

Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua
UNAN Managua
Facultad Regional Multidisciplinaria Estelí
Departamento de Ciencias Económicas y Administrativas



TEMA

Aplicación de procedimientos de auditoría tributaria preventiva a procesos contables de Empresas Cafetaleras, Ocotal 2014.

Tesis para optar al título de Máster en Contabilidad con Énfasis en Auditoría

- **Autor:**

Lic. Julio Cesar Ventura Álvarez

- **Tutor:**

MSc. Leyla Marielka Cruz Cruz

DEDICATORIA

Dedico el presente trabajo que representa la culminación de mi Tesis, primeramente a Dios por su amor, misericordia e inspiración, a mi esposa Lesbia Ondina Tercero, a mis hijos Wilfredo Alberto, Julio Rafael y María José por el apoyo y aliento para seguir adelante; a mis hermanos y en especial al profesor Lic. Bienvenido Ventura Álvarez, por ser un guía y apoyo en mis estudios, alentándome a seguir adelante.

De forma especial en memoria de mis padres José Ventura Bonilla y Lidia Álvarez Urquiza, les agradezco porque son mis estrellas que han guiado mi vida universitaria.

Dedico también este trabajo a todas aquellas personas que de una y otra forma me han apoyado, a mis compañeros de estudio que siempre nos inculcamos aliento para seguir adelante.

Julio César Ventura Álvarez

AGRADECIMIENTO

Mi agradecimiento a Dios, a mi familia, a mis compañeros de estudio, en especial a la MSc. Natalia Golovina, profesora del Seminario de Taller y Módulo de Tesis por su guía y grandes aportes; a la MSc. Karla Nolaskpa Peña Navarrete, por sus aportes y valiosa colaboración; al MSc. Marcio Antonio Toruño Balladares, por su colaboración; al Lic. Leandro Mejía, Licda. Alejandra Olivas y Licda. Ana Julia Moncada por su colaboración y apoyo y a todas aquellas personas que hicieron posible este trabajo.

Gracias también a la empresa La Florencia, S.A. por brindarme el apoyo en prestarme todas las facilidades para este trabajo investigativo y obtener así este título profesional.

Julio César Ventura Álvarez

CARTA AVAL DEL TUTOR

RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación se efectuó en las empresas del sector café, ubicadas en la ciudad de Ocotlán, que se dedican a la comercialización y exportación de café oro. El objetivo del estudio fue el análisis de los procedimientos utilizados por los auditores, en la Auditoría Tributaria que realizan a las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán.

Se constató los procedimientos de auditoría que utilizan los auditores en el desempeño de su trabajo. Se identificaron las fuentes de información que el auditor requiere para la ejecución de su trabajo. Se comprobaron los niveles de consistencia de la información contable que generan los contadores de las empresas del sector café, para la ejecución de la auditoría tributaria. Se propuso una guía metodológica para los auditores que practican auditorías tributarias.

Se realizó una investigación de tipo aplicada, ejecutando un análisis a las prácticas de auditoría, con un enfoque de carácter cualitativo, ya que se aplicaron técnicas inferenciales donde se determinaron las problemáticas de los contadores públicos y las empresas del sector café; se utilizaron algunos elementos cuantitativos, utilizando métodos estadísticos para el tratamiento de datos recopilados mediante las encuestas.

Se comprobó que existen debilidades en cuanto al conocimiento y dominio de la Ley de Concertación Tributaria (LCT), del Código Tributario (CTr), de la Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12), debilidades en la aplicación de las Normas Internacionales de auditoría (NIA) y de los procedimientos de auditoría. Se constató que existen debilidades en cuanto a los procedimientos utilizados en las auditorías, así como en los registros contables que realizan los contadores de las empresas.

Los resultados indican que se debe mejorar la calidad de los procedimientos utilizados por los auditores, así como la consistencia y fiabilidad de la información que proporcionan los contadores a los auditores de la información para fines tributarios.

Palabras claves: auditoría tributaria, procedimientos de auditoría, procedimientos contables, fuentes de información.

EXECUTIVE SUMMARY

This research was conducted in the coffee sector companies, located in the city of Ocotal, engaged in the marketing and export of green coffee. The aim of the study was the analysis of the procedures used by auditors, the Tax Audit performing companies in the coffee sector of the city of Ocotal.

Audit procedures used by auditors in performing their work was found. sources of information that the auditor required for the execution of their work were identified. Levels of consistency of accounting information generated counters companies in the coffee sector, for the implementation of the tax audit were checked. A methodological guide for auditors practicing proposed tax audits.

Type applied research was conducted by running an analysis auditing practices with a qualitative approach because inferential techniques where issues of public accountants and companies in the coffee sector were applied were determined; some quantitative elements were used, using statistical methods for the treatment of data collected through surveys.

It was found that there are weaknesses in knowledge and mastery of the Arrangements Law Tax (LCT), the Tax Code (CTRs), International Accounting Standard 12 (IAS 12), weaknesses in the application of International Auditing Standards (NIA) and audit procedures.

As a result of the study, recommendations were made to improve the quality of procedures used by auditors, as well as the consistency and reliability of the information provided by accountants auditors of information for tax purposes.

Keywords: tax audit, audit procedures, accounting procedures, information sources.

INDICE GENERAL

I.	INTRODUCCIÓN.....	1
1.1	Antecedentes.....	4
1.2	Justificación.....	7
1.3	Planteamiento del problema.....	8
II.	OBJETIVOS.....	9
2.1	Objetivo general:.....	9
2.2	Objetivos específicos:.....	9
III.	MARCO TEORICO.....	10
3.1.	Conceptualización de empresa del sector café.....	10
3.1.1.	Qué es una empresa.....	10
3.1.2.	Actividad del sector café.....	10
3.2.	Aspectos conceptuales de la Auditoría Tributaria.....	11
3.2.1.	Marco conceptual de la auditoría tributaria.....	11
3.3.	Clasificación de la auditoría Fiscal.....	13
3.3.1.	Auditoría fiscal interna.....	13
3.3.2.	Auditoría fiscal externa.....	14
3.4.	La auditoría tributaria como mecanismo de control y ayuda.....	14
3.4.1.	Aportes de la auditoría tributaria a las empresas del sector café.....	14
3.5.	Fin que persigue la auditoría tributaria.....	16
3.6.	Marco legal de la auditoría tributaria.....	16
3.6.1.	Sistema tributario nicaragüense.....	16
3.6.2.	Ley de Concertación Tributaria (LCT).....	177
3.6.3.	Impuesto sobre la Renta (IR).....	177
3.6.4.	Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	255
3.6.5.	Código Tributario (CTr).....	299
3.6.6.	Declaraciones a presentar.....	388
3.7.	Norma que regula los procedimientos contables en los registros de los impuestos.....	39
3.7.1.	Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12).....	39
3.8.	Normas Internacionales de Auditoría (NIA).....	433
3.9.	Los procedimientos de Auditoría Tributaria.....	455
3.9.1.	Planeación de la Auditoría Tributaria.....	45
3.9.2.	Objetivos y alcances de la auditoría.....	46
3.9.3.	Análisis preliminar del control interno.....	46
3.9.4.	Análisis de los riesgos y materialidad.....	46
3.9.5.	Planeación específica de la auditoría.....	46
3.9.6.	Elaboración del programa de auditoría.....	47
3.10.	Ejecución de la Auditoría Tributaria.....	47
3.10.1.	Elementos de la fase de ejecución.....	47
3.10.2.	Papeles de trabajo.....	48
3.10.3.	Hallazgos de auditoría.....	49
3.10.4.	Informe de auditoría.....	49

IV. HIPOTESIS	511
V. DISEÑO METODOLOGICO.....	60
5.1. Tipo de investigación	60
5.2. Población y muestra	611
5.3. Método de recogida de datos	611
5.4. Procedimientos	622
VI. Análisis y discusión de resultados.....	63
6.1. Procedimientos utilizados por auditores externos para la ejecución de auditorías tributarias en las empresas del sector café.....	63
6.2. Fuentes de información requeridas por el auditor externo para la ejecución de auditoría tributaria.....	78
6.3. Niveles de consistencia en la aplicación de procedimientos contables para la ejecución de auditoría tributaria.....	86
6.4. Propuesta de guía metodológica como herramienta base en la labor de auditoría tributaria.....	92
VII. CONCLUSIONES.....	94
VIII. RECOMENDACIONES.....	97
IX. BIBLIOGRAFÍA.....	98
X. ANEXOS.....	100

INDICE DE CUADROS Y GRAFICOS

Cuadro N° 1: Operacionalización de variables	52
Gráfico N° 1: Elementos de la presentación del informe de auditoría tributaria	64
Gráfico N° 2: Ventajas al aplicar las N.I.A. en el trabajo de auditoría.....	65
Gráfico N° 3: Aplicación de procedimientos que llenan expectativas de información en el trabajo de auditoría.....	66
Gráfico N° 4: Objetivos que se persiguen con la Auditoría Tributaria Preventiva	67
Gráfico N° 5: Técnicas utilizadas para comprobar niveles de consistencia en los informes de Auditoría Tributaria.....	68
Gráfico N° 6: Procedimientos utilizados para medir el grado de confianza de la información en la preparación de la declaración de Imp. sobre la Renta Anual en la auditoría tributaria.....	70
Gráfico N° 7: Procedimientos utilizados para contrarrestar los riesgos en la aplicación de auditoría tributaria.....	71
Gráfico N° 8: Procedimientos de auditoría en la revisión de aspectos tributarios en los Estados Financieros.....	73
Gráfico N° 9: Formalidades que existen para llevar a cabo una Auditoría Fiscal de parte de la Administración Tributaria.....	74
Gráfico N° 10: Diferencias entre la entrega de la notificación personal y no personal.....	75
Gráfico N° 11: Pasos de cómo debe de llevarse la auditoría tributaria.....	76
Gráfico N° 12: Qué hacer ante una resolución determinativa de la Dirección General de Ingresos (D.G.I.).....	77
Gráfico N° 13: Procedimientos utilizados para realizar correctamente la declaración del IR	79
Gráfico N° 14: Procedimientos utilizados para realizar correctamente la declaración del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).....	81
Gráfico N° 15: Comunicación de repercusiones que se podría tener ante el incumplimiento de las leyes fiscales.	82
Gráfico N° 16: Determinación de la veracidad de la información en las declaraciones del contribuyente	83
Gráfico N° 17: Verificación correcta de bases imponibles, créditos, tasas e impuestos calculados	84
Gráfico N° 18: Ingresos y Gastos de los Estados Financieros apegados a la NIC 12 (Impuestos sobre las Ganancias).....	85
Gráfico N° 19: Procedimientos contables aplicados conforme a leyes tributarias	86
Gráfico N° 20: Información que contiene el Código Tributario	87
Gráfico N° 21: Afectación por falta de dominio del Código Tributario	88
Gráfico N° 22: Aplicación de prácticas contables de acuerdo a leyes fiscales y normas contables	89
Gráfico N° 23: Relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.....	91
Gráfico N° 24: Información financiera suficiente para la el desarrollo del trabajo de auditoría.....	92

INDICE DE ANEXOS

Anexo N° 1: Instrumentos aplicados.....	100
Anexo N° 2: Correspondencia enviada de los instrumentos	107
Anexo N° 3: Guía Metodológica para Auditorías Tributarias	113

I. INTRODUCCIÓN

Este trabajo está orientado a la realización de auditorías tributarias preventivas, que contribuyan al mejoramiento de las prácticas fiscales en las empresas del sector café, así como a la investigación de las prácticas de registro de información financiera con fines fiscales que utilizan los contadores de dichas empresas en el año 2014 en el municipio de Ocotál, departamento de Nueva Segovia.

Debido a los cambios constantes de la ley tributaria en nuestro país, al incremento de las regulaciones por parte del ente regulador fiscal y ante el desconocimiento de la ley tributaria en su aplicación, esto último por parte de los contadores de las empresas del sector café; este trabajo presenta una alternativa para ofrecer un acompañamiento con el fin de mejorar el registro de las prácticas tributarias en mencionadas empresas.

De esta misma manera, este trabajo pretende identificar si las fuentes de información financiera utilizadas por los contadores de las empresas del sector café, contienen los requisitos y elementos necesarios que exigen las normas contables y de auditoría, para que el contador público pueda implementar y desarrollar el trabajo de auditoría tributaria.

Es importante hacer mención acerca de la comprobación que se pretende hacer con este trabajo, de los niveles de consistencia en la presentación de los informes contables, que se originan de aplicar operaciones financieras para la realización de la auditoría tributaria, así como presentar una propuesta de una guía metodológica que sirva de herramienta a los auditores que practican la labor de auditoría tributaria.

Este trabajo investigativo es de mucha importancia, porque en él se presentan las bases necesarias e indispensables, para orientar al contador público en la planificación, ejecución y presentación del informe de una Auditoría Tributaria Preventiva. Además es una alternativa, para determinar las causas que originan las diferentes situaciones fiscales, en la presentación de la información contable por parte de los contadores de las empresas del sector.

Se realizó una investigación de tipo aplicada, debido a que se ejecutó un análisis a las prácticas de auditoría, que ejecutan los auditores independientes en la planificación,

ejecución e informe de la auditoría tributaria y un examen de la situación de las contabilidades en las empresas del sector café, con respecto a las prácticas fiscales que ejecutan; con un enfoque de carácter cualitativo, ya que se aplicaron técnicas inferenciales para determinar las problemáticas de los contadores públicos y las empresas del sector café; no obstante, se utilizaron algunos elementos cuantitativos, utilizando métodos estadísticos para el tratamiento de datos recopilados mediante las encuestas.

De acuerdo al nivel de profundidad, este es un estudio descriptivo, producto de que se identificaron las prácticas de auditoría que ejecutan los contadores públicos en la función de auditores tributarios, para de esta forma establecer las estrategias a adoptar en las respectivas situaciones encontradas e identificar las características y problemas específicos en el registro contable de las empresas del sector café.

Según su amplitud es una investigación de tipo transversal, ya que se estudió la actuación de los contadores públicos en la aplicación de procedimientos de auditoría y el comportamiento administrativo contable de las empresas por el periodo de un año; por lo tanto, este comportamiento se especifica a un determinado lapso de tiempo a los elementos involucrados.

El método deductivo es el que se utilizó para identificar el procedimiento de los contadores públicos en la planificación, ejecución y presentación del dictamen de auditoría tributaria y el tratamiento de los datos; también se identificaron los diversos comportamientos y particularidades que presentan las empresas del sector café de Ocotlán con respecto a los registros de los datos contables y los que, posteriormente, se comparó con la teoría recopilada de los libros y documentos relacionados con el tema de investigación. Los datos obtenidos en este estudio, servirán para tratar el comportamiento que tienen los contadores públicos y las contabilidades de las empresas, sirviendo los conocimientos que se generen en situaciones futuras para mejorar el desempeño de los contadores públicos y en empresas de otros sectores, por tal razón, puedo decir que esta investigación es inductiva. Asimismo, se utilizó el método de análisis realizando inferencias sobre la información obtenida en la investigación y en los métodos de recopilación de datos como las encuestas y observación directa; de tal forma que se puedan proponer alternativas para mejorar la planificación, ejecución y presentación del dictamen

por parte de los contadores públicos, así como mejorar el registro y control de los procesos contables y administrativos por parte de los contadores de las empresas.

Para este estudio, el universo son las diez (10) empresas de café existentes en el municipio de Ocotlán, y que se dedican a la compra, proceso y exportación del café en oro. La muestra es de cuatro (4) empresas, es decir el 40% del total del universo. Se aplicará el método de muestreo no probabilístico por conveniencia.

Las variables que se medirán serán cinco; la primera es la Ley de Concertación Tributaria, que abarcará la importancia, el impacto y las características de la Ley en el desempeño de las empresas; la segunda variable es el Código Tributario, el que comprenderá el alcance y las repercusiones en el desarrollo y aplicación de las obligaciones y beneficios de la ley tributaria; la tercera variable es las Normas Internacionales de Contabilidad, precisamente con la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, las que incluirá los niveles de ayuda para el mejoramiento de los registros contables de las empresas; la cuarta variable son las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las que estarán abarcando los aspectos concernientes a la planeación, desarrollo, informe de auditoría y todos aquellos aspectos concernientes a la evaluación del control interno y a los hechos posteriores a la fecha del balance y la quinta variable son los procedimientos de la auditoría tributaria, esta contemplará las técnicas con se ejecutará el trabajo de la auditoría tributaria.

Los instrumentos a utilizar serán encuestas dirigidas a los contadores y a contadores públicos independientes.

1.1 Antecedentes

A la fecha actual, en las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán, no existen antecedentes de que practiquen auditorías tributarias preventivas de forma específica, lo que sí han practicado son auditorías financieras, que toman el aspecto fiscal como parte integrante de la auditoría, no existiendo especificidad sobre esta especialidad.

A nivel internacional se encontraron dos investigaciones, de acuerdo a Linares y Arráez, en el tercer congreso en 1977, fue una interesante ponencia a raíz del Proyecto de Ley en España sobre disciplina contable y represión del fraude fiscal. En esta ponencia se atendieron también diversos aspectos de la auditoría fiscal, como la compatibilidad o no de los servicios de auditoría, con los de asesoramiento fiscal de los informes de auditoría y los métodos de selección y control de contribuyentes que debían aplicarse por la Administración Tributaria. Este proyecto de ley no prosperó.

La evasión fiscal ha sido una práctica común y constante en las empresas del sector café, con el fin de bajar la carga tributaria de las empresas, lo que genera el fraude fiscal y por ende perjuicio al Estado. Esta práctica ha venido disminuyendo debido a que la Ley Tributaria se ha modernizado, tratando de hacer más grande la base tributaria y más eficientes y eficaces los controles por parte de la Administración Tributaria, lo que ha generado consecuencias negativas para algunas empresas, llegando a crearse hasta juicios tributarios en detrimento del desarrollo de las mismas.

Según Pablo Arenas del Buey Torres, en el año 1983 en España, el Instituto de Contadores de España realizó en Zaragoza, España, un simposio donde se abordó el tema “auditoría y fiscalidad”, desarrollándose ponencias y mesas redondas, produciéndose como un tema polémico debido al arduo debate que originó. En otros congresos de auditores españoles también ha sido considerada la auditoría fiscal de forma específica.

A nivel nacional con lo que se cuenta es muy reducida la actividad de la Auditoría Tributaria, siendo esta una rama incipiente de la auditoría, repercutiendo en que existe poca información referida a este aspecto, existe poca literatura tributaria y a partir de unos años atrás, algunas entidades, como el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), han venido impulsando talleres y seminarios, que tienen que ver más que todo con el

proceso de llenado y presentación de las declaraciones ante la Dirección General de Ingresos y capacitaciones sobre las NIIF referidas al Pago de Impuestos sobre las Ganancias. Existen también centros de capacitación especialistas en la tributación como el Centro de Estudios Tributarios, Administrativos y Empresariales (CETAE) que se ha dedicado a la capacitación y profesionalización de todos aquellos funcionarios involucrados en la actividad tributaria empresarial de Nicaragua, entre otras organizaciones que se han dedicado a la capacitación sobre impuestos en Nicaragua.

En nuestro país, la Dirección General de Ingresos efectúa auditorías fiscales, las que son practicadas a las empresas, para determinar el debido cumplimiento del pago de los impuestos de acuerdo a la normativa legal vigente. Las empresas por su parte, han contratado auditorías financieras, las que tratan de forma integral todas las cuentas contables, incluyendo la cuenta de las obligaciones tributarias. Estas auditorías generalmente no son específicas, para tratar de forma particular el asunto fiscal de la empresa, por lo que el auditor está obligado a hacer referencia en su informe de irregularidades que se presenten en la entidad, como parte del examen realizado a las cuentas.

De acuerdo a Manuel A. Carcache, en el ámbito mundial se habla de auditoría fiscal desde un doble enfoque, la realizada por auditores independientes o por funcionarios públicos de la Administración Tributaria; por lo tanto, debido a los tipos de auditoría fiscal que existen, partiendo del personal que las elabora, tenemos la Auditoría Tributaria Externa y la Auditoría Fiscal Interna. Las normas y las técnicas de estas auditorías son similares, las que las difiere son los fines que tiene cada una de ellas, la primera es ante todo de apoyo y acompañamiento a la empresa, para que esta cumpla con las obligaciones establecidas en la ley y la segunda es coercitiva y de cumplimiento obligatorio ante el Estado.

Hasta la fecha actual no existen en Nicaragua trabajos de investigación relacionados a la auditoría tributaria preventiva, se desconoce que este tema haya sido tratado como tema de investigación, esto ocasiona que este trabajo no puede ser comparado con otros y establecer las diferencias. Además, la autoridad fiscal como administradora de los impuestos en Nicaragua, no tiene literatura específica sobre este tema, lo que posee son

normas y procedimientos que utiliza para llevar a cabo las fiscalizaciones o auditorías fiscales externas a los contribuyentes.

1.2 Justificación

Las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán, muestran un alto riesgo de ser objeto de investigación, estando expuestas a posibles sanciones e infracciones por parte de la Administración Tributaria, producto de irregularidades que podrían ser encontradas en el registro y presentación de las declaraciones de los impuestos, que presentan tanto de forma mensual como de forma anual.

El riesgo que enfrentan estas empresas, están relacionados a factores que tienen que ver con procedimientos inadecuados, en la presentación de los registros contables relacionados a la actividad fiscal; como aquellos que se han efectuado por falta de conocimiento de las leyes fiscales por parte de los contadores de estas empresas, así como la incorrecta aplicación de tasas en las respectivas declaraciones de impuestos.

Con esta investigación se estará beneficiando a los contadores de las empresas, de tal manera que sirva de referencia para mejorar su desempeño en los registros contables con fines fiscales y que a la vez, la información financiera, sea confiable y suficiente para el uso de futuras auditorías, elemento muy importante para que el contribuyente no esté expuesto a posibles sanciones fiscales. Además, las empresas del sector café se estarán beneficiando con esta investigación, la que estará proporcionando pautas a seguir en los procesos de elaboración de las declaraciones y en sus registros contables, orientando a los contribuyentes a apoyar a los contadores en mejorar el desempeño de estos procesos.

Los beneficios de esta investigación también alcanzan a los usuarios de los servicios proporcionados por los auditores, por un mejor desempeño de estos, repercutiendo en aumentar la seguridad de los contribuyentes, con respecto a la elaboración y presentación de los informes financieros con fines de impuestos ante la Administración Tributaria. Permitiendo asimismo, que las diversas declaraciones de impuestos estén elaboradas conforme a las normativas legales establecidas y que la aplicación de los procedimientos de auditoría en el trabajo del auditor, consoliden el desempeño de los profesionales de auditoría.

1.3 Planteamiento del problema

Actualmente la auditoría tributaria preventiva está tomando mayor auge entre las empresas, esto debido a que las leyes tributarias se han venido modernizando y alcanzando más sectores de la economía del país, tratando el gobierno de ampliar la base tributaria y de controlar aún más las actividades mercantiles generadoras de impuestos.

La modernización de las leyes fiscales en el país ha venido a crear nuevos retos entre los contadores de las empresas del sector de café de Ocotlán. Tomando en cuenta que las operaciones de estas entidades, se vuelven más complejas a medida que incrementan sus actividades y por ende sus obligaciones para con el Estado. Gran parte de los errores, que cometen los funcionarios encargados de los manejos y registros de estas empresas, los cometen por desconocimiento de las leyes tributarias y hasta por negligencia por parte de estos funcionarios.

En la ciudad de Ocotlán en el año 2014, se ha observado que entre las empresas del sector café, no fue una práctica común el realizar auditorías tributarias específicas, como una forma preventiva para evitar posibles problemas fiscales, debido a errores en los procedimientos contables en el registro de las operaciones que afectan la actividad fiscal de la empresa. No obstante, estas empresas han practicado auditorías financieras, las que toman en cuenta los aspectos tributarios como un todo parte integrante de los estados financieros.

¿En qué medida la aplicación de una Auditoría Tributaria Preventiva reducirá los riesgos de posibles infracciones y sanciones administrativas por parte de la Administración Tributaria, en las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán en el año 2014?

II. OBJETIVOS

2.1 Objetivo general:

Analizar si los procesos contables de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán, en el año 2014, cumplen con lo requerido para la prevención de infracciones y sanciones administrativas.

2.2 Objetivos específicos:

- 1.1.Describir los procedimientos frecuentemente utilizados por los auditores externos, para la ejecución de auditorías tributarias en las empresas del sector café.
- 1.2.Identificar las fuentes de información de las empresas, que requiere el auditor externo para la ejecución de la Auditoría Tributaria.
- 1.3.Comprobar los niveles de consistencia en la presentación de los informes por parte de las empresas del sector café, originados de la aplicación de procedimientos contables, para la ejecución de la Auditoría Tributaria.
- 1.4.Proponer la elaboración de una guía metodológica que sirva de herramienta a los auditores que practican la labor de auditoría tributaria.

III. MARCO TEORICO

3.1 Conceptualización de empresa del sector café

3.1.1 Qué es una empresa

Según el diccionario de la Real Academia Española (2014), empresa es una “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”.

3.1.2 Actividad del sector café

La actividad del sector café está comprendida en dos aspectos básicos:

- La actividad que realiza el productor en el campo, es decir actividad meramente productiva donde el café es cosechado, es cortado en pulpa y procesado en máquinas despulpadoras, donde es convertido a café pergamino mojado, después este café es lavado y transformado en café pergamino húmedo u oreado, en esta condición es conducido al beneficio de café, y
- La actividad industrial del café, la que es realizada en instalaciones adaptadas a la recepción del café en pergamino, llamado Beneficio Seco de Café. Aquí el café pergamino sufre el proceso de secado, trillado, vibrado y selección del grano listo para el empaque y su destino a ser exportado en café oro. El proceso de trillado comprende que el café ha sido descascarillado para que el grano quede limpio, seguidamente lo vibran para separar cualquier suciedad y apartar los granos defectuosos y con menor tamaño, el proceso de selección comprende el grano oro de exportación y el grano caracol y quebrado que son para el consumo nacional. El proceso de selección del grano es mecanizado y a mano y por último, tenemos lo que es el empaque, que es cuando el grano en oro es empacado en sacos Kenaff o de yute para su debida exportación.

Qué es una empresa del sector café

Es una organización o institución dedicada a una actividad específica dentro del proceso económico del grano de café. Entre las cuales tenemos las empresas comercializadoras, procesadoras del grano y exportadoras.

- **Empresa comercializadora de café.** Se dedican al acopio y comercialización del grano de café, comprándose directamente al productor o intermediarios independientes, para luego ser comercializado a las empresas procesadoras y exportadoras.
- **Empresas procesadoras de café.** Es una organización o institución cuya actividad es el secado, trillado y selección del grano de café, generalmente estas empresas se dedican directamente a la exportación del grano.
- **Empresas exportadoras de café.** Es una organización o institución dedicada a la transformación y empaque del grano o venta del grano oro exportable. Estas empresas tienen la característica de contar con las maquinarias y equipos aptos para el proceso y transformación del grano de café.

3.2.Aspectos conceptuales de la Auditoría Tributaria

3.2.1. Marco conceptual de la auditoría Tributaria

Concepto de la Auditoría Tributaria

La conceptualización de la Auditoría Fiscal y Tributaria parte de los auditores que elaboran la auditoría. (Carcache, 2006) afirma:

En el ámbito mundial, se habla de Auditoría Fiscal desde un doble enfoque: la realizada por auditores independientes o por funcionarios públicos de la Administración Tributaria. Nosotros vamos a tratar el asunto desde la óptica de la auditoría tributaria externa y auditoría fiscal interna que realiza el auditor de la DGI, aunque en los aspectos de coincidencia de ambas corrientes, se hará especial

mención de ello, no perdiendo de vista, por ello, conceptos y técnicas que puedan ser comunes (p. 31).

Existen varios conceptos sobre Auditoría Tributaria, este concepto ha venido evolucionando, debido a la necesidad de establecer parámetros que se adecúen a las exigencias de las leyes modernas y a las particularidades de las empresas. (Carcache, 2006) afirma:

Auditoría Tributaria se define como el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas; ello implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones en apego a la legislación tributaria vigente en Nicaragua y el grado de adecuación con Principios Contables Generalmente Aceptados y la Norma Internacional de Información Financiera (PCGA-NIIF), debiendo para ellos verificar que las operaciones y declaraciones fiscales se han realizado razonablemente con arreglo a las normas fiscales de obligatorio cumplimiento (p. 31).

Por lo tanto, la Auditoría Tributaria es conceptualizada como una técnica, encaminada a suministrar una opinión acerca de la veracidad con que están elaboradas las declaraciones de los diversos impuestos que las empresas pagan y trasladan a la Administración Fiscal. Este tipo de auditoría permite al contribuyente tener una seguridad de que la empresa no va a tener posibles contingencias en el futuro.

Por lo anteriormente expuesto este tema se estará tratando particularmente con el concepto de Auditoría Tributaria, por estar orientado a la práctica de esta rama de la auditoría desde un enfoque puramente particular y no desde la practicada por funcionarios públicos de la Dirección General de Ingresos.

Importancia de la Auditoría Tributaria

La importancia de la auditoría tributaria preventiva, radica en advertir al cliente acerca de las posibles contingencias que pueda tener ante la Administración Tributaria, esto debido a la presentación de declaraciones erróneas, que por acción u omisión pueda tener en el futuro cuando sea objeto de una revisión fiscal. Esta prevención se basa en que cuando se realice un examen a los estados financieros de la entidad y se encuentren errores que puedan ser enmendados y evitar un ajuste con las repercusiones consecuentes.

Debido a registros indebidos que han hecho contadores de algunas de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán, podría generarse casos que se ventilen ante las instancias correspondientes, esta práctica incorrecta de registro de las actividades de la empresa, particularmente de las cuentas del balance y de resultados, puede llevar a que contribuyentes sean acusados de evasión fiscal, y que en el fondo la situación solamente podría ser de procedimientos inadecuados y no de evasión fiscal.

3.3. Clasificación de la Auditoría Fiscal

La auditoría fiscal puede clasificarse en dependencia de los funcionarios que la elaboran y de acuerdo al grado de autonomía de estos, así como de los fines que persigue. De acuerdo a la opinión de Arenas (2003), “En este sentido, distingo entre auditoría fiscal interna y externa y, dentro de ésta, la inspección fiscal o la realizada por auditores de cuentas, ya sea como componente de la auditoría general de cuentas o como trabajo con una entidad independiente en sí mismo” (p. 34).

3.3.1. Auditoría Fiscal Interna

En este caso los funcionarios pertenecen a la empresa. (Arenas, 2006) “los profesionales encargados de ejecutar esta labor pueden ser personas pertenecientes a la empresa, integradas en un departamento de auditoría interna, así como profesionales externos contratados ex profeso para lograr los mismos fines, o ambos a la vez” (p. 35). Los profesionales externos contratados se dan cuando la empresa no cuenta con un departamento de auditoría interna.

3.3.2. Auditoría Fiscal Externa

Según Arenas (2006), “la auditoría fiscal externa puede dividirse en pública y privada” (p.36):

Pública: Se refiere a la auditoría fiscal realizada por la Dirección General de Ingresos, la cual se considera que no es sustancialmente diferente de otra clase de auditorías, sin embargo sus objetivos son diferentes.

