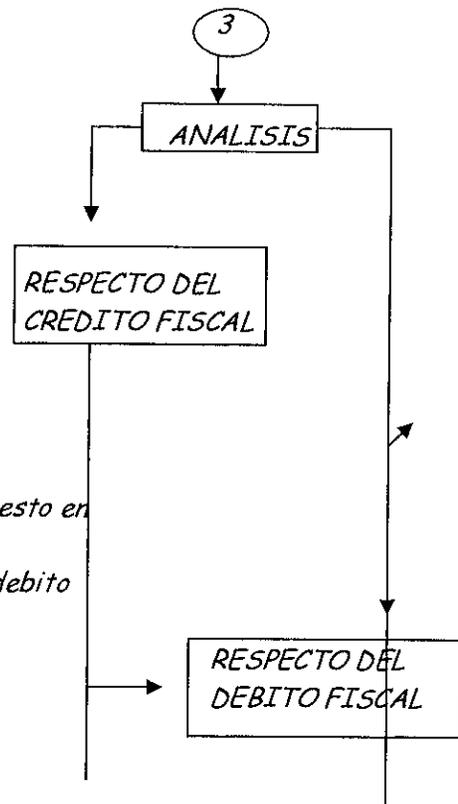
El análisis de comprender cuatro períodos extienda el examen a otros períodos si determina diferencias

Verificar:

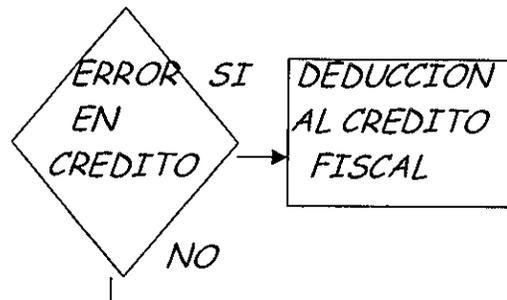
- Que los documentos estén a nombre de la empresa
- Que las compras no se afecten a ingresos no gravados o exentos
- Que no correspondan a compras ajenas al giro

- Verificar:
 - La aplicación a inclusión correcta del impuesto en las ventas
 - Que exista postergación en el pago de un debito fiscal
 - Efectuar un chequeo de la documentación extra-contable para detectar posibles ventas o servicios afectos no registrados u omitidos

DIAGRAMA DE FLUJO

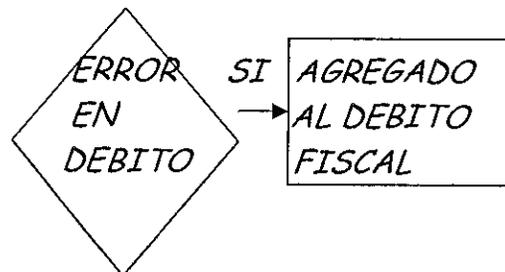


Existe I.V.A. Crédito fiscal utilizado indebidamente?



Continuación de hoja anterior)

Existe I.V.A. debito fiscal no declarado?



PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA

COMENTARIOS

Debemos efectuar cruce de información para todo el período en revisión, tanto de clientes como de proveedores.

Verificar el uso correcto del crédito Fiscal I.V.A. en cuanto a monto, Oportunidad y procedencia.

Verificar:

- la aplicación e inclusión correcta del impuesto en las ventas
- que no exista postergación en el pago de un debito fiscal.
- chequear la documentación extracontable para detectar posibles ventas o servicios afectos omitidos