Privada: La auditoría privada es la auditoría de estados financieros. El auditor, al emitir su opinión sobre la situación de los informes contables de la empresa, puede abarcar todas las áreas de la empresa, incluyendo los aspectos tributarios. En ese sentido, la auditoría fiscal en el contexto del auditor independiente puede ser entendida de esta forma; como parte de una auditoría de estados financieros. En este caso, el tener que dar una opinión sobre la situación patrimonial y financiera de la empresa en su conjunto, implica que tal opinión se extienda a todas las áreas, de forma que también incluya una opinión sobre la situación tributaria de la entidad, en el sentido de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y su correcto registro.

Específica: Esta puede ser una auditoría enfocada al aspecto tributario de la empresa, o con orientación a otra cuenta o cuentas específicas de la empresa. En todo caso, si el examen a los estados financieros de la empresa está relacionado al aspecto tributario específicamente, entonces el análisis se centra en que las obligaciones tributarias de la entidad con el Estado, y que estas coincidan con lo que el contribuyente haya declarado. Por lo tanto, el auditor se limitará básicamente a la verificación de las declaraciones tributarias, tarea que, por ejemplo para el impuesto sobre la renta, exigirá prácticamente una auditoría completa.

3.4. La Auditoría Tributaria como mecanismo de control y ayuda

3.4.1. Aportes de la Auditoría Tributaria a las empresas del sector café

El deterioro de las finanzas públicas en Nicaragua, ha obligado al Estado a tomar decisiones fiscales con el fin de incrementar sus ingresos por la vía del aumento en la captación de los impuestos. Desde hace varios años, Nicaragua ha sufrido varias reformas

tributarias, las que han obligado a que la relación entre el Estado y los contribuyentes estén cada vez más ligados a nuevas normativas, las que han generado nuevas obligaciones y derechos para los contribuyentes. Esta relación ha originado que los contribuyentes mejoren el manejo de la información contable, creando mecanismos que permitan mejorar los controles contables y por ende el mejoramiento de la cuestión fiscal.

La historia más reciente de las leyes fiscales en nuestro país es la Ley N° 453 Ley de Equidad Fiscal (LEF), publicada en la Gaceta Diario Oficial N° 82 del seis de mayo del dos mil tres, esta ley tuvo muchas reformas y fue sustituida por la Ley N° 822, Ley de Concertación Tributaria (LCT), publicada en la Gaceta Diario Oficial N° 241 del diecisiete de diciembre del año dos mil doce, quien a su vez tiene una reforma según Ley N° 891, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N° 822 Ley de Concertación Tributaria, publicada en la Gaceta Diario Oficial N° 240 del dieciocho de diciembre del año dos mil catorce.

El día 21 de octubre del año 2005 fue aprobado y promulgado el Código Tributario por la Ley N° 562, el que se convierte en el Marco Legal que facilita el cumplimiento de las obligaciones fiscales y establece el derecho de los contribuyentes. Este Código determina en el Art. N° 72, 153, 154, 155, 156 y 157 del CTr, el derecho a un Dictamen Fiscal. Carcache (2006) afirma:

El que todos los contribuyentes podrán optar por los servicios de profesionales con vasta experiencia en las Normativas Fiscales para la revisión de sus documentos contables, con el fin de certificar que ha declarado y pagado sus impuestos de acuerdo a la Legislación Fiscal vigente como un nuevo derecho, más no una obligación (p. 19).

Este derecho es parte de la cultura fiscal que debe de ir desarrollando el contribuyente, de tener la oportunidad de contar con el apoyo por parte de auditores con la auditoria tributaria preventiva, para mejorar la preparación y presentación de sus declaraciones ante la Dirección General de Ingresos (D.G.I.), así como a disminuir los posibles errores que pudieran cometer los contadores. El auditor tributario puede desempeñar un papel importante como acompañamiento a la contabilidad de las empresas, ya que mediante la revisión constante y periódica de los estados financieros, se pueden ir

perfeccionando los procedimientos y métodos para el registro de las operaciones que estén involucradas con el pago de los impuestos. Un aspecto importante a tomar en cuenta en la aplicación de las normas contables, son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las que son aplicadas a las empresas exportadoras de café, ya que sus operaciones son tranzadas por la Bolsa Agropecuaria de Nicaragua.

Es muy importante el comportamiento que debe de tener el auditor tributario, ante las infracciones que pueda presentar el contribuyente, al momento de practicar un examen a los estados financieros, lo que repercutiría en la responsabilidad que el auditor tiene ante esta situación, ya que una declaración errónea producto de actuaciones ilegales podría tener consecuencias jurídicas.

Existe compatibilidad entre la labor efectuada por el auditor tributario con el trabajo de asesoramiento que pueda brindar el profesional especialista. Tomando en cuenta esto, se considera el entrenamiento técnico que supone para el auditor su habitualidad en el manejo de las actividades económicas registradas en la contabilidad. Es de particular conveniencia que el examen y la determinación de los compromisos tributarios sean realizados por personas distintas, los que verifiquen el comportamiento en las distintas áreas de la empresa auditada.

3.5.Fin que persigue la auditoría Tributaria

El objetivo principal de la Auditoria Tributaria es de proporcionar acompañamiento y seguridad al contribuyente, para el mejoramiento de los registros contables, que permitan la correcta presentación de las declaraciones ante la autoridad tributaria. Esto implica que el contribuyente debe de mejorar los mecanismos de registros con el propósito de que los controles contables con respecto a todas las operaciones registradas, y en particular las partidas que tengan que ver con los impuestos, proporcionen una certeza de que se está cumpliendo con las disposiciones y normativas tributarias.

3.6.Marco legal de la Auditoria Tributaria

3.6.1. Sistema tributario nicaragüense

La Oficina de Políticas Tributarias (2010) afirma:

La Asamblea Nacional es el Poder del Estado que emite leyes y resoluciones para su debido cumplimiento. En el Art. 114 de la Constitución Política de la República, establece que corresponde exclusivamente a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar ó suprimir tributos. De esta forma, señala también que el sistema tributario considerará la distribución de la riqueza y las rentas. El artículo 115 de la Carta Magna indica que los tributos deben ser creados por ley y determinado su efecto, impacto e incidencia, así como el tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. (p. 1).

El sistema tributario nacional está conformado por un conjunto de impuestos, tasas y contribuciones especiales, los cuales están distribuidos a nivel nacional, regional y municipal, teniendo además en cuenta el ámbito interno y externo. La Ley N° 562, Código Tributario especifica el término tributo como las prestaciones que el Estado exige mediante Ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

3.6.2. Ley de Concertación Tributaria (LCT)

Según la LCT, “La presente Ley tiene por objeto crear y modificar los tributos nacionales internos y regular su aplicación, con el fin de proveerle al Estado los recursos necesarios para financiar el gasto público”. (Art. 1)

De acuerdo a la LCT, “esta Ley se fundamenta en los siguientes principios generales de la tributación como legalidad, generalidad, equidad, suficiencia, neutralidad y simplicidad”. (Art. 2)

3.6.3. Impuesto sobre la Renta (IR)

La LCT establece que “Créase el Impuesto sobre la Renta, en adelante denominado IR, como impuesto directo y personal que grava las siguientes rentas de fuente nicaragüense obtenidas por los contribuyentes, residentes o no residentes:

1. Las rentas del trabajo;
2. Las rentas de las actividades económicas; y

3. Las rentas de capital y las ganancias y pérdidas de capital.

Asimismo, el IR grava cualquier incremento de patrimonio no justificado y las rentas que no estuviesen expresamente exentas o exoneradas por ley. Se define como incremento de Patrimonio no justificado, los ingresos recibidos por el contribuyente que no pueda justificar como rentas o utilidades, ganancias extraordinarias, aportaciones de capital o préstamos, sin el debido soporte del origen o de la capacidad económica de las personas que provean dichos fondos”. (Art. N° 3)

Según la LCT, “Son rentas de fuente nicaragüense las que se derivan de bienes, servicios, activos, derechos y cualquier otro tipo de actividad en el territorio nicaragüense, aun cuando dicha renta se devengue o se perciba en el exterior, hubiere el contribuyente tenido o no presencia física en el país. Las rentas definidas en los artículos relativos al vínculo económico de la presente Sección, son rentas de fuente nicaragüense. Estas rentas podrán gravarse, o en su caso quedar exentas, conforme las disposiciones de la presente Ley”. (Art. 10)

De acuerdo a la LCT, “Son rentas del trabajo las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, en dinero o especie, que deriven del trabajo personal prestado por cuenta ajena. Como rentas del trabajo, se incluyen los salarios y demás ingresos percibidos por razón del cargo, tales como: sueldos, zonaje, antigüedad, bonos, sobre sueldos, sueldos variables, reconocimientos al desempeño y cualquier otra forma de remuneración adicional.

Asimismo, se consideran rentas del trabajo, aunque no respondan a las características de los párrafos anteriores, entre otras, las siguientes:

1. Las cantidades que se les paguen o acrediten por razón del cargo, a los representantes nombrados en cargos de elección popular y a los miembros de otras instituciones públicas; y
2. Las retribuciones de los administradores y miembros de los órganos de administración y demás miembros de otros órganos representativos de sociedades anónimas y otros entes jurídicos”. (Art. 11)

Según la LCT:

Se consideran rentas del trabajo de fuente nicaragüense, las mencionadas en el artículo anterior cuando deriven de un trabajo prestado por el contribuyente en el territorio nacional.

También se considera renta del trabajo de fuente nicaragüense:

1. El trabajo realizado fuera del territorio nacional por un residente o un no residente que sea retribuido por un residente nicaragüense o por un establecimiento permanente de un no residente situado en el país;
2. Los sueldos, bonificaciones, dietas y otras remuneraciones que el Estado, sus instituciones y demás organismos estatales, paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior, incluyendo al personal diplomático y consular;
3. Los sueldos, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Nicaragua o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o residencia de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico; y
4. Las remuneraciones, sueldos, comisiones, dietas, gratificaciones o retribuciones, que paguen o acrediten personas jurídicas, fideicomisos, fondos de inversión, entidades o colectividades residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos de administración, consejos u organismos directivos o consultivos y otros consejos u organismos similares, independientemente del territorio en donde actúen o se reúnan estos órganos colegiados". (Art. 12)

Conforme a la LCT:

Son rentas de actividades económicas, los ingresos devengados o percibidos en dinero o en especie por un contribuyente que suministre bienes y servicios, incluyendo las rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, siempre que éstas se constituyan o se integren como rentas de actividades económicas. Constituyen rentas de actividades económicas las originadas en los sectores económicos de:

agricultura, ganadería, silvicultura, pesca, minas, canteras, manufactura, electricidad, agua, alcantarillado, construcción, vivienda, comercio, hoteles, restaurantes, transporte, comunicaciones, servicios de intermediación financiera y conexos, propiedad de la vivienda, servicios del gobierno, servicios personales y empresariales, otras actividades y servicios. Dentro de la sectorización de actividades económicas detalladas en el párrafo anterior, se incluyen las originadas del ejercicio de profesiones, artes y oficios, entre otros”. (Art. 13)

De acuerdo a la LCT:

Se consideran rentas de actividades económicas de fuente nicaragüense las devengadas o percibidas en territorio nacional, sea con o sin establecimiento permanente:

1. La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados desde territorio nicaragüense, así como la exportación de servicios aun cuando se presten en o desde el exterior y surtan efectos en Nicaragua;
2. El servicio de transporte de personas o de mercancías desde territorio nicaragüense al extranjero, independiente del lugar donde o la forma como se emitan o paguen los pasajes o fletes;
3. Los servicios de comunicaciones de cualquier naturaleza y por cualquier medio entre personas situadas en territorio nicaragüense y el extranjero, independientemente del lugar de constitución, residencia o domicilio de quienes presten los servicios;
4. Los servicios utilizados en territorio nicaragüense que se presten desde el exterior, aun cuando quien preste el servicio haya tenido o no presencia física en territorio nicaragüense;
5. Los servicios de intermediación de títulos valores y otros instrumentos financieros de fuente nicaragüense, aun cuando la misma ocurra fuera del territorio nicaragüense;

6. Las actuaciones y espectáculos públicos y privados, y cualquier otra actividad relacionada con los mismos, realizados en territorio nicaragüense por residentes o no residentes;
7. Las transmisiones a título gratuito, subsidios, subvenciones, condonaciones y cualquier otra donación por parte de entes públicos o privados a contribuyentes residentes de rentas de actividades económicas; y
8. El resultado neto positivo originado por diferenciales cambiarios de activos y pasivos en moneda extranjera o con mantenimiento de valor”. (Art. 14)

Según la LCT, “son rentas de capital los ingresos devengados o percibidos en dinero o especie, provenientes de la explotación o disposición de activos bajo cualquier figura jurídica, tales como: enajenación, cesión, permuta, remate, dación o adjudicación en pago, (...)”¹ entre otras rentas de capital”. (Art. N° 15).

Según la LCT, “el período fiscal estará comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año”. (Art. 22). Este período se refiere a la declaración de Impuesto sobre la Renta Anual.

De acuerdo a la LCT, “La base imponible del IR anual de actividades económicas es la renta neta. La renta neta será el resultado de deducir de la renta bruta no exenta, o renta gravable, el monto de las deducciones autorizadas por la presente Ley. Los sistemas de determinación de la renta neta estarán en concordancia con lo establecido en el artículo 160 del Código Tributario, en lo pertinente. La base imponible sujeta a retenciones definitivas del IR sobre las rentas percibidas por contribuyentes no residentes, es la renta bruta. La renta neta de los contribuyentes con ingresos brutos anuales menores o iguales a doce millones de córdobas (C\$12,000.000.00), se determinará como la diferencia entre los ingresos percibidos menos los egresos pagados, o flujo de efectivo, por lo que el valor de los activos adquiridos sujetos a depreciación será de deducción inmediata, conllevando a depreciación total en el momento en que ocurra la adquisición”. (Art. 35)

¹ Los puntos suspensivos entre paréntesis (...) indican que este artículo es más extenso, pero por limitante de espacio en este documento, se está abreviando.

Según la LCT establece que:

Constituye renta bruta:

1. El total de los ingresos devengados o percibidos durante el período fiscal de cualquier fuente nicaragüense proveniente de las rentas de actividades económicas; y
2. El resultado neto positivo de las diferencias cambiarias originadas en activos y pasivos en moneda extranjera, independientemente de si al cierre del período fiscal son realizadas o no. En caso de actividades económicas que se dedican a la compraventa de moneda extranjera, la renta bruta será el resultado positivo de las diferencias cambiarias originadas en activos y pasivos en moneda extranjera. (Art. 36)

La LCT expresa que:

No forman parte de la renta bruta, y por tanto se consideran ingresos no constitutivos de renta, aun cuando fuesen de fuente nicaragüense:

1. Los aportes al capital social o a su incremento en dinero o en especie;
2. Los dividendos y cualquiera otra distribución de utilidades, pagadas o acreditadas a personas naturales y jurídicas, así como las ganancias de capital derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en dicho tipo de sociedades, sin perjuicio de que se le aplique la retención definitiva de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital estipulada en el artículo 89 de la presente Ley; y
3. Las rentas sujetas a retenciones definitivas, salvo las excepciones previstas en la presente Ley, las cuales son consideradas como pagos a cuenta del IR de actividades económicas (...). (Art. 37)

La LCT establece que:

Son deducibles los costos y gastos causados, generales, necesarios y normales para producir la renta gravable y para conservar su existencia y mantenimiento, siempre

que dichos costos y gastos estén registrados y respaldados por sus comprobantes correspondientes.

Entre otros, son deducibles de la renta bruta, los costos y gastos siguientes:

1. Los gastos pagados y los causados durante el año gravable en cualquier negocio o actividad afecta al impuesto;
2. El costo de ventas de los bienes y el costo de prestación de servicios;
3. Los gastos por investigación y desarrollo, siempre que se deriven de unidades creadas para tal efecto;
4. Los sueldos, los salarios, y cualesquiera otra forma de remuneraciones por servicios personales prestados en forma efectiva (...). (Art. 39)

Conforme a la LCT, esta expresa que:

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, al realizar el cálculo de la renta neta, no serán deducibles los costos o gastos siguientes:

1. Los costos o gastos que no se refieran al período fiscal que se liquida, salvo los establecido en el numeral 3 de este artículo;
2. Los impuestos ocasionados en el exterior;
3. Los costos o gastos sobre los que se esté obligado a realizar una retención y habiéndola realizado no se haya pagado o enterado a la Administración Tributaria. En este caso los costos y gastos serán deducibles en el período fiscal en que se realizó el pago o entero de la retención respectiva a la Administración Tributaria;
4. Los gastos de recreación, esparcimiento y similares que no estén considerados en la convención colectiva o cuando estos no sean de acceso general a los trabajadores; (...). (Art. 43)

Conforme a la LCT, “la alícuota del IR a pagar por la renta de actividades económicas, será del treinta por ciento (30%). Los contribuyentes personas naturales y jurídicas con ingresos brutos anuales menores o iguales a doce millones de córdobas

(C\$12,000.000.00), liquidarán y pagarán el IR aplicándole a la renta neta la siguiente tarifa”: (Art. 52)

ESTRATOS DE RENTA ANUAL		Porcentaje Aplicable sobre la Renta Neta
Desde C\$	Hasta C\$	
0.01	100,000.00	10%
100,001.00	200,000.00	15%
200,001.00	350,000.00	20%
350,001.00	500,000.00	25%
500,001.00	A más	30%

Fuente: Ley de Concertación Tributaria (Ley N° 822)

Conforme a la LCT, “el IR de rentas de actividades económicas, será determinado y liquidado anualmente en la declaración del contribuyente de cada período fiscal”. (Art. 57)

Según la LCT, “la base imponible del pago mínimo definitivo es la renta bruta anual gravable del contribuyente y su alícuota es del (1.0%) uno por ciento”. (Art. 61)

De acuerdo a la LCT, “El pago mínimo definitivo se calculará aplicando la alícuota del uno por ciento (1.0%) sobre la renta bruta gravable. Del monto resultante como pago mínimo definitivo anual se acreditarán las retenciones a cuenta de IR que les hubieren efectuado a los contribuyentes y los créditos tributarios a su favor”. (Art. 62)

Conforme a la LCT:

El pago mínimo definitivo se realizará mediante anticipos mensuales del uno por ciento (1.0%) de la renta bruta, del que son acreditables las retenciones mensuales sobre las ventas de bienes y servicios, créditos tributarios autorizados por la Administración Tributaria que les hubieren efectuado a los contribuyentes; si resultare un saldo a favor, éste se podrá aplicar mensualmente en el mismo periodo fiscal en que se realiza la exportación y trasladarse a los meses subsiguientes del mismo periodo fiscal. Si en el último mes del período fiscal resultare un saldo a favor, éste se podrá liquidar y aplicar en el IR Anual del periodo en que se realiza la exportación (...). (Art. 63)

La LCT expresa que “el pago mínimo definitivo se liquidará y declarará en la misma declaración del IR de rentas de actividades económicas del período fiscal correspondiente”. (Art. 64)

De acuerdo a la LCT:

Los contribuyentes están obligados a:

1. Presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los tres meses siguientes a la finalización del período fiscal, la declaración de sus rentas devengadas o percibidas durante el período fiscal, y a pagar simultáneamente la deuda tributaria autoliquidada, en el lugar y forma que se establezca en el Reglamento de la presente Ley. Esta obligación es exigible aún cuando se esté exento de pagar este impuesto, o no exista impuesto que pagar, como resultado de renta neta negativa, con excepción de los contribuyentes que se encuentren sujetos a regímenes simplificados; (...). (Art. 69)

De acuerdo a la LCT, “los contribuyentes obligados a retener, deben declarar y pagar a la Administración Tributaria el monto de las retenciones efectuadas, en el lugar, forma y plazo que se establezcan en el Reglamento de esta Ley”. (Art. 92)

3.6.4. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

La LCT expresa:

Créase el Impuesto al Valor Agregado, en adelante denominado IVA, el cual grava los actos realizados en el territorio nicaragüense sobre las actividades siguientes:

1. Enajenación de bienes;
2. Importación e internación de bienes;
3. Exportación de bienes y servicios; y
4. Prestación de servicios y uso o goce de bienes. (Art. 107)

Según la LCT, “La alícuota del IVA es del quince por ciento (15%), salvo en las exportaciones de bienes de producción nacional y de servicios prestados al exterior, sobre las cuales se aplicará una alícuota del cero por ciento (0%). Para efectos de la aplicación de la alícuota del cero por ciento (0%), se considera exportación la salida del territorio aduanero nacional de las mercancías de producción nacional, para su uso o consumo

definitivo en el exterior. Este mismo tratamiento corresponde a servicios prestados a usuarios no residentes”. (Art. 108)

La LCT expresa que “la alícuota del IVA es del quince por ciento (15%), salvo en las exportaciones de bienes de producción nacional y de servicios prestados al exterior, sobre las cuales se aplicará una alícuota del (0%) cero por ciento”. (Art. 109)

Según la LCT “Los sujetos exentos del IVA deben cumplir las condiciones siguientes:

1. Cuando realicen habitualmente actividades económicas lucrativas en el mercado de bienes y servicios, los actos provenientes exclusivamente de tales actividades no estarán exentos del pago de este impuesto;
2. La exención no los excluye de ser fiscalizados por la Administración Tributaria; y
3. Las demás obligaciones tributarias que deban cumplir, tales como: inscribirse, presentar declaraciones, trasladar el impuesto, suministrar información sobre sus actividades con terceros y cualquier otra obligación exigida por Ley”. (Art. 112)

La LCT establece que “El IVA se aplicará de forma que incida una sola vez sobre el valor agregado de las varias operaciones de que pueda ser objeto un bien, un servicio, o un uso o goce de bienes gravados, mediante la traslación y acreditación del mismo en la forma que adelante se establece”. (Art. 113)

De acuerdo a la LCT, expresa que:

El responsable recaudador trasladará el IVA a las personas que adquieran los bienes, reciban los servicios, o hagan uso o goce de bienes. El traslado consistirá en el cobro del monto del IVA establecido en esta Ley, que debe hacerse a dichas personas. El monto total de la traslación constituirá el débito fiscal del responsable recaudador. El IVA no formará parte de su misma base imponible, y no será considerado ingreso a los efectos del IR de rentas de actividades económicas, ni para efectos de tributos municipales y regionales. (Art. 114)

La LCT establece que:

La acreditación consiste en restar del monto del IVA que el responsable recaudador hubiese trasladado (débito fiscal) de acuerdo con el artículo 114 de la presente Ley,

el monto del IVA que le hubiese sido trasladado y el monto del IVA que hubiese pagado por la importación e internación de bienes y servicios (crédito fiscal). El derecho de acreditación es personal y no será transmisible, salvo en el caso de fusión de sociedades, sucesiones, transformación de sociedades y cambio de nombre o razón social. (Art. 117)

La LCT expresa que:

El IVA trasladado al responsable recaudador, lo acreditará en el mes que realice la compra del bien, reciba el servicio, o uso o goce bienes, al igual que cuando importe o interne bienes o mercancías. La acreditación del IVA omitida por el responsable recaudador, la imputará a los períodos subsiguientes, siempre que esté dentro del plazo de prescripción. Cuando el responsable recaudador hubiere efectuado pagos indebidos del IVA, podrá proceder de conformidad con el artículo 76 del Código Tributario”. (Art. 119)

De acuerdo a la LCT, esta establece que:

En la enajenación de bienes, el hecho generador del IVA se realizará al momento en que ocurra alguno de los actos siguientes:

1. Se expida la factura o el documento respectivo;
2. Se pague o se abone al precio del bien;
3. Se efectúe su entrega; y
4. Para los demás hechos que se entiendan como enajenación, en el momento en que se realizó el acto. (Art. 125)

Según la LCT expresa que:

La base imponible del IVA es el precio de la transacción establecido en la factura o documento respectivo, más toda cantidad adicional por cualquier tributo, servicio o financiamiento no exento de este impuesto y cualquier otro concepto, excepto para los siguientes casos:

1. En la enajenación de los siguientes bienes: bebidas alcohólicas, cerveza, cigarros (puros), cigarritos (puritos), cigarrillos, aguas gaseadas y aguas

gaseadas con adición de azúcar o aromatizadas, la base imponible será el precio al detallista; y

2. En el caso de faltantes de inventarios, destrucción de bienes o mercancías y donaciones no deducibles para efectos del IR de rentas de actividades económicas, la base imponible será el precio consignado en las facturas de bienes o mercancías similares del mismo responsable recaudador o, en su defecto, el valor de mercado, el que sea mayor. Cuando la enajenación de un bien gravado conlleve la prestación de un servicio no gravado, la base imponible será el valor conjunto de la enajenación y de la prestación del servicio. (Art. 126)

Conforme a la LCT:

En la prestación de servicios y en el otorgamiento de uso o goce de bienes, el hecho generador del IVA se considera realizado al momento en que ocurra alguno de los actos siguientes:

1. Se expida la factura o el documento respectivo;
2. Se pague o abone al precio; o
3. Se exija la contraprestación”. (Art. 133)

De acuerdo a la LCT:

No constituye prestación de servicios para efectos del IVA, los contratos laborales celebrados conforme la legislación laboral vigente. Así mismo, se excluyen los contratos de servicios profesionales y técnicos prestados al Estado en virtud de los cuales se ejerzan en la práctica como relación laboral.”. (Art. 135)

Según la LCT, “el IVA se liquidará en períodos mensuales utilizando la técnica débito crédito. La Administración Tributaria determinará períodos especiales de liquidación, declaración y pago para casos particulares.” (Art. 137)

Conforme a la LCT, “los responsables recaudadores deben declarar, liquidar y pagar el IVA en la forma, plazo y lugar que establezca el Reglamento de la presente Ley”. (Art. 138)

3.6.5. Código Tributario (CTr)

Según el CTr, este establece que:

Son fuentes del Derecho Tributario:

1. La Constitución Política de Nicaragua;
2. Las leyes, inclusive el presente Código Tributario.;
3. Los Tratados, Convenios o Acuerdos Internacionales vigentes;
4. Los reglamentos y disposiciones que dicte el Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia;
5. La Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia; y,
6. Las disposiciones de carácter general que emita el Titular de la Administración Tributaria con fundamento en las leyes respectivas y en estricto marco de su competencia. (Art. 2)

Con respecto al CTr, estable que:

Sólo mediante ley se podrá:

1. Crear, aprobar, modificar o derogar tributos;
2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios;
3. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable;
4. Establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y
5. Definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones. (Art. 3)

El Ctr expresa:

La Obligación Tributaria es la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, conforme lo establecido en el presente código, según

el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure con garantías reales y las establecidas en este Código para respaldo de la deuda tributaria, entendiéndose ésta como el monto total del tributo no pagado, más los recargos moratorios y multas cuando corresponda. La Obligación Tributaria es personal e intransferible, excepto en el caso de sucesiones, fusiones, absorciones, liquidaciones de sociedades y de solidaridad tributaria y aquellas retenciones y percepciones pendientes de ser enteradas al Fisco, como casos enunciativos pero no limitativos. (Art. 12)

El CTr establece que “el Estado por medio de la Administración Tributaria, es el Sujeto activo, o acreedor de la obligación tributaria y está facultado legalmente para exigir su cumplimiento”. (Art. 15)

Según el CTr:

Para todos los efectos legales, son contribuyentes, las personas directamente obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria por encontrarse, respecto al hecho generador, en la situación prevista por la ley.

Tendrán el carácter de contribuyente, por consiguiente:

1. Las personas naturales, las personas jurídicas de derecho público o derecho privado y los fideicomisos.
2. Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, aunque no dispongan de patrimonio, ni tengan autonomía funcional.”. (Art. 18)

El CTr establece que:

Son responsables por deuda tributaria ajena las personas que por la naturaleza de sus funciones o por disposición legal, deben cumplir o hacer cumplir dichas obligaciones, como son entre otros los apoderados, los administradores, o representantes en su caso. La responsabilidad establecida en el presente artículo se limita al valor de los patrimonios que se administran o estén bajo su

responsabilidad. En caso que el administrador o responsable tuviere un superior jerárquico a quien pudiere advertiere de manera escrita de la responsabilidad de cumplir en tiempo y forma con una obligación tributaria y el segundo hace caso omiso a tal advertencia, el administrador o responsable se verá relevado de responsabilidades por ese caso en particular. (Art. 19)

Según el CTr, “el hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para determinar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. (Art. 28).

De acuerdo al CTr, el “pago es el cumplimiento real y efectivo de la obligación tributaria debida. La obligación tributaria insoluta no genera ningún tipo de interés corriente o moratorio a favor de la Administración Tributaria” (Art. 32)

Conforme al CTr, “la obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o redimida por ley”. (Art. 41)

Según el CTr establece que:

Toda obligación tributaria prescribe a los cuatro años, contados a partir de la fecha en que comenzare a ser exigible. La prescripción que extingue la obligación tributaria no pueden decretarla de oficio las autoridades fiscales, pero pueden invocarla los contribuyentes o responsables cuando se les pretenda hacer efectiva una obligación tributaria prescrita.

La obligación tributaria de la cual el Estado no haya tenido conocimiento, ya sea por declaración inexacta del contribuyente o por la ocultación de bienes o rentas, no prescribirá por el lapso señalado en el primer párrafo del presente artículo, sino únicamente después de seis años contados a partir de la fecha en que debió ser exigible. La prescripción de la obligación tributaria principal extingue las obligaciones accesorias. El término de prescripción establecido para retener información será hasta por cuatro años. (Art. 43)

El CTr establece que:

Las sanciones aplicadas prescriben por el transcurso de cuatro (4) años, contados desde el día siguiente a aquel en que quedó firme la resolución que las impuso. Por igual término de cuatro (4) años prescribe la acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de sanciones pecuniarias”. (Art. 44).

El CTr establece que “son derechos de los contribuyentes y responsables los conferidos por la Constitución Política, por este Código, por las demás leyes y disposiciones específicas. Los derechos de los contribuyentes son irrenunciables”. (Art. 63).

El CTr expresa:

Para el ejercicio de la facultad fiscalizadora que ejerce la Administración Tributaria, los contribuyentes y responsables tendrán derecho a:

1. Que las fiscalizaciones se efectúen en su domicilio tributario; sin menoscabo que la administración tributaria pueda realizar fiscalizaciones de escritorio y otras actividades de fiscalización como lo dispuesto en el numeral 10 del artículo 103 de la presente Ley. Tratándose de fiscalizaciones de escritorio no se exigirá a las autoridades fiscales la presentación de identificación institucional. Cuando dicha fiscalización se fundase en discrepancias resultantes de los análisis o cruces de información realizados se comunicará mediante notificación del órgano tributario al contribuyente, de conformidad con el procedimiento establecido en los numerales 7 y 10 del artículo 103 de la presente Ley.
2. Exigir a las autoridades fiscales su cédula de identidad, identificación Institucional y credencial dirigida al contribuyente donde se ordene el tipo de fiscalización que se va a revisar. La credencial deberá contener los tributos, conceptos, períodos o ejercicios fiscales a revisar. El original de la credencial deberá entregarse al contribuyente o responsable;
3. Que una vez finalizada la fiscalización y antes de abandonar el local del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria a través del auditor y del supervisor le comunicará por escrito, que se dio por finalizada la auditoria y a que se le brinde información preliminar de lo verificado; todo de conformidad con los procedimientos así establecidos mediante normativa Institucional;

4. No estar sometido en forma simultánea a más de una fiscalización de la Administración Tributaria por iguales tributos, conceptos, períodos, o ejercicios fiscales a revisar;
5. No ser fiscalizado por tributos, conceptos, ni períodos o ejercicios fiscales prescritos; y,
6. No ser fiscalizado o auditado por tributos, conceptos, ni períodos o ejercicios fiscales ya auditados integralmente por autoridad fiscal, salvo que la Administración tenga pruebas evidentes y suficientes de que se ha cometido evasión o defraudación tributarias en el período ya revisado. (Art. 67)

Según el CTR establece que:

Todo contribuyente o responsable, podrá rectificar su declaración de impuestos siempre que estas contengan saldos a pagar a la Administración Tributaria para corregir, enmendar o modificar la anteriormente presentada. Una vez iniciada una fiscalización, los impuestos y períodos en ella comprendidos, no podrán ser objeto de declaraciones sustitutivas. Solo podrá restablecerse este derecho, cuando sea finiquitada la acción fiscalizadora (...) (Art. 71)

El CTr establece que:

Para efectos de presentación o revisión de declaraciones tributarias, los contribuyentes o responsables, tendrán derecho a asesorarse y escoger el nombre de las firmas privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA), para formular Dictamen Fiscal y hacer uso del mismo (...). La Administración Tributaria publicará en los tres primeros meses del año fiscal, los nombres de las firmas privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA) para formular dictamen fiscal. Así reformado por la Ley de Reformas a la Ley No. 562: Código Tributario de la República de Nicaragua. (Art. 72)

De acuerdo al Arto. 96 del CTr, serán admisibles los siguientes recursos:

1. Recurso de Reposición. Se interpondrá ante el propio funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado;

2. Recurso de Revisión. Se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria; y,

3. Recurso de Apelación. Se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria, quien a su vez lo trasladará ante el Tribunal Tributario Administrativo.

Los actos y resoluciones no impugnados total o parcialmente, serán de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes y responsables, en el plazo de cinco días después de vencido el término para impugnar.

La resolución dictada por el Tribunal Tributario Administrativo agota la vía administrativa y podrá el contribuyente hacer uso de los derechos establecidos en la Ley ante la instancia correspondiente del poder judicial.

4. Recurso de Hecho. El que se fundará y sustanciará de acuerdo a los procedimientos, requisitos, ritualidades y demás efectos establecidos en el Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua.

El Arto. 97 CTr expresa:

El Recurso de Reposición se interpondrá ante el mismo funcionario o autoridad que dictó la resolución o acto impugnado, para que lo aclare, modifique o revoque. El plazo para la interposición de este recurso será de ocho (8) días hábiles después de notificado el contribuyente y de diez (10) días hábiles para la presentación de pruebas, ambos contados a partir de la fecha de notificación del acto o resolución que se impugna.

La autoridad recurrida deberá emitir resolución expresa en un plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación del recurso por parte del recurrente o su representante. Transcurrido este plazo sin pronunciamiento escrito y debidamente notificado al recurrente, operará el silencio administrativo positivo, por lo que se tendrá lo planteado o solicitado por éste, como resuelto de manera positiva. Todo sin perjuicio de las sanciones que correspondan aplicar en contra del

Administrador de Rentas que no emitió en tiempo y forma la resolución de revisión respectiva.

El Arto. 98 CTr establece lo siguiente:

El Recurso de Revisión se interpondrá ante el Titular de la Administración Tributaria, en contra de la Resolución del Recurso de Reposición promovido.

El plazo para la interposición de este recurso será de diez (10) días hábiles contados a partir de la fecha en que fue notificada por escrito la resolución sobre el Recurso de Reposición promovido, y habrá un periodo común de diez (10) días Hábiles para la presentación de pruebas.

El Titular de la Administración Tributaria deberá pronunciarse en un plazo de cuarenta y cinco (45) días contados a partir del vencimiento del plazo para presentar las pruebas, indicado en el párrafo anterior. Transcurrido este plazo, sin pronunciamiento escrito del Titular de la Administración Tributaria, debidamente notificado al recurrente, se entenderá por resuelto el mismo en favor de lo solicitado por éste.

El Arto. 99 CTr establece:

Resuelto el Recurso de Revisión, se podrá interponer el Recurso de Apelación ante el Titular de la Administración Tributaria para que éste lo traslade al Tribunal Tributario Administrativo. El plazo para interponer el Recurso de Apelación será de quince (15) días hábiles, contados desde la fecha en que fue notificada por escrito la resolución sobre el Recurso de Revisión. Este recurso deberá interponerse en original y una copia.

Recibido el Recurso de Apelación, será remitido su original al Tribunal Tributario Administrativo en los diez (10) siguientes a la fecha de recepción del recurso por parte de la Administración Tributaria. El Titular de la Administración Tributaria deberá presentar la contestación de agravios en los quince (15) días posteriores a la

fecha de recepción del original del recurso de apelación remitido al Tribunal Tributario Administrativo.

Transcurridos los quince (15) días antes indicados, el Tribunal abrirá a pruebas en un plazo común de quince (15) días.

El Tribunal Tributario Administrativo tendrá un plazo de noventa (90) días hábiles para emitir su resolución a partir de la fecha de recepción del expediente remitido de la Administración Tributaria. Transcurrido este plazo, sin pronunciamiento del Tribunal Tributario Administrativo, se entenderá por resuelto el recurso de apelación, a favor de lo solicitado por el recurrente.

La falta de Resolución Administrativa por incumplimiento de funciones conlleva la aplicación de las sanciones establecidas en este Código, bajo el procedimiento que establezca la normativa institucional respectiva. (Art. 100 CTr)

El CTr sigue expresando:

Que “sin perjuicio de las facultades de investigación y fiscalización que tiene la Administración Tributaria para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los contribuyentes y responsables, agentes retenedores y terceros con responsabilidad, podrán de forma facultativa auxiliarse de las firmas privadas de Contadores Públicos Autorizados y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA) para respaldar con Dictamen Fiscal su declaración anual del Impuesto sobre la Renta y demás obligaciones tributarias, cuya recaudación, administración y fiscalización son de competencia de la Administración Tributaria.(Art. 153)

Según el CTr establece:

Las Firmas Privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA), [...] podrán emitir un Dictamen Fiscal, con fuerza de documento público, en el que declaren:

2. Haber revisado los registros y documentos del contribuyente que sustentan las declaraciones y pagos de tributos del contribuyente, responsable, retenedor o tercero con responsabilidad;
3. Haber efectuado pruebas de esos registros y documentos;
4. Haber verificado que esos registros y documentos cumplen los requisitos que señalan las leyes;
5. Haber señalado las modificaciones, rectificaciones y/o ajustes correspondientes;
y
6. Que las declaraciones y pagos de los tributos se han realizado, de acuerdo con la legislación tributaria vigente.(Art. 154)

De acuerdo al CTr:

Las Firmas Privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA), [...] estarán obligados a presentar los papeles de trabajo, soportes y demás documentos que sustenten su Dictamen Fiscal, así como las aclaraciones, ampliaciones y justificaciones que les sean requeridas por la Administración Tributaria”. (Art. 155)

Según el CTr, establece:

El carácter de documento público que se le confiere al Dictamen Fiscal que emitan las firmas de Contadores Públicos Autorizados y/o los Contadores Públicos Autorizados (CPA), de conformidad con este Código y la Ley para el Ejercicio de la Profesión de Contador Público, se reconoce plenamente, sin perjuicio de las facultades de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria y de los derechos de los contribuyentes, responsables y retenedores usuarios del Dictamen Fiscal. (Art. 156)

El CTr establece que:

El representante de las Firmas Privadas de Contadores Públicos y/o Contadores Públicos Autorizados (CPA), serán responsables administrativamente por los actos u omisión que causaren perjuicio fiscal en los intereses del Estado por lo que deben para tal efecto estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Para emitir el Dictamen Fiscal deberán rendir una fianza a favor del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para responder por daños generados al Estado, en el caso que proporcionen datos falsos sobre los estados financieros del contribuyente y serán sancionados de conformidad con las disposiciones legales correspondientes. (Art. 157)

3.6.6. Declaraciones a presentar

Las declaraciones a presentar ante la Dirección General de Ingresos por las empresas dedicadas al rubro de compra y venta de café son las siguientes:

Retenciones en la Fuente (retenciones IR por compra de bienes y servicios)

Esta es la forma N° 122, en esta forma se declaran las retenciones que el contribuyente responsable y debidamente autorizado para retener el IR a los proveedores de bienes y servicios realiza. Esta forma se presenta de forma mensual los primeros cinco (5) días hábiles de cada mes. Sin embargo, esta declaración se presenta de forma conjunta con el IR y el IVA por los contribuyentes que presentan ventas por más de 20 millones de córdobas al año en el formato llamado Declaración Mensual de Impuestos (DMI). Esta declaración se prepara previamente en una planilla en Excel. La DMI aparece en el aviso N°37 a declarantes del 01 de junio del 2015.

Anticipo IR (Ingresos brutos)

Esta es la forma N° 124, esta declaración se presenta de forma mensual los primeros quince (15) días hábiles de cada mes en conjunto con el IVA en un formato llamado Declaración Mensual de Impuestos (DMI) y se presenta en conjunto con el anticipo IR y el IVA para aquellos contribuyentes cuyos ingresos superan los 20 millones de córdobas

anuales. Se presenta junto o separado con las Retenciones en la Fuente. Esta declaración se prepara previamente en una planilla en Excel.

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Esta es la forma N° 122, se presenta de forma mensual los primeros quince (15) días de cada mes en conjunto con el Anticipo del IR en un formato llamado Declaración Mensual de Impuestos (DMI) y se presenta en conjunto o separado con las Retenciones en la Fuente, para aquellos contribuyentes cuyos ingresos superan los 20 millones de córdobas anuales. Esta declaración se prepara previamente en una planilla en Excel.

Renta Anual del IR

Esta es la forma N° 106, se presenta de forma anual, el período fiscal de acuerdo a la Ley 822 (LCT) es del primero (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, aunque existen períodos especiales solicitados por algunos contribuyentes. En esta forma se presentan tanto las cuentas del balance general como las cuentas de resultado, y establece el valor de los impuestos a pagar en el periodo fiscal. La ley establece que esta declaración debe de presentarse a mas tardar al treinta y uno (31) de marzo del siguiente año.

Todas estas declaraciones se presentan virtualmente en una página llamada Ventanilla Electrónica Tributaria (VET), el contribuyente previamente recibe un nombre de usuario y una contraseña, con las cuales ingresa a la VET.

3.7. Norma que regula los procedimientos contables en los registros de los impuestos

3.7.1. Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12)

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en octubre de 1996. Sustituyó a la NIC 12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias (emitida en julio de 1979).

Esta Norma se aplicará en la contabilización del impuesto a las ganancias, para lo cual el IASB establece:

Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa. Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (véase la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales), ni de los créditos fiscales por inversiones. (p. A400)

En lo que se refiere a la base fiscal la NIC 12 expresa lo siguiente:

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros. La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros. (p. A401)

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

La NIC 12 expresa:

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al período presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo. El importe a cobrar que corresponda a una pérdida

fiscal, si esta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en períodos anteriores, debe ser reconocido como un activo. Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable. (p. A404)

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

La NIC 12 establece que:

Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por: el reconocimiento inicial de una plusvalía; o el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que: (i) no es una combinación de negocios; y (ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal. (p. A408)

Combinaciones de negocios

La NIC 12 expresa:

Con limitadas excepciones, los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerán según sus valores razonables en la fecha de la adquisición. Las diferencias temporarias aparecerán cuando las bases fiscales de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos no se modifiquen por la combinación de negocios o lo hagan de forma diferente. (p. A406)

Los informes contables que componen los estados financieros son:

Balance General

El balance general es como una radiografía de la empresa, en este documento contable se aprecia la situación de la entidad por todo el tiempo de su existencia. La situación financiera de una entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha determinada, tal como se presenta en el estado de situación financiera. Estos se definen como sigue: (a) un **activo** es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos; (b) un **pasivo** es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos y (c) el Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Estado de Resultados o Rendimiento

El estado de resultados o ganancias acumuladas es la medición de la rentabilidad de la empresa. Un estado de resultados presenta los resultados y los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad para un periodo sobre el que se informa. Por lo tanto, el estado de resultados es un informe integrante de los estados financieros de la empresa, el que expresa la situación operativa de la empresa en un determinado tiempo, si esta ha tenido ganancias o ha tenido pérdidas y pueda medirse su rendimiento.

Estado de Cambio Patrimonial

Un Estado de Cambio Patrimonial sirve conocer el comportamiento de los cambios suscitados en los capitales aportados por los socios de la de la empresa. El estado de cambios en el patrimonio presenta el resultado del periodo sobre el que se informa de una entidad, las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el otro resultado integral para el periodo, los efectos de los cambios en políticas contables y las correcciones de errores reconocidos en el periodo, y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones recibidas, durante el periodo por los inversores en patrimonio.

Estado de Flujo de Efectivo

Un Estado de Flujo de Efectivo sirve para conocer el comportamiento de los flujos de efectivo y equivalentes de efectivo sobre un determinado periodo. El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante el periodo sobre el que se informa, mostrando por separado los cambios según procedan de actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

3.8. Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) se deberán aplicar en las auditorías de los estados financieros. Las NIA contienen principios y procedimientos básicos y esenciales para el auditor. Estos deberán ser interpretados en el contexto de la aplicación en el momento de la auditoría.

El IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), ha emitido las siguientes Normas Internacionales de auditoría y expresa que:

La NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros, establece que:

Trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son: (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y (b) la emisión de

un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor. (p. 78)

La NIA 250, Responsabilidad del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias, afirma que:

Es la normativa que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada. (p. 92)

La NIA 265, Responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, establece que:

Es la normativa sobre la responsabilidad del auditor, de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del control interno y al diseño y la realización de pruebas de controles. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material el auditor debe obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. (p. 97)

La NIA 402, Responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría, establece:

Es la normativa sobre la responsabilidad del auditor, de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria

utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. Esta NIA no es aplicable a los servicios prestados por entidades financieras que se limiten al procesamiento, en relación con la cuenta que mantiene una entidad en la entidad financiera, de transacciones que estén expresamente autorizadas por la entidad, por ejemplo, el procesamiento de transacciones de cuenta corriente realizado por un banco o el procesamiento de transacciones de valores realizado por un intermediario bursátil (p. 189).

La NIA 500 Evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, afirma: Es la normativa sobre la responsabilidad del auditor, explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. (p. 210)

3.9. Los procedimientos de Auditoría Tributaria

Es 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. Estos procedimientos están basados en las mismas normas que se aplican para las auditorías financieras.

3.9.1. Planeación de la Auditoría Tributaria

Esta es la primer fase de la auditoría, aquí se establecen las relaciones entre auditores y la entidad, para determinar alcance y objetivos. Se hace un bosquejo de la situación de la entidad, acerca de su organización, sistema contable, controles internos, estrategias y demás elementos que le permitan al auditor elaborar el programa de auditoría que se llevará a efecto.

En cuanto a la planeación del trabajo la NIA 300, Responsabilidad que tiene el auditor de planificar, (1998) expresa:

La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es llevado a cabo en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría, la experiencia del auditor con la entidad y su conocimiento del negocio. (p. 156)

En lo que respecta al conocimiento de la entidad la NIA 310, Conocimiento del negocio (1998) establece que:

Antes de aceptar el trabajo, el auditor deberá obtener un conocimiento preliminar de la industria y los dueños, administración y operaciones de la entidad que va a ser auditada, y considerará si pudo obtener un nivel de conocimiento del negocio adecuado para desarrollar la auditoría. (p. 160)

3.9.2. Objetivos y alcance de la auditoría

Los objetivos indican el propósito por lo cual es contratado el auditor, qué se persigue con el examen, para qué y por qué. Tiene como fin de informar a los socios, gerencia y demás interesados sobre la veracidad de las cifras presentadas en los estados financieros, para que esto sirva de base en la toma de decisiones. El alcance de la auditoría es el examen al estado de resultados, al balance general y sus anexos que corresponden al año auditado.

3.9.3. Análisis preliminar del control interno

Mediante este análisis comprende la naturaleza y extensión del plan de auditoría y la valoración y oportunidad de los procedimientos a utilizarse durante el examen.

3.9.4. Análisis de los riesgos y materialidad.

Para enfrentar este riesgo se desarrollan procedimientos para el examen y análisis de las partidas contables, contrarrestando los riesgos inherentes, riesgos de control y el riesgo de detección. Las técnicas a utilizar deberán estar identificadas a fin de proporcionar elementos que le permitan al auditor poder identificar si los estados financieros están afectados por una distorsión material o normativa.

3.9.5. Planeación específica de la auditoría.

Se elabora un plan que abarque los aspectos técnicos y administrativos, desarrollando un plan de auditoría con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Aquí se está tomando en consideración los cálculos monetarios a cobrar y el personal que conformará el equipo de auditoría.

3.9.6. Elaboración del programa de auditoría.

Para el desarrollo de la auditoría se elabora un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requiere para implementar el plan de auditoría global. Este programa también contiene los objetivos de la auditoría para cada área.

3.10. Ejecución de la Auditoría Tributaria

En esta fase se realizan diferentes tipos de pruebas y análisis a los estados financieros para determinar su razonabilidad. En caso de que existan errores, se evalúan los resultados de las pruebas y de esta forma se identifican los hallazgos. Asimismo, se comunican las conclusiones y recomendaciones a las autoridades de la entidad auditada.

Esta fase es el centro de lo que es el trabajo de auditoría, ya que aquí se utilizan todas las técnicas y procedimientos para encontrar las evidencias de auditoría que sustentarán el informe de auditoría.

3.10.1. Elementos de la fase de ejecución

Las pruebas de auditoría

La NIA 330, Responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas, (1998) afirma:

Para la obtención de evidencias comprobatorias se utilizan técnicas y procedimientos relativos a la auditoría, como las pruebas de control, pruebas analíticas y pruebas sustantivas. Las pruebas de control se relacionan al grado de efectividad del control interno imperante en la empresa; las pruebas analíticas se utilizan haciendo comparaciones entre dos o más estados financieros, o haciendo un análisis de las razones financieras de la entidad para observar su comportamiento, y las pruebas sustantivas son las pruebas matemáticas. (p. 175)

La NIA 500, Evidencia de auditoría de estados financieros, (1998) afirma:

Evidencias de auditoría

La suficiencia y propiedad están interrelacionadas y aplican a la evidencia de auditoría obtenida tanto de las pruebas de control de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría; la propiedad es la medida de la calidad de evidencia de auditoría y su relevancia para una particular aseveración y su confiabilidad. Para la recopilación de evidencia se desarrollan las siguientes técnicas: Estudio general, Análisis, Inspección, Confirmación, Investigación, Declaración, Certificación, Observación y Cálculo. (p. 236)

3.10.2. Papeles de trabajo

La NIA 230, Responsabilidad del auditor en la preparación de la documentación, (1998) afirma que:

Los papeles de trabajo que se implementan son aquellos relacionados a los archivos permanentes y corrientes. Los permanentes son los relacionados a toda la documentación legal de la empresa y los corrientes son todos los documentos que se utilizan para el desarrollo de la auditoría. Los papeles de trabajo se utilizan para registrar el conocimiento de la entidad y su sistema de control interno que

implementa; para documentar la estrategia de auditoría a seguir; para documentar la evaluación detallada de los sistemas, las revisiones de transacciones y las pruebas de cumplimiento; para documentar los procedimientos de las pruebas de sustentación aplicadas a las operaciones de la entidad; para mostrar que el trabajo efectuado fue supervisado y revisado debidamente y para registrar las recomendaciones para el mejoramiento de los controles observados durante el trabajo. En las cédulas que se utilizan para soportar el trabajo realizado, se considera la referenciación de los papeles de trabajo y las marcas de auditoría. (p. 175)

3.10.3. Hallazgos de auditoría

En el desarrollo de la auditoría podría ser que se encuentren hallazgos, estos provienen de las diferencias significativas en los registros contables con relación a lo normado o a lo presentado por la gerencia.

Para que sea un hallazgo deben contener los siguientes atributos:

- Condición: la realidad encontrada
- Criterio: como debe ser (la ley, la norma, el reglamento, lo que debe ser)
- Causa: qué originó la diferencia encontrada.

3.10.4. Informe de auditoría

La NIA 700, Formarse una opinión sobre los estados financieros, (1998) afirma que:

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros. Este análisis y evaluación incluye considerar si los estados financieros han sido preparados de acuerdo a un marco de referencia para informes financieros, ya sean las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o normas o prácticas nacionales relevantes. Puede ser también necesario considerar si los estados financieros cumplen con los requerimientos legales y estatutarios. El dictamen del

auditor deberá contener una clara expresión de opinión por escrito sobre los estados financieros tomados como un todo. (p. 325)

IV. HIPOTESIS

La auditoría tributaria preventiva reducirá las posibles infracciones y sanciones administrativas por parte de la Administración Tributaria, en las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán, año 2014.

Cuadro N° 1:

Operacionalización de variables

Variables	Concepto	Dimensión	Sub Variable	Indicador	Preguntas	Escala	Dirigido a	Indicador
Marco jurídico contable	Conocimiento y dominio de las leyes fiscales y de las normas contables establecidas, para registrar correctamente las operaciones con aspectos tributarias de la empresa	<p>Importancia del conocimiento de la LCT</p> <p>Importancia del conocimiento del Código Tributario</p> <p>Importancia del conocimiento y dominio de la NIC N° 12 Impuesto sobre las Ganancias</p>	<p>- La Ley de Concertación Tributaria (Ley N° 822) y la Ley N° 891, Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N° 822 Ley de Concertación Tributaria</p> <p>- El Código Tributario (Ley N° 562)</p> <p>- Las Normas Internacionales de Contabilidad</p>	<p>- Impuesto sobre la Renta (IR)</p> <p>- Impuesto al Valor Agregado (IVA)</p> <p>- Declaraciones a presentar</p> <p>- Rentas de Trabajo</p> <p>- Rentas de Actividad Económica</p> <p>- Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital</p> <p>- Fuentes del derecho tributario</p> <p>- Derechos del contribuyente</p> <p>- Aplicación de sanciones</p> <p>- Activos por impuestos corrientes y diferidos</p> <p>- Pasivos por impuestos corrientes y diferidos</p> <p>- Ingresos</p> <p>- Gastos</p> <p>- Ganancia o pérdida fiscal</p>	<p>- ¿Qué procedimientos utiliza para hacer correctamente la declaración de Ir anual de su empleador? ¿Qué procedimientos utiliza para hacer correctamente la declaración del IVA de su empleador? ¿Usted como contador comunica al contribuyente las repercusiones que podría tener ante el incumplimiento de las leyes fiscales? ¿Conoce o no la información que contiene el CTr? ¿De qué forma afecta la falta de dominio del Código Tributario con la información que usted como contador maneja? ¿Cómo</p>	Cerrada	Contadores	Cuestionario

					<p>determina usted la veracidad de la información consignada en las declaraciones del contribuyente?</p> <p>¿Cómo puede usted verificar si las bases imponibles, créditos, tasas e impuestos calculados, están correctamente determinados?</p> <p>¿Cómo prueba usted que la aplicación de las prácticas contables hayan sido realizadas de acuerdo a las leyes fiscales y normas contables? ¿La información revelada en los estados financieros con respecto a ingresos y gastos se apega a la NIC 12 Impuestos sobre las Ganancias?</p> <p>- ¿De qué forma establece la buena relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo?</p>			
Desempeño de la	- Dominio práctico de	- Procedimientos de auditoría	- Las NIA (Normas Internacionales de	- Desempeño y desarrollo del trabajo	- ¿Por qué considera	Cerrada	Audidores externos	Cuestionario

Auditoría Tributaria	<p>las normas y de los procedimientos de Auditoría Tributaria para la presentación de los resultados del trabajo realizado para el cliente</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Marco conceptual de la auditoría tributaria - Pruebas de cumplimiento - Pruebas sustantivas 	<p>Auditoría</p> <ul style="list-style-type: none"> - Los procedimientos de Auditoría aplicados al examen de los estados financieros - Conocimiento de la empresa - Planeación - Desarrollo del trabajo de auditoría - Informe de auditoría 	<p>conforme a las normas de auditoría establecidas.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Situación legal de la empresa - Conocimiento del negocio - Manual de Control Interno - Estructura organizacional - Políticas contables - Fase de planeación de la auditoría tributaria - Fase de ejecución de la auditoría tributaria - Informe de auditoría 	<p>usted que el trabajo de la Auditoría Tributaria debe de contener elementos propios de la especialidad en su planificación, ejecución y presentación del informe? ¿Cuáles son las ventajas que existen que el auditor aplique las NIA en su trabajo de auditor</p> <ul style="list-style-type: none"> - ¿En las auditorías que usted ha realizado, las contabilidades captan, procesan y producen información financiera suficiente para que pueda ejecutarse y 			
----------------------	--	---	--	---	--	--	--	--

					<p>desarrollar su trabajo de auditoría?</p> <ul style="list-style-type: none"> - ¿Usted cuando practica auditorías y revisa los aspectos tributarios del cliente, aplica procedimientos que llenen las expectativas de información en su trabajo? - ¿Qué objetivo persigue usted con la auditoría tributaria preventiva? - ¿Qué técnicas utiliza usted para comprobar los niveles de consistencia de los informes recibidos del cliente para la Auditoría Tributaria? - ¿Qué 			
--	--	--	--	--	--	--	--	--

					<p>procedimientos utiliza usted para medir el grado de confianza de la información suministrada por el cliente para la preparación de la declaración de Impuestos sobre la Renta Anual en la auditoría tributaria?</p> <p>- ¿Qué procedimientos utiliza usted para contrarrestar los riesgos en la aplicación de la Auditoría Tributaria?</p> <p>- ¿Los procedimientos contables que ejecuta la empresa auditada en la aplicación</p>			
--	--	--	--	--	---	--	--	--

					<p>de las obligaciones tributarias están adecuados a las leyes tributarias?</p> <p>- ¿Por qué cree usted que el auditor de estados financieros deba de tener los conocimientos necesarios para aplicar los procedimientos de auditoría en la revisión de los aspectos tributarios de la empresa auditada?</p> <p>- ¿Usted conoce cuáles son las formalidades que existen para llevar a cabo una Auditoría Fiscal de parte de la Administraci</p>			
--	--	--	--	--	--	--	--	--

					<p>ón Tributaria?</p> <ul style="list-style-type: none"> - ¿Conoce la diferencia entre la entrega de la notificación personal y no personal? - ¿Conoce los pasos de las formalidades de cómo debe de llevarse la Auditoría Tributaria? - ¿Sabe que hacer ante una resolución determinativa de la DGI? 			
--	--	--	--	--	--	--	--	--

V. DISEÑO METODOLOGICO

La investigación cuantitativa recoge información de cosas o aspectos que se pueden contar, pesar o medir y que por su naturaleza siempre arroja números como resultado; en tanto que la investigación cualitativa recoge información de carácter subjetivo, es decir que no se perciben por los sentidos, como el cariño, la afición, los valores, aspectos culturales.

En opinión de algunos autores, “el enfoque cuantitativo y el enfoque cualitativo de investigación pueden formar parte de un mismo estudio o de una misma aplicación del proceso investigativo, lo cual denominamos enfoque integrado multimodal, también conocido como enfoque mixto”. (Sampieri, 2006, p. 4)

De acuerdo a la opinión de Behar (2008), “la investigación de tipo aplicada es el estudio y aplicación de la investigación a problemas concretos, en circunstancias y características concretas. Esta forma de investigación se dirige a su aplicación inmediata y no al desarrollo de teorías”. (p. 20)

De acuerdo a la opinión de Behar (2008), “los estudios descriptivos sirven para analizar cómo es y cómo se manifiesta un fenómeno y sus componentes. Permiten detallar el fenómeno estudiado básicamente a través de la medición de uno o más de sus atributos”. (p. 17)

5.1. Tipo de investigación

Se realizó una investigación de tipo aplicada debido a que se hizo un análisis de la situación actual de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán, con una orientación de carácter mixto, debido a que utilicé el método cualitativo, aplicando técnicas inferenciales para determinar las problemáticas de dichas empresas, junto con algunos elementos cuantitativos, utilizando métodos estadísticos para el tratamiento de datos recopilados mediante las encuestas.

Según el nivel de profundidad constituye un estudio descriptivo, debido a que identifiqué las características y problemáticas particulares de las empresas del sector café en el tema tributario; así como también la identificación de los procedimientos de auditoría en el desempeño de los auditores externos ante la ejecución de auditorías tributarias.

Según su amplitud, es una investigación de tipo transversal, ya que estuve estudiando el comportamiento de los registros administrativos y contables por el período de un año, incluyendo las demás áreas funcionales de las empresas, que tengan relación con los procesos de los registros; asimismo, estuve analizando los procedimientos que efectúan los auditores externos en la ejecución de las auditorías tributarias.

La metodología para el tratamiento de datos fue deductivo, porque estuve identificando las diversas particularidades que presentan estas empresas y los auditores, para compararlos con la teoría recopilada de los libros y documentos relacionados con el tema de investigación. Los datos obtenidos en este estudio servirán para tratar la situación actual de la organización y los auditores, generalizando los conocimientos de manera que puedan utilizarse para otras situaciones futuras, por esa razón esta investigación es inductiva; también se utilizó el método de análisis, haciendo inferencias sobre la información obtenida en la investigación y en los métodos de recopilación de datos como las encuestas, observación directa, de tal manera que se puedan proponer alternativas de cambio para la solución del problema planteado.

5.2. Población y muestra

Para las pequeñas y medianas empresas del sector café, el universo fue de diez (10) empresas, con las cuales estuve realizando la investigación; en este sentido, la muestra con la que estuve trabajando corresponde al 40% del total del universo, es decir, cuatro (4) empresas y el tipo de muestreo será no probabilístico por conveniencia.

Para los contadores públicos independientes, el universo es de ocho (8), con los que estuve practicando la investigación, la muestra con que trabajé fue de cuatro (4) contadores, o sea el 50% del total de la población.

5.3. Método de recogida de datos

Para diseñar los instrumentos de recolección de la información en el presente trabajo, se optó por el del cuestionario con preguntas cerradas y formuladas, de forma concreta sobre aspectos generales del trabajo que desarrollan, esto debido a que existen

temas o asuntos particulares que los auditores, contadores y mucho menos los administradores y propietarios no están dispuestos a compartir como contribuyentes. Este método fue elegido para hacerlo de forma personal, para tratar de recopilar la información lo más objetivo posible y de no quitar mucho tiempo a los entrevistados.

La recolección de la información, fue organizada en dos momentos, de forma directa con el entrevistado, partiendo de la importancia y de la necesidad de la información proveniente del mismo.

El primer momento es para los contadores de las empresas objeto de estudio.

El segundo momento es para los auditores (contadores públicos) independientes.

Se hizo los contactos previamente con los entrevistados y se les pidió el día y la hora que ellos podían darme la entrevista.

5.4. Procedimientos

Se procesa a través del programa de Microsoft Office, Excel y Word 2007-2010.

Los gráficos fueron generados a través del programa de estadística IBM SPSS Startistics 19.

VI. ANALISIS Y DISCUSION DE RESULTADOS

Los resultados obtenidos mediante el análisis de los datos conseguidos, a través de la encuesta realizada a los contadores de las empresas del sector café, de la ciudad de Ocotlán con respecto al período 2014 y a los auditores externos, que realizan auditorías a este tipo de empresas, se consiguieron tomando la base de datos que se maneja de la cantidad de empresas dedicadas a dicha actividad y a los auditores debidamente registrados, que se dedican a hacer auditorías a este tipo de empresas.