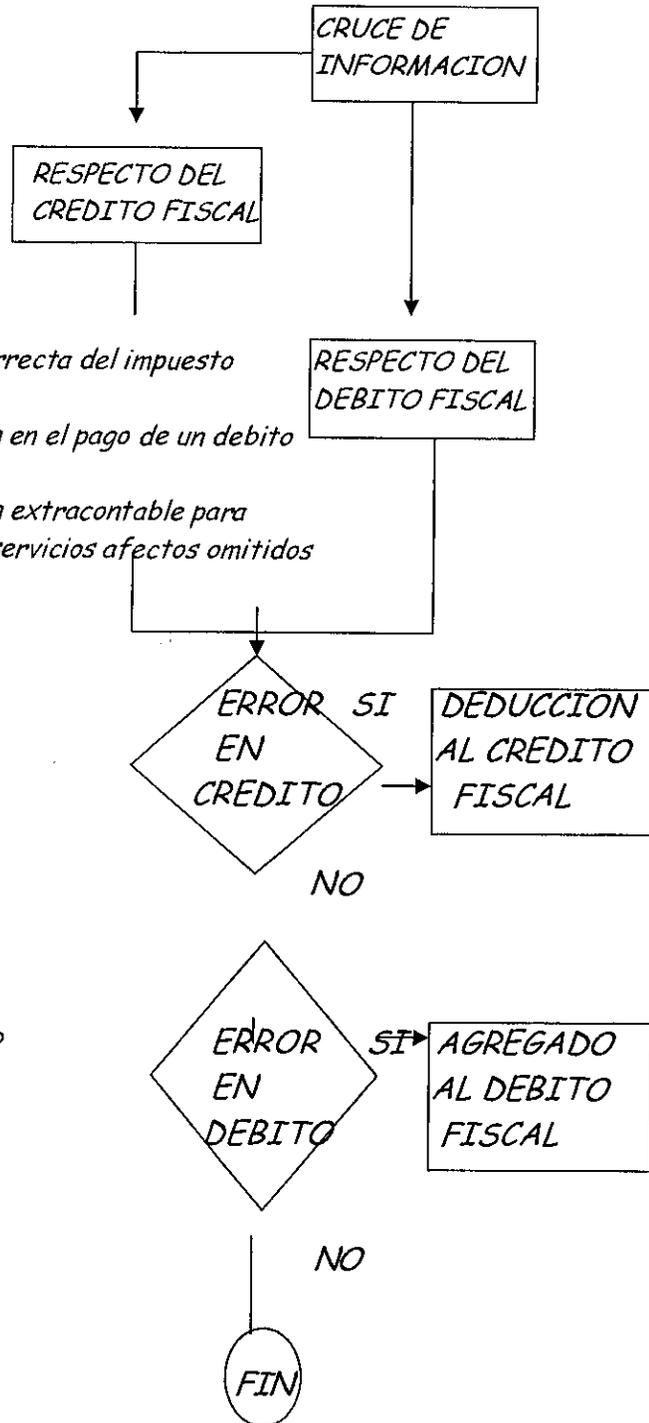
Existe I.V.A. Crédito fiscal utilizado indebidamente?

Existencia I.V.A. debito fiscal no declarado?

Continuación pagina anterior.

DIAGRAMA DE FLUJO

4



ANEXO

B

Reglamento para la emisión del dictamen sobre la información tributaria complementaria a los estados financieros básicos
alcance mínimo de las tareas de auditoria sobre la información tributaria complementaria.

REGLAMENTO PARA LA EMISION DEL DICTAMEN SOBRE LA INFORMACION TRIBUTARIA COMPLEMENTARIA A LOS ESTADOS FINANCIEROS BASICOS ALCANCE MINIMO DE LAS TAREAS DE AUDITORIA SOBRE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA COMPLEMENTARIA

El examen de auditoria externa en general y de la «Información tributaria complementaria a los estados financieros básicos» en particular, deberá ser efectuado de acuerdo con Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas y por lo tanto cumplir con los siguientes objetivos:

- ❖ Lograr una comprensión del negocio de la empresa y de la industria en la que operan y de los impuestos a los que esta sujeta.
- ❖ Efectuar indagaciones concernientes a los principios y prácticas contables de la empresa y que estos hayan sido aplicados consistentemente en las declaraciones juradas de acuerdo con la Ley 843 (Texto Ordenado Vigente) y sus disposiciones reglamentarias.
- ❖ Efectuar indagaciones concernientes a los procedimientos de la entidad para registrar, clasificar y resumir transacciones sujetas a impuestos, sus bases de cálculo y la declaración impositiva.
- ❖ Efectuar indagaciones concernientes a todas las aseveraciones de importancia relativa registradas contablemente y declaradas impositivamente.
- ❖ Aplicar procedimientos analíticos diseñados para identificar relaciones y partidas individuales sujetas al impuesto y que parezcan inusuales. Dichos procedimientos incluirían.
- ❖ Comparación de las cifras de los estados financieros con estados financieros por periodos anteriores.