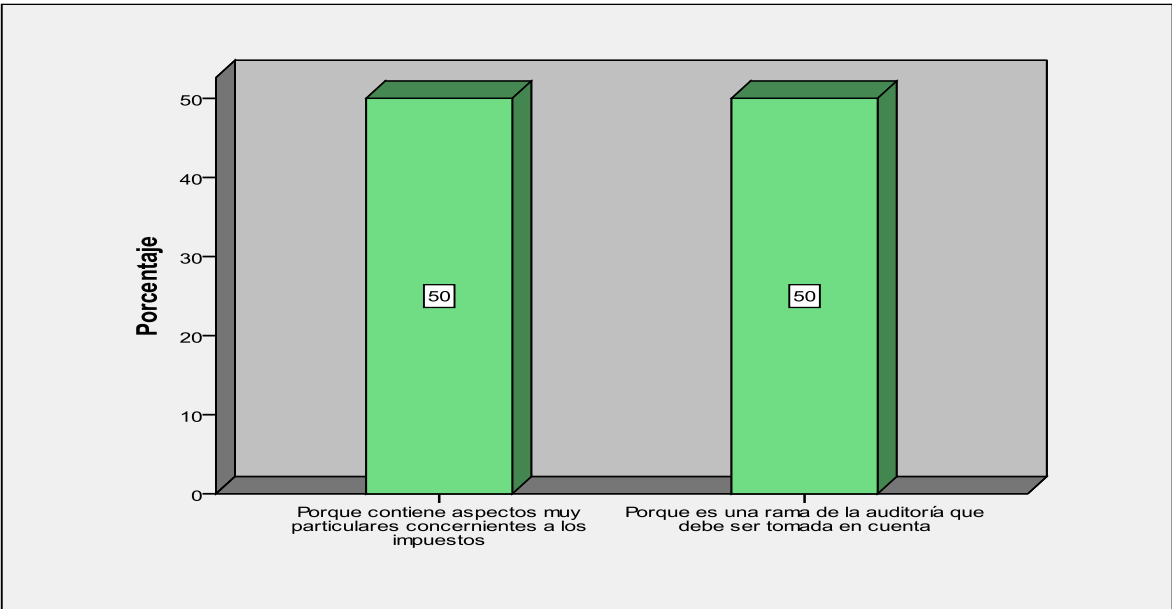
Toda la información es fidedigna pues los datos obtenidos de los encuestados, indican la forma en que han estado desarrollando su trabajo, los procesos que desarrollan en el funcionamiento de los registros contables y de los procedimientos de auditoría, los que utilizan para ejecutar el trabajo enfocado a las actividades tributarias de las entidades. Se presenta información de la forma como preparan la declaración anual del Impuesto sobre la Renta, los mecanismos que utilizan para plasmar los datos que la misma declaración exige y se presentan también, aspectos relacionados al desempeño que tiene el contador con respecto a la forma de registrar las cuentas con afectación fiscal, además se describen procedimientos de auditoría que utiliza el auditor externo para ejecutar auditorías.

Este proceso de análisis y discusión inicio el día tres de abril y finalizo el día veintitrés de abril el año dos mil dieciséis. Para obtener los datos, procesarlos, obtener información y analizarla; se contó con el apoyo de los contadores generales de las empresas y de auditores externos que practican auditorías independientes. También se contó con el apoyo de expertos en auditoría y con expertos en fiscalización de la Dirección General de Ingresos. Los aportes que estos profesionales otorgaron consistieron en la revisión de los cuestionarios aplicados tanto a contadores como a auditores, además de otros aportes que otorgaron en la aplicación de las preguntas.

6.1. PROCEDIMIENTOS UTILIZADOS POR AUDITORES EXTERNOS PARA LA EJECUCIÓN DE AUDITORÍAS TRIBUTARIAS EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR CAFÉ.

La auditoría tributaria se planifica, ejecuta y se presenta el informe de acuerdo a las normas de auditoría utilizadas en las auditorías financieras. La auditoría tributaria se basa en la información contenida en los soportes que contienen los resultados de la empresa como ingresos, costos y gastos. Tomando en cuenta también los movimientos de inventarios, de caja y banco, propiedad, planta y equipo, depreciaciones y de cualquier otra cuenta que esté involucrada en la actividad directa de generación de la renta gravable. En este sentido, los auditores deben elaborar el informe de la auditoría tributaria, tomando en cuenta las normas de auditoría establecidas para tal fin, sin dejar de tomar en cuenta ante todo, las leyes y normativas fiscales establecidas en nuestro país. De acuerdo al resultado obtenido, existe una debilidad en los auditores de considerar que la auditoría tributaria debe de ser tomada en cuenta como una rama de la auditoría, hasta cierto punto es una realidad; pero existen aspectos técnicos particulares de la auditoría tributaria, que deben ser tomados en cuenta por los auditores, los que son propios de esta especialidad y que se describen arriba, para la obtención de los resultados que el cliente espera se obtengan.

Gráfico 1. Elementos de la presentación del informe de auditoría tributaria.

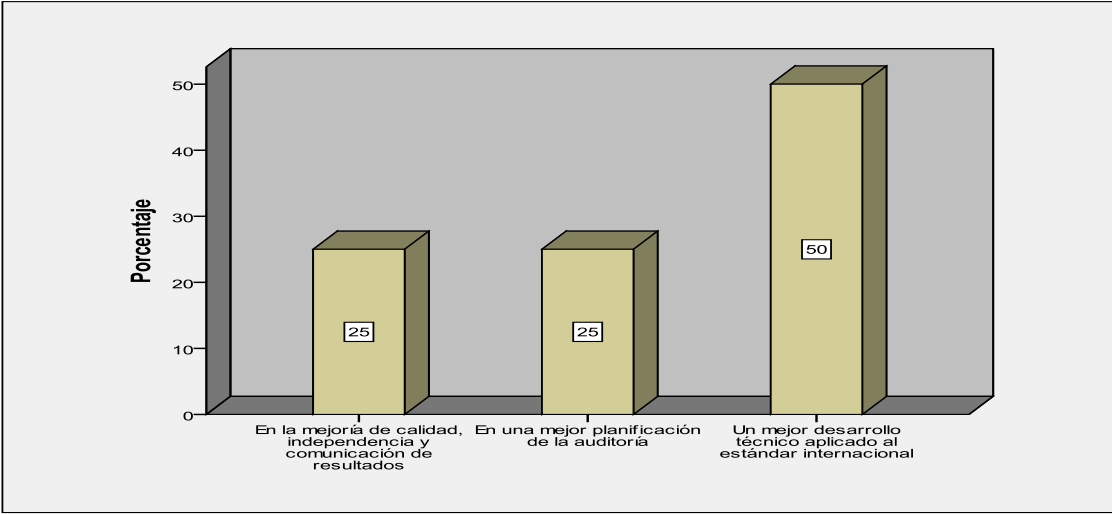


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 1, el 50% de los auditores consideran que es porque contiene aspectos muy particulares concernientes a los impuestos y el otro 50% afirman que es una rama de la auditoría que debe ser tomada en cuenta.

El auditor, al aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), experimenta ventajas competitivas en su campo, ya que al aplicarse estas normas está estandarizando su trabajo entre una auditoría y otra, y propiciando condiciones de que su trabajo presente resultados de calidad. Por lo tanto, el auditor debe de tomar en cuenta las N.I.A. para ejecutar los trabajos de auditoría con los clientes, por lo que éstas sustentan el trabajo y disminuyen las posibilidades de cometer errores abarcando todos los aspectos concernientes al trabajo. En cuanto a los resultados obtenidos, estos indican que los auditores consideran que la aplicación de las N.I.A. sirven para un mejor desarrollo técnico al estándar internacional, aunque algunos expresan debilidades en aplicarlas y se limitan a considerar que solamente sirven para la planificación de la auditoría, lo que denota falta de conocimiento y dominio por parte de los auditores con respecto a las N.I.A.; esto implica que el auditor puede presentar deficiencias en el trabajo y en los resultados de la auditoría que practique.

Gráfico 2. Ventajas al aplicar Normas Internacionales de Auditoría (N.I.A.) en el trabajo de auditoría.

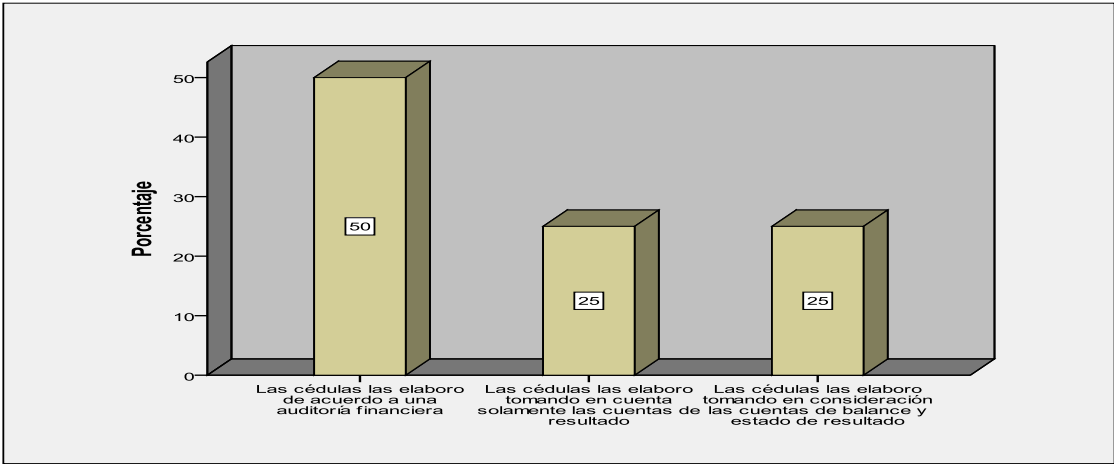


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 2, el 25% de los auditores expresan que es en la mejoría de calidad, independencia y comunicación de resultados, el 25% afirman que es en una mejor planificación de la auditoría y el resto 50% aseveran que para un mejor desarrollo técnico aplicado al estándar internacional.

Los procedimientos relacionados a los aspectos tributarios por parte del auditor, están relacionados a todo el funcionamiento de la empresa. Estos aspectos conciernen a las actividades de ingresos, costos, gastos, inventarios, depreciaciones y todas aquellas cuentas que tienen relación con el movimiento operativo de la entidad. Por lo mencionado, el auditor, al realizar auditorías debe de aplicar otros procedimientos que conduzcan a mejorar la calidad de la información suministrada por el cliente; por lo que las cédulas que diseñe, deben de estar acorde a las necesidades de información como los movimientos y saldos acreedores y deudores (I.V.A.), los cálculos de los anticipos del Impuesto sobre la Renta, entre otras cuentas. Los resultados expresan que el auditor externo, en la revisión de los aspectos tributarios de la empresa, utiliza los mismos papeles de trabajo que en la auditoría financiera; sin embargo, existen algunas debilidades en auditores que solamente revisan aspectos relacionados a las cuentas de resultado, dejando vacíos en las revisiones en cuentas de inventarios, depreciaciones, banco, proveedores, entre otras cuentas, que están relacionadas a las cuentas de los costos de producción y de venta.

Gráfico 3. Aplicación de procedimientos que llenan expectativas de información en el trabajo de auditoría.

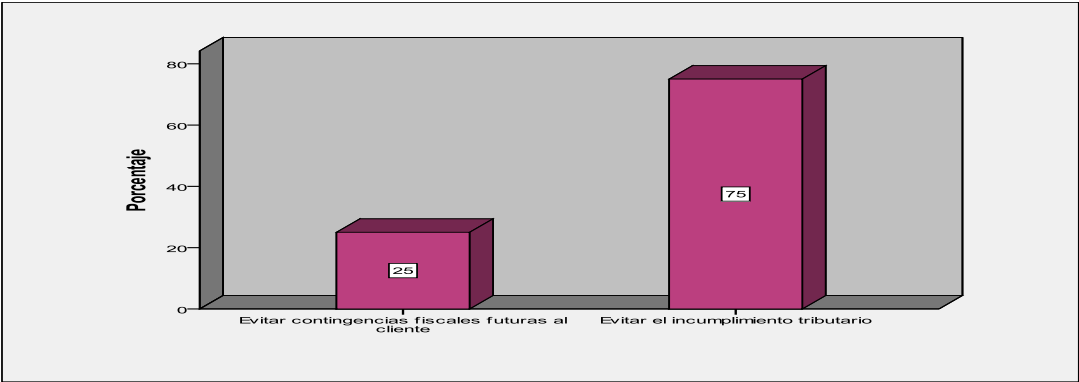


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 3, el 50% de los auditores afirman que la forma es elaborando las cédulas de acuerdo a la auditoría financiera, el 25% afirman que la forma es elaborando las cédulas tomando en cuenta solamente las cuentas de resultado y el resto 25% aseveran que las cédulas las elabora tomando en consideración las cuentas de balance y estado de resultado.

La auditoría tributaria preventiva es una herramienta con la cual cuenta el contribuyente para prevenir contingencias fiscales en el futuro. Esta práctica es una forma de cómo mejorar la información contable con orientación fiscal, de tal forma que se puedan detectar errores que tengan consecuencias negativas para el contribuyente. A medida que el registro contable es revisado en la auditoría tributaria, este tiene que ir mejorando y enmendar los errores cometidos anteriormente, mejorando la calidad de la información en los estados financieros. Las empresas al menos una vez al año deberían de contratar los servicios profesionales de un experto fiscal para que les prepare un Dictamen Fiscal (Art 72 Ctr), este dictamen debe llevar incluido la declaración de IR anual; todo esto para subsanar errores y de ser necesarios hacer declaraciones sustitutivas para dejar el terreno preparado para cuando lleguen los funcionarios de la DGI. De acuerdo a los resultados obtenidos, los auditores externos se centran en evitar el incumplimiento tributario del contribuyente, así como evitar contingencias, esto es prácticamente lo que el auditor debe de perseguir, ya que esto es la finalidad principal que el profesional de auditoría debe de perseguir en su trabajo cuando es contratado por el cliente.

Gráfico 4. Objetivos que se persiguen con la Auditoría Tributaria Preventiva.

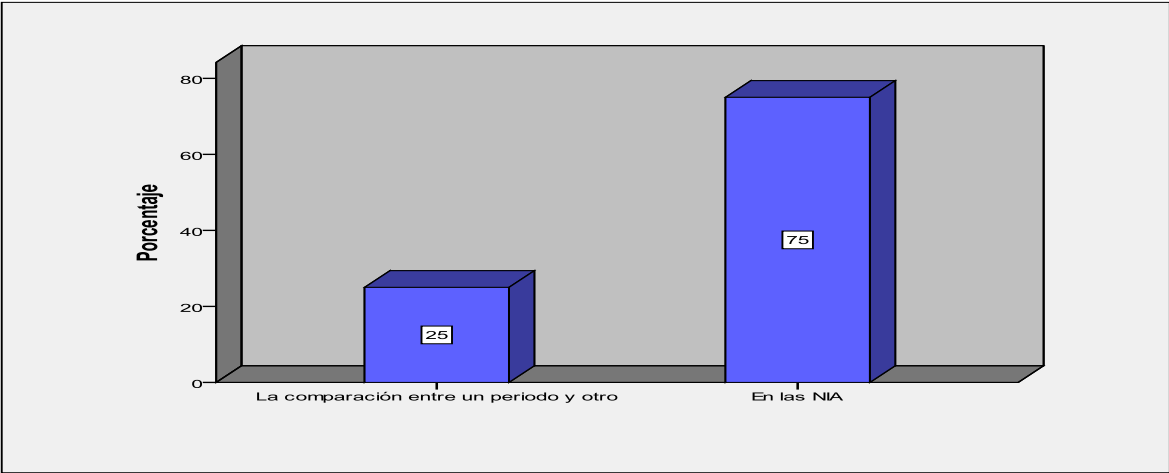


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 4, el 25% de los auditores afirman que es para evitar contingencias fiscales futuras al cliente y el resto 75% aseveran que es para evitar el incumplimiento tributario.

La consistencia en los informes financieros entre un período y otro le permite al auditor comparar el período actual auditado con el periodo anterior. Esta técnica sirve para medir los comportamientos de las diferentes cuentas en diferentes periodos contables, esto para determinar si los registros contables de las cuentas relacionadas a los impuestos fiscales, van detectando los posibles cambios que se puedan generar en los estados financieros, que afecten el desempeño de la empresa en las cuentas relacionadas a lo fiscal. Los resultados indican que los auditores se basan de forma general en las Normas Internacionales de Auditoría (N.I.A.), para comprobar los niveles de consistencia de los informes recibidos del cliente para la auditoria tributaria; no obstante, el resultado también indica que existen auditores que practican la técnica de comparación entre un periodo y otro para determinar la consistencia de los informes contables. Esto incide en la importancia de que los auditores implementen la técnica de comparación con los estados financieros cuando practica la auditoría al contribuyente, permitiéndole conocer el comportamiento de los estados financieros entre un periodo y otro.

Gráfico 5. Técnicas utilizadas para comprobar niveles de consistencia en los informes de Auditoría Tributaria.

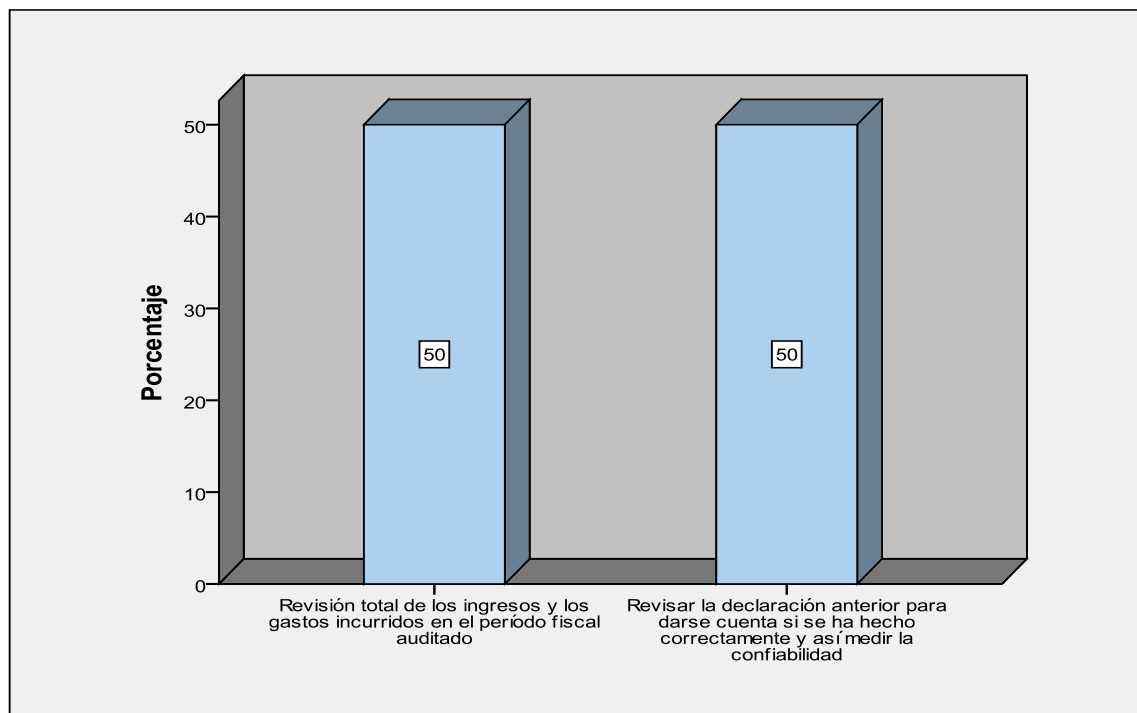


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 5, el 25% de los auditores afirman que lo hacen comparando entre un periodo y el resto 75% aseveran que lo hacen con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

El auditor externo está obligado a ampliar los procedimientos de auditoría cuando no esté satisfecho con los que aplicó inicialmente; por tal razón, los procedimientos que utiliza para medir el grado de confianza de la información suministrada para la preparación de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta (I.R.) deben ser lo más amplio posible, de tal forma que utilice procedimientos que le permitan estar seguro de que la información que está plasmando en la declaración, sea lo suficientemente confiable. Es importante que el auditor aplique otros procedimientos en la preparación de la declaración del I.R. Anual; como verificar que la facturación coincida con las declaraciones mensuales de los anticipos del I.R. y que coincida con los movimientos de inventarios registrados en las tarjetas auxiliares. Los resultados indica que los auditores revisan todos los ingresos y los gastos y comparan la declaración actual con la del periodo anterior para buscar inconsistencias. La comparabilidad de la declaración entre un período y otro es importante, ya que el auditor también debe revisar aquellas cuentas que tienen incidencia en la declaración, entre otras, los inventarios, bancos, proveedores y depreciaciones. Sin embargo, también existen auditores que no aplican las revisiones completas de todas las cuentas relacionadas a la actividad fiscal de la empresa, lo que se convierte en debilidad por parte de dichos profesionales, porque pueden obviar operaciones que e4stén relacionadas de forma directa o indirecta con la actividad fiscal, como decir, pagos efectuados a proveedores que no se le hagan las retenciones de ley exigidas.

Gráfico 6. Procedimientos utilizados para medir el grado de confianza de la información en la preparación de la declaración de Impuestos sobre la Renta Anual en la auditoría tributaria.



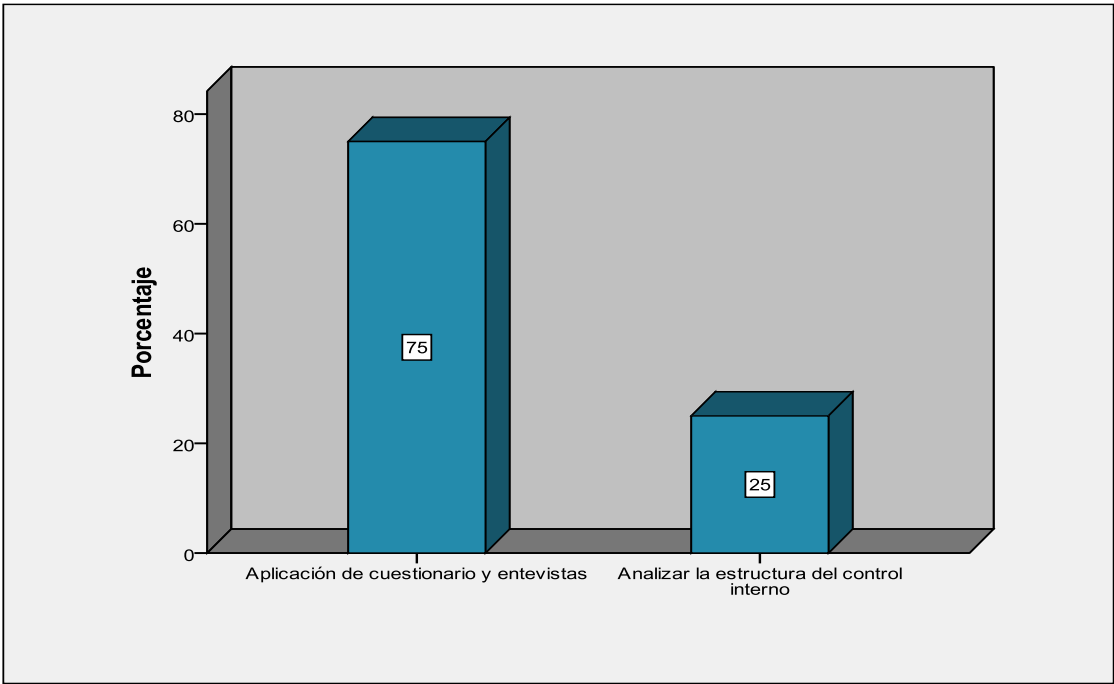
Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 6, el 50% de los auditores afirman que revisan totalmente los ingresos y los gastos incurridos en el periodo fiscal auditado y el resto 50% aseveran que revisan la declaración anterior para darse cuenta si se ha hecho correctamente y así medir la confiabilidad.

Los riesgos que están presentes en los informes contables de los contribuyentes, deben ser contrarrestados con procedimientos de auditoría, que le permitan al auditor tener una seguridad razonable de que las cifras que se presenten estén libres de errores materiales. Los controles internos no garantizan la totalidad de seguridad, de que los informes financieros estén libres de errores, pero si ayudan a que estos disminuyan los riesgos, siempre y cuando la gerencia de la empresa tenga la disponibilidad de apoyar estos procesos. Por tal razón, el auditor debe tener presente que los riesgos de auditoría deben ser

contrarrestados con procedimientos ampliados, como una revisión exhaustiva de los costos de venta, rastreando los procesos de ingreso de productos procesados y las salidas de estos mediante la facturación; también elaborando cédulas de gastos sujetos del I.V.A. y comparándolos con el mayor que contiene el I.V.A. acreditable. Los resultados muestran que el auditor trata de encontrar esos riesgos en la estructura de la información y su manejo, así como en el análisis de la estructura del control interno, por lo que esto no es suficiente para que el auditor pueda contrarrestar los riesgos en la auditoría tributaria, porque tiene que profundizar en aspectos como la estructura de los controles, sus grados de cumplimiento, los niveles de responsabilidad y el apoyo por parte de la gerencia para darle cumplimiento a los controles establecidos.

Gráfico 7. Procedimientos utilizados para contrarrestar los riesgos en la aplicación de auditoría tributaria.

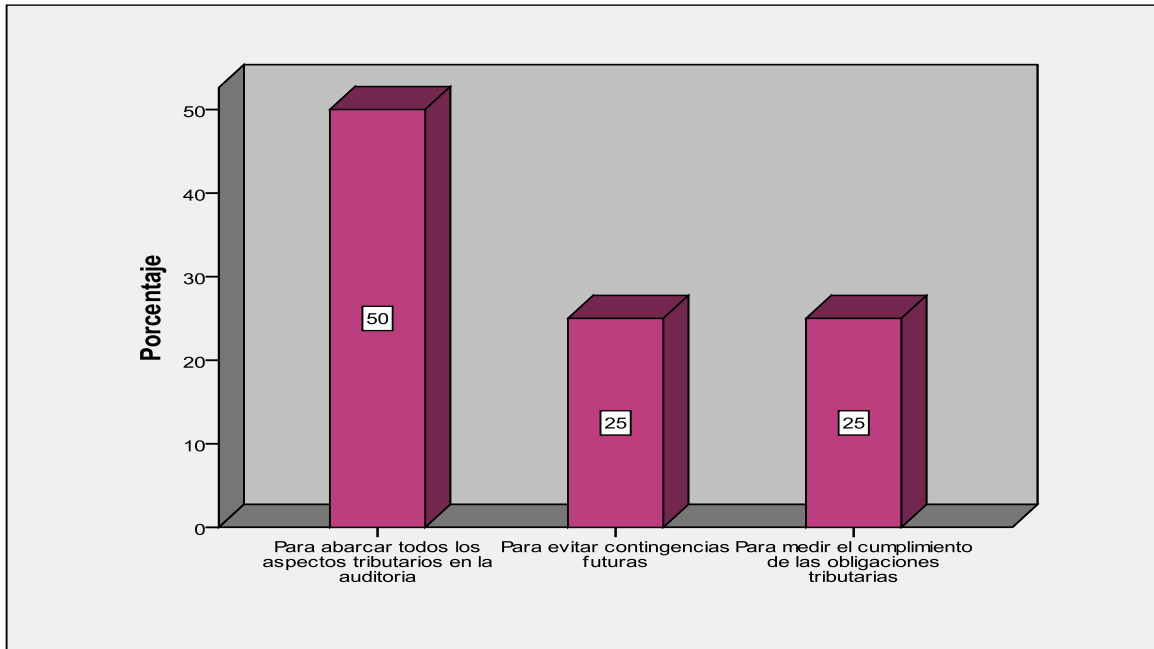


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 7, el 75% de los auditores afirman que aplican el cuestionario y la entrevista y el resto 25% aseveran que analizan la estructura del control interno.

Es importante que el auditor externo conozca los procedimientos de auditoría en la revisión de los asuntos tributarios del auditado, porque de esta forma garantiza que el trabajo que está haciendo sea confiable y genere seguridad en el contribuyente, de que en fecha posterior no vaya a tener reparos en la presentación de los impuestos declarados. De acuerdo al Código Tributario, cualquier error presentado en la declaración efectuada por un auditor tributario, recae la responsabilidad sobre éste, quien practicó la auditoría. Es de suma importancia que el auditor realice el trabajo con el debido cuidado y calidad profesional, tratando de evitar cualquier error en la presentación del informe de auditoría y en la preparación de la declaración del I.R. anual, que sean incluidos todos los ingresos y los gastos conforme a las leyes y normativas vigentes. Los resultados indican que existen algunas debilidades entre los auditores, que tratan de contrarrestar contingencias futuras y medir el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante los procedimientos de auditoría, lo que puede ser correcto, pero no suficiente porque no se hace énfasis en lo fiscal y generaliza tales procedimientos. En la auditoría tributaria se tratan todos los aspectos que están relacionados a la revisión específica de las cuentas relacionadas a lo fiscal, por lo tanto se deben afectar aquellas cuentas que tienen una relación directa o indirecta con las cuentas de resultado y que son generadoras de la renta, además de los ingresos, costos y gastos, como inventarios, banco, la cuenta de proveedores y las depreciaciones.

Gráfico 8. Procedimientos de auditoría en la revisión de aspectos tributarios en los Estados Financieros.



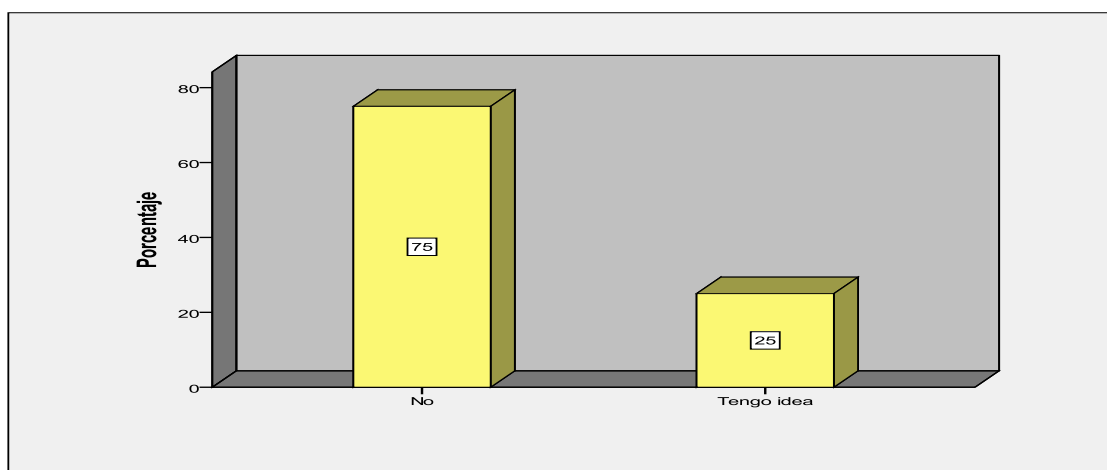
Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 8, el 50% de los auditores afirman que es para abarcar todos los aspectos tributarios de la auditoría, el 25% aseguran que es para evitar contingencias futuras y el resto 25% aseveran para medir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Es importante que el auditor externo tenga conocimiento de las formalidades existentes para que la Administración Tributaria aplique una auditoría fiscal a un contribuyente. Es necesario dominar este procedimiento, porque los fiscales de la Dirección General de Ingresos (D.G.I.), al no proceder conforme a la ley, existen posibilidades que al cometer errores se invalide el acto de la auditoría fiscal. La Notificación es el primer paso de una fiscalización. La notificación constituye el vehículo fundamental para garantizar al contribuyente y/o responsable el derecho a su legítima defensa, sino es puesto en conocimiento de todo aquello que le cause perjuicio y con esto se le estaría menoscabando las garantías mínimas establecidas en las leyes (intervención y debida defensa desde el inicio del proceso). Los fiscales deben de estar acreditados y presentar el requerimiento de

información tributaria al contribuyente. Otro procedimiento importante es la finalización de la fiscalización, por lo que el contribuyente debe ser notificado al finalizar el proceso por parte de la autoridad fiscal. Los resultados indican debilidades entre los auditores externos, ya que no existe la suficiente capacidad técnica para acompañar al contribuyente por falta de dominio de las formalidades de una auditoría fiscal que efectúe la Administración Tributaria; esto implica que el auditor deja en desventaja al contribuyente al desconocer estos procedimientos y puede que no perciba esos errores cometidos por los fiscales y no intervenir de forma oportuna evitando posibles errores en la aplicación de la fiscalización.

Gráfico 9. Formalidades que existen para llevar a cabo una Auditoría Fiscal de parte de la Administración Tributaria.



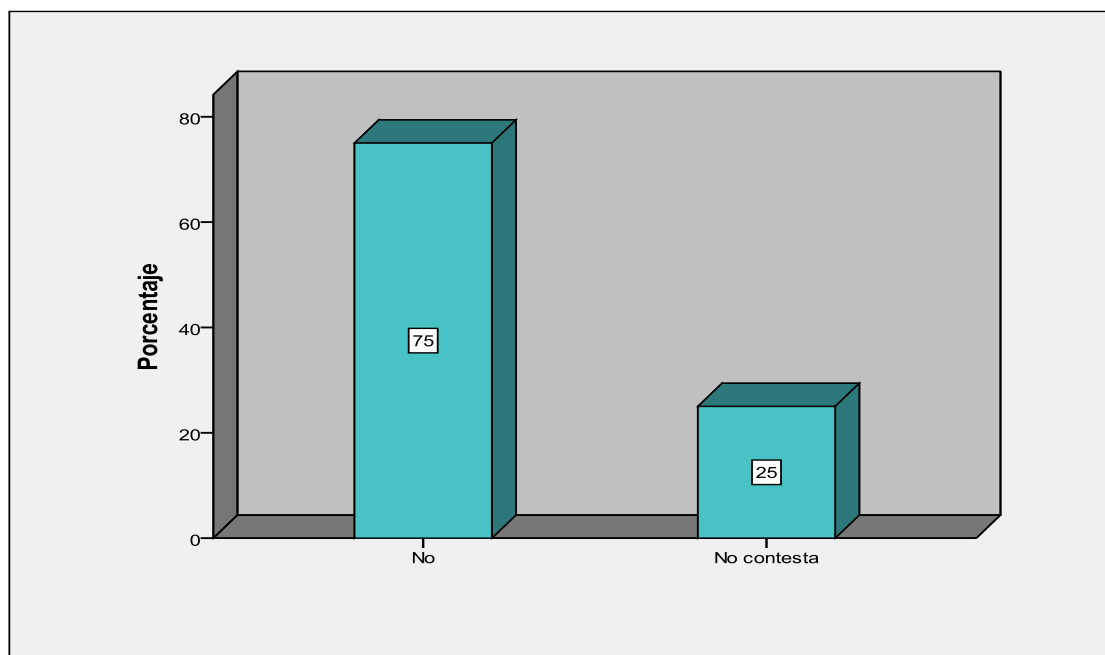
Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 9, el 75% de los auditores afirman no tienen conocimiento y el resto 25% aseveran que solamente tienen idea de lo que se trata.

Es de suma importancia que el auditor externo, desempeñándose como auditor tributario, sepa diferenciar entre una notificación personal y una notificación no personal, esto con el fin de conocer los términos con los que cuenta el contribuyente para responder a la notificación. Cuando la notificación es personal el término comienza a correr al día siguiente inmediato a la notificación. Cuando la notificación no sea practicada personalmente, sólo surtirá efectos después del tercer día hábil siguiente a su realización.

Para esto solamente se cuentan los días hábiles. El término de la distancia es tomado en cuenta, que de acuerdo al Código de Procedimiento Civil, se adiciona un día por cada 30 kilómetros de distancia. El auditor debe de diferenciar entre la notificación personal con la no personal es el término de tiempo; con la notificación no personal se cuenta con más tiempo que la personal, es decir, con la no personal se hace efectiva a partir del tercer día hábil de entrega y la personal es al siguiente día hábil de la entrega. Los resultados indican que existen debilidades por parte de los auditores, teniendo desconocimiento del proceso legal al que el contribuyente debe de someterse, desconociendo las diferencias que existen entre estos dos tipos de notificaciones. Por lo tanto, debido al desconocimiento de este proceso legal, el auditor puede cometer el error de no contar con el tiempo suficiente de ley, para orientar al contribuyente los pasos a seguir para responder la notificación en tiempo y forma.

Gráfico 10. Diferencias entre la entrega de la notificación personal y no personal.

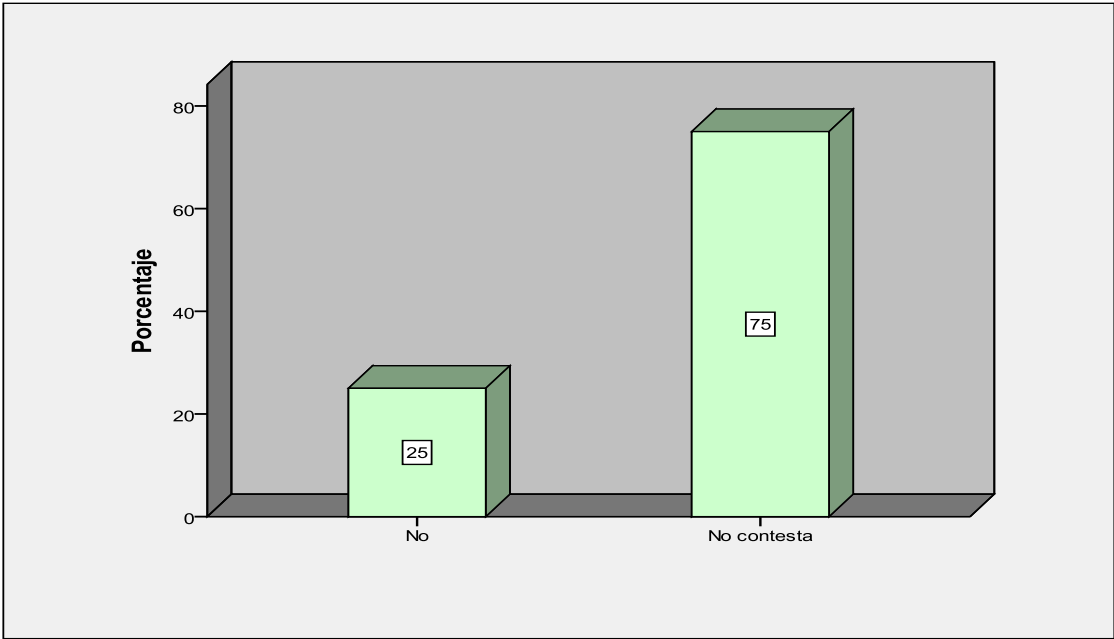


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 10, el 75% de los auditores afirman no tienen conocimiento y el resto 25% no contestan.

El proceso de la auditoría tributaria es manejado de acuerdo a las normas de auditoría vigentes, ejecutando cada una de las formalidades, entre las que se destacan el conocimiento de la empresa, la carta de gerencia, el cuestionario del control interno, la planificación de la auditoría y el presupuesto del trabajo. Estos pasos son necesarios que el auditor externo los conozca y domine, porque le permite crear las pautas para desarrollar su trabajo y que los resultados sean satisfactorios. De acuerdo al Código Tributario, el auditor externo debe de tener una póliza para realizar auditorías tributarias, de inscribirse ante la Dirección General de Ingresos (D.G.I.), de notificar ante esta última la ejecución de una auditoria tributaria y de facilitar los papeles de trabajo ante cualquier requerimiento por parte de la autoridad fiscal. Conforme a los resultados obtenidos, los auditores tienen debilidades al no conocer los pasos de las formalidades con el proceso de la auditoría tributaria, esto genera que el auditor no posea las condiciones técnicas para desarrollar su trabajo y desarrollarlo de acuerdo a los estándares de calidad, llenando las expectativas que el cliente espera.

Gráfico 11. Pasos de cómo debe de llevarse la auditoría tributaria.

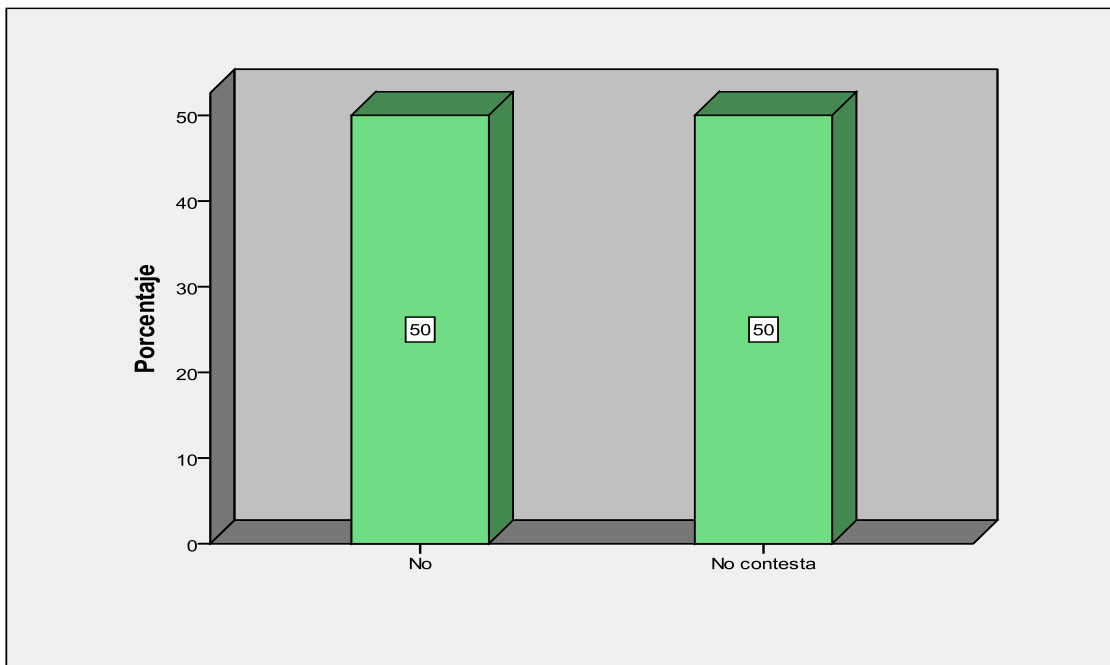


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 11, el 75% de los auditores afirman que no los conocen y el 25% no contestan.

La Resolución Determinativa consiste en el traslado al contribuyente de las observaciones o cargos que se le formulen en forma circunstanciada la infracción que se le imputa. En este caso, la autoridad administrativa podrá requerir la presentación de nuevas declaraciones o la rectificación de las presentadas. Para esto el contribuyente cuenta con quince (15) días hábiles para contestar con pruebas los cargos que se le imputan. Los resultados muestran que los auditores presentan debilidades debido a que no saben qué hacer ante una Resolución Determinativa dictada por la autoridad fiscal, esto provoca a que estos profesionales no cuenten con los conocimientos de la ley necesarios, ante un proceso fiscal que afecte al cliente, por lo que es determinante para el auditor el dominio de este proceso, esto le permite manejar los diferentes aspectos legales, a los cuales se somete el contribuyente, ante una Resolución Determinativa, donde le imputan cargos fiscales encontrados en una fiscalización.

Gráfico 12. Qué hacer ante una resolución determinativa de la Dirección General de Ingresos (D.G.I.).



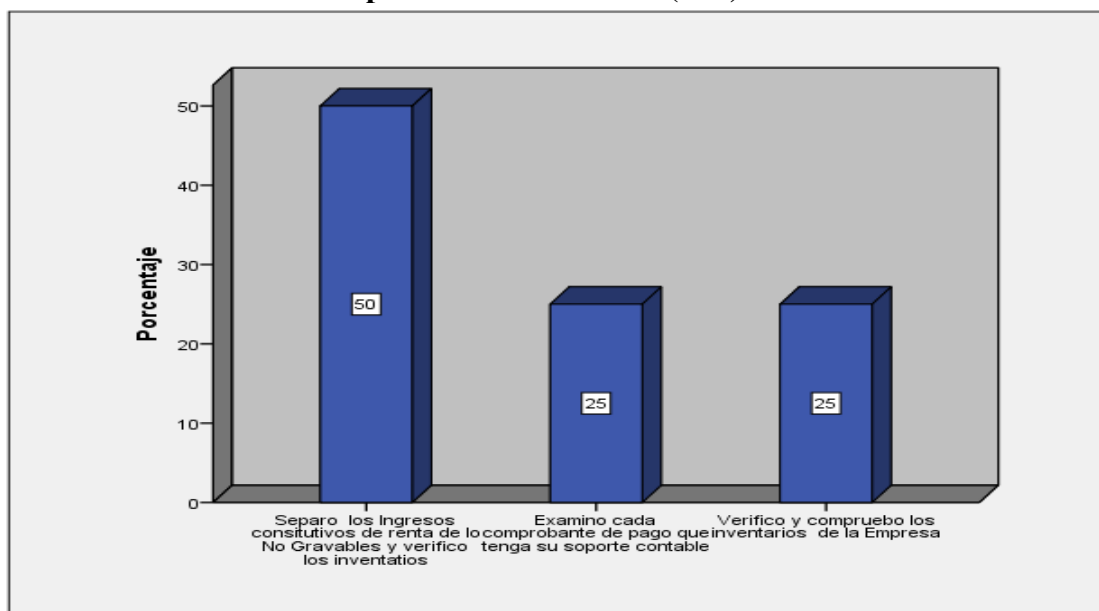
Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 12, el 50% de los auditores afirman que no saben y el otro 50% no contesta. Las ventajas que tiene el contribuyente al recibir la Resolución Determinativa es que tiene la oportunidad de responder ante la Administración Tributaria los cargos imputados y presentar las pruebas debidas, otra ventaja que tiene es que dispone de varios recursos legales para defenderse de las resoluciones que sean dictaminadas en su contra; la desventaja que tiene es que sus argumentos no sean lo suficientemente contundentes para contrarrestar la resolución por parte de la autoridad fiscal.

6.2 FUENTES DE INFORMACION REQUERIDAS POR EL AUDITOR EXTERNO PARA LA EJECUCION DE AUDITORIA TRIBUTARIA

Los procedimientos contables para la aplicación del Impuesto sobre la Renta (I.R.) deben de estar acorde a las normativas legales establecidas, esto con el fin de evitar cualquier contingencia fiscal en el futuro. Las deficiencias en la aplicación de los procedimientos contables, para determinar el I.R. en las declaraciones del contribuyente parten de las debilidades en el conocimiento y manejo de la Ley de Concertación Tributaria (L.C.T.) por parte del contador; originando esto debilidades en la práctica contable, básica para presentar una declaración del I.R. sin errores. Los resultados indican que los contadores separan los ingresos gravables de los no gravables verificando los inventarios, un procedimiento contable que está de acuerdo a las leyes tributarias, para generar la declaración del I.R. conforme a las disposiciones legales establecidas. En tanto existen contadores que solo examinan los comprobantes de pago y otros que solo verifican y comprueban los inventarios de la empresa, dejando vacíos en la formulación de la declaración, debido a que las cuentas de resultado por sí solas, solo generan la información básica para el cálculo de la renta gravable, debiéndose complementar con algunas cuentas del balance general como decir inventarios, depreciaciones, cuentas por pagar, entre otras. Por lo tanto, es necesario que el contador tenga dominio de la ley fiscal, esto le permite que en el proceso de elaboración de la declaración del I.R. tome en cuenta los aspectos considerados en la misma ley para no caer en contradicciones con la misma, evitando incluir los ingresos no constitutivos de renta y los gastos no sujetos a deducción.

Gráfico 13. Procedimientos utilizados para realizar correctamente la declaración del Impuesto sobre la Renta (I.R.) anual.



Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 13, el 50% de los contadores afirman que separan los ingresos constitutivos de renta de los No Gravables y verifica los inventarios; el 25% aseveran que examinan cada comprobante de pago que tenga su soporte contable y el 25% verifica y comprueba los inventarios de los bienes de la empresa.

Los procedimientos contables utilizados para la declaración del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) del empleador son determinantes para una correcta presentación. De acuerdo a normativas de la autoridad fiscal, las facturas de compra afectadas con el I.V.A. y que corresponden al acreditable, deben de tener anotado el número del Registro Único del Contribuyente (R.U.C.) de la empresa que compra el bien o servicio. Los resultados indican que los contadores presentan una debilidad en la preparación de esta declaración del I.V.A., por lo que deben reconciliar los datos entre un período y otro, aunque es importante para conocer los comportamientos de los períodos declarados; esto no es suficiente, lo que indica la ley fiscal es que se deben separar el I.V.A. debitante del acreditable, de esta manera podemos diferenciar entre lo que corresponde a la empresa que es el I.V.A.

acreditable y la obligación originada ante la Administración Tributaria que es el I.V.A. debitable.

Ejemplo de IV.A. acreditable:

5212.01.015	Energía eléctrica	1,000.00	
1311.02.001	IVA acreditable	150.00	
1211.01.001	BAC Cta. Cte. C\$ N° 125896321		1,150.00
		1,150.00	1,150.00
	Registrando gastos efectuados correspondiente al mes de junio 2014, mediante ck N° 5725		

Ejemplo de I.V.A. debitable:

1111.01.001	Caja uno	1,150.00	
2115.01.001	IVA 15% por pagar		150.00
4111.01.001	Productos ferreteros		1,000.00
		1,150.00	1,150.00
	Registrando ventas efectuadas correspondiente a factura N° 15623 del mes de junio 2014.		

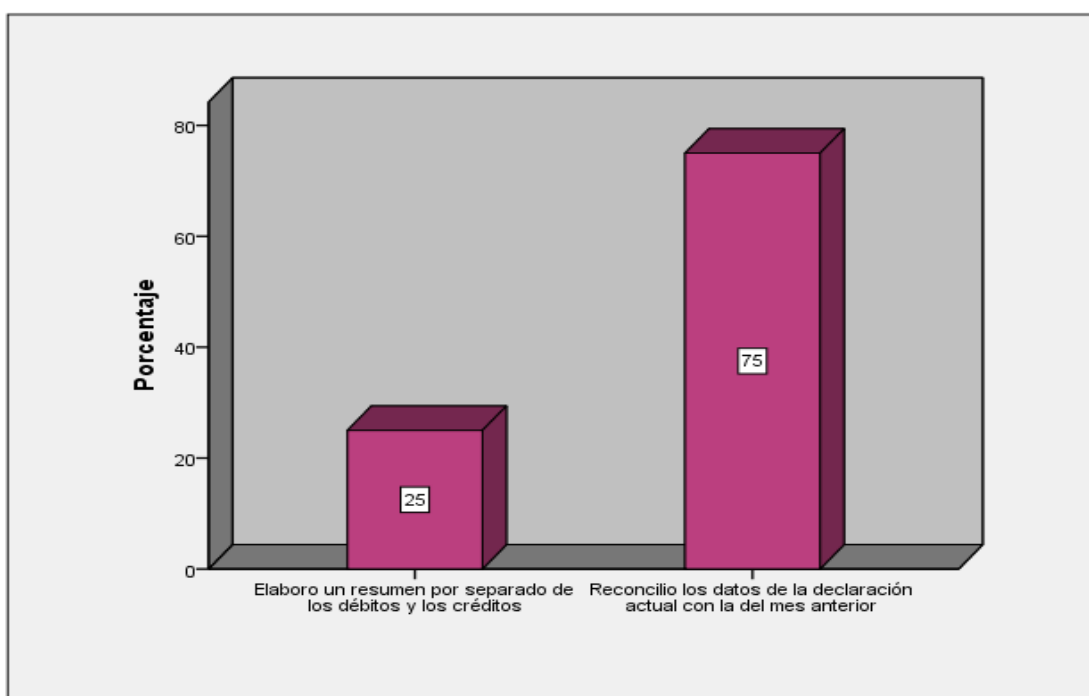
El I.V.A. acreditable se origina en la compra de bienes o servicios que la empresa efectúa y que son necesarios para generar la renta gravable y que se constituyen en gastos operativos o adquisición de activos necesarios para operar. El I.V.A. debitable se origina a partir de que el contribuyente es responsable retenedor y que por la venta de los bienes que comercializa, retiene el 15%, el que posteriormente es trasladado a la autoridad tributaria.

Ejemplo del sistema de acreditación:

2115.01.001	IVA 15% por pagar	150.00	
1311.02.001	IVA acreditable		150.00
		150.00	150.00
	Registrando declaración efectuada a la DGI N° 201406256894561 y que corresponde al mes de junio 2014.		

El sistema de acreditación permite al contribuyente deducir la acreditación que tiene a su favor, del impuesto que retuvo y que debe de trasladar a la Administración Tributaria.

Gráfico 14. Procedimientos utilizados para realizar correctamente la declaración del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).



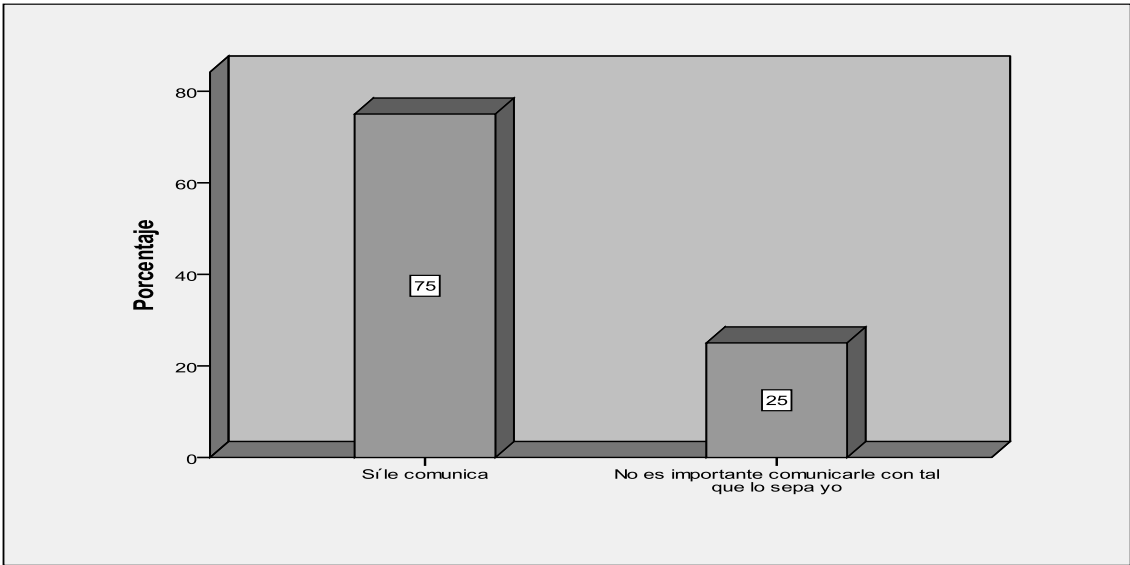
Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 14, el 25% de los contadores afirman que elaboran un resumen por separado de los débitos y los créditos y el 75% aseveran que reconcilian los datos de la declaración actual con la del mes anterior.

El incumplimiento de las disposiciones emanadas en la Ley de Concertación Tributaria (LCT), es sancionada a través del Código Tributario (CTr). Las tipos de infracciones y sanciones están establecidas en el Código Tributario; estas sanciones son pecuniarias y oscilan entre un mínimo de treinta unidades de multa a ciento cincuenta unidades de multa, cada unidad de multa corresponde al valor de C\$ 25.00 (veinticinco córdobas netos). Conforme a la ley, estas multas pueden ser apeladas a través de los mecanismos establecidos en la misma ley. Los resultados indican que los contadores comunican al contribuyente las repercusiones ante el incumplimiento de la ley, en tanto que existen otros que no lo comunican. Por lo tanto, la falta de comunicación al contribuyente, puede generar que este no contemple las prioridades pertinentes que deba de dedicarle a

determinada situación fiscal que se presente, y por ello no cumplir con los requisitos establecidos en la ley. La comunicación entre el contador y el gerente de la empresa es necesaria, para que la empresa no corra riesgos, de que por falta de información por parte de la gerencia, un juicio tributario no se maneje de la forma adecuada que la ley lo establece.

Gráfico 15. Comunicación de repercusiones que se podría tener ante el incumplimiento de las leyes fiscales.



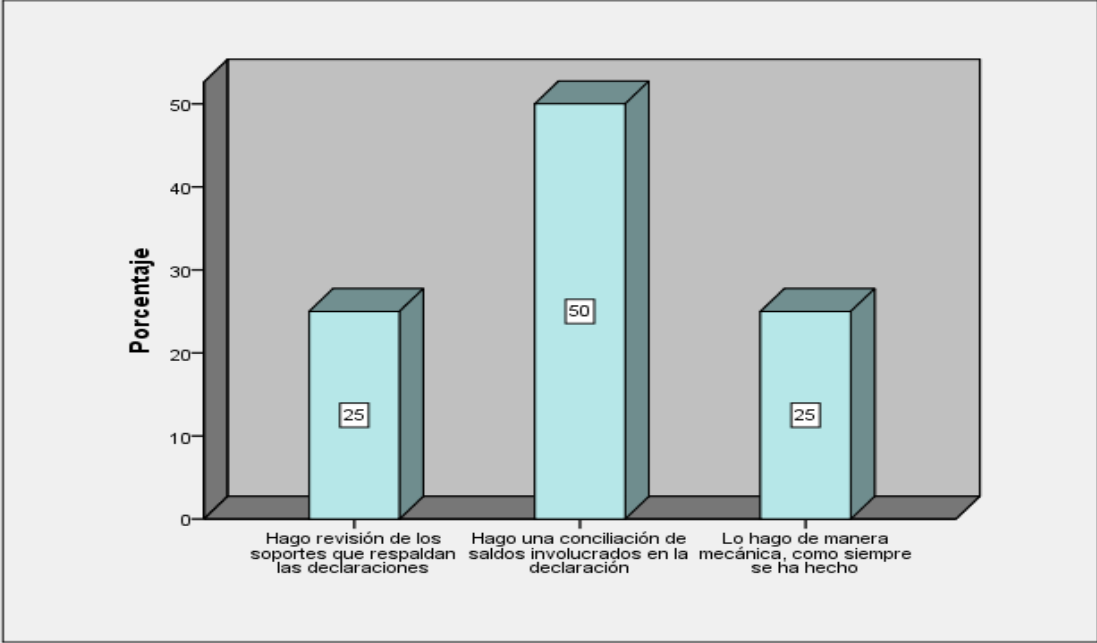
Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 15, el 25% de los contadores afirman que le comunica al contribuyente y el 75% aseguran que no es importante comunicarle con tal que lo sepa él como contador.

La veracidad de la información consignada en las declaraciones, está relacionada directamente a la información contable que se origina en la empresa, por lo que partiendo del hecho de verificar con los soportes, tanto de ingresos como de gastos, siendo esto el respaldo de tales declaraciones, el contador está enfocando la sustentación con los documentos. Los resultados muestran que existe debilidad entre los contadores por la forma en que hacen esta verificación, ya que solamente hacen constatación de los soportes y de forma mecánica como siempre lo hacen; siendo lo normado conciliar los saldos

involucrados en la declaración, de esta manera el contador está tomando en cuenta los movimientos de las cuentas que originan las declaraciones. Al conciliar los saldos en las declaraciones, el contador debe revisar toda la documentación soporte y elaborar la declaración conforme a los movimientos que la empresa presente en el período declarado. Por lo tanto, el contador está obligado a verificar que los datos registrados en las declaraciones cumplan con las disposiciones y normativas legales establecidas, y que las cifras presentadas en las declaraciones, estén justificadas debidamente; como los gastos, que estén soportados en facturas con el pie de imprenta, prenumeradas y con número de Registro Único del Contribuyente (R.U.C) actualizado.

Gráfico 16. Determinación de la veracidad de la información en las declaraciones del contribuyente.

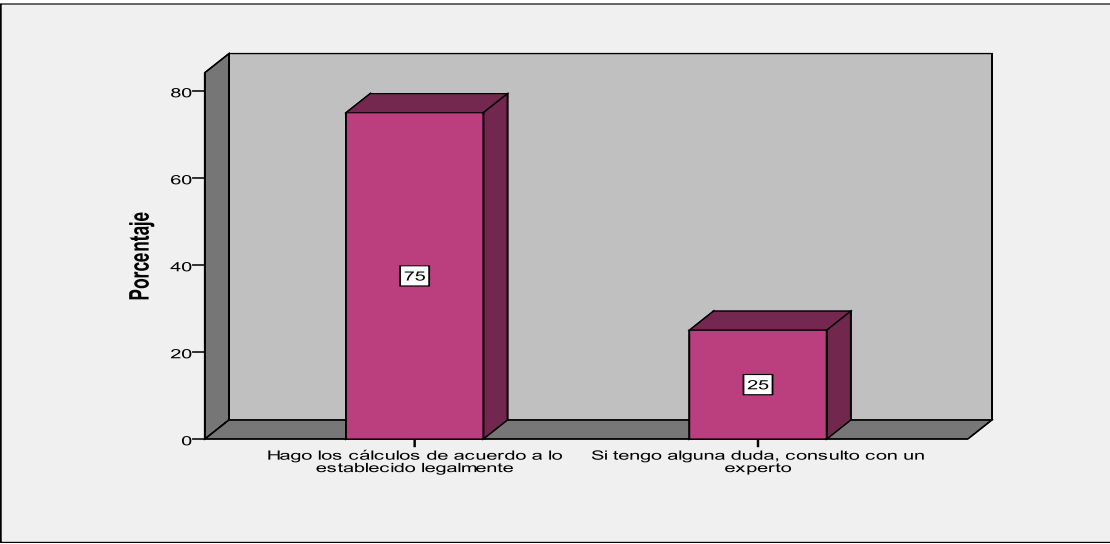


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 16, el 25% de los contadores afirman que hacen la revisión de los soportes que respaldan las declaraciones; el 50% aseveran que hacen una conciliación de saldos involucrados en la declaración y el resto 25% afirman que lo hacen de manera mecánica, a como siempre lo han hecho.

La determinación de las bases imponibles, los créditos, las tasas e impuestos calculados, están relacionados al objetivo de identificar las fuentes de información de las empresas, esto por el hecho de que los impuestos pagados por el contribuyente deben estar apegados a lo que expresa y mandata la Ley de Concertación Tributaria (L.C.T.), incidiendo directamente en las fuentes de información, proporcionando las pautas que se requieren para expresar una información correcta y adecuada a las leyes fiscales. Los resultados expresan que los contadores determinan correctamente los cálculos de las bases imponibles, créditos, tasas e impuestos de las empresas. Por lo que los contadores están obligados a calcular correctamente los impuestos a través de las operaciones matemáticas, estos cálculos deben de apegarse a las normativas de la ley fiscal.

Gráfico 17. Verificación correcta de bases imponibles, créditos, tasas e impuestos calculados.



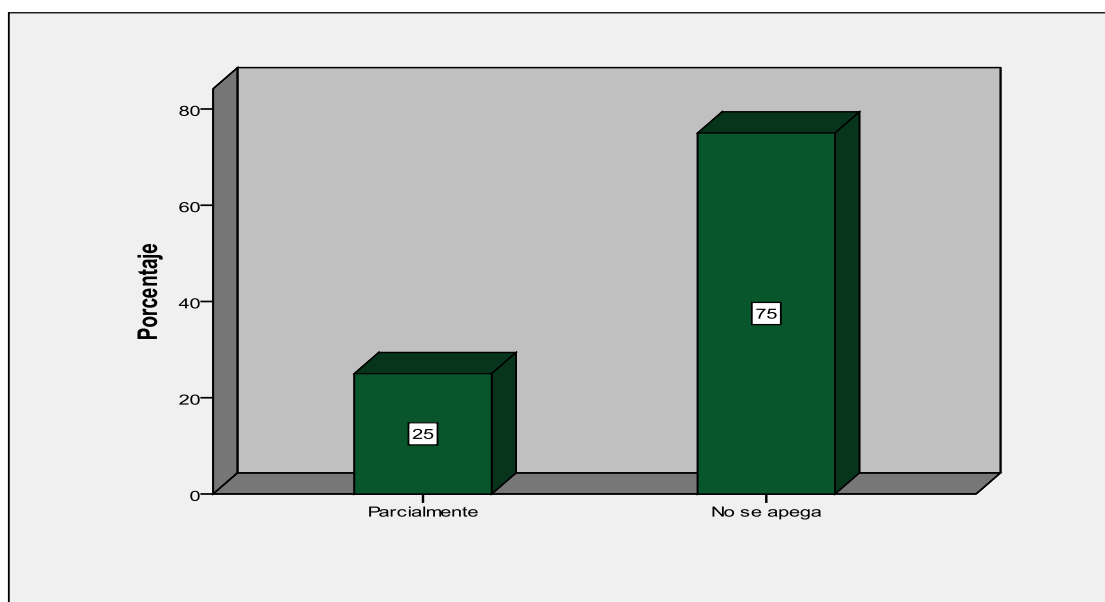
Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 17, el 75% de los contadores afirman que hacen los cálculos de acuerdo a lo establecido legalmente y el resto 25% expresan que si tienen duda, consultan a un experto.

Las normas contables vigentes para las empresas exportadoras de café son las Normas Internacionales de Contabilidad por ser empresas exportadoras de dicho rubro, para

el caso que nos concierne de forma específica, que es lo tributario, es la Norma Internacional de Contabilidad 12 (N.I.C. 12) Impuestos sobre las Ganancias. Los resultados expresan que los contadores no se apegan a esta norma para realizar los registros contables con fines tributarios, existiendo un desconocimiento y falta de manejo de la NIC 12, creando deficiencias en los procesos contables establecidos en las normas para estos fines. Por lo tanto, el hecho de que los contadores deban apegarse a esta norma para registrar los aspectos fiscales de las empresas del sector café, se basa en las particularidades de estos registros, los que no entran en contradicción con las leyes fiscales de nuestro país.

Gráfico 18. Ingresos y Gastos de los Estados Financieros apegados a la NIC 12 (Impuestos sobre las Ganancias).



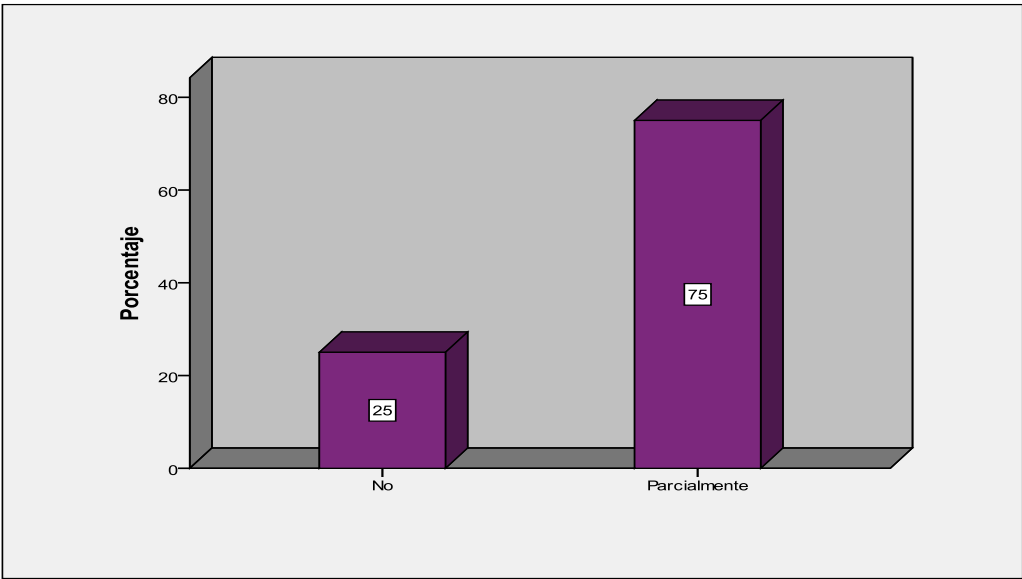
Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 18, el 25% de los contadores afirman que los hacen de forma parcial y el resto 75% expresan que no se apegan a esta norma.

Las contabilidades deben de adecuarse a las exigencias de los requerimientos legales, para satisfacer las demandas de información con aspecto fiscal. Estos procedimientos contables consisten en registrar las operaciones de forma tal, que el contribuyente sepa identificar cada uno de los beneficios y exigencias de la ley para enfrentar las diferentes situaciones que pudieran ocurrir. Los resultados indican que las

empresas tienen dificultades, porque no cumplen con los requisitos establecidos en la ley, para que la información se presente de acuerdo a las exigencias legales. Por lo tanto, el contador debe registrar correctamente las obligaciones tributarias conforme a las leyes y normativas, lo que incide directamente en la presentación de los informes contables, puesto que como fuente de información es necesario que el contador cumpla con los requerimientos de ley, para que en la ejecución de la auditoría tributaria los riesgos sean menores y no hacer los ajustes o reclasificaciones que correspondan.

Gráfico 19. Procedimientos contables aplicados conforme a leyes tributarias.



Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

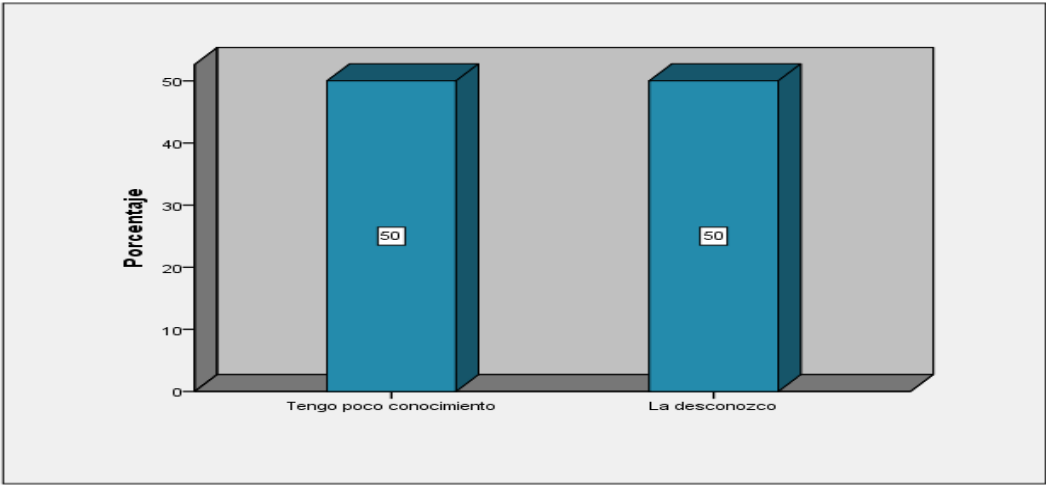
Conforme gráfico 19, el 25% de los contadores afirman que no y el 75% aseveran que lo hacen de forma parcial.

6.3 NIVELES DE CONSISTENCIA EN LA APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES, PARA LA EJECUCION DE AUDITORIA TRIBUTARIA.

Es necesario que la información que contiene la Ley de Concertación Tributaria (L.C.T.) la domine el contador, ya que esto le podría generar beneficios a su profesión y garantizar que el contribuyente o el empleador conozca las obligaciones y beneficios que la ley le confiere. El contador debe de capacitarse en la L.C.T. para mejorar su desempeño

profesional y garantizar un mejor trabajo para beneficio de la entidad donde se desempeña. De acuerdo a los resultados obtenidos, estos indican que los contadores desconocen totalmente el contenido de la L.C.T., originando con esto que las empresas tengan desventajas en su desempeño, que no puedan proporcionar la información de forma consistente entre un periodo y otro, debido a que los registros de las cuentas contables no tengan consistencia entre una y otra cuenta; por lo tanto, el desconocimiento de esto puede ocasionar que se registren ingresos no sujetos a rendirlos y a gastos no sujetos a deducciones en la declaración anual del Impuesto sobre la Renta.

Gráfico 20. Información que contiene la Ley de Concertación Tributaria.



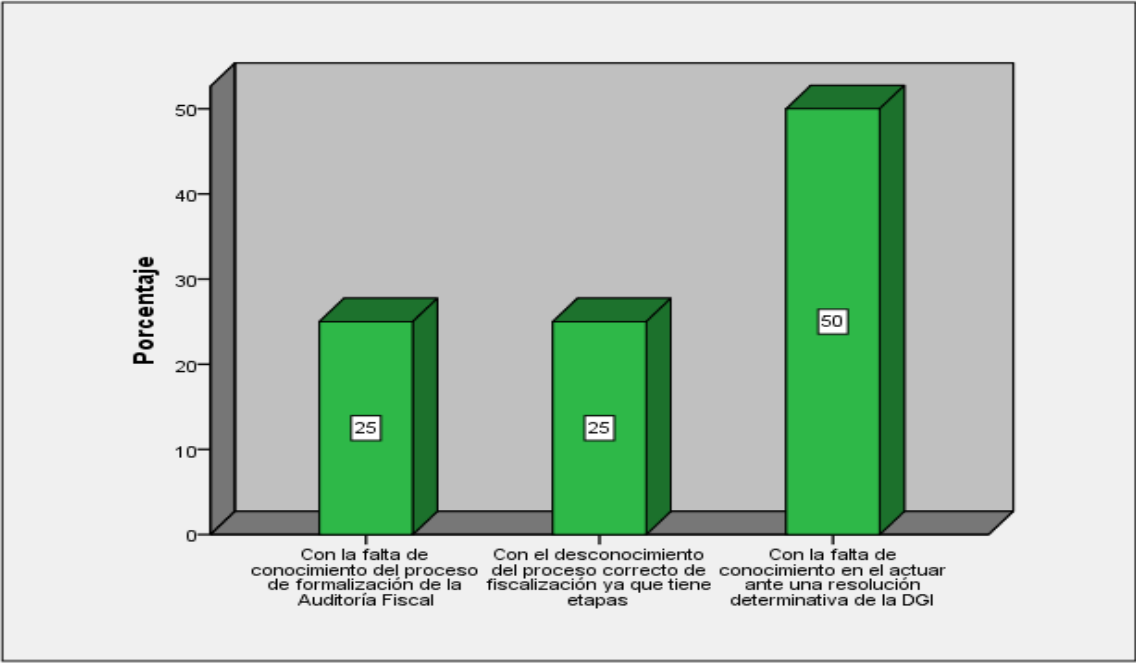
Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 20, el 50% de los contadores afirman que tienen poco conocimiento y el 50% aseguran que lo desconocen totalmente.

La falta de dominio del Código Tributario (CTr) permite desconocer los diferentes procesos legales en los cuales se tiene que incurrir para enfrentar cualquier proceso fiscal, que la Administración Tributaria entable en contra del contribuyente. Los diferentes Recursos como el Reposición, el de Revisión y el de Apelación, son importantes que el contador los conozca y maneje, ya que de ellos depende todo el proceso por el cual debe regirse el contribuyente, como una forma de defensa, ante cualquier Resolución Determinativa que la Administración Tributaria imponga al contribuyente. De acuerdo a los

resultados obtenidos, estos indican que el contador posee falta de dominio de estos procesos de defensa del contribuyente, afectando el desempeño de su trabajo, generando inconsistencias en la información presentada por falta de dominio del proceso y creando desconfianza en el contribuyente en las capacidades del profesional, por lo que la debilidad en los contadores es la falta de dominio que tienen en los diferentes Recursos de ley. Por lo tanto, ante una Resolución Determinativa, el contador debe primeramente analizar los cargos imputados, revisar los registros que se tiene y elaborar la respuesta respectiva, donde se debe de plasmar los cargos que se le están haciendo saber al cliente y expresar en la contestación, de forma clara y precisa de acuerdo a la ley, las pruebas con que se cuentan, refutando de esta manera, los cargos presentados en la resolución.

Gráfico 21. Afectación por falta de dominio del Código Tributario.

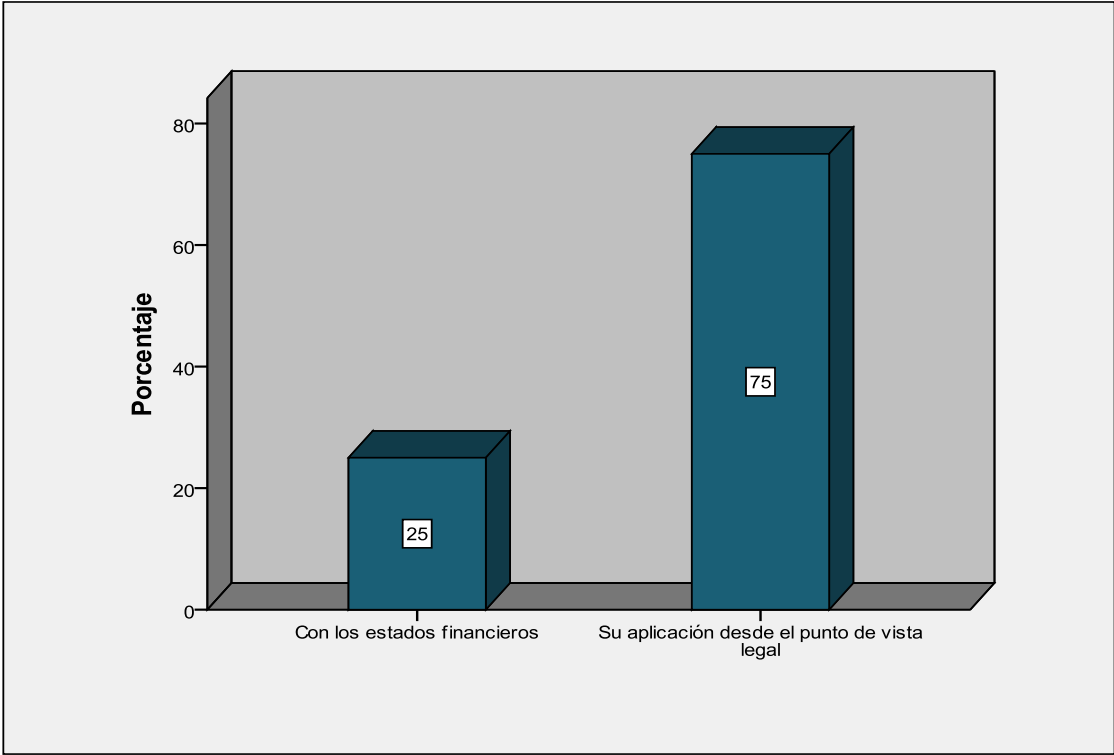


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 21, el 25% dicen que es con el desconocimiento del proceso correcto de fiscalización y el 50% afirma que con la falta de conocimiento en el actuar ante una resolución determinativa de la DGI.

Las prácticas contables tienen que ejecutarse de acuerdo a las leyes fiscales y a las normas contables establecidas, las que orientan que debe de seguirse lo establecido para no caer en errores que contravengan lo dispuesto. De acuerdo a los resultados obtenidos, existen deficiencias entre los contadores, los que al aplicar las prácticas contables, solamente lo hacen con los estados financieros, esto puede originar que no haya una objetividad en los registros contables, debido al hecho que de probarlos de tal forma, no significa que se estén haciendo de acuerdo a lo establecido en las leyes y normativas fiscales y en las normas contables. Por lo tanto, el contador debe de desarrollar las prácticas contables de acuerdo a lo dispuesto en las leyes y normativas fiscales, así como en las normas contables, aplicando los registros de acuerdo a los conceptos y términos establecidos y ubicándolos correctamente.

Gráfico 22. Aplicación de prácticas contables de acuerdo a leyes fiscales y normas contables.

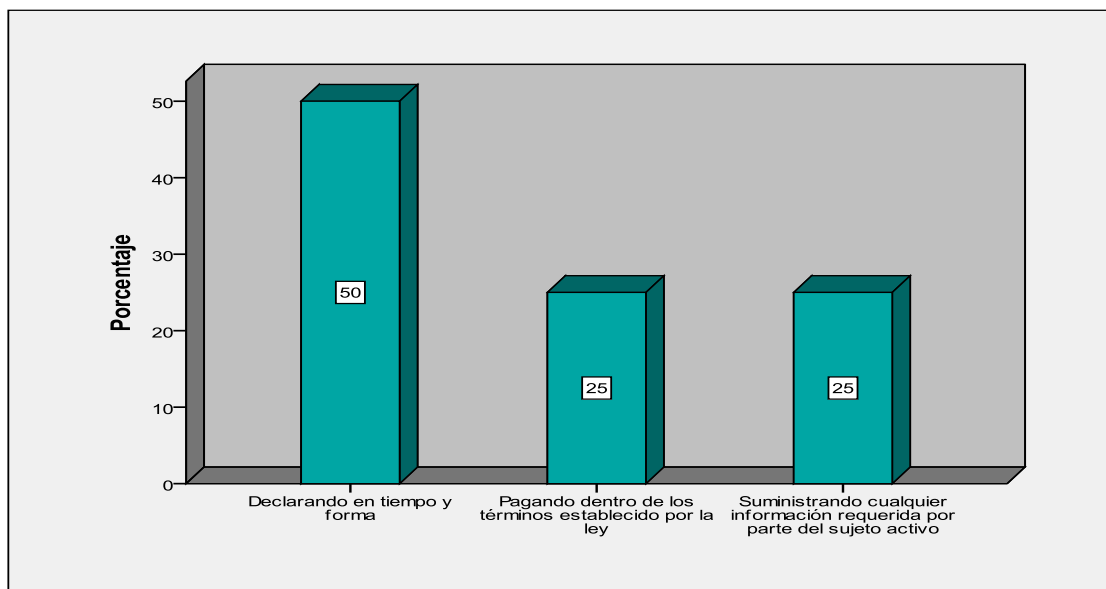


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 22, el 25% de los contadores afirman que la forma como prueba la aplicación de las prácticas contables hayan sido realizadas de acuerdo a las leyes fiscales y normas contables, es con los estados financieros y el 75% expresa que su aplicación es desde el punto de vista legal.

La relación jurídica entre el sujeto activo (el Estado) y el sujeto pasivo (el contribuyente) está ligado estrechamente a la presentación de los informes y en la aplicación de los procedimientos contables para la auditoría tributaria, partiendo del hecho de que al existir esta relación deben de crearse las condiciones de que la información sea consistente entre un periodo y otro y no contenga variables en su contenido ni en su proceder. En este sentido, los contadores deben de estar orientados al cumplimiento de las obligaciones del contribuyente con la autoridad fiscal, evitando de esta forma que la relación jurídica entre los dos sujetos sea completamente de cumplimiento de los deberes para reclamar los derechos establecidos en la ley. De acuerdo a los resultados, nos indican que los contadores elaboran las declaraciones en tiempo y forma, reflejando que lo hacen conforme a las disposiciones legales, por lo que el pago de los impuestos debe de hacerse forzosamente en los término de ley establecidos y el de entregar cualquier información que solicite el ente regulador, siendo este un aspecto que la ley obliga al contribuyente. Por lo tanto, el cumplimiento de las obligaciones, permite que exista una consistencia de la información que se desarrolla en el periodo fiscal, como decir que todas las compras de bienes y servicios se le hayan hecho las retenciones correspondientes, que las deducciones salariales de la renta se hayan efectuado correctamente y que las retenciones por venta de bienes y servicios se hayan hecho y reportado en su totalidad; al fin de cuentas, todo esto facilita el trabajo de la auditoría tributaria.

Gráfico 23. Relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

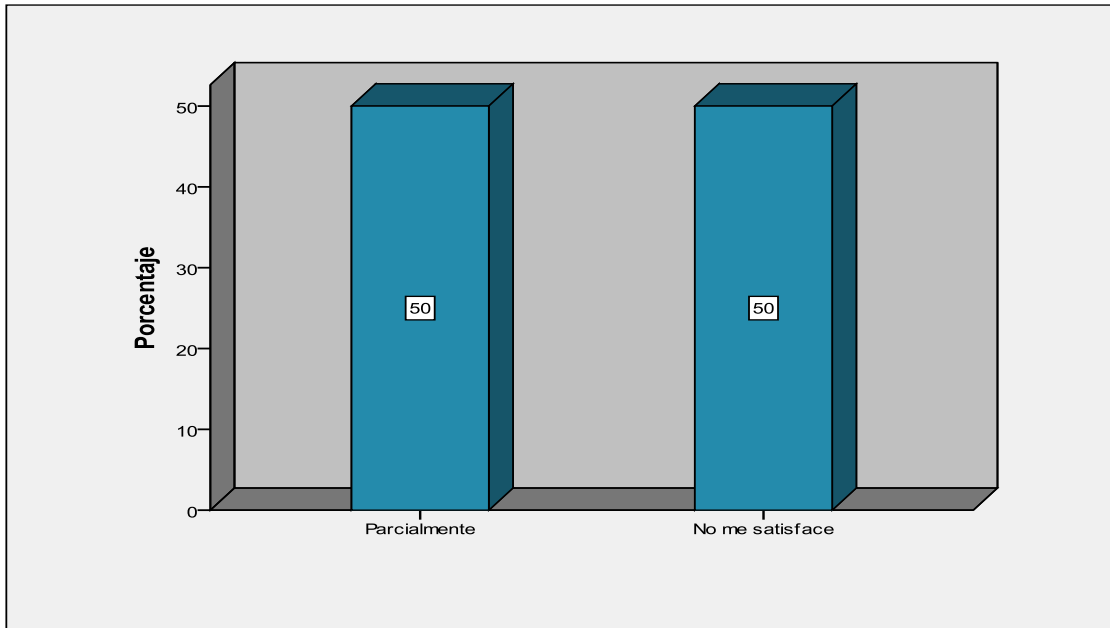


Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 23, el 50% de los contadores afirman que es declarando en tiempo y forma; el 25% aseveran que es pagando dentro de los términos establecidos por la ley y el resto 25% es suministrando cualquier información requerida por parte del sujeto activo.

Las contabilidades de las empresas deben producir información que esté acorde a las necesidades de los auditores para ejercer su trabajo. Existen normas que regulan el registro de las actividades de los contadores, las que, entre otras, está la de generar los registros de forma uniforme entre un período y otro, de la estructura de las cuentas que estén de acuerdo a la naturaleza de las operaciones del ente y que estas no se estén modificando o cambiando. De acuerdo a los resultados obtenidos, estos indican que los auditores lo hacen de forma parcial y que la información generada no los satisface; lo que de acuerdo a los estándares internacionales, una información que sea parcial en cuanto a su proceso y no satisfaga lo suficientemente, no está en condiciones de generar confianza entre los auditores para el desarrollo de su trabajo.

Gráfico 24. Información financiera suficiente para la el desarrollo del trabajo de auditoría.



Fuente: Elaboración propia a partir de información proporcionada a través de cuestionarios.

Conforme gráfico 24, el 50% de los auditores afirman que es parcial y el resto 50% aseveran que no los satisface. Para esto es necesario que el trabajo de los contadores esté orientado a generar información útil para el trabajo de la auditoría, como los auxiliares de las diferentes cuentas, libros de banco, tarjetas de control de inventario, tarjetas de control de personal, nóminas de pago, flujos de efectivo, estados de cambio patrimonial, planillas de reporte de retenciones por compra de bienes y servicios, planillas del I.V.A. acreditable, registro de facturaciones, entre otra información necesaria.

6.4 PROPUESTA DE GUIA METODOLOGICA COMO HERRAMIENTA BASE EN LA LABOR DE AUDITORIA TRIBUTARIA.

En lo que respecta a proponer la elaboración de una guía metodológica que sirva de herramienta a los auditores que practican la labor de auditoría tributaria, se está presentando una guía metodológica. Este documento posee la importancia de contener información que

expone las diferentes situaciones que tiene que tomar en cuenta el auditor cuando desarrolle su trabajo al revisar las cuentas contables de la empresa.

Esta guía se elaboró tomando en cuenta aspectos relacionados a las leyes y regulaciones fiscales de nuestro país, a las normas de auditoría, a las normas contables y a todo lo concerniente a los procedimientos de la auditoría tributaria, y que tienen vínculo directo con las cuentas contables afectadas con los aspectos fiscales de la empresa, en el desempeño de sus actividades.

La finalidad que posee esta guía metodológica es de servir de guía a los auditores externos que practiquen auditorías tributarias en las empresas cafetaleras, para mejorar el desempeño de su trabajo como auditores en la planificación, desarrollo e informe. Esta guía metodológica cuenta con aspectos teóricos de procedimientos de auditoría específicamente para la información con fines tributarios y de forma práctica presenta cédulas sumarias, analíticas y formatos, donde se debe plasmar la información de la empresa auditada y cuyo propósito es que el auditor acopie la información para desarrollar el trabajo de auditoría y por ello elaborar el dictamen respectivo.

Se presenta esta guía en el anexo número tres (3) de este documento, precisamente en la página N° 113.

VII. CONCLUSIONES

Con respecto al primer objetivo, de describir los procedimientos frecuentemente utilizados por los auditores externos, para la ejecución de auditorías tributarias en las empresas del sector café se concluye en lo siguiente:

1. Los auditores no tienen claro la forma en que deben desarrollar una auditoría tributaria, no están definidos la forma en que deben de ejecutarla. Los profesionales de la auditoría no tienen definido el papel que juega las Normas Internacionales de Auditoría en la ejecución del trabajo de auditoría, aspecto que encierra debilidades en el proceso. Los auditores dejan vacíos en la revisión de las cuentas relacionadas a la actividad fiscal de la empresa, dejando cuentas sin revisar y que tienen relación directa con la actividad generadora de renta, como decir los inventarios, las depreciaciones, cuentas por pagar, entre otras cuentas. La prioridad del trabajo para los contadores públicos consiste en brindarle seguridad al contribuyente. Existen debilidades entre los auditores al aplicar los niveles de consistencia de los informes financieros, lo que denota que lo hacen de una forma muy general, no de forma específica, sin aplicar técnicas de comparación u otras técnicas que les permitan analizar de forma más concreta el comportamiento de la información financiera, esto demuestra que los auditores no manejan las N.I.A. Al preparar la declaración anual del I.R., los profesionales de la auditoría presentan debilidades porque solamente revisan las cuentas de resultado, dejando al margen cuentas importantes como los inventarios, las depreciaciones y las cuentas por pagar, lo que podría originar inconsistencias en la presentación de la declaración, esto evidencia la falta de dominio de la Ley de Concertación Tributaria (L.C.T.). Existe desconocimiento al aplicar los procedimientos de auditoría correctos, para contrarrestar los riesgos que presenta la auditoría tributaria, así como no tienen los conocimientos suficientes y necesarios para aplicar los procedimientos de auditoría en la auditoría tributaria. Se constató que entre los profesionales de la auditoría existe desconocimiento de las formalidades que tiene una fiscalización por parte de la autoridad fiscal, así como también falta de dominio de lo que es una notificación personal y una notificación no

personal, y por ello desconocen también los términos de ley que el contribuyente cuenta, para responder a la notificación en dependencia del tipo de notificación. En lo que respecta a la resolución determinativa por parte de la D.G.I. desconocen el procedimiento legal para desarrollar los pasos a seguir y los términos de ley con que cuenta el contribuyente, así como de los derechos que tiene para responder, por lo tanto existe desconocimiento del Código Tributario por parte de los auditores externos.

En cuanto al objetivo dos de identificar las fuentes de información de las empresas, que requiere el auditor externo para la ejecución de la Auditoría Tributaria se están haciendo las siguientes conclusiones:

2. Entre los contadores existen algunas deficiencias en la preparación de la declaración anual del I.R., entre la que se destaca que no toman en cuenta algunas cuentas del balance como el comportamiento, de los inventarios, las depreciaciones y cuentas por pagar, entre otras cuentas, considerando con este procedimiento que no deben de tomarse en cuenta; en tanto que existen otros contadores que solamente toman en cuenta los inventarios para la declaración, obviando las cuentas básicas para la declaración como son las cuentas de resultado. Existen contadores que no comunican al contribuyente las repercusiones negativas que podría tener la empresa en caso de incumplimiento de la ley fiscal. Los funcionarios de la contabilidad dominan el cálculo de los impuestos, los que están correctamente determinados. Los contadores de las empresas no tienen dominio de la Norma Internacional de Contabilidad 12 (N.I.C. 12), habiendo deficiencias en los registros contables en las entidades.

En lo que respecta al objetivo tres de comprobar los niveles de consistencia en la presentación de los informes por parte de las empresas del sector café, originados de la aplicación de procedimientos contables, para la ejecución de la Auditoría Tributaria, se concluye en lo siguiente:

3. La falta de dominio y conocimiento de la L.C.T. y del Código Tributario por parte de los contadores de las empresas y debido a esta situación, existen procedimientos contables que no tienen consistencia entre un período y otro. También desconocen procesos legales establecidos como los Recursos de Reposición, el de Revisión y el de Apelación, que nos los manejan; los que son necesarios en el desempeño de su trabajo, porque con el dominio de estos recursos, pueden enfrentar cualquier situación y no caer en errores que lleven perjuicio económico al contribuyente. La aplicación de los registros contables no se aplica en su totalidad conforme a las leyes fiscales y normas contables, existen contadores que no realizan estas prácticas. Los contadores de las empresas no captan, procesan y producen información financiera suficiente para que el auditor pueda ejecutar y desarrollar el trabajo de auditoría, por lo que hay deficiencias en este sentido.

VIII. RECOMENDACIONES

Se presentan las siguientes recomendaciones:

1. Debido al poco dominio que los auditores externos poseen con respecto a la Ley de Concertación Tributaria, al Código Tributario y a las Normas Internacionales de Auditoría, se recomienda participar en capacitaciones que les ayuden a ampliar y mejorar los conocimientos con respecto a dichas leyes y normas, ya que esto les permitirá elevar el nivel de calidad de sus trabajos y la confianza de los clientes. Producto de que la información contable proporcionada por los contadores no llena las expectativas a los auditores, para desarrollar el trabajo de auditoría, se recomienda que estos desarrollen otros procedimientos de auditoría, que conduzcan a mejorar los niveles de confianza de la información contable, que las empresas proporcionan para la ejecución del levantamiento de la información contable para la auditoría.
2. Debido al desconocimiento de la Ley de Concertación Tributaria (LC.T.), del Código Tributario (CTr) y de la Norma Internacional de Contabilidad número 12 (NIC 12), por parte de los contadores de las empresas del sector café, se recomienda elaborar planes de capacitación para estos profesionales, que no cuentan con los conocimientos suficientes sobre dichas leyes y norma contable; contribuyendo de esta forma a las necesidades de información de las empresas, con respecto a los requerimientos fiscales de las mismas, permitiendo esto una seguridad a los contribuyentes de evitar contingencias que les puedan provocar posibles sanciones fiscales en el futuro.
3. Debido a la inconsistencia que presentan los contadores de las empresas en la presentación de la información financiera, se recomienda que deben de establecerse políticas contables que orienten y dirijan la actividad de las operaciones contables, partiendo de las diferentes disposiciones y normativas legales y contables, para que exista una consistencia en la información presentada al auditor al momento de practicar la auditoría tributaria y que la estructura de esta información no presente variaciones entre un período y otro y que las cuentas contables no se estén cambiando ni adicionando nuevas cuentas que tengan el mismo carácter operativo.

IX. BIBLIOGRAFIA

Andrade, S. (2012). Normas Internacionales de Auditoría 3ª edición. Lima: Andrade.

Báez, Julio y Teódulo. (2006). Todo sobre Impuestos 8va. Edición. Bogotá: Quad Graphics

Behar, Daniel S. (2008). Metodología de la Investigación. Argentina: Editorial Shalom.

Carcache, Manuel A. (2006). Auditoría Un Enfoque Tributario. Managua: Editorial Impresiones Ardisa.

Código Tributario de la República de Nicaragua (2005), Ley N° 562. Gaceta Diario Oficial N° 227. 23 de noviembre del 2005.

Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica, Statement on Auditing Stándar – SAS (1948).

Federación Internacional de Contadores Públicos (1998). Normas Internacionales de Auditoría.

Instituto de Estudios Fiscales. Arenas, P. (2003). Auditoría Fiscal, Concepto y Metodología. (Inv. N° 9/03). Barcelona: Pablo Arenas del Buey Torres.

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. (2009). Normas Internacionales de Información Financiera para PYME. Londres: IASC (International Accounting Standards Committee Foundation).

Ley N° 645, Ley de Promoción, Fomento y Desarrollo de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (Ley MIPYME). Gaceta N° 28 del 08/02/2008.

Ley de Concertación Tributaria (2012). La Gaceta Diario Oficial N° 241 del lunes 17 de diciembre del 2012.

Ley de Reformas y Adiciones a la Ley N° 822, Ley de Concertación Tributaria (2014) La Gaceta Diario Oficial N° 240 del jueves 18 de diciembre de 2014.

McGraw-Hill. (2003). Guía de Auditoría. México, D.F. Grupo Gráfico Alfa.

Real Academia de la Lengua Española (2014). Diccionario de la Lengua Española. 23ª edición. España. Editorial Espasa.

Sampieri, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). Metodología de la Investigación. 4ª. ed. México, D.F. McGraw-Hill Interamericana

Whittington, O.R.y Pany, K. (2003). Auditoría Un Enfoque Integral 12ª edición. Bogotá: Quebecor World.

X. ANEXOS

10.1. Anexo N° 1. Instrumentos Aplicados

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE NICARAGUA
UNAN MANAGUA**

FACULTAD MULTIDICCIPLINARIA REGIONAL ESTELI

Cuestionario de preguntas al contador

- 1) **¿Qué procedimientos utiliza para hacer correctamente la declaración de Ir anual de su empleador?**
- a) Separo los Ingresos constitutivos de renta de lo No Gravables y verifico los inventarios
- b) Preparo una conciliación fiscal
- c) Verifico y compruebo los inventarios de lo bienes de la Empresa
- d) Reviso los ingresos conforme soportes
- e) No sabe
- 2) **¿Qué procedimientos utiliza para hacer correctamente la declaración del IVA de su empleador?**
- a) Elaboro un resumen por separado de los débitos y los créditos
- b) Reconcilio los datos de la declaración actual con la del mes anterior
- c) No sabe
- d) No contesta
- 3) **¿Usted como contador comunica al contribuyente las repercusiones que podría tener ante el incumplimiento de las leyes fiscales?**
- a) Si le comunica
- b) No le comunica
- c) No es importante comunicarle con tal que lo sepa yo
- d) No contesta

- 4) **¿Conoce o no la información que contiene la Ley de Concertación Tributaria?**
- a) Si la conozco
- b) Tengo poco conocimiento
- c) La desconozco
- d) No contesta
- 5) **¿De qué forma afecta la falta de dominio del Código Tributario con la información que usted como contador maneja?**
- a) Con la falta de conocimiento del proceso de formalización de la Auditoría Fiscal
- b) Con el desconocimiento del proceso correcto de fiscalización ya que tiene etapas
- c) Con la falta de conocimiento en el actuar ante una resolución determinativa de la DGI
- d) No sabe
- 6) **¿Cómo determina usted la veracidad de la información consignada en las declaraciones del contribuyente?**
- a) Hago revisión de los soportes que respaldan las declaraciones
- b) Hago una conciliación de saldos involucrados en la declaración
- c) Lo hago de manera mecánica, como siempre se ha hecho
- d) No contesta
- 7) **¿Cómo puede usted verificar si las bases imponibles, créditos, tasas e impuestos calculados, están correctamente determinados?**
- a) Hago los cálculos de acuerdo a lo establecido legalmente
- b) Si tengo alguna duda, consulto con un experto
- c) No sabe
- d) No contesta

- 8) **¿Cómo prueba usted que la aplicación de las prácticas contables hayan sido realizadas de acuerdo a las leyes fiscales y normas contables?**
- a) Reviso los estados financieros
 - b) Su aplicación desde el punto de vista legal
 - c) No sabe
 - d) No contesta
- 9) **¿La información revelada en los estados financieros con respecto a ingresos y gastos se apega a la NIC 12 Impuestos sobre las Ganancias?**
- a) Totalmente
 - b) Parcialmente
 - c) No se apega
 - d) No sabe
- 10) **¿De qué forma establece la buena relación jurídica entre el sujeto activo y el sujeto pasivo?**
- a) Declarando en tiempo y forma
 - b) Pagando dentro de los términos establecido por la ley
 - c) Suministrando cualquier información requerida por parte del sujeto activo
 - d) Haciendo caso de cualquier DAG, DT y Comunicados
 - e) No sabe

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE NICARAGUA
UNAN MANAGUA**

FACULTAD MULTIDICCIPLINARIA REGIONAL ESTELI

Cuestionario de preguntas a auditor externo

¿Por qué considera usted que el trabajo de la Auditoría Tributaria debe de contener elementos propios de la especialidad en su planificación, ejecución y presentación del informe?

1)

a) Porque contiene aspectos muy particulares concernientes a los impuestos

b) Porque es una rama de la auditoría que debe ser tomada en cuenta

c) No sabe

d) No contesta

2) **¿Cuáles son las ventajas que existen que el auditor aplique las NIA en su trabajo de auditor?**

a) En la mejoría de calidad, independencia y comunicación de resultados

b) En una mejor planificación de la auditoría

c) Un mejor desarrollo técnico aplicado al estándar internacional

d) En la comprensión suficiente del control interno del auditado

e) No sabe

f) No contesta

3) **¿En las auditorías que usted ha realizado, las contabilidades captan, procesan y producen información financiera suficiente para que pueda ejecutar y desarrollar su trabajo de auditoría?**

a) Totalmente

b) Parcialmente

c) No me satisface

d) No sabe

e) No contesta

4) **¿Usted cuando practica auditorías y revisa los aspectos tributarios del cliente, aplica procedimientos que llenen las expectativas de información en su trabajo?**

a) Las cédulas las elaboro de acuerdo a una auditoría financiera

- b) Las cédulas las elaboro tomando en cuenta solamente las cuentas de resultado
- c) Las cédulas las elaboro tomando en consideración las cuentas de balance y estado de resultado
- d) No sabe
- e) No contesta
- 5) **¿Qué objetivo persigue usted con la auditoría tributaria preventiva?**
- a) Evitar contingencias fiscales futuras al cliente
- b) Evitar el incumplimiento tributario
- c) No sabe
- d) No contesta
- 6) **¿Qué técnicas utiliza usted para comprobar los niveles de consistencia de los informes recibidos del cliente para la Auditoría Tributaria?**
- a) La comparación entre un periodo y otro
- b) En las NIA
- c) No sabe
- d) No contesta
- 7) **¿Qué procedimientos utiliza usted para medir el grado de confianza de la información suministrada por el cliente para la preparación de la declaración de Impuestos sobre la Renta Anual en la auditoría tributaria?**
- a) Revisión total de los ingresos y los gastos incurridos en el período fiscal auditado
- b) Revisar la declaración anterior para darse cuenta si se ha hecho correctamente y así medir la confiabilidad
- c) No sabe
- d) No contesta
- 8) **¿Qué procedimientos utiliza usted para contrarrestar los riesgos en la aplicación de la Auditoría Tributaria?**
- a) Aplicación de cuestionario y entrevistas
- b) Determinar los procedimientos de auditoría a utilizar

- c) Analizar la estructura del control interno
- d) No sabe
- e) No contesta
- 9) **¿Los procedimientos contables que ejecuta la empresa auditada en la aplicación de las obligaciones tributarias están adecuados a las leyes tributarias?**
- a) Sí
- b) No
- c) Parcialmente
- d) No sabe
- e) No contesta
- 10) **¿Por qué cree usted que el auditor de estados financieros deba de tener los conocimientos necesarios para aplicar los procedimientos de auditoría en la revisión de los aspectos tributarios de la empresa auditada?**
- a) Para abarcar todos los aspectos tributarios en la auditoría
- b) Para evitar contingencias futuras
- c) Para medir el cumplimiento de las obligaciones tributarias
- d) No sabe
- e) No contesta
- 11) **¿Usted conoce cuáles son las formalidades que existen para llevar a cabo una Auditoría Fiscal de parte de la Administración Tributaria?**
- a) Sí
- b) No
- c) Tengo idea
- 12) **¿Conoce la diferencia entre la entrega de la notificación personal y no personal?**
- a) Sí
- b) No
- c) No contesta

13) ¿Conoce los pasos de las formalidades de cómo debe de llevarse la Auditoría Tributaria?

a) Sí

b) No

c) No contesta

14) ¿Sabe que hacer ante una resolución determinativa de la DGI?

a) Sí

b) No

c) No contesta

10.2. Anexo N° 2. Correspondencia enviada de los instrumentos

Ocotal, 12 de abril del 2016

Lic. **Leandro Mejía Paz**
Auditor Independiente
Su despacho

Estimado Lic. Mejía:

Actualmente estoy trabajando en la Tesis de la Maestría en Contabilidad con énfasis en Auditoría en la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua-FAREM Estelí, siendo el tema de la Maestría **“Aplicación de procedimientos de auditoría tributaria preventiva a procesos contables de empresas cafetaleras, Ocotal 2014”**, siendo los objetivos siguientes que persigo con este trabajo de investigación:

Objetivo general

Analizar si los procesos contables de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotal, en el año 2014, cumplen con lo requerido para la prevención de infracciones y sanciones administrativas.

Objetivos específicos

- Determinar los procedimientos frecuentemente utilizados por los contadores públicos para la ejecución de auditorías tributarias en las empresas del sector café.
- Identificar las fuentes de información de las empresas, que requiere el contador público para la ejecución de la auditoría tributaria.
- Comprobar los niveles de consistencia en la presentación de los informes por parte de las empresas del sector café, originados de la aplicación de procedimientos contables, para la ejecución de la auditoría tributaria.
- Proponer la elaboración de una guía metodológica que sirva de herramienta a los auditores que practican la labor de auditoría tributaria.

Por lo que estoy solicitando formalmente que usted me apoye en la Validación de los tres Cuestionarios que estaré aplicando a los contadores de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán, siendo los siguientes:

1. Cuestionario de preguntas a auditor externo

El apoyo que necesito de usted, es que valide las preguntas de los respectivos cuestionarios, y si estas preguntas corresponden a los objetivos que estoy planteándome en el trabajo de investigación.

Agradeciendo de antemano su colaboración y apoyo al trabajo de investigación para optar al título de Máster, aprovecho la oportunidad para expresarle mi más alta estima.

Atentamente

Lic. Julio César Ventura Álvarez
Maestrante

Ocotal, 12 de abril del 2016

Licda. **Ana Julia Moncada**
Fiscalización DGI Nueva Segovia
Su despacho

Estimada Licda. Moncada:

Actualmente estoy trabajando en la Tesis de la Maestría en Contabilidad con énfasis en Auditoría en la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua-FAREM Estelí, siendo el tema de la Maestría “**Aplicación de procedimientos de auditoría tributaria preventiva a procesos contables de empresas cafetaleras, Ocotal 2014**”, siendo los objetivos siguientes que persigo con este trabajo de investigación:

Objetivo general

Analizar si los procesos contables de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotal, en el año 2014, cumplen con lo requerido para la prevención de infracciones y sanciones administrativas.

Objetivos específicos

- Determinar los procedimientos frecuentemente utilizados por los contadores públicos para la ejecución de auditorías tributarias en las empresas del sector café.
- Identificar las fuentes de información de las empresas, que requiere el contador público para la ejecución de la auditoría tributaria.
- Comprobar los niveles de consistencia en la presentación de los informes por parte de las empresas del sector café, originados de la aplicación de procedimientos contables, para la ejecución de la auditoría tributaria.
- Proponer la elaboración de una guía metodológica que sirva de herramienta a los auditores que practican la labor de auditoría tributaria.

Por lo que estoy solicitando formalmente que usted me apoye en la Validación de los tres Cuestionarios que estaré aplicando a los contadores de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotal, siendo los siguientes:

2. Cuestionario de preguntas a contadores de las empresas de café.

El apoyo que necesito de usted, es que valide las preguntas de los respectivos cuestionarios, y si estas preguntas corresponden a los objetivos que estoy planteándome en el trabajo de investigación.

Agradeciendo de antemano su colaboración y apoyo al trabajo de investigación para optar al título de Máster, aprovecho la oportunidad para expresarle mi más alta estima.

Atentamente

Lic. Julio César Ventura Álvarez
Maestrante

Ocotal, 12 de abril del 2016

Licda. **Alejandra Olivas**
Fiscalización DGI Nueva Segovia
Su despacho

Estimada Licda. Olivas:

Actualmente estoy trabajando en la Tesis de la Maestría en Contabilidad con énfasis en Auditoría en la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua-FAREM Estelí, siendo el tema de la Maestría “**Aplicación de procedimientos de auditoría tributaria preventiva a procesos contables de empresas cafetaleras, Ocotal 2014**”, siendo los objetivos siguientes que persigo con este trabajo de investigación:

Objetivo general

Analizar si los procesos contables de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotal, en el año 2014, cumplen con lo requerido para la prevención de infracciones y sanciones administrativas.

Objetivos específicos

- Determinar los procedimientos frecuentemente utilizados por los contadores públicos para la ejecución de auditorías tributarias en las empresas del sector café.
- Identificar las fuentes de información de las empresas, que requiere el contador público para la ejecución de la auditoría tributaria.
- Comprobar los niveles de consistencia en la presentación de los informes por parte de las empresas del sector café, originados de la aplicación de procedimientos contables, para la ejecución de la auditoría tributaria.
- Proponer la elaboración de una guía metodológica que sirva de herramienta a los auditores que practican la labor de auditoría tributaria.

Por lo que estoy solicitando formalmente que usted me apoye en la Validación de los tres Cuestionarios que estaré aplicando a los contadores de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotal, siendo los siguientes:

3. Cuestionario de preguntas al contador de la empresa del Código Tributario.

4. Cuestionario de preguntas al contador de la empresa acerca de la Ley de Concertación Tributaria.

El apoyo que necesito de usted, es que valide las preguntas de los respectivos cuestionarios, y si estas preguntas corresponden a los objetivos que estoy planteándome en el trabajo de investigación.

Agradeciendo de antemano su colaboración y apoyo al trabajo de investigación para optar al título de Máster, aprovecho la oportunidad para expresarle mi más alta estima.

Atentamente

Lic. Julio César Ventura Álvarez
Maestrante

10.3. Anexo N° 3. Guía Metodológica para Auditorías Tributarias

GUÍA METODOLÓGICA PARA LAS AUDITORÍAS TRIBUTARIAS REALIZADAS POR AUDITORES EXTERNOS

PRESENTACIÓN

La presente versión de un marco metodológico para la realización de Auditorías Tributarias por parte de los Auditores Independientes, es el resultado del trabajo realizado en la investigación de la Tesis APLICACIÓN DE AUDITORÍA TRIBUTARIA PREVENTIVA A LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES DE EMPRESAS SECTOR CAFÉ, OCOTAL, 2014, para optar al título de Máster en Contabilidad con Énfasis en Auditoría, organizado por la Facultad Multidisciplinaria Estelí (FAREM-Estelí), de la Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua (UNAN-Managua).

METODOLOGÍA UTILIZADA

El documento se elaboró a partir de la necesidad surgida a raíz del proceso investigativo de la tesis presentada sobre Auditoría Tributaria, investigación llevada a cabo en la ciudad de Ocotol a empresas del sector café, dirigida principalmente a los contadores de estas empresas y a los auditores independientes que realizan auditoría financieras, pero con orientación tributaria.

Para la investigación se elaboró varios cuestionarios, los que contenían temas relacionados a la Ley de Concertación Tributaria, al Código Tributario, a la Norma Internacional de Contabilidad 12 “Impuestos sobre las Ganancias”, estos tres temas fueron dirigidos a los contadores de las empresas. Se elaboró cuestionarios también con temas relacionados a las Normas Internacionales de Auditoría y a los procedimientos de auditoría, dirigidos a los auditores independientes.

I. Marco Conceptual

1. DEFINICIÓN

La Auditoría Tributaria realizada por los auditores independientes 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 leyes, normas fiscales y normas contables vigentes en el período a fiscalizar.

2. PRINCIPIOS

Este proceso deberá realizarse en forma tal que permita verificar el cumplimiento de los principios establecidos para el ejercicio de la auditoría tributaria, los cuales aparecen a continuación:

1. **Permanencia.** Este principio implica que como órgano de fiscalización, la labor debe ser tal forma continua, que permita, una vigilancia constante sobre las operaciones sociales en todas sus fases, desde su nacimiento hasta su terminación, por ello incluye la inspección y constatación de todo el proceso decisional generador de actividades.
2. **Integralidad.** El proceso de fiscalización deontológicamente se considera integral, por lo que ninguna actividad, área, operación o función puede escapar a la labor del auditor. Este principio contempla al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones y resultados.
3. **Oportunidad.** Se concibe como una labor eficiente en términos de conveniencia, de inspección y vigilancia ulterior al acaecimiento de hechos no concordantes con las normas preestablecidas y por lo tanto desviados de su objetivo central; que en caso de llevarse a cabo implicarían un costo en términos logísticos o de valor dinerario para la organización.
4. **Función preventiva.** En armonía con el numeral anterior, las labores que desarrolla la auditoría deben buscar evitar el daño, por lo que con los informes oportunos - antes de que los hechos sean inevitables-, se consulta un valor agregado que previene el desenvolvimiento de hechos no deseados, lo que representa un valor agregado para los intereses objeto de su protección.
5. **Independencia.** Está a salvo de presiones administrativas, por lo que su labor puede sustentarse sin ningún impedimento, en la capacidad y buen juicio profesional de sus representantes.
6. **Objetividad.** Este principio determina que tanto en la labores desarrolladas por la auditoría –incluida en forma primordial la obtención de evidencia-, así como en lo atinente a la emisión del juicio profesional por parte del auditor, se deberá observar una actitud imparcial, sustentada en la realidad y en la conciencia social.
7. **Actuación racional.** La auditoría sustenta su ejercicio en un criterio racional y en un conocimiento basado en la lógica, para lo cual se nutre de diferentes técnicas de control, de amplio espectro, de carácter integral, en donde el juicio profesional tiene como base la evidencia obtenida de manera técnico-científica y la conciencia social.

8. **Cobertura general.** La auditoría ejerce su labor mediante una cobertura del ente examinado, tanto en el orden interno como en el externo, es decir, desde un todo o universo compuesto por recursos de toda índole (económicos, humanos, técnicos o tecnológicos y físicos), transacciones, hechos económicos, operaciones, áreas, decisiones y políticas de la organización, al igual que sobre factores exógenos al ente como leyes y reglamentos, amenazas y riesgos, todo ello sin ninguna limitación.
9. **Cumplimiento de las normas de auditoría.** Este principio determina que las labores desarrolladas por la auditoría, se deben realizar con respeto de las normas aplicables a la auditoría. El auditor deberá conducir el control, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y demás técnicas que se expidan a nivel internacional y del país. Las Normas de Auditoría vigentes en Nicaragua son las NIA.

3. OBJETIVOS

- Verificar los aspectos formales referidos a los comprobantes de pago, los libros de contabilidad y la presentación de las declaraciones tributarias periódicas.
- Confrontar la correspondencia entre las operaciones anotadas en los libros contables y lo consignado en las declaraciones juradas de impuestos.
- Verificar el correcto tratamiento tanto de las ventas e ingresos así como de los gastos y egresos.
- Comprobar el correcto cumplimiento de las leyes y normas fiscales referidas a la determinación de los tributos; esto incluye las normas referidas, ajustes, adiciones y deducciones de los impuestos o sus bases imponibles y su crédito fiscal.

4. ALCANCES

El equipo evaluador debe establecer claramente la profundidad, temporalidad y complejidad de la auditoría tributaria, considerado para el efecto, sea el caso:

1. La gestión del periodo que revisa (trimestral, semestral, anual).
2. La cobertura de la totalidad de los soportes de los ingresos y los gastos (30%, 60%, 100%).
3. La dependencia, área o unidad ejecutora encargada de los documentos soportes y responsable de elaborar las declaraciones juradas.

5. CARACTERÍSTICAS DEL PROCESO DE AUDITORIA

El proceso de auditoría debe cumplir las siguientes características:

- a. **Objetividad:** el auditor debe contar con suficiente independencia mental y funcional de las actividades realizadas por la entidad para analizar, interpretar y evaluar el desarrollo y registro de las operaciones adelantadas por estas.
- b. **Sistemático:** porque a través de una metodología permite que el auditor exprese y sustente una opinión sobre la gestión desarrollada por la entidad.
- c. **Especializado y/o altamente Profesionales:** exigiendo sólido conocimientos de auditoría tributaria, de las leyes y reglamentaciones fiscales, normas contables que regulan la actividad de los impuestos fiscales, respaldados por una alta experiencia en preparación de programas, conducción de trabajo y elaboración de informe.
- d. Debe ser oportuno tanto en su ejecución como en el informe, lo cual está determinado por la legislación de cada país, el informe debe reflejar los resultados del examen con base en criterios, condiciones, causas y efectos sobre hallazgos y recomendaciones.

II. PROCESO DE AUDITORIA TRIBUTARIA

Dentro del proceso de auditoría se debe desarrollar tres fases:

1. Fase de Planeación.
2. Fase de Ejecución.
3. Fase de Informe.

III. FASE DE PLANEACIÓN

La fase de planeación se da en dos pasos básicamente: el análisis general y la investigación preliminar y como resultado se elabora el memorando de planeación.

1. ANÁLISIS GENERAL

Es la comprensión y conocimiento de la entidad, la preparación y presentación del plan de análisis preliminar.

La comprensión y conocimiento de la entidad auditada: implica el estudio y comprensión de la organización desde una perspectiva general, analizando las diferentes actividades de la entidad a través de la información obtenida.

Dentro de la información a analizar debe estar incluida: información organizacional general y específica de la parte de impuestos fiscales, legal y normativa, antecedentes (informes de auditoría anteriores y de control interno), políticas, planes y programas, y

entorno social. La determinación del área tributaria de influencia consiste en conocer con quién o con quienes interactúa la entidad evaluada, tanto desde lo interno como lo externo.

Las fuentes de criterio: son aquellos parámetros que se emplean para realizar la evaluación de las líneas de investigación y es el grupo auditor el que debe determinarlas, pueden ser disposiciones administrativas o disposiciones técnicas de la Administración Tributaria, reglamentos gubernamentales, directrices, conceptos de profesionales que trabajan el tema y esencialmente el sentido común.

2. INVESTIGACIÓN PRELIMINAR

El objetivo de esta etapa es explorar en forma eficiente las líneas generales de investigación y profundizar el conocimiento y comprensión de la entidad. Es importante contar con un entendimiento completo de la estructura de los programas de la entidad y su lógica para lograr una adecuada evaluación.

Dentro de este paso es importante que el equipo auditor establezca claramente los criterios de auditoría, definidos como los principios, normas y patrones que permiten la apreciación, formación y/o conformación de juicios respecto de la gestión fiscal. Pueden ser establecidos para la entidad como un todo o de manera individual para sus componentes.

Los criterios deben permitir la determinación de desviaciones o no conformidades con respecto a estándares establecidos, estos deben ser verificables y en lo posible, medibles.

Como resultado de esta etapa de investigación preliminar se presenta el memorando de planeación, que consiste en un informe argumenta para su aprobación, aquellos aspectos seleccionados como asunto de potencial importancia, también incluye el objetivo y alcance de la auditoria, los recursos necesarios y el cronograma.

IV. FASE DE EJECUCIÓN

La fase de ejecución involucra el examen de los aspectos relativos a la entidad o empresa auditada en materia tributaria, el cumplimiento de las leyes y sus normativas y normas contables establecidas y la determinación del impacto económico ocasionado por prácticas opuestas a lo legalmente establecido.

1. ASPECTOS GENERALES

En la fase de ejecución se tiene en cuenta el plan detallado de auditoría, que se describe por cada uno de los impuestos establecidos; líneas o áreas las labores que se han de desarrollar según cada objetivo de auditoría tributaria aprobada.

En esta fase el auditor debe tener en cuenta el desarrollo de las siguientes actividades básicas:

1. Revisión, ajuste y aplicación de programas de auditorías de gestión tributaria.
2. Aplicación de procedimientos.
3. Determinación de los hallazgos o del resultado.
4. Preparación de las conclusiones.

2. REVISIÓN, AJUSTE Y APLICACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA.

En este paso el auditor deberá revisar y hacer los ajustes necesarios a los programas definidos en la etapa de la planeación, evaluando especialmente las posibilidades de lograr el objetivo y la adecuación de los procedimientos establecidos para verificar el cumplimiento de los criterios.

3. APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS

Las pruebas se refieren a la aplicación de uno o varios procedimientos de auditoría tributaria, su objetivo es recopilar evidencias adecuadas sobre el funcionamiento eficaz o ineficaz de las actividades, sistemas y controles identificados durante la etapa de investigación preliminar.

El hallazgo encontrado en la auditoría realizada, puede ser de cumplimiento o de gestión, el primero considerado como la desviación o incumplimiento de normas y/o procedimientos y el segundo definido como aquellos hechos cuyos aspectos sustantivos causados por error por falta de conocimiento o negligencia o por una acción premeditada que origine el fraude.

Este tipo de examen proporciona al auditor los elementos necesarios para determinar el grado de cumplimiento con los criterios de auditoría especificados. Es de aclarar que un hallazgo de este tipo es básicamente, la diferencia entre la situación real y el deber ser establecido en el criterio, y tener, en general, las siguientes características:

1. Debe ser importante o significativo, teniendo en cuenta la clase de impactos económicos generados (reversible, irreversible, acumulativo, leve, grave, de largo plazo).
2. Debe estar basado en hechos y evidencias precisas debidamente soportadas.
3. Debe ser objetivo y completo.
4. Debe estar basado en una razón suficiente para respaldar las conclusiones.
5. Debe ser convincente, suficientemente argumentado y sustentado, para una persona que no haya participado en la ejecución.

4. ELEMENTOS DE HALLAZGOS DE AUDITORIA

En forma completa todos los elementos del hallazgo en una auditoría, no siempre podría ser posible. Por lo tanto, el auditor debe utilizar su buen juicio y criterio profesional para decidir cómo informar determinada debilidad importante identificada en el control interno.

La extensión mínima de cada hallazgo de auditoría dependerá de cómo éste debe ser informado, aunque por lo menos, el auditor debe identificar los siguientes elementos.

- **Condición.** Se refiere a la situación actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad, función u operación, entendida como “lo que es”.
- **Criterio.** Comprende la concepción de “lo que debe ser”, con lo cual el auditor mide la condición del hecho o situación.
- **Efecto.** Es el resultado adverso o potencial de la condición encontrada, generalmente representa la pérdida en términos monetarios originados por el incumplimiento para el logro de la meta, fines y objetivos institucionales.
- **Causa.** En la razón básica (o las razones) por lo cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio de la norma. Su identificación requiere de la habilidad y el buen juicio del auditor es indispensable para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la ocurrencia de la condición.
- **Recomendación.** Es la solución que da el auditor sobre el hallazgo encontrado y que sirve de guía al auditado para mejorar la situación encontrada.
- **Comentario del auditado.** Aquí se plasma lo que dijo el auditado con respecto al hallazgo.

5. PREPARACIÓN DE LAS CONCLUSIONES.

El auditor debe llegar a conclusiones apropiadas acerca de la importancia relativa de la deficiencia que en materia tributaria se determine. Esto constituye en un paso esencial para determinar la pertinencia de su inclusión en el informe y alentar a la organización auditada tomar correctivos.

El equipo auditor al preparar las conclusiones debe priorizarlas y establecer claramente las repercusiones económicas en el desarrollo y sostenibilidad de la empresa.

V. FASE DEL INFORME

La redacción de informes escritos amerita una reglamentación específica, y debe ser reconocida plenamente por las personas en cuyas manos está la responsabilidad de ejercerla para que la información transmitida sea precisa, clara y coherente.

La comunicación de resultados, mediante el informe, tendrá en cuenta:

1. ELEMENTOS FORMALES

1. Título
2. Destinatario
3. Período de la auditoría
4. Dictamen
5. Conclusiones y recomendaciones
6. Identificación y firma del responsable del informe
7. Fecha de emisión del informe

2. CONTENIDO

2.1. ANTECEDENTES

Relación y descripción del ente auditado, según sus elementos históricos, jurídicos, normativos, organizacionales y funcionales.

OBJETIVO DE LA AUDITORIA

Deben expresar de manera clara, concisa la finalidad de la auditoría tributaria y delimitar el asunto materia examen.

ALCANCE Y LIMITACIONES DE LA AUDITORIA

El alcance debe indicar la profundidad y cobertura del trabajo que se haya realizado para cumplir con los objetivos; debe expresar si se realizó con base en Normas Internacionales de Auditoría y demás normatividad aplicable, con el fin de que se constituya en una base razonable para emitir la opinión, concepto y/o pronunciamiento. Además, se señalarán aquí las limitaciones presentadas en el transcurso de la auditoría como: insuficiente suministro de información, de recursos, técnicas, etc.

METODOLOGÍA UTILIZADA

En los informes de auditoría tributaria debe especificarse la metodología aplicada, explicando claramente las técnicas que se han empleado, para obtener y analizar la evidencia necesaria que apunte al cumplimiento de los objetivos de la misma.

2.2 RESULTADOS DE AUDITORÍA

LOGROS SIGNIFICATIVOS

Los logros significativos pueden ser negativos o positivos, se refieren a que el equipo auditor debe incorporar en el informe, no solamente las debilidades administrativas sino aquellas fortalezas que han contribuido a mejorar ostensiblemente el desempeño de la organización.