- ❖ Estudio de las relaciones de los elementos de los estados financieros relacionados con las bases imponibles y que se esperaba se conformaran a un patrón predecible basado en la experiencia de la empresa o norma de la industria.
- ❖ Verificar que las cifras de las declaraciones impositivas provienen de información basada en los registros contables de la empresa.
- ❖ Efectuar seguimiento a la situación de los adeudos tributarios.
- ❖ Para lograr esos objetivos, a continuación se incluyen procedimientos específicos mínimos que deberá ejecutar el auditor que dictamine sobre Información Tributaria Complementaria a los Estados Financieros Básicos. Este detalle es solo enunciativo y no limitativo. El auditor deberá basarse en su evaluación de los controles internos y de las debilidades detectadas en los procedimientos aplicados para determinar la necesidad de ampliar el tamaño de las muestras. Es importante aclarar que los procedimientos que se indican a continuación son complementarios de los procedimientos que el auditor debe aplicar para poder emitir su opinión sobre los estados financieros básicos, de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

I Impuesto Al Valor Agregado

1 Débito Fiscal

1.1 Relevamiento de información

Relevar la información respecto a:

- Tipo de ingresos que tiene la entidad
- Formas de liquidación del impuesto
- Facturación
- Contabilización

1.2 Prueba global sobre ingresos declarados

Realizar una prueba global anual por el ejercicio al que correspondan los estados financieros auditados comparando los ingresos gravados por este impuesto que se encuentran registrados en los estados financieros, con aquellos ingresos declarados en los formularios 200.

1.3 Conciliaciones de declaraciones juradas con saldos contables

Verificar que el saldo de la cuenta de Débito Fiscal IVA, se encuentre razonablemente contabilizado, mediante la comparación de este saldo con el importe declarado en el Form.200 para tres meses tomados al azar. 1.4 Conciliaciones de declaraciones juradas con libros de ventas Verificar que los importes declarados en el formulario 200 estén de acuerdo a los importes consignados en los libros de ventas, para los mismos tres meses seleccionados para la prueba 1.3. Anterior

2 Crédito Fiscal

2.1 Relevamiento de información

Relevar la información, respecto al cómputo del crédito fiscal y su registro.

2.2 Conciliaciones de declaraciones juradas con saldos contables.

Verificar que el saldo de la cuenta de activo Crédito Fiscal IVA, se encuentre razonablemente contabilizado, mediante la comparación de este saldo con el importe declarado en el Form.200 para tres meses tomados al azar 2.3 Conciliaciones de declaraciones juradas con libros de compras Verificar que los importes declarados en el Form. 200 estén de acuerdo a los importes consignados en los libros de compras, para los mismos tres meses seleccionados para la prueba 2.2. Anterior.

2.4 Revisión de los aspectos formales de las facturas que respaldan el Crédito Fiscal IVA

Realizar un muestreo de las facturas más significativas, seleccionadas al azar, registradas en el Libro de Compras IVA. (Pólizas de importación en especial, si las tuvieran) y tomar una prueba de cumplimiento para un mes de la gestión.

Sobre esa muestra, verificar los siguientes aspectos:

- ❖ Inclusión del nombre de la Empresa y de su número de RUC en la factura.
- ❖ Verificación de que la fecha registrada en la factura coincida con aquella registrada en el libro de compras y que corresponda al periodo de declaración.
- ❖ Verificación de que el concepto del gasto corresponda a la actividad propia de la Empresa.
- ❖ Verificación de que los importes registrados en la factura coincidan con los registrados en el libro de compras.

3 Aspectos Formales

3.1 Libros de Compras y Ventas IVA

Revisar los aspectos formales que deben cumplir los Libros de Compras y Ventas IVA, tomando en cuenta los siguientes aspectos:

- ❖ Empaste, foliación y notariación.
- ❖ Inclusión de todas las columnas que corresponden según la normativa vigente.
- ❖ Registro de todos los datos que corresponden (de forma que no pueda ser alterada y que estén totalizados)

- ❖ Que no existan borriones, tachaduras o enmiendas.
- ❖ Registro cronológico.

Efectuar esta revisión para tres meses tomados al azar

3.2 Declaraciones Juradas

Verificar el cumplimiento de los aspectos formales en la presentación de las Declaraciones Juradas, tomando en cuenta los siguientes aspectos:

- ❖ Llenado de las casillas, incluyendo todos los datos que corresponden a cada una de ellas.
- ❖ Validación de los importes declarados.
- ❖ Presentación dentro de las fechas límites.
- ❖ Verificación del sello del Banco en la fecha de pago.
- ❖ Si la Declaración Jurada fue presentada fuera de término, verificar la correcta declaración de los accesorios (actualizaciones, intereses y multas).