HALLAZGOS Y OBSERVACIONES

El equipo de auditoría tributaria debe incluir en sus informes los hallazgos (teniendo en cuenta condición, criterio, efectos y causas) y observaciones, determinados al comparar los hechos con los criterios de auditoría preestablecidos y las causas de las discrepancias constatados entre ambos.

OPINIÓN, CONCEPTOS Y/O PRONUNCIAMIENTOS

La opinión, concepto y pronunciamiento, es la expresión de los resultados obtenidos que se han formado el equipo auditor durante el proceso de auditoría tributaria, una vez evaluados los hallazgos y las observaciones, individualmente y en conjunto, en relación con los criterios previamente establecidos.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A partir del juicio u opinión anterior el equipo establecerá conclusiones acerca de los resultados obtenidos y a partir de ellas formulará las recomendaciones y medidas que considere necesario para implementar corregir las irregularidades (teniendo en cuenta el sentido independiente y no coadministrador de los órganos de control fiscal).

DECLARACIONES DE CUMPLIMIENTO

Se refiere, en el informe de auditoría tributaria, a la manifestación expresa que se hace sobre la observancia de las leyes, reglamentos y demás normatividad aplicable de acuerdo con las políticas contables establecidas por el ente sujeto de control.

ASPECTOS QUE REQUIEREN UN ESTUDIO ADICIONAL

El informe de auditoría tributaria debe dejar establecidos aquellos aspectos que siendo objeto de análisis en el proceso requieren según el criterio del auditor, una mayor profundidad en su estudio y análisis.

PRONUNCIAMIENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Los pronunciamientos de la Administración se refiere a la aceptación o no de los resultados obtenidos en la auditoría tributaria, cuando ese sea el caso y pueden incluir las acciones para llevar a cabo las recomendaciones propuestas por el auditor, y deben tender a facilitar el proceso de seguimiento. Este será el resultado de una reunión con los representantes de la entidad auditada, previo a la entrega final del informe.

COMPROMISOS

Como resultado de la auditoría tributaria, el ente auditado entregará un plan de mejoramiento en el cual se determinarán las medidas –con especificaciones de actividades, términos y áreas responsables -, que la administración tomará para mejorar aquellos aspectos señalados como deficientes, que requieren superarse para lograr una mejor gestión. Así mismo, se expresarán las actividades de control que la entidad fiscalizadora realizará para verificar el cumplimiento de los compromisos asumidos.

VI. PRUEBAS DE AUDITORIA

Las pruebas que contribuyen a contar con la suficiente evidencia de auditoría, son dos:

- a. **Pruebas de control.** Están orientadas a proporcionar la evidencia necesaria sobre la existencia adecuada de los controles, se dividen en pruebas de cumplimiento y pruebas de observación, la primeras permiten verificar el funcionamiento de los controles tal como se encuentran prescritos, aseguran o confirman la comprensión sobre los controles de la entidad y las segundas, posibilitan verificar los controles en aquellos procedimientos que carecen de evidencia documental.
- b. **Pruebas sustantivas.** Proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y los saldos manifestados en los estados financieros e incluyen indagaciones y opiniones de funcionarios de la entidad, procedimientos analíticos, inspección de documentos de respaldo y de registros contables, observación física y confirmaciones de saldos.

VII. PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORÍAS

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicado a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Los métodos y técnicas de la auditoría tributaria no difiere sustancialmente de aquellos utilizados en cualquier otra auditoria. Lo importante para una efectiva evaluación

tributaria es la participación de profesionales que tengan conocimiento y dominio de las leyes fiscales y sus normativas, de las normas contables que afectan los impuestos y de las normas de auditoría.

Durante la fase de planeación y en la preparación de los programas de auditoría, el auditor determina cuáles técnicas va a emplear, cuándo debe hacerlo y de qué manera. Para la evaluación de la situación real de cumplimiento de las áreas de operaciones, actividades y/o proceso de objeto de examen se pueden elaborar entrevistas, matrices y cuestionarios de control interno. Las técnicas seleccionadas para una auditoría, al ser aplicadas se convierten en los procedimientos de la misma.

1. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas detalladas que integran el trabajo de investigación. La guía usual de procedimientos de auditoría la constituye la Inspección y Verificación de activos del cliente, tales como Disponible, Inversiones y Deudores.

Los siguientes son procedimientos básicos de auditoría y que se describen:

- a) Efectivo e inversiones temporales
 - a.1. Conocer la importancia relativa del rubro de efectivo e inversiones temporales respecto de los estados financieros.
 - a.2. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
 - a.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
 - Arqueo
 - Confirmación
 - Corte de movimientos
 - Calculo de rendimientos
 - Declaraciones
 - Revelación y presentación en los estados financieros
- b) Ingresos y cuentas por cobrar
 - b.1. Conocer la importancia relativa del rubro de ingresos y cuentas por cobrar, dentro de la estructura financiera.
 - b.2. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
 - b.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
 - Inspección documental
 - Corte de ingresos

- Confirmación
 - Verificación de cobros posteriores
 - Análisis de antigüedad de saldos
 - Evaluación de los resultados de confirmación
 - Verificación de los impuestos causados
 - Verificar el cálculo de ingresos por intereses
 - Revisión de los efectos por inflación
- c) Inventarios y costo de ventas
- c.1. Conocer la importancia relativa del rubro de inventarios y costos de ventas, dentro de la estructura financiera.
- c.2. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
- c.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
- Inspección documental que evidencia que son propiedad de la empresa
 - Evaluación de la planeación de la toma física de los inventarios
 - Observación del inventario físico
 - Corte de operaciones
 - Existencias en poder de terceros
 - Existencias de terceros en poder de la empresa
 - Sumarización y costeo de los inventarios físicos
 - Pruebas de valuación del inventario y del costo de ventas
 - Revisión de mercancías en tránsito
 - Verificación de anticipos a proveedores
 - Declaraciones
 - Presentación y revelación
- d) Pagos anticipados
- d.1. Conocer la importancia relativa del rubro de pagos anticipados dentro de la estructura financiera.
- d.2. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
- d.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
- Inspección documental que evidencia que son propiedad de la empresa
 - Verificar su existencia e integridad
 - Cerciorarse de su correcta valuación y registro
 - Declaraciones
 - Presentación y revelación
- e) Procedimientos de auditoría relacionados con estados financieros consolidados y combinados, y con la evaluación de inversiones permanentes en acciones.

- e.1. Conocer la importancia relativa del rubro de inversiones permanentes en acciones, dentro de la estructura financiera.
- e.2. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
- e.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
 - Revisión analítica (comparación de cifras y análisis de razones financieras)
 - Inspección física de valores
 - Confirmación
 - Revisión de transacciones
 - Comprobación de su valuación
 - Declaraciones
 - Presentación y revelación
- f) Inmuebles, maquinaria y equipo
 - f.1. Conocer la importancia relativa del rubro de inmuebles, maquinaria y equipo, dentro de la estructura financiera.
 - e.2. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
 - e.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
 - Inspección documental que evidencie que son propiedad de la empresa
 - Examen de adquisiciones investigando si representan activos nuevos o reposiciones
 - Inspección física
 - Cerciorarse que los bienes en proceso se encuentren inconclusos y no estén siendo utilizados
 - Existencias en poder de terceros
 - Existencias de terceros en poder de la empresa
 - Revisar que los métodos de registro hayan sido aplicados consistentemente
 - En caso de construcciones o instalaciones realizadas por la empresa revisar la adecuada asignación de costos y gastos
 - En el caso de avalúos, cerciorarse de su adecuado registro y razonabilidad de las cifras presentadas
 - Declaraciones
 - Presentación y revelación
- g) Intangibles
 - g.1. Conocer la importancia relativa del rubro de activos intangibles dentro de la estructura financiera.
 - g.2. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.

- g.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
- Inspección documental que evidencia que son propiedad de la empresa
 - Verificar su existencia e integridad
 - Cerciorarse de su correcta valuación y registro
 - Declaraciones
 - Presentación y revelación
- h) Pasivos
- h.1. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
- h.2. Conocer la importancia relativa de este rubro dentro de la estructura financiera.
- h.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
- Confirmación
 - Pagos posteriores
 - Examen de documentación
 - Investigación de pasivos no registrados
 - Declaraciones
 - Presentación y revelación
- i) Estimaciones contables
- i.1. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
- i.2. Conocer la importancia relativa de este rubro dentro de la estructura financiera.
- i.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
- Identificación de las circunstancias que requieren de estimaciones contables
 - Resoluciones contenidas en actas de asamblea de accionistas, de consejos de administración y comités pertinentes
 - Comentarios de la administración acerca de circunstancias que pudieran indicar la necesidad de hacer una estimación contable
 - Verificación de cálculos
 - Comparación de estimaciones previas con resultados
 - Presentación y revelación en los estados financieros
 - Declaraciones de la administración
- j) Capital contable
- j.1. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
- j.2. Conocer la importancia relativa de este rubro dentro de la estructura financiera.
- j.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
- Verificar que los movimientos del capital contable estén autorizados y debidamente respaldados

- Inspeccionar el registro de acciones nominativas o partes sociales y, en su caso, el registro de variaciones de capital
 - Contar los títulos en tesorería o, en su caso, confirmación
 - Verificar cupones por dividendos pagados
 - Examinar los testimonios notariales de la escritura constitutiva y sus modificaciones
 - Comprobar que el capital suscrito se haya exhibido en la forma acordada por los accionistas
 - Verificar su correcta valuación
 - Declaraciones de la administración
 - Presentación y revelación
- k) Gastos de operación
- k.1. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
- k.2. Conocer su importancia relativa dentro de la estructura financiera.
- k.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
- Examen crítico de documentación original
 - Revisión comparativa de los distintos renglones de gastos de operación, de un ejercicio a otro investigando las diferencias importantes
 - Conexión de las cuentas de gastos de operación con las cuentas de activo y pasivo relativas, incluyendo pruebas globales cuando procedan
 - Comparación de las cifras contra presupuesto cuando los haya, investigando variaciones importantes
 - Comparación de las cifras reales de los gastos con las cifras presupuestadas
- l) Examen de remuneraciones al personal
- l.1. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
- l.2. Conocer su importancia relativa dentro de la estructura financiera.
- l.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
- Comprobar la base para el pago de nóminas
 - Comprobar la existencia del empleado o trabajador y asegurarse de que efectivamente ha prestado sus servicios en el periodo correspondiente
 - Verificar la corrección de las deducciones sobre las remuneraciones devengadas
 - Verificar la correcta distribución contable de las nominas
 - Verificar los cálculos aritméticos y comprobar el registro contable
 - Comprobar la correcta determinación de pasivos por remuneraciones al personal

- m) Contingencias no cuantificables y compromisos
 - m.1. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación.
 - m.2. Conocer su importancia relativa dentro de la estructura financiera.
 - m.3. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
 - Investigación de contingencias que, sin ser cuantificables, requieran ser reveladas en los estados financieros
 - Inspección de actas de consejo, actas de accionistas, contratos, etcétera
 - Declaraciones
 - Confirmaciones
 - Presentación y revelación
- n) Hechos posteriores
 - n.1. Realizar las siguientes pruebas sustantivas:
 - Examen de registros y documentos comprobatorios que respalden transacciones efectivamente realizadas durante el periodo subsecuente
 - Examen de actas de asamblea de accionistas de juntas de consejo y de comités administrativos y de operación celebradas en el periodo subsecuente
 - Comparación de estados financiero emitidos en el período posterior al cierre del ejercicio auditado con los dictaminados
 - Investigación con los funcionarios de la empresa sobre la existencia de hechos posteriores
 - Declaración del cliente sobre la existencia o ausencia de hechos posteriores que sean de su conocimiento
 - Confirmación de los asesores legales de la empresa con respecto a riesgos y juicios conocidos y/o resueltos en el período subsecuente
 - Comprobar que las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha de los estados financieros, hayan sido registradas en el período que corresponden
- o) Procedimientos de auditoría relativos al dictamen sobre el sistema de control interno contable
 - o.1. Planeación.
 - o.2. Revisión del diseño del sistema.
 - o.3. Preparación del programa de trabajo.
 - o.4. Evaluación de resultados.
 - o.5. Papeles de trabajo.
- p) Comprobación del reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros
 - p.1. Estudiar y evaluar el control interno contable existente y corroborar su aplicación

- p.2. Revisión analítica.
- p.3. Comprobación de cálculos aritméticos
- p.4. Verificación de autorizaciones y registros.
- p.5. Declaraciones de la administración.
- p.6. Revelación en los estados financieros.

2. TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las Técnicas de auditoría, se refieren a métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones. Estas herramientas o técnicas son útiles en cualquier fase del proceso, permiten verificar el funcionamiento eficaz e ineficaz de las actividades claves, sistemas o controles identificados que fundamente sus opiniones y conclusiones; y el grado de cumplimiento con los criterios especificados.

Las siguientes técnicas de auditoría deben de ser aplicadas por el auditor.

2.1. COMPARACION

Esta técnica es la relación que existe entre dos o más aspectos para observar la similitud o diferencia entre ellos. La forma de comparación más común, constituye la que se efectúa entre los ingresos percibidos o los gastos efectuados con las estimaciones incluidas en el presupuesto. Estas comparaciones pueden ser mensuales o de forma anual, para determinar aumentos o disminuciones significativos que merezcan una revisión detenida.

2.2. OBSERVACION

Es el examen de la forma como se ejecutan las operaciones, es considerada la técnica más general y su aplicación es de utilidad en casi todas las fases de un examen, por medio de ella, el auditor verifica ciertos hechos y circunstancias, principalmente relacionados con la forma de ejecución de las operaciones, dándose cuenta, de cómo el personal realiza las operaciones.

2.3. REVISION SELECTIVA

Es el examen ocular rápido, con el fin de separar mentalmente asuntos que no son típicos o normales. Constituye una técnica frecuentemente utilizada en áreas que por su volumen u otras circunstancias no están contempladas en la revisión o estudio más profundo. Consiste en pasar revista rápida a datos normalmente presentados por escrito.

2.4. RASTREO

Esta técnica consiste en seguir la secuencia de una operación, dentro de su procesamiento. El ejemplo típico de esta técnica, es seguir un asiento en el diario hasta su pase a la cuenta del mayor general, a fin de comprobar su corrección. Al evaluar el control interno, es frecuente que el auditor seleccione algunas operaciones o transacciones representativas y típicas de cada clase o grupo, con el propósito de rastrearlas desde su inicio hasta el fin de los procesos normales.

2.5. INDAGACION

A través de las conversaciones, es posible obtener información verbal. La respuesta a una pregunta de un conjunto de preguntas, no representa un elemento de juicio en el que se puede confiar, pero las respuestas a muchas preguntas que se relacionan entre sí, pueden suministrar un elemento de juicio satisfactorio, si todas son razonables y consistentes, conocen la naturaleza y condiciones de la situación y por lo tanto pueden informar sobre su validez.

2.6. ANALISIS

Analizar una cuenta es determinar la composición o contenido del saldo y verificar las transacciones de la cuenta durante el periodo, clasificándolas de manera ordenada y separar en elementos o partes. Esta técnica el auditor la aplica con más frecuencia en el análisis a varias de las cuentas de mayor general, y sus resultados constan en el papel de trabajo denominado Cédula Analítica.

2.7. CONCILIACION

Esta técnica significa poner de acuerdo o establecer la relación exacta entre dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes. La conciliación bancaria constituye la práctica más común de esta técnica.

2.8. CONFIRMACION

Consiste en cerciorarse de la autenticidad de la información de los activos, pasivos, operaciones, entre otros, que revela la entidad, mediante la afirmación o negación escrita de una persona o institución independiente y que se encuentra en condiciones de conocer y certificar la naturaleza de la operación consultada.

Existen dos modalidades para efectuar confirmaciones:

- Positiva
- Negativa

La positiva puede ser directa o indirecta y es cuando se solicita al confirmante conteste al auditor, si está o no conforme con los datos que se desea confirmar. Si en la solicitud se suministran los datos pertinentes, a fin de que sean verificados, es una confirmación positiva directa. Si no se proporciona dato alguno al confirmante y se solicita remita al auditor la información de sus propias fuentes, es una confirmación positiva indirecta (denominada también ciega). Si se le pide al confirmante conteste al auditor, únicamente en el caso de no estar conforme con ciertos datos que se le envían, la confirmación es negativa.

2.9. COMPROBACIÓN

Es la verificación de la evidencia que apoya o sustenta una operación o transacción con el fin de corroborar su autoridad, legalidad, propiedad, veracidad. Por ejemplo el examen de documentos como comprobantes, facturas, contratos, licencias, permisos, planes y correspondencias.

2.10. COMPUTACION

Esta técnica se refiere a calcular, centrar o totalizar la información numérica, con el propósito de verificar la exactitud matemática de las operaciones efectuadas. Las sumas de los registros de entrada original, los saldos de las cuentas de mayor general y auxiliar, las multiplicaciones y sumas de inventarios, los cálculos de depreciación, amortización, remuneraciones, intereses, facturas, entre otros, requieren ser revisados.

Con esta técnica, se prueba solamente la exactitud aritmética de un cálculo y por lo tanto, se requerirán otras pruebas complementarias para determinar la validez de las cifras incluidas en una operación determinada.

2.11. INSPECCION

La inspección consiste en la constatación o examen físico y ocular de los activos, obra, documentos y valores, con el objeto de satisfacerse de su existencia, autenticidad y propiedad. La aplicación de esta técnica es sumamente útil, en lo relacionado con la constatación de valores en efectivo, documentos que evidencian valores, activos fijos y similares. La verificación de activos, tales como documentos a cobrar o pagar, títulos, acciones y otros similares, se efectúan mediante la técnica de la inspección.

VIII. PAPELES DE TRABAJO

Se presentan algunos papeles de trabajo que pueden ser de gran utilidad para la realización de una Auditoría Tributaria:

8.1.Cuestionario de Riesgo Fiscal

Claves:

T = Tipo de Control (C= Deductivo; P= Preventivo)

R = Respuesta (S= Sí; N= No)

Np = No procede (en caso positivo marcar con x)

V = Valoración

S = Sección (G= General; S= Sociedades; I= IVA; R= Retenciones)

Cuestionario de Riesgo Fiscal		T	R	Np	V	S
	¿La entidad lleva de forma adecuada los libros siguientes?					
1	- Libro diario					
2	- Libro de inventarios y cuentas anuales					
3	- Libro mayor					
4	- Libro-registro de IVA pagado por anticipado					
5	- Libro-registro de IVA por pagar					
6	- Libro(s) de actas					
7	¿Están legalizados en plazo?					
8	¿Qué tipo de sistema contable utiliza? Manual Computarizado					
9	¿Existen balances de comprobación mensual?					
10	¿Conciliación entre mayores y auxiliares?					
11	Fecha del último asiento: Mayor _____ Diario _____					
12	¿Existe catálogo de cuentas?					
13	¿Están los asientos debidamente documentados a priori?					
14	Ultima factura utilizada Número _____ Fecha _____ ¿Está autorizada? _____ ¿Tiene pie de imprenta? _____ Nombre de la imprenta _____ Orden de Trabajo N° _____ ¿Utiliza facturas computarizadas? _____ Autorización N° _____					
15	¿Se revisan periódicamente los asientos?					
16	¿Se han aprobado las cuentas anuales de los ejercicios no prescritos en la primera junta general convocada para ello?					
17	¿Se aprobaron por unanimidad?					
18	¿Existieron salvedades con trascendencia fiscal en el pasado?					
19	¿Limitaciones al alcance?					
20	¿Incertidumbres?					
21	¿Párrafos de énfasis?					

22	¿Existen facturas prenumeradas de ventas?					
23	¿Se contabilizan las ventas al devengo y no al cobro?					
24	¿Existen notas de salidas prenumerados de compras y ventas?					
25	¿Se cotejan las facturas de ventas con las notas de salidas de ventas?					
26	¿Existe control sobre entregas parciales de ventas?					
27	¿Existen controles sobre clientes vencidos y no cobrados?					
60	En el caso de bajas en inventarios significativa ¿Se realiza un estudio específico del resultado contable y fiscal resultante?					
61	Los importes contabilizados por los distintos impuestos ¿son autorizados y revisados por personas competentes?					
62	¿Hay movimientos significativos en cuentas corrientes con socios y administradores?					
63	¿Han existido en los ejercicios no vencidos saldos de pérdida negativa?					

CLAVES

T = Tipo de Control (C= Deductivo; P= Preventivo)

P F %

Controles detectivos

Controles preventivos

% = porcentaje de cumplimiento

P = Casos posibles

F = Casos favorables

8.2.Cédula del Estado de Resultado

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA ESTADO DE RESULTADO	FECHA FINAL
	INDICE: HT-3

	CONCEPTO	MON TO	MONTO SI REGISTRADOS	AJUSTES	INDICE	FOLIO
	Ingresos por ventas					
	Total Renta Bruta					
	Costo de Venta					
	Gastos de operación					
	Total costos y gastos					
	Renta Neta Gravable					
	Impuesto sobre la Renta					
	Pago mínimo definitivo					
	Débito fiscal					
Menos	Anticipos pagados					
Menos	Retenciones efectuadas					
	Saldo a pagar					
	Saldo a favor					

8.3.Cédula de Resumen del Ajuste

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA RESUMEN DE AJUSTE	FECHA FINAL
	INDICE: HT-8

CONCEPTO	AJUSTE		BASE LEGAL	INDICE	FOLIO
	PARCIAL	TOTAL			
Ingresos a lo declarado como resultado de la revisión				10	
Gastos operativos no soportados como resultado de la auditoría los ajustes en:				20	
Costos y Gastos no reconocidos de acuerdo a lo revisado hemos convalidado los siguientes gastos:				30	

8.4.Cédula de Detalle del I.R. Anual

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA DETALLE I.R. ANUAL	FECHA FINAL
	INDICE: HT-30

INDICE	CONCEPTO	SEGÚN DECLARACION	AJUSTE	SEGÚN AUDITORIA	FOLIO
A	Efectivo en caja y banco				
B	Cuentas y documentos por cobrar				
C	Inventarios				
V	Activo Inmobiliario				
N	Otros activos				
*	Total activos (suma de renglones 1 al 5)				
AA	Cuentas y documentos por pagar				
HH	Pasivo fijo				
EE	Pasivos extranjeros				
*	Total pasivos (suma de renglones 7 al 9)				
*	Patrimonio Neto (Renglón 6-10)				
10-1	Ingresos				

10-3	Ingresos agropecuarios				
10-6	Otros ingresos				
10-7	Ingresos no constitutivos de Renta				
*	Total Renta Bruta Gravable (Suma de renglones del 12 al 17)				
20-1	Costo de venta de bienes y prestación de servicios				
30	Gastos de Venta				
30	Gastos de Administración				
40	Otros gastos de operaciones				
50*	Total costos y gastos deducibles				
	Gastos no deducibles				
	Renta Neta Gravable				
*	Impuestos sobre la Renta				
	Menos anticipos pagados				
	Menos Retenciones que le fueron efectuadas				
	Valor a Pagar				
	Multa por mora				
	Total a pagar				

8.5.Cédula del Detalle del Ingreso

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA DETALLE DEL INGRESO	FECHA FINAL
	INDICE: 10

AÑO	MESES	MONTOS SEGÚN REGISTROS	MONTOS SEGÚN AUDITORIA	AJUSTES	INDICE	FOLIO
	ENERO					
	FEBRERO					
	MARZO					
	ABRIL...					
	DICIEMBRE					

8.6.Cédula Analítica del Ingreso

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA ANASLITICA DEL INGRESO	FECHA FINAL
	INDICE: 10-1

FECHA	CONCEPTO	MONTO	IVA	TOTAL

8.7.Cédula Sumaria de Ingresos I.R.

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA SUMARIA DE INGRESOS I.R.	FECHA FINAL
	INDICE: 10

CONCEPTO	DECLARADO	AJUSTE	SEGÚN AUDITORIA	INDICE	FOLIO	OBSERVACIONES
Ventas netas				10-1		
Ingresos por servicios				10-2		
Ingresos por alquileres				10-3		
Intereses devengados				10-4		
Financiamiento				10-5		
Sueldos y otras compensaciones				10-6		
Ingresos por exportación				10-7		
Otros ingresos				10-8		
Total						

8.8.Cédula Sumaria del Costo de Venta-I.R.

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA SUMARIA DEL COSTO DE VENTA-I.R.	FECHA FINAL
	INDICE: 20

CONCEPTO	DECLARADO	AJUSTE	SEGÚN AUDITORIA	INDICE	FOLIO	OBSERVACIONES
Inventario inicial				20-1		

Compras locales				20-2		
Importaciones				20-3		
Inventario final				20-4		
Gastos de fabricación				20-5		
Costo de ventas				20-6		
Total						

8.9. Cédula de Relación Costo-Venta-Margen

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA RELACIÓN COSTO/VENTA/MARGEN	FECHA FINAL
	INDICE: C-1

AÑO	MESES	MONTO DE LAS VENTAS	COSTOS	UTILIDAD BRUTA	MARGEN DE UTILIDAD	MARGEN DE COSTO
	Enero					
	Febrero					
	Marzo					
	Abril					
	Mayo					
	Junio					
	Julio					
	Agosto					
	Septiembre					
	Octubre					
	Noviembre					
	Diciembre					

8.10. Cédula de Evaluación de Inventario

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA EVALUACION DE INVENTARIO	FECHA FINAL
	INDICE: C-3

LOTE	DESCRIPCION DEL ARTICULO	UNIDAD	COSTO UNITARIO		MARGEN DE UTILIDAD
			ADQUISICION	VENTA	

8.11. Cédula de Análisis de Compras Locales por Crédito Fiscal

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA DETALLE DE ANALISIS DE COMPRAS LOCALES POR CREDITO FISCAL	FECHA FINAL
	INDICE: 20-2-1

FECHA	DESCRIPCION	PROVEEDOR	C/D Ó Nº CK	FACTURA Nº	MONTO	IVA PAGAD O	RETENCIO NES

8.12. Cédula de Análisis de Importaciones

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA ANALISIS DE IMPORTACIONES	FECHA FINAL
	INDICE:

FECHA	DESCRIPCION	PROVEEDOR	POLI ZA Nº	VALOR CIF	DERECHO ADUANERO	IVA PAGADO

8.13. Cédula Gastos/Ventas/Margen

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA GASTOS/VENTA/MARGEN	FECHA FINAL
	INDICE: 30

MESES	SUELDO Y SALARIOS	VACACIONES	PAPELERIA, UTILERIAS DE OFICINA	AGUA Y LUZ	PROPAGANDA	COMISIONES SOBRE VENTAS	TOTAL		
							REVISION	DECLARACION	AJUSTE

8.14. Cédula de Análisis de Gastos Operativos

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA ANALISIS DE GASTOS OPERATIVOS	FECHA FINAL
	INDICE: 30

AÑO	MESES	SUELDOS Y SALARIOS	VACACIONES	AGUINALDO	AGUA	LUZ	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	TELEFONO	INTERNET	COMISIONES SOBRE VENTAS	ALQUILERES	REVISION	DECLARACIONES	AJUSTES
	Enero													
	Febrero													
	Marzo													
	Abril													
	Mayo													
	Junio													

	Juli													
	Nov													
	Dic													

8.15. Cédula Sumaria de Retenciones

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CEDULA SUMARIA DE RETENCIONES	FECHA FINAL
	INDICE: 110

AÑO	MESES	MONSTOS S/REGISTROS	MONTOS S/AUDITORIA	AJUSTE	INDICE	FOLIO	OBSERVACIONES
	Enero						
	Febrero						
	Marzo						
	Octubre						
	Noviembre						
	Diciembre						

8.16. Cédula de Reporte Anual de Retenciones I.R. Salarios

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CÉDULA DE REPORTE ANUAL DE RETENCIONES I.R. SALARIOS	FECHA FINAL
	INDICE: 110

Nº	NOMBRES	RUC Nº	MONTO PAGADO	MONTO GRAVABLES ANUALES RETENCION	TIEMPO LABORADO		REFERENCIA	
					DE	HASTA	INDICE	FOLIO
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								

11								
12								

8.17. Cédula de Detalle de Reporte Anual de Retenciones de Compras de Bienes y Servicios

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CÉDULA DE DETALLE DE REPORTE ANUAL DE RETENCIONES DE COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS	FECHA FINAL
	INDICE: 110

Nº	NOMBRE Y EMPRESAS	RUC Nº	MONTOS GRAVABLES ANUALES			COMPRA DECLARADA	RETENCION DECLARADA	AJUSTE	REFERENCIA	
			NUMERO FACTURA	Nº CHEQUE	FECHA DE PAGO				INDICE	FOLIO
1										
2										
3										
4										
5										
6										

8.18. Cédula de Detalle de Ingresos para el I.V.A.

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CÉDULA DETALLE DE INGRESOS PARA I.V.A.	FECHA FINAL
	INDICE: 10

AÑO	MESES	TOTAL INGRESOS DEVENGADOS	INGRESOS GRAVABLES TASA 15%	INGRESOS POR SERVICIOS TASA 15%	INGRESOS EXENTOS	INGRESOS EXONERADOS	TOTAL INGRESOS GRAVABLES	DEBITO FISCAL	CREDITO FISCAL	SALDO DEL MES ANTERIOR	SALDOS AUTORIZADOS	SALDO A PAGAR	SALDO A FAVOR
	Enero												
	Febrero												
	Marzo												
	Abril												
	Mayo												
	Sept												
	Oct												
	Nov												
	Dic												

8.19. Cédula Analítica de Anticipos I.R. e I.V.A.

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CÉDULA ANALITICA ANTICIPOS DEL I.R. E I.V.A.	FECHA FINAL
ANTICIPOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	INDICE:

MESES	INGRESOS CONTABILIZADOS	ANTICIPOS	MENOS RET. S/VENTAS	SALDO	PAGO EFECTUADO	DIFERENCIA	IMPUESTO SL VALOR AGREGADO						
							INGRESOS DECLARADOS	DEBITO	CREDITO	SALDO	PAGOS EFECTUADOS	DIFERENCIA	OBSERVACIONES
Enero													
Febrero													
Marzo													
Abril													
Mayo													
Oct													
Nov													
Dic													

8.20. Cédula Sumaria de Ingresos para el I.V.A.

CLIENTE	AUDITOR
ACTIVIDAD ECONOMICA	SUPERVISOR
Nº RUC	ELABORADO
PERIODO FISCAL	FECHA DE INICIO
CÉDULA SUMARIA DE I NGRESOS PARA EL I.V.A.	FECHA FINAL
	INDICE:

DESCRIPCION	MES		MES		MES		TOTAL DECLARADO	TOTAL AUDITADO	INDICE	OBSERVACIONES
	DECLARADO	AUDITADO	DECLARADO	AUDITADO	DECLARADO	AUDITADO				
INGRESOS GRAVABLES										
AJUSTES										
INGRESOS POR EXPORTACION										
AJUSTES										
INGRESOS POR SERVICIOS										
AJUSTES										
INGRESOS EXCENTOS										
AJUSTES										

INGRESOS EXONERA DOS										
AJUSTES										
INGRESOS DEVENGA DOS										
AJUSTES										
TOTAL INGRESOS GRAVADO S										
DEBITO FISCAL										
AJUSTES										
CREDITO FISCAL TASA 15%										
AJUSTES										
CREDITO PROPORCI ONAL										
AJUSTES										