Efectuar esta revisión para todos los formularios presentados en la gestión bajo examen.

4 Verificar los porcentajes de crédito fiscal indirecto (para contribuyentes que presentan ingresos gravados e ingresos no gravados).

Revisar el cálculo realizado por la entidad para dos meses tomados al azar a fin de validar los porcentajes de crédito fiscal indirecto determinados.

Verificar que estos porcentajes hayan sido aplicados al total de crédito fiscal del mes al que corresponde para comparar el resultado con el crédito fiscal declarado en los formularios 200.

Por otro lado realizar una prueba global para determinar la razonabilidad del impuesto declarado en la gestión mediante el calculo de la proporcionalidad del crédito fiscal indirecto, el cual será comparado con el total de crédito declarado en los formularios 200.

II Impuesto a Las Transacciones

1 Relevamiento de información

Relevar información respecto a los ingresos que percibe la entidad y el procedimiento de determinación, tratamiento contable y liquidación del Impuesto a las Transacciones que aplica la Empresa:

- ❖ Verificar que todos los ingresos gravados por este impuesto estén expuestos en los Estados Financieros.
- ❖ Verificar que todos los ingresos alcanzados por el IT hayan sido realmente declarados.

2 Prueba global de ingresos

Realizar una prueba global anual para el periodo analizado, a través de la comparación de los ingresos gravados por este impuesto que se encuentran registrados en los estados financieros, con aquellos ingresos declarados en los formularios 400 durante el periodo bajo análisis.

3 Conciliaciones de las cuentas del gasto y del pasivo

Verificar que el saldo de la cuenta de pasivo del IT al final del periodo, se encuentre razonablemente contabilizado, mediante la comparación de este saldo con el importe declarado en el Formulario 400.

4 Revisión de la compensación del IUE con el IT

Verificar que la compensación del IUE con el IT haya sido correctamente efectuada.

5 Declaraciones Juradas

Verificar el cumplimiento de los aspectos formales en la presentación de las Declaraciones Juradas, tomando en cuenta los siguientes aspectos:

- ❖ Llenado de las casillas, incluyendo todos los datos que corresponden a cada una de ellas.
- ❖ Validación de los importes declarados.
- ❖ Presentación dentro de las fechas límites.
- ❖ Verificación del sello del Banco en la fecha de pago.
- ❖ Si la Declaración Jurada fue presentada fuera de término, verificar la correcta declaración de los accesorios (actualizaciones, intereses y multas).

Efectuar esta revisión para todos los formularios presentados en la gestión bajo examen.

III RCIVA – Dependientes

1 Relevamiento de información

Relevar información respecto a la forma de determinación de este impuesto y los conceptos que la entidad incluye dentro de la base de este impuesto.

Relevar información sobre la forma de registro tanto en planillas como en las cuentas contables.

Finalmente, mediante un análisis de las cuentas de gastos, identificar aquellas cuentas relacionadas con los pagos a dependientes y obtener información respecto a su inclusión en la base de este impuesto.

2 Razonabilidad del impuesto declarado

Verificar que los importes declarados en los formularios se obtengan de las planillas tributarias para dos meses tomados al azar.

Verificar que los cálculos de las planillas tributarias sean razonablemente correctos.

Tomar en cuenta los importes de salarios mínimos, el mantenimiento de valor de los créditos fiscales de los dependientes, correcto arrastre de los saldos de créditos fiscales de los meses anteriores para dos meses tomados al azar.

Realizar una prueba para dos meses, que consiste en la obtención del sueldo neto a partir de los totales ganados registrados en las planillas de sueldos menos los aportes laborales por seguridad social.

Comparar los importes obtenidos con los sueldos netos registrados en las planillas tributarias.

IV Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas - Beneficiarios del exterior

1 Relevamiento de información

Relevar información respecto a los siguientes aspectos:

- ❖ Tipo de operaciones que se realizan con personas o empresas del exterior.
- ❖ Forma de contabilización para cada uno de los tipos de operaciones que se efectúan.
- ❖ Cuentas, tanto en pasivo como en gastos, en las cuales se registran estas operaciones, y obtención de los mayores de las mismas.

2 Razonabilidad de los procedimientos de retención

En base al relevamiento, identificar aquellas operaciones por las cuales se debe retener el IUE-BE y comparar, para dos meses tomados al azar la razonabilidad de los montos declarados.

Comparar los importes declarados en el formulario 54 con los saldos de la cuenta de pasivo relacionados con las retenciones por remesas al exterior.

V Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas

1 Relevamiento de información

Relevar información de los gastos e ingresos para determinar si su deducibilidad en el cálculo del IUE es efectuada de acuerdo con lo dispuesto por la Ley N° 843 y el Decreto Supremo N° 24051.

2 Cálculo de la provisión del IUE

En base al relevamiento, realizar un cálculo de la provisión del IUE al cierre de la gestión fiscal.

Determinar una posible estimación del importe que corresponde registrar en la cuenta de anticipo de IT.

VI Impuesto a los Consumos Específicos

1 Pruebas a realizar para productos con tasas específicas

Obtener los movimientos de las salidas de inventarios por producto en forma mensual.

Verificar que los reportes obtenidos concilien con los movimientos registrados contablemente por movimientos de inventarios y ventas.

Sobre la base de la información obtenida, verificar que las cantidades que salieron de inventarios como ventas sean las cantidades declaradas mensualmente para el ICE (Form. 115 y Form. 185)

Verificar que las tasas aplicadas por la empresa en la liquidación del ICE coincidan con las tasas establecidas por las normas vigentes y que se encuentren vigentes en el período que corresponde.

2 Pruebas a realizar para productos con tasas porcentuales

Obtener los movimientos de las salidas de inventarios por producto en forma mensual.

Verificar que los reportes obtenidos concilien con los movimientos registrados contablemente por movimientos de inventarios y ventas.

Sobre la base de la información obtenida, determinar los ingresos por ventas mensuales, netos de descuentos y verificar que éstos ingresos coincidan con los ingresos declarados a los efectos del ICE (Form. 115 y Form. 185).

Verificar que las tasas aplicadas por la empresa en la liquidación del ICE coincidan con las tasas establecidas por las normas vigentes y que se encuentren vigentes en el período que corresponde.

VII Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados

1 Relevamiento de información

Relevar información respecto a los criterios y procedimientos de la entidad en cuanto a la determinación y registro de las operaciones alcanzadas por este impuesto.

2 Razonabilidad del impuesto declarado

Efectuar la revisión de la declaración de este impuesto para dos meses tomados al azar
Para estos meses realizar los siguientes procedimientos:

- a. Obtener información para cada ítem gravado por el impuesto respecto a los volúmenes de ventas, de acuerdo a la unidad de medida de cada producto.
- b. Verificar que la información obtenida sea razonable mediante la comparación visual de algunos productos con las salidas de almacenes.
- c. Verificar qué productos están alcanzados por el impuesto.
- d. Para cada uno de los productos alcanzados por el impuesto, convertir las unidades de ventas a litros.
- e. Una vez obtenida la información de litros vendidos, aplicar la tasa del IEHD de acuerdo con la norma vigente para cada período.
- f. Comparar el impuesto determinado con el impuesto declarado en los formularios para los meses correspondientes. Además del impuesto, verificar que los litros obtenidos de nuestra prueba coincidan con los declarados en dichos formularios.
- g. Por otro lado, comparar el IEHD declarado con el IEHD registrado en los libros de ventas de los meses revisados.
- h. Comparar los litros vendidos según la liquidación mensual que efectúa la empresa, con los litros declarados en el formulario N° 900.

VIII Retenciones del Impuesto a las Transacciones (IT), del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) y del Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA)

Para los casos que se detallan a continuación verificar la correcta declaración de las retenciones del IT y del IUE.

Retenciones directores y síndicos

1. Identificar las cuentas de gastos donde se registraron los pagos a síndicos y directores que se efectuaron durante la gestión.
2. Obtener una muestra de cuatro pagos efectuados durante la gestión (de cuatro meses diferentes) y verificar la adecuada retención del RC-IVA y el IT. Verificar la adecuada determinación de los impuestos y su pago íntegro y oportuno en los formularios correspondientes.

Retenciones RC-IVA

1. En las entidades financieras que efectúan pagos de rendimientos a personas naturales, obtener los listados de clientes de tres meses de la gestión (tomados al azar) y sobre una muestra verificar que la entidad cuente con la documentación detallada a continuación, en los casos de clientes a los cuales no ha efectuado ninguna retención: