

UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA FISCAL
PARA UNA COMERCIALIZADORA DE LLANTAS
DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
INDEPENDIENTE**

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

IRMA ARACELY PÉREZ MARCOS

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE
CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA
EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2009

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º.	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2º.	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º.	P.C. Edgar Antonio Quiché Chiyal
Vocal 5º.	P.C. José Antonio Vielman

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES
DE ÁREAS PRÁCTICAS**

Matemática-Estadística	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
Contabilidad	Lic. Hugo Vidal Requena Beltetón
Auditoría	Lic. Rubén Eduardo Del Águila Rafael

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente	Lic. Salvador Giovanni Garrido Valdez
Examinador	Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez
Examinador	Lic. José Rolando Ortega Barreda

Lic. VÍCTOR MANUEL DÍAZ ORTEGA
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 4036

Guatemala, 28 de enero de 2009

Licenciado
José Rolando Secaída Morales
Decano Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12

Estimado señor Decano:

Atendiendo al nombramiento de esa Decanatura de fecha 1 de febrero de 2007, he procedido a asesorar a la estudiante **IRMA ARACELY PÉREZ MARCOS**, en su trabajo de tesis denominado **"PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA FISCAL PARA UNA COMERCIALIZADORA DE LLANTAS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE"**.

En el presente trabajo de investigación se analizan los distintos pasos que conforman la planeación de la auditoría, haciendo énfasis en los elementos que se deben considerar cuando la auditoría es de carácter fiscal.

El trabajo desarrollado, constituye un valor agregado, tanto para los estudiantes como para los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría y público interesado.

Por lo indicado, y con mi opinión favorable, me permito recomendar que el presente trabajo de tesis sea aceptado para su discusión en el Examen General Privado de Tesis, previo a la investidura de la estudiante **Irma Aracely Pérez Marcos**, como Contadora Pública y Auditora en el grado académico de Licenciada.

Con respeto y deferencia
"Id y enseñad a Todos"



Lic. Víctor Manuel Díaz Ortega
Asesor



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
DOCE DE OCTUBRE DE DOS MIL NUEVE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.8, subinciso 5.8.1 del Acta 20-2009 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 1 de octubre de 2009, se conoció el Acta AUDITORIA 165-2009 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 26 de agosto de 2009 y el trabajo de Tesis denominado: "PLANEACIÓN DE UNA AUDITORIA FISCAL PARA UNA COMERCIALIZADORA DE LLANTAS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE", que para su graduación profesional presentó la estudiante IRMA ARACELY PÉREZ MARCOS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



Smp.

Imil
REVISADO

ACTO QUE DEDICO

- A DIOS: Porque con su amor infinito ha llenado mi vida de muchas bendiciones.
- A MIS PADRES: Alejandro Pérez Porras (Q.E.P.D.)
María Fidelina Marcos de Pérez
A quienes dedico este triunfo con el amor y agradecimiento que se merecen.
- A MI ESPOSO: Luis Fernando Pérez, por el amor y el apoyo que me ha brindado en todo momento.
- A MIS HIJOS: Luis Alejandro y María Fernanda
Con todo mi amor.
- A MIS HERMANAS: Alma, Helenn (Q.E.P.D.), Evelyn y Mayra
Por su amistad y apoyo incondicional.
- A MIS AMIGOS: Por su amistad, compañerismo y gratos momentos compartidos.
- A MIS ASESORES: Por su apoyo en la realización de este trabajo.
- A: La Universidad de San Carlos de Guatemala

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	
EMPRESA COMERCIALIZADORA DE LLANTAS	
1.1 Definición	1
1.2 Formas de organización	2
1.3 Principales actividades	4
1.3.1 Importación de llantas	4
1.3.2 Custodia y almacenaje de mercadería	5
1.3.3 Comercialización y mercadeo	5
1.4 Elementos de la empresa	6
1.4.1 Factores activos	6
1.4.2 Factores pasivos	6
1.4.3 Origen y análisis de la empresa en estudio	6
1.4.4 Estructura organizacional	9
1.5 Medios de financiamiento	10
1.5.1 Interno	10
1.5.2 Externo	10
1.6 Sistema contable	10
1.7 Obligaciones tributarias de la empresa comercializadora de llantas	12
CAPÍTULO II	
AUDITORÍA FISCAL DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL	
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE	
2.1. Definición general de auditoría	34
2.2. Clasificación de la auditoría	35
2.2.1. Por la persona que la realiza	35
2.2.1.1. Auditoría interna	35
2.2.1.2. Auditoría externa	35
2.2.2. Por el objeto que persigue	35
2.2.2.1. Auditoría financiera	35
2.2.2.2. Auditoría administrativa	36
2.2.2.3. Auditoría operacional	36
2.2.2.4. Auditoría en informática	36
2.2.2.5. Auditoría gubernamental	36
2.2.2.6. Auditoría fiscal	36
2.3. Particularidades de la auditoría fiscal	40
2.3.1. Profusa y difusa legislación	40
2.3.2. Inestabilidad	40
2.3.3. Interpretabilidad	40
2.3.4. Falta de convergencia entre normas contables y fiscales	40
2.3.5. Contingencias e incertidumbres	40

2.4.	Características de la auditoría fiscal	40
2.4.1.	Especialización	40
2.4.2.	Dificultad para cuantificar contingencias	41
2.4.3.	Limitaciones en el alcance	41
2.5.	Clasificación de la auditoría fiscal	41
2.5.1.	Auditoría fiscal interna	42
2.5.2.	Auditoría fiscal externa	44
2.5.2.1.	Pública	44
2.5.2.2.	Privada	44
2.5.2.2.1.	Parte de una auditoría de estados financieros	44
2.5.2.2.2.	Específica	44
2.6.	Objetivos de la auditoría fiscal	45
2.7.	Aspectos fundamentales de control interno	46
2.8.	Evaluación de las características del negocio y del control interno	49
2.9.	Aplicación de normas de auditoría	49
2.10.	Procedimientos de auditoría fiscal	50
2.11.	Técnicas de auditoría fiscal	50

CAPÍTULO III PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA FISCAL

3.1	Definición	54
3.1.1	Planeación de la auditoría	51
3.1.2	Desarrollo del programa de auditoría	56
3.1.3	Supervisión de la auditoría	59
3.2	Responsabilidad del auditor en la planeación y supervisión de la auditoría	60
3.3	Proceso de la planeación	61
3.3.1	Realizar actividades previas al trabajo	61
3.3.1.1	Evaluar y responder al riesgo del compromiso	62
3.3.1.2	Establecer los términos del trabajo	64
3.3.1.3	Seleccionar el equipo de trabajo	66
3.3.2	Realizar la planeación	68
3.3.2.1	Conocimiento del cliente y del medio en que opera	69
3.3.2.2	Grado de confiabilidad en los controles internos	71
3.3.2.3	Identificación de las áreas significativas	72
3.3.2.4	Consideración de asuntos administrativos	74
3.3.2.5	Determinación de materialidad	75
3.3.2.6	Documentación y divulgación de auditoría	79
3.3.2.6.1	Preparar plan de servicio de auditoría al cliente	79
3.3.2.6.2	Memorando de planeación de auditoría	81
3.4	Efectos para el Contador Público y Auditor Independiente al realizar una auditoría fiscal en una comercializadora de llantas, cuando no se planifica adecuadamente	81

**CAPÍTULO IV
CASO PRÁCTICO**

Planeación de una auditoría fiscal para una comercializadora de llantas desde el punto de vista del Contador Público y Auditor Independiente

4.1	Introducción	82
4.2	Antecedentes	82
4.3	Proceso de la planeación	83
4.3.1	Realizar actividades previas al trabajo	83
4.3.1.1	Evaluar y responder al riesgo del compromiso	83
4.3.1.2	Establecer los términos del trabajo	85
4.3.1.3	Seleccionar el equipo de trabajo	91
4.3.2	Realizar la planeación	92
4.3.2.1	Conocimiento del cliente y del medio en que opera	92
4.3.2.2	Grado de confiabilidad en los controles internos	94
4.3.2.3	Identificación de las áreas significativas	96
4.3.2.4	Consideración de asuntos administrativos	99
4.3.2.5	Determinación de materialidad	100
4.3.2.6	Presupuesto de tiempo	103
4.3.2.7	Documentación y divulgación de auditoría	104
4.3.2.8	Programa de auditoría fiscal	106
	CONCLUSIONES	126
	RECOMENDACIONES	127
	BIBLIOGRAFÍA	128

INTRODUCCIÓN

La auditoría es una actividad profesional, que debe realizarse haciendo uso de profundos conocimientos académicos, y utilizando una serie de técnicas especializadas; que conduzcan al Contador Público y Auditor a la prestación de un servicio con el más alto nivel de calidad y asumiendo la debida responsabilidad; no solamente con el cliente, sino también con el público en general, que tenga que hacer uso del dictamen del auditor, para la toma de decisiones.

El Contador Público y Auditor, previo a realizar la auditoría, debe contar con una adecuada planeación, para poder trazar y alcanzar totalmente los objetivos en la forma más eficiente y posible.

Una de las funciones principales del auditor, es emitir dictámenes independientes, y calificados acerca de informes administrativos, financieros, u otros (fiscales), con base en un análisis de la información obtenida de los datos suministrados y estudiados.

La auditoría fiscal, cuenta con características que la hace particular a otro tipo de auditorías; sin embargo, al igual que las demás, precisa de un estudio preliminar o de planeación antes de tomar contacto con la empresa comercial, para cuyos efectos se ha considerado abordar la planeación de una auditoría fiscal desde el punto de vista del auditor independiente.

Es por ello, que la investigación de tesis elaborada, constituye un trabajo que se desarrolló con la finalidad de aportar información útil que amplíe los conocimientos del Contador Público y Auditor, relacionados a la planeación de una auditoría fiscal, enfocada a una empresa comercializadora de llantas; y los efectos que para él se derivan por una planeación inadecuada.

En el capítulo uno se presenta la naturaleza de la empresa comercializadora de llantas, se describen aspectos teóricos relacionados con la empresa comercializadora así como los aspectos fiscales que debe cumplir.

El capítulo dos abarca una breve definición de los tipos de auditoría, y principalmente, los aspectos específicos correspondientes a la auditoría fiscal, sus características, objetivos desde el punto de vista del auditor independiente.

En el capítulo tres se indica la importancia que tiene la planeación para realizar la auditoría fiscal; se explican las fases del proceso de planeación, así como los efectos que para el auditor se derivan de una planeación inadecuada.

El caso práctico presentado en el capítulo cuatro, contempla lo relacionado a la planeación de una auditoría fiscal en una empresa comercializadora de llantas; en donde se pone en práctica la teoría desarrollada en los capítulos anteriores.

Por último se presenta las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación realizada.

CAPÍTULO I

EMPRESA COMERCIALIZADORA DE LLANTAS

1.1 Definición

En nuestro país la actividad comercial, genera la mayor actividad económica, según datos estadísticos del Banco de Guatemala al determinar el origen del producto interno bruto por rama de actividad, como se muestra en el cuadro siguiente:

Cuadro No. 1
Origen del Producto Interno Bruto Por Rama de Actividad
Año de Referencia 2005

ACTIVIDAD ECONÓMICA	TOTAL	%
Agricultura, silvicultura, caza y pesca	1,308.0	22.76
Explotación de Minas y Canteras	27.5	0.48
Industria Manufacturera	722.8	12.58
Construcción	86.0	1.50
Electricidad y agua	251.3	4.37
Transporte, almacenamiento y com.	692.9	12.06
Comercio al por mayor y al por menor	1,418.2	24.68
Banca, seguros y bienes inmuebles	283.7	4.94
Propiedad de vivienda	266.3	4.63
Administración pública y defensa	344.4	5.99
Servicios privados	345.7	6.02
TOTAL	5,746.8	100

Fuente: Banco de Guatemala

Por tal razón, es normal encontrarse con una variedad de empresas, las cuales adquieren distintas características, dependiendo de sus objetivos o actividades, y entre ellas, se encuentran las que se dedican a la comercialización de llantas o neumáticos.

La empresa comercializadora de llantas, se puede definir como aquella que se dedica a la comercialización y distribución de llantas, destinada a satisfacer el

mercado vinculado a los propietarios de vehículos, tanto livianos como pesados, para lo cual considera la venta a detalle (detallista) o por mayor (mayorista).

1.2 Formas de organización

Las empresas que se dedican a esta actividad, presentan diversas formas de organización, dependiendo de la amplitud que demande la expansión de sus operaciones; o bien, de la demanda de mayores capitales o administraciones más complejas; tal como se describe a continuación:

1.2.1 Por su Dimensión

Por su dimensión una empresa comercializadora de llantas puede clasificarse en pequeña, mediana o grande, para lo cual se toman en consideración algunos factores como: El número de trabajadores que la integran, el importe del capital utilizado y el volumen de ventas que reporte. El más utilizado suele ser el número de trabajadores. Este criterio delimita la magnitud de las empresas de esta forma: microempresa si posee menos de 10 trabajadores, pequeña si tiene menos de 50, mediana si tiene un número entre 50 y 250 y grandes si poseen más de 250.

1.2.2 Por su Forma de Organización Legal

Las empresas comercializadoras de llantas, legalmente pueden organizarse de acuerdo a la clasificación que da el Decreto número 2-70 (Código de Comercio), pudiendo ser como empresa individual, que como su nombre lo indica es propiedad de una sola persona, o como sociedad, entre ellas, la anónima, colectiva, responsabilidad limitada, en comandita simple y por acciones.

Según datos estadísticos del Directorio Nacional de Empresas y sus Locales – DINEL-, elaborado por el Banco de Guatemala y el Instituto Nacional de Estadística –INE-, para los períodos de referencia julio de 2000 a junio de 2001, la cantidad de empresas comerciales que operaban en el país según la naturaleza jurídica de su creación, es la siguiente:

Cuadro No. 2
Número de Empresas en Actividad por Naturaleza Jurídica

NATURALEZA JURÍDICA	TOTAL	%
Propietario Individual	199,662	90.89
Sociedad Colectiva	264	0.12
Sociedad Anónima	14,839	6.76
Sociedad en Comandita	24	0.01
Sociedad de Responsabilidad Limitada	575	0.26
Otros	4,311	1.96
TOTAL	219,675	100

Fuente: Directorio Nacional de Empresas y sus Locales –DINEL-

Como se puede observar en el cuadro anterior, el 90.89% de las empresas corresponden a propietarios individuales; le siguen en orden las sociedades anónimas y Otros (que incluye sociedades sin personería jurídica, sin fines de lucro y cooperativas) con alrededor del 6.76% y el 1.96% respectivamente.

Todo empresario individual o miembro de una sociedad persigue la obtención de ganancias o rendimientos razonables de acuerdo a las inversiones efectuadas para lo cual sus actuaciones deben regirse por las disposiciones legales vigentes en cada país.

1.3 Principales actividades

1.3.1 Importación y comercialización de llantas

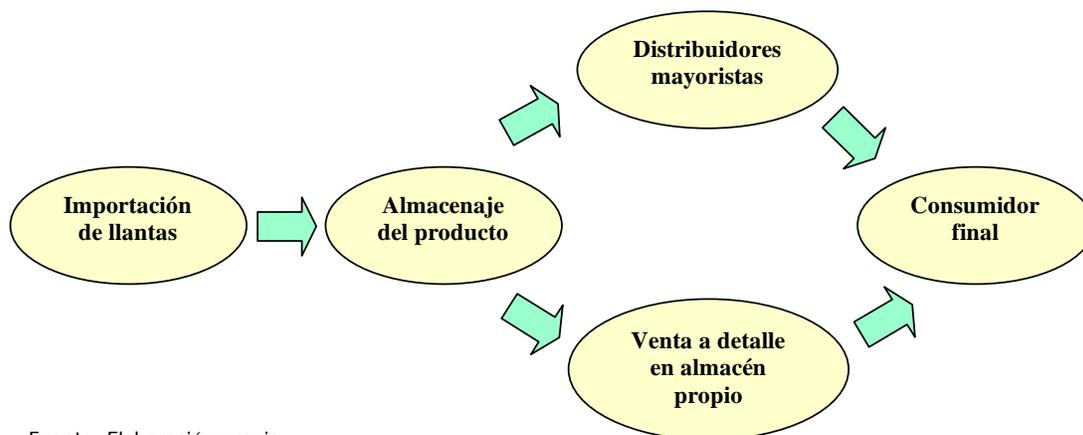
Los proveedores de la comercializadora pueden ser directos (del exterior) o intermediarios locales; en el caso que se estudia, la comercializadora cuenta únicamente con proveedores directos, para lo cual debe contar con personal con experiencia en el proceso de importación de la mercadería destinada para la venta local.

Sus principales proveedores son: Yokohama y Hankook, quienes manufacturan llantas de la misma marca.

A nivel mundial existen otras compañías que manufacturan llantas o neumáticos, tales como: Bridgestone, Continental, Cooper, Dunlop, Goodyear, Michelin, Pirelli, Avante.

Para la empresa comercializadora de llantas, su principal mercado son los distribuidores locales en todos los departamentos del país, a quienes les provee mercadería al por mayor; por aparte, en la ciudad capital se dedica a la venta a detalle, por medio de almacenes propios, con el fin de llevar el producto al consumidor final, como se muestra a continuación:

Figura No. 1
Proceso de Comercialización de llantas



Fuente: Elaboración propia.

1.3.2 Custodia y Almacenaje de Mercadería

La comercializadora cuenta con amplias bodegas para almacenar la mercadería importada, mientras que ésta sea enviada a los distribuidores locales; estas bodegas se encuentran debidamente resguardadas de riesgos como incendio y robo, para evitar pérdidas materiales que afecten el patrimonio de la empresa.

1.3.3 Comercialización y Mercadeo

La comercializadora cuenta con un equipo de ventas, que se encarga de estudiar los mercados donde pueden ofrecer la mercadería disponible, este equipo de ventas cuenta con incentivos sobre ventas, lo cual permite mantener el interés de sus colaboradores, en el cumplimiento de las metas en ventas, en beneficio propio de la empresa.

1.4 Elementos de la empresa

1.4.1 Factores Activos

Son las personas individuales y/o jurídicas que constituyen una empresa realizando, entre otras, aportación de capital, es decir, que se convierten en accionistas de la empresa.

Asimismo, participan en sentido amplio, en el desarrollo de la empresa:

- Administradores
- Clientes
- Fuentes financieras
- Socios
- Proveedores
- Trabajadores

1.4.2 Factores Pasivos

Son todos los factores usados por los elementos activos y ayudan a conseguir los objetivos de la empresa. Como la tecnología, las materias primas utilizadas, los contratos financieros de los que dispone, la mano de obra, etc.

1.4.3 Origen y análisis de la empresa en estudio

Luego de conocer cuáles son los elementos principales con que cuenta una empresa comercializadora de llantas, se analizarán dichos elementos, incorporados en la empresa objeto de estudio.

1.4.3.1 Origen

La empresa fue fundada en julio de 2000 y su negocio inicial era la reparación de llantas, en esa fecha trabajaban para ella 4 empleados.

En el 2004, la empresa fue ampliando sus servicios y se incrementó el movimiento de la misma, con ello el tamaño de su mercado creció y sus ventas fueron aumentando de manera acelerada y satisfactoria para el propietario. Al mismo tiempo se hizo necesario incorporar más empleados y activos para un adecuado crecimiento que permitiera atender la demanda.

1.4.3.2 Análisis de la situación actual

En el 2004 la empresa incorporó un nuevo servicio, que es la venta al por mayor y menor de llantas de todo tamaño, incorporando más personal a su organización, lo cual la convierte en una empresa mediana que se dedica a la comercialización de llantas. Esta actividad demostró tener enorme potencial y permitió aumentar el volumen de los negocios de la empresa, lo cual despertó el interés del propietario y decidió buscar otra alternativa para mejorar el nivel de ventas, es así que elige hacer las compras directas a proveedores del exterior. Actualmente la empresa sigue utilizando la misma metodología en la compra del producto, y para su distribución hace uso de dos canales: la venta directa al consumidor y la venta a clientes mayorista o intermediarios.

Por el mismo crecimiento que la empresa desarrolló; en 2005, el propietario decidió transformar su empresa individual, en una sociedad anónima; al considerar que éste tipo de organización, cuenta con mayores beneficios tanto fiscales como de financiamiento, y de reconocimiento en el mercado; y que a la vez le acarrea otra variedad de obligaciones de carácter administrativo, legal, fiscal, laboral.

No obstante, el cambio legal de sociedad y haber incorporado a un socio más, él continúa siendo el socio principal y está a cargo de la gerencia general de la empresa.

A pesar de la experiencia que el gerente tiene derivado de los años de estar en el mercado de llantas, éste se apoya en 3 asesores: uno financiero, otro de mercadeo, y otro fiscal. Dichos asesores trabajan de manera independiente prestando el servicio para el cual fueron contratados; de tal manera que el gerente pueda tomar las decisiones más atinadas.

En el caso del asesor financiero, éste analiza entre otras, las posibles fuentes de financiamiento, y el mejor aprovechamiento de dichos recursos.

El asesor de mercadeo, busca nuevos mercados y le apoya en la implementación de estrategias de publicidad y venta.

El asesor fiscal, actualmente se encarga de la verificación y análisis de las declaraciones de impuestos, le orienta para aprovechar los beneficios que las leyes tributarias le ofrecen a la empresa.

No obstante, que la empresa cuenta con un asesor fiscal, el cliente solicitó que un auditor independiente, le realizara una auditoría de impuestos, para conocer su situación fiscal y si son aprovechados adecuadamente los beneficios que la legislación tributaria le ofrece sin caer en la evasión de impuestos.

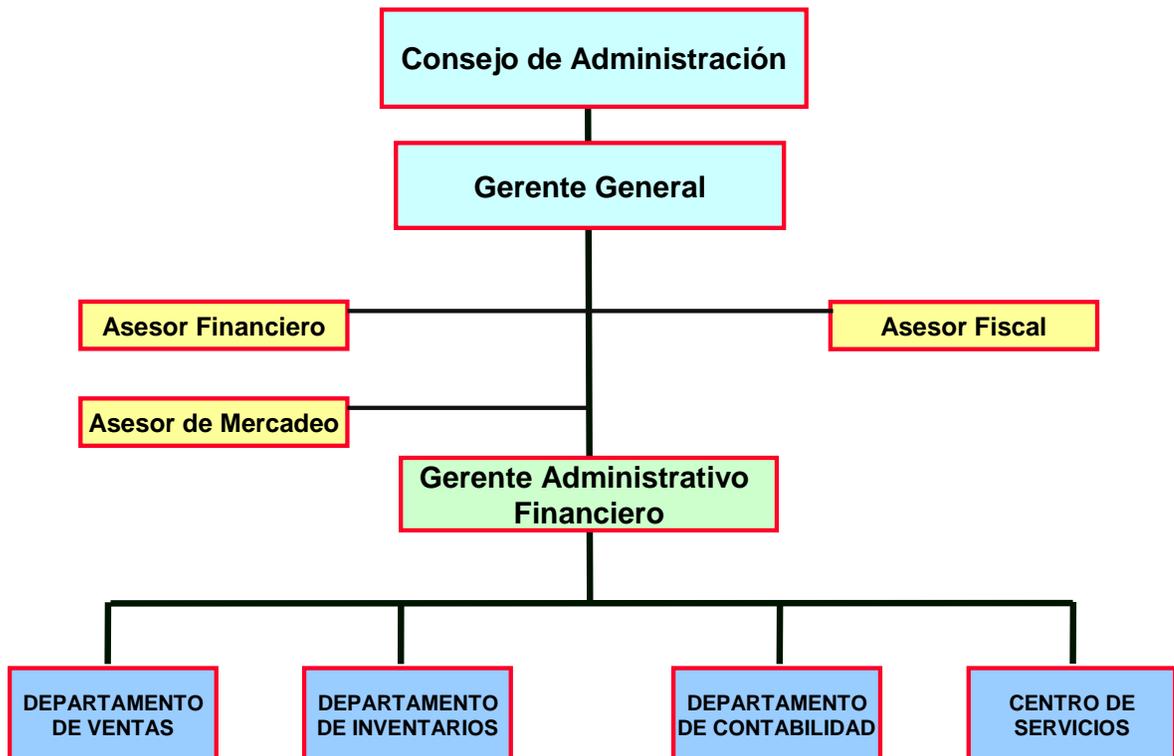
Por aparte, la empresa cuenta con un gerente administrativo financiero, quien tiene la responsabilidad de dirigir el departamento de ventas, inventarios, contabilidad y uno de reciente creación denominado centro de servicios, que tiene la finalidad, de prestar aquellos servicios relacionados con la instalación, alineación, balanceo de llantas, entre otros. El gerente administrativo financiero, es responsable ante el gerente de los problemas que ocurran en las áreas a su cargo.

1.4.4 Estructura Organizacional

La organización de la empresa comercializadora de llantas, se debe adaptar a los objetivos y necesidades de la empresa, y por tanto puede ir cambiando con el tiempo. Proporciona eficiencia dividiendo el trabajo en áreas especializadas, coordinándolas y dando los procedimientos estándar a seguir.

Conforme lo antes indicado, la estructura organizativa de la empresa comercializadora de llantas, se forma así:

Figura No. 2
Estructura organizacional de la empresa comercializadora de llantas



Fuente: Elaboración propia

1.5 Medios de financiamiento

El financiamiento es un instrumento fundamental para incrementar la productividad y eficiencia de la empresa comercializadora de llantas, particularmente como medio que facilite condiciones de competitividad.

1.5.1 Interno

Proviene de los recursos internos de la empresa que se producen como consecuencia de la actividad operativa y los resultados que de ella se obtengan. Este financiamiento puede realizarse mediante una política para la distribución de dividendos, la emisión y venta de nuevas acciones, la aceptación de nuevos socios a la empresa.

1.5.2 Externo

El financiamiento externo proviene de la relación que la empresa tiene con terceros, como consecuencia de su actividad comercial, tal es el caso de los plazos de crédito que le ofrecen los proveedores, o del uso de financiamiento que obtiene a través de líneas de crédito o préstamos que ofrecen entidades financieras.

1.6 SISTEMA CONTABLE

El artículo 368 del Código de Comercio establece que “Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.”

No obstante lo anterior, en el año 2007 fue publicado en el Diario Oficial de Guatemala, la resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de

Guatemala relacionada con la adopción en Guatemala de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIFS; mediante la cual se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.

Por aparte, el artículo 371 del Código de Comercio Decreto No. 2-70, dice: “Los comerciantes operarán su contabilidad por sí mismos o por persona distinta designada expresa o tácitamente, en el lugar donde tenga su domicilio la empresa o en donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente, a menos que el registrador mercantil autorice para llevarla en lugar distinto dentro del país.”(2:160)

La empresa comercializadora de llantas, debe llevar una contabilidad completa de acuerdo al artículo 373 del mismo cuerpo legal citado, el cual dice: “Los comerciantes deben llevar su contabilidad con veracidad y claridad, en orden cronológico, sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras, ni tachaduras. Los libros no deberán presentar señales de haber sido alterados, sustituyendo o arrancando folios o de cualquier otra manera. Los errores u omisiones en que incurriere al operar en los libros o registros, se salvarán inmediatamente después de advertidos, explicando con claridad en qué consisten y extendiendo o completando el concepto, tal como debiera haberse escrito.”

La contabilidad se podrá llevar a través de procedimientos manuales, mecanizados y/o computarizados siempre que permita su análisis y fiscalización. El procedimiento computarizado vino a reducir algunos errores mencionados en el artículo 373 del Código de Comercio.

Para el efecto, la empresa comercializadora de llantas cuenta con un sistema contable computarizado, el cual se encuentra dividido en módulos, que generan información consolidada de las operaciones que realiza, tales como, inventarios, bancos, cuentas por pagar, cuentas por cobrar, contabilidad, facturación. Asimismo, dicha información es consolidada en los libros contables computarizados, que para el efecto tiene autorizados, diario mayor, estados financieros, inventarios, libro de compras y ventas.

Dicha información es importante mantenerla actualizada derivado que la misma es la fuente para determinar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa.

1.7 OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LA EMPRESA COMERCIALIZADORA DE LLANTAS

Todo empresario individual o miembro de una sociedad mercantil persigue la obtención de ganancias o rendimientos razonables de acuerdo a las inversiones efectuadas, y la viabilidad de sus operaciones para seguir obteniéndolas; y para conseguirlo, realiza transacciones las cuales están afectas a impuestos y la persona legalmente responsable de la empresa es la obligada a cumplirlos.

La obligación tributaria, según el artículo 14 del Código Tributario, “es un vínculo jurídico, de carácter personal, establecido entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella, en este caso el contribuyente o responsable; quien está obligado al cumplimiento de la prestación tributaria.”

La relación es eminentemente jurídica porque todas las obligaciones y derechos que de ella nacen deben estar basados en ley, una vez los impuestos nacen a la

vida jurídica la relación se convierte en una relación de igualdad, uno como acreedor y otro como deudor, pero ambos con derechos y obligaciones.

1.7.1 Impuestos fiscales a que están afectas las empresas comercializadoras de llantas

Los principales impuestos que debe cumplir son los siguientes:

- **Impuesto Sobre la Renta. Decreto 26-92 y sus reformas.**

Su objeto es gravar la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Las personas jurídicas e individuales que desarrollan actividades mercantiles están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador, por tanto es de aplicación general, por lo que le es aplicable a las empresas comercializadoras.

- **Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 y sus reformas.**

Es un impuesto que grava la venta de bienes y la prestación de servicios, gravando únicamente el valor que añade o adiciona cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien.

Las empresas comercializadoras de llantas, están obligadas a pagar este impuesto por las compras de bienes y servicios; y deben actuar como agentes retenedores de este impuesto en los casos de venta de bienes y servicios, compensando al final del período impositivo los débitos y créditos.

- **Impuesto de Solidaridad. Decreto 73-2008.**

Impuesto está vigente a partir del 1 de enero de 2009. Están obligadas al pago de dicho impuesto las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonio hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

Este impuesto se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios ante citadas.

Por lo tanto, toda empresa mercantil, agropecuaria y de servicios está afecta a este impuesto, y entre las empresas mercantiles se debe incluir a la empresa comercializadora de llantas.

- **Impuesto del Timbre y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92 y sus reformas.**

Este impuesto grava los documentos que contengan actos y contratos expresados en la Ley específica, como lo son contratos civiles y mercantiles, documentos otorgado en el extranjero que hayan de surtir efecto en el país, documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero, entre otros.

El artículo 9 de la Ley del Impuesto de Timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, decreto 37-92 y sus reformas, especifica que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, están afectos a pagar el Impuesto de Timbres Fiscales en los actos o contratos que celebren de conformidad con esta ley, cuando dichos actos y contratos no sean gravados con el Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

Como ya se ha dicho anteriormente, la empresa comercializadora de llantas, está obligada a pagar el Impuesto al Valor Agregado por la compra de bienes y servicios, por lo que también está afecta al Impuesto de Timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, en el caso de que actos o contratos que se celebren, no sean gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

- **Impuesto Sobre Productos Financieros. Decreto 26-95**

Este impuesto se genera en el momento de pago o acreditamiento de intereses. Deben pagarlo las personas jurídicas e individuales domiciliadas en el país, que obtienen ingresos por intereses, excepto las personas que están sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.

Los intereses a los cuales se les haya efectuado la retención que especifica la ley, están exentos del impuesto sobre la renta.

Los intereses que recibe la empresa comercializadora de llantas, por tener cuentas bancarias en un banco local, son afectos a la retención del impuesto sobre productos financieros, por lo que estos ingresos para la empresa comercializadora de llantas, son rentas exentas del Impuesto Sobre la Renta.

- **Impuesto único sobre Inmuebles. Decreto 15-98**

El artículo 3 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, establece que el impuesto “recae sobre los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras...”

La empresa comercializadora de llantas, estará afectada a este impuesto, toda vez sea propietaria de terrenos, instalaciones adheridas al inmueble, construcciones, estructuras y sus mejoras.

1.7.2 Obligaciones tributarias formales del contribuyente

Además de los impuestos citados, existen obligaciones tributarias y deberes formales establecidos en el Código Tributario Decreto 6-91 y sus reformas, las cuales no figuran en las leyes tributarias específicas, y son de observancia general y obligatoria para todos los contribuyentes, por lo que es importante que se conozcan y se cumplan por las comercializadoras de llantas.

De manera general se enumeran las obligaciones tributarias formales del contribuyente:

- Inscribirse como contribuyente responsable ante la Administración Tributaria.
- Emitir facturas autorizadas que llenen los requisitos previstos en la Ley Tributaria.
- Dar aviso de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador; ante la Administración Tributaria.

- Asentar operaciones en los libros y registros contables dentro del plazo fijado para hacerlo en las leyes respectivas.
- Presentar declaraciones dentro del tiempo para hacerlo, fijado por las leyes respectivas.
- Guardar la documentación de soporte de la contabilidad por el tiempo que lo determinan las leyes específicas.
- Proporcionar a la Administración Tributaria información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de impuestos.
- Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones y permitir que revisen las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
- Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la misma.

1.7.3 Infracciones y Sanciones

Las leyes tributarias contemplan una serie de sanciones, a que está sujeto el contribuyente si no cumple adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

Infracción Tributaria: El artículo 69 del Código Tributario, la define como “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal (...), en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.” (3:22)

Sanción Tributaria: Son obligaciones tributarias accesorias constituidas por el pago en dinero (intereses y multas) y otras sanciones (cierre temporal de negocios), al infringir las leyes tributarias.

Multas: Son sanciones económicas y difieren según las infracciones tributarias que se cometen.

Intereses: Son los que el contribuyente entera al fisco por no pagar el impuesto dentro del plazo establecido, estos se calculan sobre el importe del impuesto adeudado y es equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho impuesto, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios.

1.7.4 Delitos Contra el Régimen Tributario

Son todos aquellos actos o hechos que las personas cometen para no declarar o enterar al fisco los tributos de cualquier naturaleza. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

A continuación se detalla una tabla de referencia respecto a las infracciones tributarias y los delitos contra el régimen tributario y sus correspondientes sanciones en las que puede incurrir una comercializadora de llantas, las cuales deben ser conocidas por el personal responsable, directa o indirectamente, del cumplimiento de dichas obligaciones tributarias.

INFRACCIONES TRIBUTARIAS

INFRACCIÓN	DESCRIPCIÓN	SANCIÓN
<p><u>Omisión de pago de tributos.</u> (Artículos 88 y 89 del Código Tributario)</p>	<p>Se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito</p>	<p>Multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido.</p> <p>Si el contribuyente, rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido.</p>
<p><u>Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado.</u> (Artículo 91 del Código Tributario)</p>	<p>Los agentes de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que no enteran al fisco, dentro del plazo establecido, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado.</p>	<p>Multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).</p> <p>Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se tipifica como delito.</p>

INFRACCIONES TRIBUTARIAS

INFRACCIÓN	DESCRIPCIÓN	SANCIÓN
<p><u>Mora.</u> (Artículo 92 del Código Tributario)</p>	<p>Incorre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo.</p>	<p>El monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso.</p>
<p><u>Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.</u> (Artículo 93 del Código Tributario)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impedir u obstaculizar las actuaciones de la Administración Tributaria para que pueda fiscalizar y recaudar los tributos. 2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos. 3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos. 4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, 	<p>Multa equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar.</p> <p>Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.</p> <p>Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal.</p>

INFRACCIONES TRIBUTARIAS

INFRACCIÓN	DESCRIPCIÓN	SANCIÓN
	registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.	
<u>Incumplimiento de las obligaciones formales.</u> <i>(Artículo 94 del Código Tributario)</i>	Infracciones a los deberes formales (Véase tabla de referencia, página22)	Específicas
<u>Otras</u>	Que establezca expresamente el Código Tributario y las leyes específicas	Por ejemplo: Cierre temporal de empresas. (Véase tabla de referencia, página27)

**INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES
(Artículo 94 del Código Tributario)**

INFRACCIÓN	SANCIÓN
1. Omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación.	Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales (Q.1,000.00). En ningún caso la sanción máxima excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.
2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT-, o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones de tributos, en documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.	Multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil quetzales (Q.1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.
3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente.	Multa del cien por ciento (100%) del impuesto omitido, en cada operación. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.

**INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES
(Artículo 94 del Código Tributario)**

INFRACCIÓN	SANCIÓN
4. No tener los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas o no llevar al día dichos libros y registros. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, si ello fuere necesario, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.	Multa de cinco mil quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice al contribuyente. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.
5. Llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas.	Multa de un mil quetzales (Q.1,000.00) cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción
6. Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente, cuando así lo establezca la Ley tributaria específica.	Multa de dos mil quetzales (Q.2,000.00) cada vez que se establezca la infracción.
7. Omitir la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.	Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere.

**INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES
(Artículo 94 del Código Tributario)**

INFRACCIÓN	SANCIÓN
8. Omitir la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.	Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere.
9. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no cumplan los requisitos según la Ley específica.	Multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.
10. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica.	Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de seiscientos quetzales (Q.600.00) cuando la declaración deba presentarse en forma semanal o mensual; de mil quinientos quetzales (Q.1,500.00) cuando la declaración deba presentarse en forma trimestral; y de tres mil quetzales (Q.3,000.00) cuando la declaración deba presentarse en forma anual. Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del impuesto sobre la renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de

**INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES
(Artículo 94 del Código Tributario)**

INFRACCIÓN	SANCIÓN
	<p>la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.</p> <p>Si el contribuyente presenta las declaraciones antes de ser notificado del requerimiento para su presentación, la sanción correspondiente se rebajará al veinticinco por ciento (25%).</p>
11. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este Código.	Multa de un mil quetzales (Q.1,000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere.
12. Dar aviso después del plazo que indica la ley específica, al Registro correspondiente, del traspaso de vehículos usados, por cambio de propietario. El obligado a dar el aviso es el comprador del vehículo.	Multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto omitido determinado conforme la tarifa fija específica que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
13. Dar aviso después del plazo que establece la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el Registro correspondiente.	<p>Multa de quinientos quetzales (Q.500.00).</p> <p>La sanción se reducirá en cincuenta por ciento (50%), si el aviso se presenta dentro del mes calendario inmediato siguiente a la fecha en que correspondía su presentación</p>

**INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES
(Artículo 94 del Código Tributario)**

INFRACCIÓN	SANCIÓN
13. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.	Una multa de cinco mil quetzales (Q.5,000.00) la primera vez; una multa de diez mil quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez; y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa por diez mil quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Dicha sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.
14. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias, hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.	Multa de diez mil quetzales (Q.10,000.00).

**INFRACCIONES SANCIONADAS CON EL CIERRE TEMPORAL DE LA
EMPRESA
(Artículos 74, 85, 86 del Código Tributario)**

INFRACCIÓN	SANCIÓN
<p>1. Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto.</p>	<p>El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado</p>
<p>2. No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.</p>	<p>El juez reemplazará la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último período mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción, en los casos siguientes:</p>
<p>3. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.</p>	<p>1. Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la República como de utilidad pública o que desarrollen un servicio público.</p>
<p>4. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas</p>	<p>2. Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o</p>

**INFRACCIONES SANCIONADAS CON EL CIERRE TEMPORAL DE LA
EMPRESA
(Artículos 74, 85, 86 del Código Tributario)**

INFRACCIÓN	SANCIÓN
<p>autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización.</p>	<p>bien desarrollen su actividad de forma ambulante.</p> <p>3. Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales.</p>
<p>Por reincidencia que se produzca en infracción a los supuestos antes mencionados, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la fecha en que se aplicó la primera sanción.</p>	<p>Se aplicará el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio, y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio.</p>

**DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO
TIPIFICADOS EN EL CÓDIGO PENAL
(Artículo 94 del Código Tributario)**

DELITO	SANCIÓN
<p>Defraudación Tributaria <i>(Artículo 358 A del Código Penal)</i></p> <p>Acto que se comete mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, que induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Para el responsable prisión de 1 a 6 años. • Multa equivalente al impuesto omitido. • Expulsión del territorio nacional, si el delito fuere cometido por persona extranjera.
<p>Casos Especiales de Defraudación Tributaria <i>(Artículo 358 B del Código Penal)</i></p> <p>1. Darle otros fines a bienes beneficiados con exenciones o franquicias, para fines distintos del que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos aplicables.</p> <p>2. Comercializar clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.</p> <p>3. Falsificar, adulterar o destruir sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Para el responsable prisión de 1 a 6 años. • Multa equivalente al impuesto omitido. • Expulsión del territorio nacional, si el delito fuere cometido por persona extranjera.

**DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO
TIPIFICADOS EN EL CÓDIGO PENAL
(Artículo 94 del Código Tributario)**

DELITO	SANCIÓN
<p>4. Destruir, alterar u ocultar las características de las mercancías, u omitir la indicación de su destino o procedencia.</p> <p>5. Elaborar facturas u otro documento falso, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.</p> <p>6. Llevar doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.</p> <p>7. Falsificar en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos y las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.</p> <p>8. Alterar o destruir los mecanismos de control fiscal, en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.</p>	

**DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO
TIPIFICADOS EN EL CÓDIGO PENAL
(Artículo 94 del Código Tributario)**

DELITO	SANCIÓN
<p>9. Cuando no se declare la totalidad o parte del IVA cargados en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados.</p> <p>10. Falsificar facturas u obtenerlas de otro contribuyente, para aparentar gastos irreales, con el propósito de desvirtuar las rentas obtenidas y evadir o disminuir la tasa impositiva que tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente el crédito fiscal</p>	
<p>Apropiación indebida de tributos: <i>(Artículo 358 C del Código Penal)</i></p> <p>Quien en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Para el responsable prisión de 1 a 6 años • Multa equivalente al impuesto omitido. • Expulsión del territorio nacional, si el delito fuere cometido por persona extranjera. • Si fuera reincidente cancelación de Patente.
<p>Resistencia a la acción fiscalizadora <i>(Artículo 358 D del Código Penal)</i></p> <p>Quien, después de haber sido requerido</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Para el responsable prisión de 1 a 6

**DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO
TIPIFICADOS EN EL CÓDIGO PENAL
(Artículo 94 del Código Tributario)**

DELITO	SANCIÓN
<p>por la Administración Tributaria, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.</p>	<p>años</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1% de los ingresos brutos del período fiscalizado. • Expulsión del territorio nacional, si el delito fuere cometido por persona extranjera. • Si fuera reincidente cancelación de Patente.

En conclusión, la empresa comercializadora de llantas, por la naturaleza de sus actividades, debe generar información financiera de los resultados de sus operaciones, la cual tiene efectos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo tanto es importante que contrate los servicios de un auditor independiente especializado en impuestos, a efecto de que éste efectúe un examen de los registros contables y áreas operativas, con el fin de evaluar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias y aprovechar los beneficios que las leyes tributarias le otorgan sin incurrir en elusión y evasión fiscal.

Asimismo, el Contador Público y Auditor que ofrezca los servicios de auditoría en impuestos, debe contar con experiencia en auditoría fiscal, a efecto de satisfacer las expectativas del cliente, al emitir una opinión sobre la razonabilidad de las operaciones afectas a impuestos.

CAPÍTULO II

AUDITORÍA FISCAL DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

2.1 Definición general de auditoría

“El objetivo de una auditoría de estados financieros es facilitar al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera aplicable” (4:111)

Consiste en un examen sistemático de los libros, documentos y demás registros contables de una entidad, con el objeto de obtener elementos de juicio y evidencia comprobatoria suficiente y competente para fundamentar de una manera objetiva y profesional la opinión que el Contador Público y Auditor, emite sobre los estados financieros preparados por la empresa, a una fecha determinada y el resultado de las operaciones por un período determinado.

La auditoría es una actividad profesional, que debe realizarse haciendo uso de conocimientos académicos, y utilizando técnicas especializadas; que conduzcan al Contador Público y Auditor a la prestación de un servicio con un alto nivel de calidad y asumiendo la debida responsabilidad; no solamente con el cliente, sino también con el público en general, que tenga que hacer uso del dictamen del auditor, para la toma de decisiones.

Una de las funciones principales del auditor, es emitir dictámenes independientes, y calificados acerca de informes administrativos, financieros, u otros (fiscales), con base en un análisis de la información obtenida de los datos suministrados y estudiados.

2.2 Clasificación de la auditoría

Dentro de las principales clasificaciones de la auditoría se tienen:

2.2.1 Por la persona que la realiza

2.2.1.1 Auditoría interna

Es “Una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la misma. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear lo adecuado y efectivo del control interno”(4:27)

Es aquella llevada a cabo por los empleados de una misma empresa: mediante la cual se crean y evalúan procedimientos financieros, se revisan los registros contables y los procedimientos de operación, se evalúa el sistema de control interno existente, hace recomendaciones para mejorar los procedimientos e informa a la alta gerencia acerca de los resultados de sus hallazgos.

2.2.1.2 Auditoría externa o independiente

Es aquella que es realizada por una persona independiente o firma de contadores públicos. Tiene como objetivo evaluar si lo que presenta la administración en los estados financieros es correcto y rendir una opinión profesional respecto a la situación financiera y resultados de operación de la empresa auditada.

2.2.2 Por el objeto que persigue

2.2.2.1 Auditoría financiera

Es el examen de los estados financieros cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa.

2.2.2.2 Auditoría administrativa

Consiste en revisar los métodos y procedimientos utilizados por la organización, para realizar sus actividades y alcanzar sus objetivos, es decir, para constatar el grado de efectividad y de conveniencia de la estructura orgánica y funcional de la empresa o entidad que se audita.

2.2.2.3 Auditoría operacional

Permite evaluar todas las operaciones de una empresa, en forma analítica objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a cabo políticas y procedimientos aceptables; si se utilizan los recursos de forma eficaz y económica y si los objetivos de la organización se han alcanzado.

2.2.2.4 Auditoría en informática

“Es la revisión y evaluación de los controles, sistemas, procedimientos de informática; de los equipos de cómputo, su utilización, eficiencia y seguridad, de la organización que participan en el procesamiento de la información, a fin de que por medio del señalamiento de cursos alternativos se logre una utilización más eficiente y segura de la información que servirá para una adecuada toma de decisiones.”(5:16)

2.2.2.5 Auditoría gubernamental

Es el examen de la gestión que realiza la administración pública, con el fin de emitir un dictamen sobre la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de sus funciones, como en la forma que utiliza los recursos asignados para su gestión.

2.2.2.6 Auditoría fiscal

“La auditoría fiscal es 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 resultantes de sus relaciones con la Administración Tributaria –su grado de adecuación con Normas Internacionales de Contabilidad-, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado razonablemente con arreglo a las normas fiscales de aplicación.” (1:31)

El concepto de auditoría fiscal engloba contenidos diferentes en función de la persona que realiza la auditoría. Si esta persona es un auditor independiente, la auditoría fiscal puede ser entendida, bien como una parte de la auditoría completa de cuentas anuales, o bien como un proceso independiente con sentido propio.

Esta definición sintetiza los dos objetivos principales del Contador Público y Auditor independiente, que realiza una auditoría de impuestos: evidenciar, de un lado, si el reflejo contable de las circunstancias fiscales es razonable de acuerdo con las normas establecidas, y de otro, si las obligaciones legales se han cumplido adecuadamente.

En el ámbito mundial, se habla de auditoría fiscal desde dos puntos de vista: a) la realizada por Contadores Públicos Independientes; y b) la realizada por Contadores Públicos al servicio de la Administración Tributaria, es decir auditores fiscales.

En la presente tesis, la auditoría fiscal se abordará desde el punto de vista del auditor independiente, aunque en los aspectos de coincidencia de ambos enfoques se hará mención de ello, no perdiendo de vista conceptos y técnicas que puedan ser comunes.

Conviene, entonces, diferenciar ambos puntos de vista. En este sentido, el objetivo perseguido por el auditor externo no coincide -en modo alguno- con el perseguido por el auditor fiscal, ya que este centra su actuación en verificar si la entidad ha cumplido sus obligaciones tributarias. Exigiendo, en caso contrario, el cumplimiento de tal obligación de acuerdo con la legislación vigente. Lo que incluiría impuesto omitido más sanciones.

Sin embargo, el auditor independiente, lejos de exigir, recomienda una serie de actuaciones, informando privadamente de los hechos para expresar su opinión profesional, sobre la adecuación o no de los estados financieros a criterios preestablecidos.

A continuación se detallan algunas diferencias y similitudes que se pueden establecer entre la auditoría fiscal realizada por el auditor independiente y la realizada por los auditores fiscales.

Tabla No. 1
Similitudes y diferencias entre la auditoría fiscal independiente y la auditoría fiscal realizada por la Administración Tributaria

	Auditor Independiente	Auditor de la Administración Tributaria
OBJETIVO	Evalúa la razonabilidad de los cuentas reflejadas en los estados financieros que sirven de base para la determinación de los impuestos, haciendo las recomendaciones respectivas para cumplir con las obligaciones tributarias conforme la leyes fiscales establecidas.	Determinar si las bases imponibles declaradas por una entidad son correctas conforme a los criterios legales establecidos.

	Auditor Independiente	Auditor de la Administración Tributaria
OPINIÓN	Emite opinión limpia, con salvedades, adversa e incluso denegar la opinión en el informe de auditoría.	No existe un dictamen fiscal para emitir una opinión; sin embargo, si de los resultados de la inspección, se detecta inconsistencias fiscales, se dan a conocer al contribuyente a través de una audiencia para que se manifieste al respecto.
ACCESO A LA INFORMACIÓN INTERNA	Amplio acceso a la información financiera, así como a los controles internos establecidos por la entidad.	Menos facilidad para el acceso a la información, así como para apoyarse en los controles internos de la entidad.
OPORTUNIDAD	Desarrolla su función normalmente, de forma casi simultánea a los hechos que verifica.	Su actuación se inicia tras el término del plazo legal para la presentación de las distintas declaraciones fiscales.
MEDIOS	Obtención de información a terceros limitada.	Obtención de información a terceros ilimitada.
	Cruces de información restringidos a datos internos de la entidad.	Posibilidad de cruzar información con declaraciones presentadas por otros contribuyentes, además de entre las presentadas por la entidad.
PROCEDIMIENTOS	Cuestionario fiscal, indagaciones orales y escritas.	Indagaciones orales y por escrito, cuestionario fiscal.
	Conciliaciones globales limitadas a datos de la propia entidad.	Conciliaciones globales con datos de la entidad y con información obtenida de otros contribuyentes.
DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO	Papeles de trabajo Informe de auditoría.	Papeles de trabajo Acta de Actuaciones
REVISIÓN DEL TRABAJO	Profesional especializado independiente, o de firma de auditores.	Profesional especializado de la Administración Tributaria.

2.3 Particularidades de la auditoría fiscal

Algunas peculiaridades del área fiscal en nuestro medio, que condicionan de alguna forma la opinión del auditor son las siguientes:

2.3.1 Profusa y difusa legislación: dispersión, falta de homogeneidad y extensión son tradicionales características de nuestra legislación tributaria.

2.3.2 Inestabilidad: por las continuas reformas y modificaciones de las normas reguladoras de los diferentes impuestos que afectan a la empresa.

2.3.3 Interpretabilidad: de la jurisprudencia, de la administración tributaria, de la doctrina, de los profesionales de la asesoría fiscal y, por supuesto, de los empresarios.

2.3.4 Falta de convergencia entre normas contables y fiscales: en muchos aspectos existe disparidad de criterios.

2.3.5 Contingencias e incertidumbres: las características enunciadas llevan a que el ámbito tributario sea especialmente propenso a la existencia de contingencias y de frecuentes litigios generadores de incertidumbre.

2.4 Características de la auditoría fiscal

En el contexto de la auditoría independiente, entre las características de la auditoría fiscal se señalan las siguientes:

2.4.1 Especialización: Por la especialización que requiere puede constituirse, en una parte independiente, separada del resto del trabajo de auditoría, lo

cual no significa, en absoluto, que no recoja la evidencia obtenida en las demás áreas o ciclos analizados.

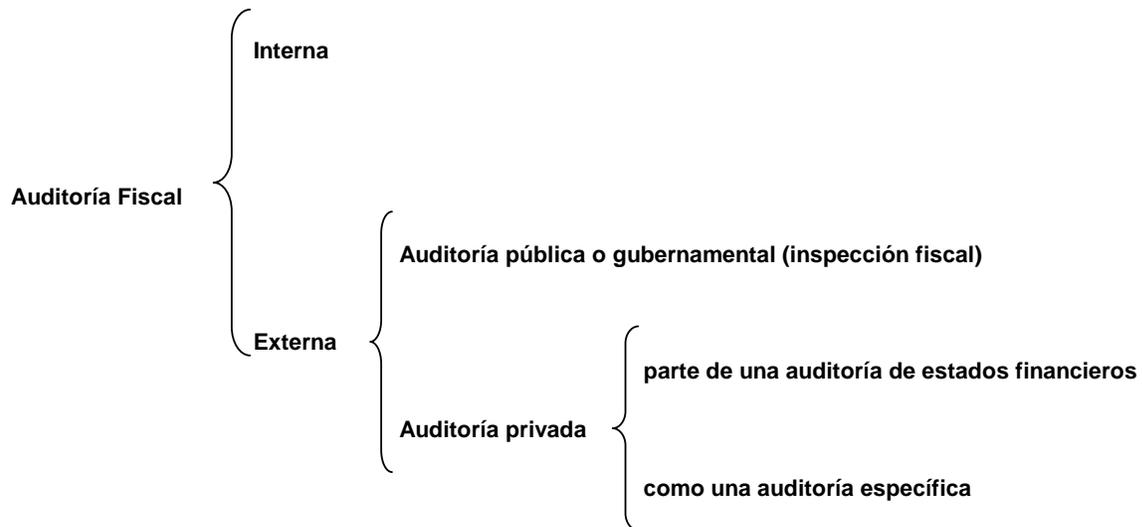
2.4.2 Dificultad para cuantificar contingencias: La interpretabilidad de la norma, así como la mayor o menor flexibilidad en su aplicación por la Administración Tributaria, complican en forma extrema la valoración y medición de riesgos.

2.4.3 Frecuentes limitaciones al alcance, fundamentalmente con relación a ejercicios no auditados: Se refiere a la presión que tiene el auditor a la hora de aceptar una revisión completa de la situación fiscal de la empresa, con un alcance superior al propio ejercicio auditado; considerando que podría perder el trabajo ante las presiones de mercado en cuanto a precios por los servicios que ofrece.

2.5 Clasificación de la auditoría fiscal

La clasificación de la auditoría fiscal puede estar en función de la persona que lleva a cabo la misma y de acuerdo con la independencia de dicha persona y de los objetivos que persigue.

Figura No.3
Clasificación de la auditoría fiscal



En ese sentido, se distingue entre auditoría fiscal interna y externa y, dentro de ésta, la auditoría realizada por la Administración Tributaria o la realizada por auditores independientes, ya sea como componente de la auditoría general de estados financieros o como trabajo independiente con sentido propio.

2.5.1 Auditoría fiscal interna

Las personas encargadas de llevar a cabo esta labor pueden ser tanto trabajadores de la empresa, integrados en un departamento de auditoría interna, como profesionales externos (outsourcing) contratados, en caso la empresa no cuente con un departamento de auditoría interna.

Entre las actuaciones que pueden desarrollar en el ejercicio de su función, se destacan las siguientes:

- Estudio de la legislación tributaria establecida que afectan a la empresa.

- Establecimiento sistemático de procedimientos, que incluyan de manera ordenada, las distintas fases para el cálculo de los distintos conceptos impositivos, como bases imponibles, tipos impositivos, cuotas, deducciones y bonificaciones, pagos a cuenta, así como la comparación de la información obtenida a partir de la contabilidad con la incluida en las declaraciones de impuestos presentadas por la empresa.
- Implantación de sistemas que garanticen el cálculo correcto de los tributos, así como el máximo aprovechamiento de las ventajas fiscales que resulten de aplicación en función de la actividad desarrollada por la empresa.
- Elaboración de normativas relativas a aspectos tales como: segregación adecuada de funciones relativas a la preparación, presentación y liquidación de las declaraciones de impuestos; definición de las personas o departamentos responsables de la revisión, autorización y firma de las declaraciones, así como de la custodia de los soportes documentales de las mismas.
- Planificación de la situación fiscal futura mediante sistemas que permitan estimar, de una forma razonable, la utilización de las posibilidades legales contempladas por la legislación vigente.

Este tipo de auditoría, debe ser lo más sistemática posible en la realización de sus trabajos, precisando de un método que utilice las preguntas siguientes:

¿Por qué se hacen las cosas?

¿Quién las hace?

¿Dónde y cómo?

¿Para qué?

¿Cuándo?

2.5.2 Auditoría fiscal externa

2.5.2.1 Pública

Se refiere a la auditoría fiscal realizada por las administraciones tributarias de cada país, la cual se considera que no es sustancialmente diferente de otra clase de auditorías, aunque quizás su resultado final pueda resultar más costoso.

2.5.2.2 Privada

En ese sentido, la auditoría fiscal –en el contexto del auditor independiente– puede ser entendida de dos formas:

2.5.2.2.1 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 fiscal de la entidad, en el sentido de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y su correcto registro.

2.5.2.2.2 Específica

Es una auditoría limitada exclusivamente al ámbito tributario, encaminada a fijar las responsabilidades de la empresa ante el fisco y efectuada en beneficio del cliente. En este caso 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.

2.6 Objetivos de la auditoría fiscal

La auditoría fiscal trata de evaluar el riesgo fiscal de la empresa, para lo cual resulta necesario determinar:

- Que la empresa ha cumplido con sus obligaciones fiscales y todos los impuestos han sido liquidados y correctamente contabilizados.
- Casos de tener posibles contingencias fiscales, por acontecimientos o hechos producidos en ejercicios anteriores o en el presente, si éstos han sido correctamente registrados en los estados financieros.
- Que la empresa ha utilizado al máximo los beneficios que le permite la legislación fiscal, en cuanto a los gastos deducibles y la aplicación de deducciones.

En la auditoría fiscal privada existen dos grupos generales de objetivos que están encaminados a evaluar si la entidad auditada:

- Ha cumplido de forma consistente y racional con sus obligaciones: lo cual incluye aspectos tales como la presentación en tiempo y forma de las correspondientes declaraciones fiscales; el pago de las mismas, en su caso; la correcta utilización de los beneficios que permite la legislación fiscal, la preparación de los libros contables exigidos conforme la legislación vigente.
- Ha contabilizado adecuadamente las operaciones derivadas de sus relaciones con la administración tributaria, tomando en cuenta la presentación adecuada de activos, pasivos, ingresos y gastos, así como de la información obligatoria y específica a incluir.

2.7 Aspectos fundamentales de control interno

La Norma Internacional de Auditoría No. 315 expresa que “El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los encargados del gobierno corporativo, la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos.” (4:269)

El control interno está diseñado no sólo para mantener un método adecuado de procesar información contable, sino también para salvaguardar a la empresa contra posibles pérdidas financieras debidas a fraude o error, tanto para sus diversas actividades como para los aspectos fiscales.

El control interno, consiste de los siguientes componentes:

1. El ambiente de control “incluye las funciones de gobierno corporativo y administración; y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración en lo concerniente al control interno de la entidad y su importancia en la misma. El ambiente de control marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, y brinda disciplina y estructura.”(4:277)

La comprensión del ambiente de control en la auditoría fiscal, se espera concluir si este conduce a un sistema contable confiable y a un control interno efectivo, para la declaración de impuestos.

2. El proceso de evaluación del riesgo por la entidad: El auditor deberá evaluar si la entidad cuenta con un proceso apropiado de evaluación de riesgos de negocio relevantes, que le ayuden a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

3. Sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera y comunicación: El sistema de información, que incluye el sistema contable, “consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (así como los hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados” (4:281)

En la auditoría fiscal, los procedimientos de control establecidos por el cliente deben asegurar, que:

- El cliente recibe y registra en sus libros todos los ingresos que le pertenecen.
 - Todos los gastos son correctamente registrados y autorizados.
 - Todos los activos son correctamente registrados y salvaguardados (por ejemplo, impuestos retenidos por terceros)
 - Todos los pasivos son correctamente registrados (por ejemplo, impuestos retenidos a terceros)
-
4. Actividades de control: “Son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las directivas de la administración” (4:283)

Estas actividades incluyen las siguientes: Autorización, Revisiones de desempeño, Procesamiento de información, Controles físicos y Segregación de deberes.

5. Monitoreo de controles: “Es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno a través del tiempo.” (4:285)

El estudio del control interno, ayudará al auditor a determinar la naturaleza, el alcance y el momento de ejecución de las pruebas sustantivas a realizar, sentando las bases sobre las que razonará la evidencia obtenida.

Como norma general las tareas que va a desarrollar el auditor se planifican con anterioridad al comienzo del trabajo, fijándose criterios objetivos y constantes sobre los que basa la planeación. Dicha planeación especificará los procedimientos de auditoría que se van a emplear, la extensión que se va a dar a las pruebas, el momento en que éstas se van a aplicar, y los papeles de trabajo donde se registrarán los resultados.

En el proceso de obtención de evidencia a que se somete el auditor, tanto el análisis detenido del control interno como la posterior ejecución de pruebas de cumplimiento y sustantivas conducen a la formación del juicio profesional, pues se entiende que la opinión del auditor -aunque con un alcance más limitado- lo es también sobre el sistema de control interno del cliente, pues derivado de su estudio se basa la ejecución de los procedimientos.

Como medio para comprender los sistemas de contabilidad y de control interno establecidos por el cliente, el auditor podrá apoyarse en la utilización de cuestionarios de carácter fiscal, e indagaciones -principalmente de forma oral-

realizadas a personas con responsabilidades en las tareas de planificación y preparación de las declaraciones de impuestos.

La información obtenida mediante los procedimientos de evaluación de control interno aplicados, junto con el historial fiscal del cliente, son las dos principales fuentes de datos útiles para desarrollar el programa de auditoría y seleccionar las pruebas sustantivas.

2.8 Evaluación de las características del negocio y del control interno

Para que el auditor independiente obtenga el máximo aprovechamiento del programa de auditoría fiscal, es necesario llevar a cabo una evaluación de las características del negocio, así como del sistema de control interno establecido.

El auditor deberá analizar el proceso económico que en la empresa a auditar se realiza, de tal manera, que deberá conocer necesariamente la estructura organizativa de la empresa, el sistema contable, las formas de negociación en compras y ventas, así como las especiales circunstancias que concurren en su situación jurídica, fiscal, administrativa, etc. Y deberá identificar fiscalmente cada uno de los actos que componen el proceso estructural y operativo de la empresa, estableciendo el tratamiento tributario que habrá de darse a los diferentes factores y productos de la empresa.

2.9 Aplicación de normas de auditoría

Normas de Auditoría: Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña; debiendo en el caso del auditor independiente, tenga conocimiento de las normas de auditoría que debe respetar.

Mediante resolución emitida por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala y publicada en el Diario Oficial el 20 de diciembre de 2007, se han adoptado las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS); con efecto para las auditorías que se practiquen para el ejercicio 2008 en adelante. Como resultado de dicha resolución el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (IGCPA) resolvió derogar las 48 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) han sido desarrolladas para ser aplicadas en la auditoría de los estados financieros; sin embargo, con la adaptación necesaria, deben ser también aplicadas, a cualquier tipo de auditoría. Por lo tanto, en la ejecución de una auditoría fiscal los lineamientos generales deberán adaptarse a la auditoría específica.

2.10 Procedimientos de auditoría fiscal

En términos generales, el concepto de procedimiento de auditoría se define como el “Curso de acción que un auditor puede utilizar para obtener materia evidencial.” (10:97)

El auditor, en el proceso de obtención de evidencia en el área fiscal, utiliza varios procedimientos o conjunto de técnicas para ello, de entre los que destacamos el cuestionario o guía fiscal, la realización de pruebas de cumplimiento, el procedimiento de las conciliaciones globales o determinadas confirmaciones verbales o escritas.

2.11 Técnicas de auditoría fiscal

Se considera que las técnicas de auditoría son las herramientas que el auditor debe utilizar para llevar a cabo un procedimiento de auditoría que le permita

obtener la información y evidencia necesaria para cerciorarse de la autenticidad y correcta contabilización de las operaciones y del correcto cumplimiento de las normas establecidas.

Considerando el tipo de empresa, en el caso de la comercializadora de llantas, el auditor dispone de una serie de técnicas de auditoría que se mencionan a continuación:

2.11.1 Observación

Acción mediante la cual el auditor estudia y advierte, en forma visual los hechos o acontecimientos y circunstancias en que éstas se desarrollan y en las distintas funciones o gestiones de la empresa auditada.

2.11.2 Indagación

Investigación que realiza el auditor sobre determinados puntos con base a preguntas que realiza a personas de la empresa auditada.

Esta técnica permite formarse una opinión respecto a la empresa, hecho o asunto determinado; sin embargo, las conclusiones o juicios necesariamente exigen una comprobación o evidencia que lo respalde suficientemente, lo que se logrará mediante la aplicación de otras técnicas según sea el caso.

Entre algunos ejemplos se pueden mencionar:

- Organización de la empresa,
- Criterios aplicados a operaciones que llevan inmerso un efecto fiscal,
- Ubicación de activos,
- Principales clientes y/o proveedores,
- Existencia de planes y manuales de cuentas,
- Volúmenes de activos,

- Sistemas de costos,
- Número de trabajadores,
- Jornadas de trabajo,
- Operaciones de consignación u otros canales de distribución,
- Políticas de compras y de ventas

2.11.3 Confirmación

“Un tipo específico de averiguación, que es el proceso de obtener una representación de información o de una condición existente, directamente de un tercero”(4:28)

La confirmación, en la auditoría fiscal, se puede aplicar en cualquier área a examinar relativa a cualquier hecho o circunstancia que tenga un efecto financiero -tributario y puede referirse, entre otros, a los aspectos siguientes:

- Operaciones contabilizadas,
- Documentos extracontables,
- Existencia de derechos y obligaciones,
- Existencia de bienes físicos en poder de terceros,
- Saldo y movimientos de cuentas por cobrar y cuentas por pagar,
- Saldos y operaciones con entidades financieras,
- Juicios a favor o en contra de la empresa.

2.11.4 Análisis

Es el estudio crítico de ciertos hechos que permiten llegar a la conclusión de que la información sujeta a esta técnica, está dentro o fuera de lo normal.

Consiste en separar elementos y agruparlos de acuerdo a su naturaleza u origen de tal forma que del examen practicado por el auditor se forma un juicio conceptual sobre el saldo o movimiento de un registro o cuenta.

2.11.5 Cálculo Aritmético

Es la verificación de la corrección aritmética de los cálculos efectuados por la empresa auditada, mediante el recálculo realizado por el auditor, entre algunos ejemplos tenemos:

- Multiplicaciones de unidades por valores unitarios en existencia final de activo realizable registrado en el Libro de Inventarios y Balances.
- Sumas de las distintas columnas del Libro de Compras, Libro de Ventas, Libro de Remuneraciones, Diario General, etc.,
- Tasa de impuesto sobre base imponible en declaraciones

2.11.6 Seguimiento Contable

Mediante esta técnica, el auditor verificará que el ciclo contable se haya cumplido de acuerdo con las normas contables generalmente aceptadas.

De lo expuesto en este capítulo, se concluye que la auditoría fiscal, se puede realizar como parte de una auditoría de estados financieros o como una auditoría específica que evalúe la correcta determinación de los impuestos que afectan a la empresa comercializadora de llantas. Asimismo, derivado de la falta de normativas específicas, el auditor independiente está obligado a interpretar las Normas Internacionales de Auditoría y adaptarlas en el ámbito particular de la auditoría fiscal.

No obstante lo anterior, el auditor independiente debe cumplir con los procedimientos básicos para la realización de la auditoría, lo cual conlleva la realización de una adecuada planeación.

CAPÍTULO III

PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA FISCAL

3.1 Definición

“Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La planeación involucra al socio del trabajo y a otros miembros clave del equipo para ganar de su experiencia y clara percepción y para enriquecer la efectividad y eficiencia del proceso de planeación” (4:241)

La planeación de una auditoría fiscal para una empresa comercializadora de llantas es muy importante, pues le permite al auditor independiente, conocer anticipadamente las características específicas de la misma, el grado de riesgo que el cliente pueda tener en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias; para que cuando se realice el trabajo, se logren contrarrestar las irregularidades tributarias que puedan surgir, y a la vez, que la administración del cliente cuente con elementos que le permitan aprovechar los beneficios que le ofrece la legislación tributaria.

Al realizar la planeación de una auditoría fiscal, el auditor independiente debe adquirir conocimiento del negocio, el cual le ayudará en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre la determinación de los impuestos que debe declarar.

3.1.1 Planeación de la auditoría

“Es un proceso que requiere un esfuerzo intelectual; requiere una determinación consciente de los cursos de acción, y que las decisiones se basen en propósito, conocimiento y estimaciones consideradas.”(7:66)

“Es el proceso de identificar lo que debe hacerse, por quién y cuándo. Aun cuando la planeación debe completarse antes de iniciar el trabajo de campo, el auditor debe estar preparado para modificar los planes originales si durante la aplicación de los procedimientos de auditoría se encuentra ante circunstancias no previstas o elementos no conocidos previamente.”(7:11)

Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes:

- Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta opera, y la naturaleza de las transacciones.
- Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.

Entre las razones por las cuales el auditor debe planear adecuadamente una auditoría fiscal en una empresa comercializadora de llantas, están:

- Obtener evidencia competente y suficiente, que ampare la opinión que dará sobre los resultados de la auditoría.

- Mantener costos razonables para el auditor independiente y los clientes; para no correr el riesgo de no cobrar lo suficiente o realizar un cobro exagerado.
- Evitar malos entendidos con el cliente, lo que se documenta con la carta de compromiso.

Un aspecto importante de la planeación de una auditoría fiscal, es el desarrollo del programa de auditoría.

3.1.2 Desarrollo del programa de auditoría

Programa de auditoría, “Es una lista detallada y una explicación de los procedimientos específicos que tienen que ejecutarse en el curso de un trabajo de auditoría. Los programas de auditoría proporcionan una base para asignar y planear el trabajo y para determinar lo que falta por hacer. Los programas de auditoría se ajustan especialmente a cada trabajo.”(6:27)

La planeación de la auditoría fiscal para la empresa comercializadora de llantas, no puede hacerse en abstracto; derivado que la auditoría fiscal tiene características y peculiaridades propias que exigen que los procedimientos de auditoría sean adaptados a las condiciones específicas de cada situación; por consiguiente, la planeación de un trabajo de auditoría con fines fiscales, requiere conocer los antecedentes del caso para el cual se está planeando.

El auditor independiente deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requerirán para implementar el plan de auditoría. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como un medio para

el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría también debe contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempos en el que son presupuestadas las horas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría.

Al preparar el programa de auditoría, el auditor deberá considerar la evaluación específica del riesgo de auditoría y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor debería también considerar los tiempos para pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y el involucramiento de otros auditores expertos.

Riesgo de auditoría “es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros estén representados en una forma errónea de importancia relativa” (4:46)

El riesgo de auditoría cuenta con tres componentes: Riesgo Inherente, Riesgo de Control y Riesgo de Detección, los dos primeros constituyen el Riesgo de representación errónea de importancia relativa.

“Riesgo inherente es la susceptibilidad de una aseveración a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con otras representaciones erróneas, suponiendo que no hubiera controles internos relacionados.”(4:47)

“Riesgo de control es el riesgo de que no se prevenga o detecte y se corrija oportunamente, por el control interno de la entidad, una representación errónea que pudiera ocurrir en una aseveración, y que pudiera ser de importancia

relativa, en forma individual o en agregado con otras representaciones erróneas” (4:47)

“Riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos del auditor no detecten una representación errónea que exista en una aseveración que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o en agregado con otras representaciones erróneas” (4:46)

El primero consiste en la posibilidad propia a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia. El segundo está constituido por la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad; y el tercer riesgo, es la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno no fuera a su vez detectado por la aplicación de pruebas adecuadas de auditoría.

El programa de auditoría en el área fiscal, se debe enfocar de acuerdo con las características y circunstancias de la entidad auditada, es decir, en función del compromiso acordado entre el cliente y el auditor.

Es importante indicar que no existe un programa específico de auditoría fiscal, aplicable a las empresas comercializadoras de llantas, aunque, por supuesto, siempre deben existir procedimientos mínimos que, en condiciones de control interno satisfactorio, consistirán en la evaluación y comprobación del sistema de control complementado con pruebas selectivas de los saldos más significativos y que afecten la base impositiva del cliente.

3.1.3 Supervisión de la auditoría

La supervisión es un elemento imprescindible para el adecuado desarrollo de la función de auditoría, ya que permite controlar las actividades que se realizan en ella.

La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los auditores involucrados; instruirlos, mantenerse informado de problemas encontrados que sean significativos, revisar el trabajo realizado y proporcionar capacitación en el campo.

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría y en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado.

3.1.3.1 Objetivos de la Supervisión

La supervisión persigue ciertos objetivos que posibiliten promover las acciones para ejercerla de la mejor forma y evaluar la efectividad de su aplicación. Dichos objetivos son, entre otros, los siguientes:

- Incrementar la calidad de las auditorías, a través de la revisión periódica del trabajo del auditor, en función de los objetivos planteados;
- Lograr que las revisiones se desarrollen con eficiencia, eficacia, efectividad, imparcialidad y honestidad;
- Elaborar los papeles de trabajo de tal forma que éstos apoyen adecuadamente los objetivos fijados y proporcionen información objetiva;

- además, obtener evidencia suficiente, competente, relevante y pertinente en las auditorías;
- Lograr que los auditores desarrollen la capacidad necesaria para la realización de la auditoría;
 - Conocer de inmediato y en cualquier momento el avance de la auditoría;
 - Determinar si se han aplicado íntegramente los procedimientos específicos de auditoría;
 - Incrementar las relaciones humanas y de trabajo profesional en los grupos de auditoría.

3.2 Responsabilidad del auditor en la planeación y supervisión de la auditoría

El auditor deberá implementar aquellos procedimientos de control de calidad que sean apropiados a la auditoría que se realiza, tanto en la etapa de la planeación como en la ejecución del trabajo, pudiendo delegar en otra persona partes de la planeación o de la supervisión. Si actúa por cuenta propia, deberá supervisar el compromiso adquirido a efecto de presentar al cliente los resultados esperados conforme lo planificado.

El éxito de la auditoría dependerá en gran parte de la efectividad de la supervisión que se desarrolle, lo cual requiere que la persona que realiza esta actividad, asuma ciertas responsabilidades para lograr los resultados esperados. Entre las responsabilidades principales del supervisor están:

- Responsabilizarse del trabajo de campo y de la supervisión del personal que es asignado para la ejecución de la auditoría, debiendo conocer la capacidad técnica de cada miembro del personal, de forma que pueda distribuir el trabajo para obtener los mejores resultados.

- Mantener confidencialidad estricta sobre cualquier información de las actividades u operaciones de la empresa.

3.3 Proceso de planeación

La planeación de la auditoría fiscal comprende el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del compromiso adquirido con el cliente y la forma en que se espera que coopere la organización de la empresa a auditar.

Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes:

- Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta opera, y la naturaleza de las transacciones.
- Los procedimientos y principios contables que adopta la empresa y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.
- El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.

Para lograr una adecuada planeación se podrán aplicar los lineamientos siguientes:

3.3.1 Realizar actividades previas al trabajo

Estas actividades se deben realizar antes de la planeación, y comprenden:

- Evaluar el riesgo del compromiso
- Establecer los términos del trabajo y los requerimientos de servicio al cliente
- Seleccionar el equipo de trabajo

3.3.1.1 Evaluar el riesgo del compromiso

El evaluar el riesgo del compromiso en una empresa comercializadora de llantas, consiste en identificar los diferentes factores de riesgo y aplicar el juicio profesional para detectar y determinar si dichos factores, individuales o combinados, son significativos para poder decidir la aceptación o no de la auditoría fiscal.

Para poder cumplir con este aspecto de importancia, antes de realizar el proceso de planeación de la auditoría fiscal en la empresa comercializadora se debe considerar lo siguiente:

El auditor debe conocer la naturaleza de la entidad, su organización y las características de su forma de operar. Ello conlleva analizar, entre otros aspectos, los siguientes:

- La naturaleza de la empresa; lo cual aumenta el riesgo del compromiso si es una empresa frecuentemente asociada a actividades cuestionable o ilegales; o si la gerencia tiene poca o no tiene experiencia.
- La estructura organizacional, al evaluar este concepto se puede incrementar el riesgo del compromiso, por la existencia de las condiciones siguientes:
 - La estructura de la gerencia definida es inadecuada en su asignación de responsabilidades, debiendo evaluar la cadena de mandos y responsabilidades de cada persona que labora en la empresa, principalmente los puestos que tienen relación con operaciones que conllevan la determinación de un efecto impositivo para el cliente.

- El flujo de la información es complejo; para lo cual se debe evaluar y analizar las actividades de la empresa, tamaño y complejidad de las operaciones.
- Existe una inadecuada supervisión y control de las operaciones de la empresa; se debe evaluar los procedimientos que utiliza la gerencia para poder controlar las diferentes actividades de la empresa y como se procesa la información; principalmente aquella que conlleva a la determinación de una base imponible para la declaración de impuestos.
- El manual de políticas y procedimientos; que permita identificar las políticas más importantes que puedan tener relación con las obligaciones tributarias del cliente.
- La legislación vigente que afecta a la empresa; y la frecuencia con que la Administración Tributaria le realiza inspecciones.

Todos estos conocimientos se adquieren normalmente:

- A través de sus trabajos previos para la propia empresa o de su experiencia en el sector en que opera la empresa.
- Mediante información solicitada al personal de la empresa.
- De los papeles de trabajo de años anteriores, en caso sea recurrente.

El riesgo del compromiso puede aumentar por la existencia de una o más de las siguientes condiciones generales:

- Es primera auditoría con el cliente.
- En caso sea recurrente, se tienen antecedentes que los auditores no han tenido plena colaboración de la gerencia.
- Existe limitaciones en la comunicación con la gerencia.

- La gerencia hace reclamos sobre la irrazonabilidad de la emisión del informe de auditoría.

Asimismo es importante considerar para la aceptación del trabajo de auditoría, si el equipo de trabajo seleccionado es competente para desempeñar el trabajo de auditoría, si se tiene el tiempo y los recursos necesarios, y si se puede cumplir con los requisitos éticos.

3.3.1.2 Establecer los términos del trabajo

- **Propuesta de servicios profesionales**

Después del primer acercamiento con el cliente y evaluado el riesgo que implica aceptar el trabajo de auditoría, el auditor presenta su propuesta de servicios profesionales, la cual constituye una oferta de servicios al cliente, que debe incluir una oferta técnica (el alcance de los servicios que ofrece, experiencia profesional, el objetivo de la auditoría a realizar, el plan de auditoría, el plan de visitas, el número de informes que se entregarán) y una oferta económica (honorarios)

- **Carta compromiso**

Una vez los servicios de auditoría propuestos son aceptados por la gerencia de la empresa comercializadora de llantas, se deben establecer los términos del trabajo de auditoría y los requerimientos de servicios al cliente a través de la carta de compromiso, la que se define como sigue: “Una carta compromiso documenta y confirma la aceptación, por parte del auditor, de su nombramiento; el objetivo y alcance de la auditoría; el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente, y la forma de cualesquier informes.” (4:27)

La carta compromiso del auditor dirigida a la empresa comercializadora de llantas, documenta y confirma su aceptación del acuerdo, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de responsabilidades hacia la empresa y el tipo de informes que se repartirán. Es en interés tanto de la empresa como del auditor, que éste envía una carta compromiso, preferentemente antes del inicio del trabajo para ayudar a evitar malas interpretaciones respecto al compromiso.

Aspectos que el auditor deben tomar en cuenta para realizar una adecuada carta compromiso:

- a) Se debe determinar quien es el cliente (la empresa comercializadora de llantas), y apreciar en forma directa sus expectativas por el trabajo que se realizará. Para ello debe considerar:
 - Hacia que personas se tiene la responsabilidad contractual o profesional.
 - Las personas que realizan decisiones claves con respecto a la relación de servicio. En el caso de la empresa analizada, corresponde al gerente general que a la vez se identifica como principal socio y propietario de la comercializadora de llantas.

- b) Se debe realizar una reunión con el gerente general, para discutir los términos del trabajo de auditoría, los cuales comprenden:
 - El objetivo del trabajo de la auditoría.
 - La responsabilidad de la gerencia por la información financiera que ha servido de base para la determinación de las declaraciones de impuestos.
 - El alcance del trabajo de auditoría, que incluye referencias a la legislación aplicable y regulaciones internacionales que afectan la determinación de impuesto conforme la legislación tributaria vigente.

- La forma de comunicación de los resultados del trabajo.
- La aceptación de la gerencia a permitir el acceso a todos los registros, documentación y otra información que sea necesaria para realizar los procedimientos de auditoría.
- La aclaración que debido a la naturaleza de las pruebas que se realicen, junto con otras limitaciones inherentes a cualquier sistema de contabilidad y de control interno que se presenten, existe la posibilidad de que errores importantes no puedan ser detectados.

- **Carta de entendimiento o aceptación por el cliente**

Es importante que el auditor documente la confirmación y aceptación, por el gerente de la empresa comercializadora de llantas, de los términos y condiciones técnico-económicos de la propuesta de servicios que se presentaron, y las responsabilidades y obligaciones que tiene como usuario del servicio.

3.3.1.3 Seleccionar el equipo de trabajo

Una vez definidos los objetivos y alcance de la auditoría, el auditor debe evaluar su capacidad horas hombre para atender los requerimientos del cliente, debiendo considerar la necesidad de seleccionar un equipo de trabajo apropiado para el trabajo a realizar. Dicha selección debe basarse en la experiencia y conocimiento del tipo de empresa a auditar.

El equipo de trabajo podrá ser seleccionado de acuerdo a los siguientes factores relacionados con el trabajo de auditoría:

- Experiencia y calificación del personal en lo referente a auditoría de impuestos.
- El tamaño y complejidad de la empresa comercializadora de llantas.

- La oportunidad del trabajo con relación a las expectativas del cliente, las fechas de informes.
- Consideraciones relacionadas con la independencia en lo que respecta a: exempleados del cliente, algún parentesco con empleados claves del cliente, cualquier otro evento que pueda producir conflicto de intereses.
- Disponibilidad y utilización efectiva y eficiente del personal.

La Norma Internacional de Auditoría No. 220 señala que para la asignación del equipo de trabajo, el auditor debe estar satisfecho de que el personal tenga las capacidades, competencias y tiempo apropiados para desempeñar el trabajo de auditoría de acuerdo con las normas profesionales.

Las capacidades y la competencia apropiadas que se esperan del equipo de trabajo como un todo, incluyen las siguientes:

- Un entendimiento de, y experiencia práctica en, trabajos de naturaleza y complejidad similares a través de entrenamiento y participación apropiados.
- Un entendimiento de las normas profesionales y de los requisitos profesionales y reguladores.
- Conocimiento técnico apropiado, incluyendo conocimiento de tecnología de la información relevante.
- Conocimiento de mercados en los que opere el cliente.
- Capacidad para aplicar el juicio profesional.
- Un entendimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma o auditor independiente.

Al hacer las asignaciones se debe considerar lo siguiente:

- Requerimientos de dotación de personal y de control de tiempo de la auditoría específica.
- Evaluaciones de las calificaciones del personal respecto de experiencia,

- puesto, antecedentes, y habilidad especial.
- La supervisión planeada y la involucración del personal de supervisión.
 - Disponibilidad proyectada de tiempo de los individuos asignados.
 - Situaciones donde puedan existir posibles problemas de independencia y conflictos de interés, tales como asignación de personal a auditorías para clientes que sean patronos anteriores, o son patronos de cierta clase.

3.3.2 Realizar la planeación

Esta etapa debe realizarse con la precisión y atención posible por el auditor independiente, debido que para desarrollar de manera eficiente una auditoría fiscal a la empresa comercializadora de llantas, es necesario que se haga una planeación del trabajo.

En este proceso, el auditor independiente deberá desarrollar la estrategia de la auditoría que conduzca a decisiones apropiadas acerca de la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría, de manera que se pueda identificar lo que debe hacerse, por quién y cuando, para obtener los resultados esperados.

El proceso de planeación de una auditoría fiscal, no varía mucho de la planeación que se realiza para una auditoría de estados financieros, con la excepción que el alcance de ésta debe estar enfocado a identificar y analizar la información necesaria para determinar la razonabilidad de los impuestos declarados o no, por la empresa comercializadora; y determinar los beneficios que el cliente puede aprovechar de la legislación que le es aplicable en su actividad de comercialización de llantas.

3.3.2.1 Conocimiento del cliente y del medio en que opera

En la etapa de evaluar el riesgo del compromiso es el primer acercamiento con el conocimiento del negocio del cliente. La Norma Internacional de Auditoría No. 315 Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, indica “El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría.”

Una vez el auditor acepta el trabajo para realizar la auditoría fiscal, procede a obtener la información adicional y detallada, de manera que pueda obtener el conocimiento requerido al principio del trabajo; conforme avanza el trabajo de la auditoría, esa información será evaluada y actualizada, y se obtendrá más información.

Es necesario para que la auditoría fiscal en la empresa comercializadora de llantas sea eficaz, que el auditor y personal que intervengan en ella conozcan adecuadamente el funcionamiento del sistema de control interno, administrativo y contable de la empresa, a efecto que permita identificar las áreas que tengan un efecto potencial en la determinación de las obligaciones tributarias.

Este conocimiento se obtiene a través de las técnicas de la Observación, Cuestionario, Entrevistas, Flujogramación y Narrativas.

Por su importancia y por la especialidad que presenta respecto de una auditoría de estados financieros con alcance completo, es importante que el auditor cuente con un Cuestionario de Control Interno específico para una evaluación de

control con fines para realizar una auditoría fiscal, el cual será completado a través de las indagaciones – en forma oral– realizadas principalmente a personas con responsabilidades en las tareas de planificación y preparación de las declaraciones fiscales.

Al realizar la auditoría fiscal, el auditor debería tener u obtener un conocimiento de las actividades de la empresa comercializadora de llantas, suficiente para que le sea posible identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que a su juicio puedan tener un efecto importante sobre la información contable que sirve de base para la determinación de los impuestos del cliente; tales como: estudio de antecedentes, declaraciones fiscales, libros-registro, documentación-soporte, métodos y legislación de carácter fiscal; comprensión de la problemática fiscal de la empresa.

Se requiere que el auditor comprenda y conozca a detalle las actividades de la empresa para:

- Reconocer la estructura organizacional e identificar los procesos utilizados por la gerencia para planear, supervisar, controlar y administrar las actividades de la empresa y el proceso contable, incluyendo los sistemas de comunicación e información, que están relacionados con la preparación de la información utilizada para las declaraciones fiscales.
- Identificar los tipos de transacciones y los factores internos y externos que podrían tener un efecto importante sobre la determinación de los impuestos.
- Evaluar la aceptabilidad de las prácticas y políticas contables utilizadas en la preparación de la información para efectos impositivos.

3.3.2.2 Grado de confiabilidad en los controles internos

El sistema de control interno está diseñado no sólo para mantener un método adecuado de procesar información contable, sino también para salvaguardar a la empresa contra posibles pérdidas financieras debidas a fraude o error, tanto para sus diversas actividades como para los aspectos fiscales.

Al tener el auditor independiente el suficiente conocimiento de la empresa comercializadora de llantas y del medio en que opera, puede analizar y decidir el grado de confiabilidad que depositará en los controles internos del cliente. Este paso debe realizarlo antes de identificar las áreas significativas de la auditoría fiscal, debido a que si no se tienen controles, el riesgo de error es mayor.

Al realizar los procedimientos para tener un adecuado conocimiento de la empresa comercializadora de llantas y del medio en que opera, se debe analizar los factores que puedan afectar significativamente el grado de confiabilidad que dan los controles internos, tales como: cambios significativo en los sistemas de contabilidad, en los medios de procesamiento de datos y en la capacitación y experiencia del personal de la empresa comercializadora de llantas, que tiene a su cargo la formulación de las declaraciones de impuestos.

Asimismo al evaluarse el ambiente de control de la empresa, se está en capacidad de decidir si se confía o no en los controles internos de la empresa comercializadora de llantas.

La información obtenida mediante los procedimientos de evaluación de control interno aplicados, junto con el historial fiscal del cliente, son las dos principales fuentes de datos útiles para desarrollar el programa de auditoría y seleccionar las pruebas sustantivas.

3.3.2.3 Identificación de las áreas significativas

El auditor independiente debe elaborar una estrategia que concentre sus esfuerzos y del equipo de trabajo, en caso así lo requiera, en aquellas áreas de mayor riesgo y que afectan en la formulación de las declaraciones fiscales, con el fin de minimizar con ello, la posibilidad de emitir una opinión inapropiada sobre la situación fiscal de la empresa comercializadora de llantas.

Las áreas más significativas de la empresa comercializadora, y que por su naturaleza están vinculadas a la situación fiscal de la empresa, son las siguientes:

a. Inventario o Existencias:

En la empresa comercializadora de llantas, el inventario está formado por los productos (llantas o neumáticos) que ha comprado a sus proveedores, los cuales tiene disponibles para la venta.

Desde el punto de vista de la auditoría fiscal, el auditor independiente deberá considerar en su plan, los procedimientos que le permitan:

- Comprobar la razonabilidad del volumen y montos declarados contra los registros contables del cliente.
- Comprobar el procedimiento para operar los consumos internos (autoconsumo)
- Verificar la existencia de documentos que respalden las compras e importaciones de los productos disponibles para la venta.
- Verificar la consistencia del método de valuación.
- Verificar que el inventario final del período anterior coincide con el inventario inicial para el período auditado.

b. Propiedad Planta y Equipo:

Son los activos fijos propiedad del cliente, los cuales deben estar registrados en la contabilidad a su costo de adquisición, y que son útiles para la generación de rentas gravadas.

La verificación de este rubro, es importante por el efecto que tiene en el cálculo de las depreciaciones, el cual afecta los resultados del ejercicio.

c. Activos Diferidos:

- En los casos de amortizaciones, se debe comprobar la naturaleza del gasto que se amortiza, por medio de la documentación que lo respalda, así como su registro contable.
- Comprobar que el registro del gasto por pagos anticipados, se aplique oportunamente al gasto, que corresponda al período que se revisa y se encuentran debidamente documentados.

d. Cuentas Incobrables:

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece un porcentaje legal deducible. Esto implica hacer una verificación a las cuentas por cobrar, las cuales debe corresponder al giro habitual del negocio del cliente.

e. Límite de Gastos Deducibles:

Verificar que los gastos que tienen límites máximos permitidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta no excedan los mismos.

f. Ventas y Servicios Prestados:

- Verificar los registros contables por ventas y servicios, con lo registrado en el libro de ventas y servicios prestados, y lo declarado al fisco.

- Comprobar correlatividad de documentos, su registro en el libro de ventas y servicios prestados, y registros contables.
- Verificar cumplimientos de aspectos formales de conformidad con el Código Tributario.

g. Costos y gastos:

Al momento de evaluar los costos y gastos de la empresa comercializadora, el auditor deberá ser muy cuidadoso y prestar mayor atención al verificar dicho rubro, toda vez, que es aquí donde se podría encontrar mayor riesgo para el correcto cumplimiento de la declaración de impuestos; por lo tanto es importante verificar que las facturas, notas de débito o créditos, pólizas de importación, que amparan tanto las compras de bienes muebles o servicios recibidos, así como los créditos fiscales declarados, llenan los requisitos legales correspondientes.

Los puntos anteriores son aspectos generales y solamente tiene como propósito indicar lo mínimo que debe considerar el auditor, para determinar las áreas más significativas en las operaciones que realiza la empresa comercializadora de llantas.

3.3.2.4 Consideración de asuntos administrativos

Se debe coordinar el trabajo de auditoría con el personal clave (Gerente) de la empresa comercializadora de llantas, considerando los asuntos siguientes:

- Acordar que los registros e información contable se encuentre disponible y se pueda retener para propósitos de la auditoría.

- Acordar la designación de personal de la empresa comercializadora para asistir al auditor en la preparación de integraciones y localización de documentos.
- Convenir la fecha de inicio y fin de la auditoría.
- Lugar donde se practicará la auditoría.
- Personal de auditoría requerido.
- Honorarios.

3.3.2.5 Determinación de materialidad

Uno de los objetivos de la auditoría fiscal es evaluar si la empresa comercializadora ha cumplido de forma consistente y racional con sus obligaciones: lo cual incluye aspectos tales como la presentación en tiempo y forma de las correspondientes declaraciones fiscales; el pago de las mismas, en su caso; la correcta utilización de los beneficios que permite la legislación fiscal, la preparación de los libros contables exigidos conforme la legislación vigente.

La determinación de la materialidad o importancia relativa influye notablemente en cualquier trabajo de auditoría de la manera siguiente:

- En la etapa de planeación se utiliza para concretar la naturaleza, alcance y momento de aplicación de los procedimientos de auditoría.
- En la etapa de ejecución del trabajo, el fraccionamiento de la materialidad fijada en la fase de planificación da lugar al error tolerable, que representa el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría y se utiliza para determinar el alcance de las pruebas de auditoría en las diferentes áreas de trabajo.

- En la etapa final de emisión del informe se utiliza como referencia para evaluar la significatividad de los errores detectados durante el trabajo y su inclusión en el dictamen del auditor.

En la etapa de planeación de la auditoría fiscal, la evaluación de la importancia material de la información que proporciona el cliente, es un asunto de juicio profesional, y el auditor al elaborar el plan de auditoría debe establecer el nivel aceptable de materialidad, considerando tanto el monto (cantidad) como naturaleza (calidad) de las partidas más importantes reflejadas en los estados financieros y que tienen incidencia en la determinación de los impuestos que declara el contribuyente.

Asimismo, el auditor debe considerar la materialidad de la auditoría y su relación con el riesgo de auditoría a la vez que determina la naturaleza, los plazos y el alcance de los procedimientos de auditoría. Mientras planifica la auditoría, el auditor debe considerar las posibles debilidades o la ausencia de controles, y si tales debilidades o ausencias de controles pueden ocasionar una deficiencia importante o una debilidad material.

Riesgo e importancia relativa son interdependientes, existiendo entre ellos una relación inversa. Mediante el establecimiento de cifras de importancia relativa o materialidad el auditor determina los importes a partir de los cuales va a considerar que los estados financieros están significativamente equivocados, es decir contienen errores que por su importe afectan significativamente a la imagen fiel de las cuentas. Pues bien, si ese importe es grande, existe menor riesgo de que las cuentas estén significativamente equivocadas que si la cifra que ha considerado es inferior. A menor cifra de importancia relativa, mayor riesgo de auditoría.

La aplicación de la materialidad o importancia relativa, se efectúa bajo la problemática siguiente:

- No existen criterios o pautas cuantitativas de cumplimiento obligatorio para la fijación de niveles de materialidad. En algunos países, los auditores únicamente disponen de parámetros orientativos para su determinación.
- La información financiera, además puede ser significativa por motivos tanto de cuantía como de naturaleza, de tal forma que partidas por importes menores pueden ser relevantes únicamente por su naturaleza. (fraudes, incumplimiento de contratos, etc.)
- La determinación de la materialidad recae en última instancia sobre el juicio profesional del auditor.

Par determinar la materialidad, el auditor utiliza dos juicios críticos de auditoría: el primero es seleccionar un componente de importancia en los estados financieros, y el segundo es determinar un porcentaje de medida razonable.

Con frecuencia se aplica un porcentaje como punto de partida en la determinación de la materialidad. Los factores que pueden afectar la identificación de un componente adecuado pudieran ser los siguientes:

- Los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, capital, ingresos, gasto)
- Las cuentas sobre las cuales los usuarios de los estados financieros de la entidad desean centrar su atención, para el caso de la auditoría fiscal, pudieran ser las cuentas más significativas que afectan la determinación de los impuestos declarados.
- La naturaleza y el ambiente económico en que opera la entidad.
- La estructura del capital de la entidad y la forma como se financia.

Después de que el auditor selecciona el componente adecuado, debe determinar un porcentaje de medida razonable para aplicarlo a éste. Diversos libros de auditoría proporcionan ejemplos de porcentajes de medición comúnmente usados en la práctica. La siguiente tabla presenta rangos de porcentajes de medida razonable que comúnmente se utilizan.

Componente de los estados financieros	Porcentaje de medida razonable
Utilidad antes de impuesto	5 a 10 %
Ventas totales	0.5 a 1%
Activos totales	0..5 a 1%
Capital	1 a 2 %
Activos netos	0.5 a 1%
Gastos totales	0.5 a 1%

Al considerar qué porcentaje de medida razonable se va a utilizar, también se deben considerar factores como:

- Las expectativas del usuario, comúnmente es de 5 a 10% cuando su énfasis es hacia las utilidades reportadas.
- Las medidas de materialidad de años anteriores, pueden ser útiles cuando las condiciones de las entidades son generalmente las mismas.
- Los trabajos con riesgo, los porcentajes más bajos de intervalos suelen ser seleccionados para entidades que representan mayor riesgo.

Por aparte, sin importar cuál base pueda usarse para determinar la materialidad para fines de planeación de la auditoría, el auditor reevalúa la materialidad cuando evalúa los resultados de los procedimientos de auditoría.

3.3.2.6 Documentación y divulgación de auditoría

La documentación de la planeación para la auditoría fiscal comprende:

- Información general acerca del negocio de la empresa comercializadora de llantas
- Asuntos identificados en reuniones con personal clave (gerente/propietario) de la empresa comercializadora.
- Descripción de las áreas significativas para la auditoría fiscal y asuntos de contabilidad poco usuales.
- Definición de la materialidad de los registros contables para los propósitos de la auditoría fiscal.
- Naturaleza de la ayuda que el personal que trabaja en la empresa comercializadora deba dar.
- Personal de auditoría responsable.
- Resumen del tiempo requerido.
- Definición del informe que será entregado al Gerente y fecha de entrega.

3.3.2.6.1 Preparar plan de servicio de auditoría al cliente

El plan de auditoría requiere establecer los sistemas y procedimientos que se utilizarán para realizar el trabajo de auditoría (servicios profesionales). Dentro de este plan de auditoría, se debe establecer las responsabilidades y fechas de cumplimiento por parte del auditor y su equipo de trabajo.

El plan de auditoría debe comunicarse a todo el personal que participará en el trabajo de auditoría; el grado de información que se distribuya debe ser el necesario para permitir que la persona que lo reciba obtenga un conocimiento adecuado de la empresa comercializadora y del papel que le corresponde desempeñar en la auditoría.

Asimismo, se necesita tener un canal de comunicación abierto con el cliente, se necesita asegurar que el personal de la empresa comercializadora comprende la naturaleza de los servicios prestados y los beneficios que de ellos resulten para su organización.

Adicionalmente, el auditor debe prepara un programa de auditoría por escrito, estableciendo los objetivos de auditoría y los procedimientos que se llevarán a cabo para lograr dichos objetivos. El programa debe estar lo suficientemente detallado para servir como conjunto de instrucciones para el equipo de auditoría y como un medio para controlar la adecuada ejecución del trabajo.

➤ **Forma de documentar un plan de auditoría fiscal de una empresa comercializadora de llantas:**

- Detalle del equipo de auditoría y la responsabilidad asignada a cada integrante.
- Personal clave de la empresa comercializadora de llantas
- Necesidades y expectativas del personal clave de la empresa comercializadora de llantas
- Objetivos de servicio y planes relevantes de acción
- Estrategia de comunicación con el personal clave del cliente.
- Plan para ampliar y fortalecer la relación con el cliente.
- Oportunidades de prestar otros servicios.

3.3.2.6.2 Memorando de planeación de auditoría

Es un documento en el cual queda establecido el proceso de planeación resumiendo todas las consideraciones de auditoría importantes, es preparado por el auditor independiente y sirve de base para:

- Asegurar trabajo de auditoría experimentado,
- Reflejar los pensamientos de los responsables de su preparación,
- Documentar el proceso de planificación,
- Reducir posibilidades de cualquier malentendido,
- Facilita la planificación de auditorías subsecuentes.

3.4 Efectos para el Contador Público y Auditor Independiente al realizar una auditoría fiscal en una comercializadora de llantas, cuando no se planifica adecuadamente

Los efectos negativos que pueda tener un contador público y auditor, dependerán de la calidad de trabajo que desarrolle en la auditoría fiscal para la empresa comercializadora de llantas, entre ellas están:

- Negligencia profesional, por emitir una opinión errónea derivada de la aplicación de procedimientos incorrectos para alcanzar el objetivo de la auditoría fiscal.
- Fracaso de la auditoría, que puede estar afectada por asignar personal sin la capacidad y experiencia correspondiente, lo cual produjo que no se encontraran errores o hallazgos importantes.
- Pérdida del cliente por realizar una auditoría fiscal inadecuada, cuyos resultados repercuten en los intereses del cliente.
- Costos altos por exceso de horas hombre.

En conclusión, la consecuencia por una inadecuada planeación podría ser la pérdida del cliente, un presupuesto de tiempo y costos en exceso, pérdida del prestigio profesional y la calidad deficiente en los servicios de auditoría.

CAPÍTULO IV

CASO PRÁCTICO

Planeación de una auditoría fiscal para una comercializadora de llantas desde el punto de vista del Contador Público y Auditor Independiente

4.1 Introducción

El Contador Público y Auditor Independiente previo a realizar una auditoría fiscal, debe contar con una adecuada planeación fiscal, para poder alcanzar totalmente los objetivos trazados en forma más eficiente y eficaz, al momento de la ejecución de la auditoría.

El caso práctico que se presenta se enfocará a los pasos de la planeación que el auditor independiente debe seguir para realizar una auditoría fiscal en una empresa comercializadora de llantas.

4.2 Antecedentes

Derivado de la primera reunión con el gerente de la empresa Central de Llantas y Servicios, S. A; el auditor conoce las primeras características del cliente, como lo son: que es una entidad constituida el 10 de octubre de 2005, con capital guatemalteco; su principal actividad es la importación y la venta al por mayor y menor de llantas para camiones, automóviles, vehículos agrícolas e industriales. Sus oficinas administrativas, bodegas y salas de ventas, están ubicadas en un Complejo Empresarial en el Departamento de Escuintla.

Para lograr la planeación adecuada y llevar un ordenamiento respecto a las actividades que se desarrollarán en el proceso de planeación, se hará referencia a cada paso a seguir en la planeación.

4.3 Proceso de la planeación

4.3.1 Realizar actividades previas al trabajo

4.3.1.1 Evaluar y responder al riesgo del compromiso

Se elabora un cuestionario para conocer la situación actual del cliente, relacionado con las áreas más relevantes y que tienen relación con la determinación de los impuestos, que son respondidas por el gerente:

Central de Llantas y Servicios, S. A. Evaluación al Riesgo del Compromiso
--

Hecho:	JAP
Fecha:	02/01/09
Revisado:	LAP
Fecha:	05/01/09

Cliente: Central de Llantas y Servicios, S. A.

Dirección: Bodega 5, Complejo Empresarial Las Flores, Escuintla.

Tipo de Trabajo a realizar: Auditoría Fiscal

1. Cumple la empresa con todos los aspectos legales que regulan las leyes fiscales? La empresa cumple con las obligaciones fiscales que le son aplicables.
2. La empresa cuenta con un manual de políticas contables? No se cuenta con un manual de políticas contables.
3. La gerencia acepta registrar los ajustes propuestos por el auditor? No se han realizado auditorías previas.
4. Se tiene conocimiento de casos de las existencia de transacciones sin justificación? Existen algunos desembolsos sin documentación de respaldo.
5. Cuál es la estrategia y política de la gerencia para mantener sistemas de contabilidad e información confiable y controles internos efectivos? Mantener sistemas computarizados contables con medidas de seguridad, para procesar la información de las operaciones que se realizan.
6. Existen un plan de seguridad para el sistema informático y la protección de registros? No se han hecho cambios en las medidas de seguridad definidas originalmente; es necesario hacer una evaluación.
7. La gerencia establece procedimientos relativos a la determinación de los impuestos? Los impuestos se determinan con base a lo establecido en las leyes tributarias.

8. El personal asignado para analizar la información contable y determinar la base imponible de los impuestos está capacitado? La determinación de los impuestos está a cargo de un contador independiente que presta sus servicios a la empresa; sin embargo, se trata de capacitar al personal del área de contabilidad, enviándolos a cursos relacionados con aspectos fiscales.
9. Los recursos de la empresa que ayudan al personal a cargo del manejo de la información contable, son los adecuados? Se cuenta con los recursos adecuados para que realicen sus funciones.
10. Existe rotación de personal clave de la empresa? La rotación se realiza a nivel operativo, los jefes de cada departamento están entre 2 y 3 años de antigüedad.
11. Los procesos de control son los adecuados para el tamaño y naturaleza del negocio? Se han modificado e implementado mejores controles.
12. Se realizan estimaciones contables significativas que involucren subjetividad, complejidad o incertidumbre mayor que lo normal? Las estimaciones contables que se realizan no se consideran significativas.
13. Existen procesos administrativos (fiscales) en curso? La empresa no ha sido fiscalizada por la Administración Tributaria.
14. Existen procesos judiciales (fiscales) en curso? Ninguno
15. Bajo que categoría está calificada la empresa ante la Administración Tributaria: Está calificada como Contribuyente Normal.
16. Existe omisión en la presentación de declaraciones que puedan afectar a futuro la fiscalización por la Administración Tributaria: La empresa ha cumplido con presentar las declaraciones correspondientes a los impuestos a los cuales se encuentra afecta.
17. Se lleva un archivo de los documentos que tienen relación con las obligaciones tributarias de la empresa: La empresa mantiene actualizado el archivo correspondiente a las obligaciones tributarias, registro de libros, declaraciones de impuestos.

En consideración y respuesta al riesgo de compromiso de la empresa Central de Llantas y Servicios, S. A., se han considerado los factores que puedan afectar en la aceptación de este compromiso; y considero conveniente SI Aceptar a este cliente.

Al evaluar y responder al riesgo de compromiso, el cliente es de riesgo

Bajo	_____
Medio	<u>SI</u>
Alto	_____

4.3.1.2 Establecer los términos del trabajo
Propuesta de servicios profesionales

Irma Aracely Pérez Marcos
Contadora Pública y Auditora
7 Av. 12-50, zona 9 Guatemala

Guatemala, 2 de enero de 2009

Consejo de Administración
Central de Llantas y Servicios, S. A.
Presente

Señores del Consejo:

Nos ha sido convocado para realizar auditoría de carácter fiscal, con base a los estados financieros terminados al 31 de diciembre de 2008. Por medio del presente, tenemos el agrado de confirmar nuestra participación en el mismo y aceptación de antemano al compromiso de realizar una opinión sobre el estado fiscal-legal actual de la empresa y sus operaciones.

Hemos elaborado una propuesta de los servicios que podemos proporcionarle, de acuerdo a las características de la empresa y de acuerdo a la naturaleza de sus actividades, ofreciéndole un servicio de calidad y con valor agregado.

Estamos seguros que con los resultados de nuestro trabajo ustedes experimentarán una satisfactoria relación costo/beneficio respecto a la auditoría contratada, ya que el monto de nuestros honorarios se considera en extremo razonable, dados los objetivos que habremos de satisfacer.

Al ofrecernos para cualquier aclaración adicional, agradecemos la oportunidad que nos brinda para presentarle nuestra propuesta de servicios, y esperamos mantener una relación profesional en beneficio mutuo.

Irma Aracely Pérez Marcos
Contadora Pública y Auditora

I. NUESTRO SERVICIO

A través del servicio de auditoría que ha solicitado, se evalúa entre otras cosas, que la empresa ha cumplido con sus obligaciones fiscales y todos los impuestos han sido liquidados y correctamente contabilizados; asimismo, que la empresa ha utilizado al máximo los beneficios que le permite la legislación fiscal, en cuanto a los gastos deducibles y la aplicación de deducciones.

II. PLAN DE AUDITORÍA

Efectuaremos nuestra auditoría con base a Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas requieren la elaboración de un plan de auditoría detallado y a la medida de las características del cliente, a efecto de responder a sus necesidades.

III. OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

Nuestro trabajo está dirigido a la revisión de la información contable que sirve de base para la determinación de los impuestos con base a los estados financieros de la entidad Central de Llantas y Servicios, S. A., con el objetivo de evaluar el cumplimiento consistente y racional de sus obligaciones, la correcta utilización de los beneficios que la legislación fiscal le permite y la contabilización adecuada de las operaciones derivadas de su relación con la administración tributaria y para que la declaración previa a su presentación se encuentre libre de errores materialmente importantes y observando todos los beneficios y limitaciones que estén contenidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento que se encuentran vigentes, así como si todos los créditos fiscales, si los hubiese, han sido debidamente registrados y aplicados.

IV. PLAN DE VISITAS

Nuestra revisión la estaremos efectuando en dos visitas, la primera en febrero 2009 para determinar si la contabilidad muestra en los registros razonablemente la situación financiera de la empresa que sirven de base para la determinación de los impuestos; y la siguiente en marzo 2009 para realizar la auditoría fiscal.

V. INFORMES

Al concluir la revisión final, emitiremos nuestro informe con nuestra opinión respecto a la situación fiscal según estados financieros al 31 de diciembre de 2008.

La fecha de entrega del informe final se estima entregarlo una semana después de que la empresa nos entregue la versión final del cierre contable.

Carta a la Gerencia

Adicionalmente, durante el curso de nuestro trabajo puede llamar nuestra atención algunos asuntos relacionados con debilidades en la estructura de control interno u otras áreas donde puede ser posible de mejorar la eficiencia o efectividad de sus operaciones, de manera que si amerita la situación, le suministraremos algunas recomendaciones sobre la estructura de control interno basadas en nuestras apreciaciones durante la auditoría que pudieran ser de importancia en las actuales circunstancias.

VI. EQUIPO DE TRABAJO

Nuestro equipo de trabajo generalmente se estructura con un grupo de profesionales que es el responsable de atender al cliente a alto nivel, analizar el enfoque de trabajo más apropiado y de elaborar los informes convenidos. En esta ocasión, se ha definido para atenderles los profesionales siguientes:

Lic. Irma Aracely Pérez Marcos

Lic. Luis Alejandro Pérez Pérez

VII. HONORARIOS

El valor de nuestros servicios se fija con base en el tiempo, categoría o experiencia del personal asignado a cada trabajo y se estima en relación a las horas-auditor a invertir en la auditoría, de tal manera que hemos estimado el valor de los honorarios para la auditoría fiscal a la empresa Central de Llantas y Servicios, S. A., en Q39,990.00, los cuales sería cancelados 40% al inicio y 60% contra entrega del informe de auditoría.

Irma Aracely Pérez Marcos
Contadora Pública y Auditora
7 Av. 12-50, zona 9 Guatemala

Carta compromiso de Auditoría

Guatemala, 5 de enero de 2009

Al Consejo de Administración:

Usted me ha solicitado que audite la situación fiscal de la empresa Central de Llantas y Servicios, S. A., de fecha 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2008. Por medio de la presente, tengo el agrado de confirmar mi aceptación y mi entendimiento de este compromiso. La auditoría será realizada con el objetivo de expresar una opinión sobre el estado de la empresa ante el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La auditoría se efectuará de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). Dichas NIAs requieren planear y ejecutar la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si la información financiera-contable está libre de errores materiales que puedan ocasionar un riesgo impositivo importante para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y la obtención de beneficios legalmente preestablecidos. Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas de la evidencia que soporta los montos y revelaciones en la información financiera. Una auditoría también incluye evaluar los principios contables usados y las estimaciones importantes hechas por la gerencia que pueden tener incidencia fiscal.

En virtud de la naturaleza comprobatoria y de otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherente de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas representaciones erróneas importantes puedan permanecer sin ser descubiertas.

Además del dictamen sobre los resultados de la auditoría fiscal, se espera proporcionarle una carta por separado, referente a cualquier debilidad detectada en los sistemas de contabilidad y control interno que estén vinculados a los procedimientos aplicados para la determinación de los impuestos.

Se le recuerda que la responsabilidad de la preparación de la información financiera contable, utilizada para fines fiscales, corresponde a la administración de la compañía. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas adecuadas para la determinación de las obligaciones fiscales.

Irma Aracely Pérez Marcos

Contadora Pública y Auditora
7 Av. 12-50, zona 9 Guatemala

Se espera una cooperación total con su personal y se confía en que ellos pondrán a nuestra disposición todos los registros, documentación, y otra información que se requiera en relación con nuestra auditoría. Nuestros honorarios que se facturarán a medida que avance el trabajo, se basan en el tiempo requerido por las personas asignadas al trabajo más gastos directos. Las cuotas por hora individuales varían según el grado de responsabilidad involucrado y la experiencia y pericia requeridas.

Esta carta será efectiva para años futuros a menos que se cancele, modifique o sustituya.

Favor de firmar y devolver la carta de entendimiento adjunta para indicar su comprensión y acuerdo sobre los arreglos para la auditoría fiscal.

Irma Aracely Pérez Marcos

Contadora Pública y Auditora
Colegiada 12345

CARTA DE ENTENDIMIENTO

Guatemala, 7 de enero de 2009

Licenciada
Irma Aracely Pérez Marcos

Sirve la presente como expresa confirmación y aceptación de los términos y condiciones técnico-económicos de la propuesta de servicios que presentaron a nuestra consideración con fecha 2 de enero de 2009, la cual pasa a formar parte integral de la misma.

Además confirmamos nuestro entendimiento de las responsabilidades y obligaciones como usuarios de estos servicios, y por tanto eximimos a la Licenciada Irma Aracely Pérez Marcos de cualquier responsabilidad que no sea atribución de su empresa, de conformidad con la propuesta de servicios aceptada.

Muy atentamente,

Juan José Hernández
Gerente General
Central de Llantas y Servicios, S. A.

4.3.1.3 Seleccionar el equipo de trabajo

Para la auditoría a realizar el equipo de trabajo seleccionado es el siguiente:

Central de Llantas y Servicios, S. A. Equipo de Trabajo	Hecho:	LAP
	Fecha:	02/01/09
	Revisado:	IAPM
	Fecha:	05/01/09

Cliente: Central de Llantas y Servicios, S. A.

Dirección: Bodega 5, Complejo Empresarial Las Flores, Escuintla.

Tipo de Trabajo a realizar: Auditoría Fiscal

EQUIPO ENCARGADO DEL TRABAJO EN LA AUDITORÍA FISCAL PARA LA EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S.A.

a) Equipo de Trabajo Independiente

A. Categoría	Nombre	Iniciales de referencia	Años experiencia
CPA Independiente (Gerente)	Lic. Irma Aracely Pérez Marcos	IAPM	10 años
Supervisor de la Auditoría	Lic. Luis Alejandro Pérez	LAP	7 años
Asistente de Auditoría	María Fernanda Pérez	MFP	4 años
Asistente de Auditoría	Justin Arrecis Pérez	JAP	3 años

b) Uso de Especialista

Por la naturaleza de la entidad no se requiere el uso de un especialista. (NIA No. 620)

c) Personal y Auditoría Interna del Cliente

La empresa no cuenta con un Departamento de Auditoría Interna; sin embargo, posee los servicios externos de un Asesor Fiscal; de quien se espera obtener la ayuda e información necesaria; así como la ayuda del personal del cliente, principalmente el que se encuentra vinculado de manera directa al proceso del registro y determinación de las bases impositivas.

4.3.2 Realizar la planeación

4.3.2.1 Conocimiento del cliente y del medio en que opera

Esta fase se documentará con base a la información obtenida de la visita inicial a la empresa y de la obtención de información documental proporcionada por el gerente.

Central de Llantas y Servicios, S. A. Conocimiento del Cliente y del Medio en que opera
--

Hecho:	LAP
Fecha:	05/01/09
Revisado:	IAPM
Fecha:	06/01/09

Cliente: Central de Llantas y Servicios, S. A.

Dirección: Bodega 5, Complejo Empresarial Las Flores, Escuintla.

Tipo de Trabajo a realizar: Auditoría Fiscal

Período: del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008

Fecha de entrega del informe final: 2 de marzo de 2009

Naturaleza del negocio: Importación directa y venta de llantas para todo tipo de vehículo.

Tiempo aproximado que tiene la empresa de estar funcionando: 2 años

Motivo principal por el que requiere la auditoría: Obtener un dictamen sobre la razonabilidad de su situación fiscal.

Revisiones requeridas al año: Una al cierre del período

Número de empleados: 50

Número de principales proveedores: 10 proveedores extranjeros exclusivos de la mercadería disponible para la venta; no tiene proveedores nacionales en lo que respecta a mercadería para la venta

Cheques mensuales emitidos: se emite un promedio de 200 cheques mensuales.

Monto de activo: 4.4 millones

Monto de pasivo: 2.1 millones

Monto de patrimonio de los accionistas: 2.3 millones

Promedio de ventas/ingresos anuales del ejercicio: 12.9 millones

Resultado neto del ejercicio últimos dos años:

Q228 mil utilidad al 31/12/06

Q216 mil utilidad al 31/12/07

Audidores predecesores: Ninguno

Honorarios: Q39,990.00

Forma de pago: 40% al inicio y 60% al final (contra entrega del informe de auditoría)

Es una entidad con procedimientos complicados para aceptación de auditorías: No

Las siguientes preguntas deben ser respondidas por el auditor, a través de la observación; entrevista al personal clave y el gerente:

1. El personal asignado para llevar a cabo las funciones relacionadas con la determinación de los impuestos, es la apropiada y calificada? La determinación de los impuestos está a cargo de un profesional de contabilidad independiente a la empresa.
2. Cuáles son las diferentes políticas contables importantes que puedan representar riesgo impositivo? Aplicación de los porcentajes de depreciación de los activos fijos, determinación de los costos para el área de servicios.
3. Qué legislación tiene un efecto fundamental sobre las operaciones que realiza el cliente? El Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Solidaridad, Impuesto Sobre Productos Financieros.
4. Cuáles son las políticas y procedimientos de control establecidos y aplicados por la Gerencia para evitar errores e irregularidades contables que tengan como efecto una posible contingencia fiscal? Se tienen los servicios externos de un asesor fiscal que se encarga de la verificación y análisis de las declaraciones de impuestos y orienta para aprovechar los beneficios que las leyes tributarias le ofrecen a la empresa.
5. Existe una política de resguardo de la información y documentación, correspondiente a los períodos fiscales no prescritos? El resguardo de la información y documentos contables se limita a los períodos no prescritos.

Al comprender el negocio del cliente, el cliente es de riesgo

Bajo	_____
Medio	<u>SI</u>
Alto	_____

4.3.2.2 Grado de confiabilidad en los controles internos

Central de Llantas y Servicios, S. A. Cuestionario de Control Interno Fiscal

Hecho:	LAP
Fecha:	07/01/09
Revisado:	IAPM
Fecha:	08/01/09

Cliente: Central de Llantas y Servicios, S. A.

Dirección: Bodega 5, Complejo Empresarial Las Flores, Escuintla.

Tipo de Trabajo a realizar: Auditoría Fiscal

Período: del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008

	Pregunta	R
1.	¿La entidad lleva de forma adecuada los libros siguientes?	
	— Libro diario	S
	— Libro de inventarios y balance general	S
	— Libro mayor	S
	— Libro de Compras y Servicios Adquiridos	S
	— Libro de Ventas y Servicios Prestados	S
2.	¿Están debidamente autorizados?	S
3.	¿Existen balances de comprobación mensual?	S
4.	¿Conciliación entre mayores y auxiliares?	S
5.	¿Existieron dictámenes con salvedades de trascendencia fiscal en el pasado?	N/A
	¿Limitaciones al alcance?	N/A
	¿Incertidumbres?	N/A
6.	¿Existen facturas prenumeradas de ventas?	S
7.	¿Se contabilizan las ventas por el método de lo devengado?	S
8.	¿Existen otro tipo de documentos prenumerados para compras y ventas?	N
9.	¿Se cotejan las facturas de ventas con las liquidaciones de ventas diarias?	S
10.	¿Existe control sobre entregas parciales de ventas?	S
11.	¿Existen controles sobre clientes morosos?	S
12.	¿Existe control del correlativo de las facturas de ventas?	S
13.	¿Existe control del correlativo de las liquidaciones de ventas diarias?	S
14.	¿Se verifican cálculos y datos de facturas de ingresos y gastos, con constancia de ello?	S
15.	¿Se investigan saldos antiguos de clientes, dejando evidencia de ello?	N
16.	¿Existen saldos acreedores de clientes?	N
17.	¿Existen saldos deudores de proveedores?	N
18.	¿Se hacen conciliaciones de ingresos/gastos de contabilidad con libros de IVA?	S
19.	¿Se hacen conciliaciones de la contabilidad con el Impuesto Sobre la Renta?	S

	Pregunta	R
20.	¿Se hacen conciliaciones de la contabilidad con las bases y cuotas de retenciones?	S
21.	¿Se concilian las declaraciones fiscales entre sí?	S
22.	¿Existe un asesoramiento fiscal calificado?	S
23.	¿Se analizan los márgenes sobre ventas por líneas de productos?	S
24.	¿Existe una codificación única para cada cliente o proveedor?	S
25.	¿Se realiza un corte de todas las operaciones a la fecha del cierre?	S
26.	¿Se analizan las variaciones anormales de ventas?	S
27.	¿Se analizan las variaciones significativas de los presupuestos?	S
28.	¿Existe autorización para la venta de activos fijos?	N/A
29.	¿Existe un inventario físico de los activos fijos?	S
30.	¿Existen fichas individuales de activos fijos?	N
31.	¿Existe una conciliación física con los registros de activos fijos?	N
32.	¿Se realizan conciliaciones bancarias regularmente?	S
33.	¿Se revisan periódicamente las conciliaciones bancarias?	S
34.	¿Se realizan confirmaciones por escrito de saldos de clientes y deudores?	S
35.	¿Existe un control de las ventas al contado?	S
36.	¿Se concilian las respuestas confirmadas con los clientes?	N
37.	¿Se realizan confirmaciones por escrito de saldos de proveedores?	N
38.	¿Se concilian las respuestas confirmadas con los proveedores?	N/A
39.	¿Existe un control del uso secuencial de los cheques?	S
40.	¿Existe un control de los cheques en circulación?	S
41.	¿Se ha recibido alguna auditoría fiscal en los últimos 4 años?	N
42.	¿De la auditoría fiscal surgieron ajustes significativos?	N/A
43.	¿Se maneja información fiscal actualizada?	S
44.	¿Se analizan todas las contingencias fiscales derivadas de las posibles interpretaciones de las normas tributarias?	S
45.	En el caso de bajas en inventario significativas ¿Se realiza un estudio específico del resultado contable y fiscal resultante?	N
46.	Los importes contabilizados por los distintos impuestos ¿son autorizados y revisados por persona competente?	S
47.	¿Hay movimientos significativos en cuentas corrientes con socios y administradores?	N
48.	¿Han existido en los ejercicios no prescritos pérdidas en los resultados?	N

Al evaluar el ambiente de control, el cliente es de riesgo

Bajo _____

Medio _____

SI

Alto _____

4.3.2.3 Identificación de las áreas significativas

Se han solicitado los estados financieros que han servido de base para la determinación de los impuestos, así como las declaraciones de impuestos presentadas en el período auditado; para que sean analizados e identificar las áreas significativas. Como no existen auditorías anteriores se procede a elaborar una comparación de resultados con el ejercicio anterior a efecto de determinar variaciones significativas de un período a otro.

Central de Llantas y Servicios, S. A. Revisión Analítica Estado de Situación General Al 31 de diciembre de 2007 y 2008 (Expresado en Quetzales)			
		Hecho:	MFP
		Fecha:	08/01/09
		Revisado:	LAP
		Fecha:	09/01/09
ACTIVOS	2008	2007	Variación
NO CORRIENTES			
Mobiliario y Equipo	125,000.00	125,000.00	-
Vehículos	327,188.00	375,000.00	(47,812.00)
Maquinaria	113,400.00	135,000.00	(21,600.00)
Equipo de Cómputo	75,000.00	75,000.00	-
Depreciación acumulada	(69,412.00)	-	(69,412.00)
Activos no corrientes totales	571,176.00	710,000.00	(138,824.00)
CORRIENTES			
Inventarios	1,800,746.00	4,427.00	1,796,319.00
Cuentas por Cobrar (neto)	161,660.00	147,352.00	14,308.00
Caja y Bancos	1,104,871.00	1,463,669.00	(358,798.00)
Activos corrientes totales	3,067,277.00	1,615,448.00	1,451,829.00
Activos totales	3,638,453.00	2,325,448.00	1,313,005.00
PATRIMONIO NETO Y PASIVOS			
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS			
Capital Pagado	1,000,000.00	1,000,000.00	-
Reservas	23,613.00	15,200.00	8,413.00
Utilidades Retenidas	342,033.00	204,560.00	137,473.00
Utilidad (Pérdida) Ejercicio	159,841.00	137,473.00	22,368.00
Total Patrimonio de los accionistas	1,525,487.00	1,357,233.00	168,254.00
PASIVOS NO CORRIENTES			
Préstamos Bancarios	1,034,630.00	559,630.00	475,000.00
PASIVOS CORRIENTES			
Cuentas por pagar	954,451.00	325,000.00	629,451.00
Impuestos y contribuciones	109,655.00	67,045.00	42,610.00
Otros	14,230.00	16,540.00	(2,310.00)
Pasivos totales	2,112,966.00	968,215.00	1,144,751.00
Patrimonio y pasivos totales	3,638,453.00	2,325,448.00	1,313,005.00

Central de Llantas y Servicios, S. A.
Revisión Analítica
Estado de resultados
Comparativo 2007 y 2008
(Expresado en Quetzales)

Hecho:	MFP
Fecha:	08/01/09
Revisado:	LAP
Fecha:	09/01/09

	<u>2008</u>	<u>2007</u>	<u>Variación</u>	<u>% Variación</u>
INGRESOS DE OPERACIÓN				
Ventas netas	12,966,827.00	8,085,865.00	4,880,962.00	60.36
(-) Costo de ventas	11,877,476.00	7,165,779.00	4,711,697.00	65.75
Margen de Utilidad Bruta	1,089,351.00	920,086.00	169,265.00	18.40
GASTOS DE OPERACIÓN				
(-) Gastos de Operación	669,504.00	615,227.00	54,277.00	8.82
(-) Otros Gastos	176,000.00	95,137.00	80,863.00	85.00
Utilidad antes de Impuesto	243,847.00	209,722.00	34,125.00	16.27
Impuesto Sobre la Renta	75,593.00	65,014.00	10,579.00	16.27
Utilidad después del impuesto	168,254.00	144,708.00	23,546.00	16.27
(-) Reserva Legal	8,413.00	7,235.00	1,178.00	16.27
Utilidad del Ejercicio	159,841.00	137,473.00	22,368.00	16.27

Central de Llantas y Servicios, S. A.
Resumen de Revisión Analítica

Hecho:	MFP
Fecha:	12/01/09
Revisado:	LAP
Fecha:	13/01/09

Cliente: Central de Llantas y Servicios, S. A.

Período: al 31 de diciembre de 2008

Derivado del análisis de las variaciones obtenidas de la comparación de los estados financieros presentados por el cliente, se han identificado las áreas significativas que afectan en la determinación de los impuestos y que serán consideradas al hacer la planeación de la auditoría fiscal solicitada por el cliente, las que se resumen a continuación:

Activos no Corrientes: Se evidencia una disminución en la cuenta de vehículos y maquinaria; lo cual está afectado por la baja o venta de activos, se debe verificar el registro contable y su efecto en las pérdidas o ganancias de capital.

Asimismo, en el año 2007 no se evidencia registro por depreciaciones, se debe verificar si en el registro del 2008, se ajustó el porcentaje real de depreciación, y la forma en que fue declarado en el Impuesto Sobre la Renta la proporción correspondiente al año 2007 (gasto no deducible).

Inventarios: Se observa un incremento significativo en el inventario final registrado en el 2008, que se vio afectado principalmente por la compra de una nueva línea de producto dirigido a las empresas con equipo agrícola en el mes de diciembre y al incremento en los precios de compra; sin embargo, es importante verificar la existencia de productos en mal estado que inciden en el costo.

Préstamos bancarios: Se observa un incremento en los préstamos bancarios por Q475,000.00, equivalente a 84.88%, debido a la adquisición de un nuevo préstamo hipotecario, se deben verificar las condiciones del contrato el cálculo de los intereses que se han pagado, y su efecto en el gasto registrado.

Ventas/ingresos: Se observa que las ventas aumentaron 4.4 millones equivalente a un 60%, con relación al año 2007; misma relación se refleja con el costo de ventas, se debe verificar la correcta determinación del costo de ventas y su efecto en el inventario final determinado; cuyos montos son significativos en la determinación de la declaración del Impuesto Sobre la Renta y al Valor Agregado.

4.3.2.4 Consideración de asuntos administrativos

Los asuntos administrativos tratados con el cliente en relación al trabajo de auditoría que será realizado, se documentan con la cédula siguiente:

Central de Llantas y Servicios, S. A. Asuntos Administrativos	Hecho:	JAP
	Fecha:	14/01/09
	Revisado:	LAP
	Fecha:	15/01/09

Cliente: Central de Llantas y Servicios, S. A.

Dirección: Bodega 5, Complejo Empresarial Las Flores, Escuintla.

Tipo de Trabajo a realizar: Auditoría Fiscal

Período: del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008

1. Registro de información disponible para efectos de consulta en la auditoría.

Conforme lo acordado en la carta compromiso, aceptada por el cliente, la información estará disponible oportunamente.

2. Personal de apoyo asignado en la empresa comercializadora.

1 Auxiliar de contabilidad a cargo de la preparación de la información que sirve de base para las declaraciones de impuestos; así como el contador independiente que prepara las declaraciones de impuestos.

3. Fecha de inicio y fin de la auditoría:

Serán dadas conforme el cronograma de actividades preparado para el efecto.

4. Lugar de trabajo:

Oficinas administrativas del cliente.

5. Personal de auditoría requerido:

1 Contador Público y Auditor (Gerente)

1 Encargado de Auditoría

2 Asistentes de Auditoría

4.3.2.5 Determinación de materialidad

La determinación de la materialidad se documentará con la cédula siguiente:

Central de Llantas y Servicios, S. A. Determinación de la materialidad

Hecho:	MFP
Fecha:	15/01/09
Revisado:	LAP
Fecha:	16/01/09

Cliente: Central de Llantas y Servicios, S. A.

Tipo de Trabajo a realizar: Auditoría Fiscal

Período: del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008

Cálculo de la Materialidad para la Realización de la Auditoría:

Para medir la materialidad para la realización de la auditoría se consideró el total de Ingresos declarados en el año 2008, considerando un resultado razonable de materialidad de la manera siguiente:

Total de Ingresos Año 2008 $Q12,966,827.00 \times 1\% = Q129,668.27$

Aproximando a la cifra redonda superior la Materialidad es igual a **Q130,000.00**.

Con base a la materialidad determinada, deberán ser revisadas las cuentas siguientes:

Cuentas de Balance

Inventarios: con una variación de Q1,796,319.00, a efecto de analizar la valuación, reservas y obsolescencia de inventarios y las implicaciones que desde el punto de vista fiscal pudieran tener.

Patrimonio de los Accionistas: con una variación total de Q168,254.00; se analizarán en conjunto las cuentas que lo integran a efecto de determinar que los operaciones que se hubiesen realizado se encuentren debidamente respaldadas y cumplido con los requisitos legales establecidos en las leyes tributarias.

**Central de Llantas y Servicios, S. A.
Determinación de la materialidad**

Hecho:	MFP
Fecha:	15/01/09
Revisado:	LAP
Fecha:	16/01/09

Cliente: Central de Llantas y Servicios, S. A.

Tipo de Trabajo a realizar: Auditoría Fiscal

Período: del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008

Préstamos bancarios: con una variación de Q475,000.00, a efecto de analizar el origen, su adecuada contabilización y el correcto cumplimiento de los requisitos fiscales aplicables.

Cuentas por pagar: con una variación de Q629,451.00; a efecto de analizar su origen, así como establecer el tratamiento de los gastos relacionados con estas obligaciones.

Cuentas de Resultados

Ventas netas: con una variación de Q4,880,962.00, a efecto de determinar la procedencia de los ingresos de la empresa y evaluar si se encuentran clasificados y documentados adecuadamente.

Costo de ventas: con una variación de Q4,711,697.00, con el objeto de establecer si el mismo ha sido determinado adecuadamente.

Gastos de Operación: con una variación de Q135,140.00, integrado por Q54,277.00 en el rubro de gastos de operación y Q80,863.00 en el rubro de otros gastos, a efecto de verificar que todos los registros realizados llenen los requisitos para ser deducibles del Impuesto Sobre la Renta (porcentajes legales y documentos legales de respaldo)

**Central de Llantas y Servicios, S. A.
Determinación de la materialidad**

Hecho:	MFP
Fecha:	15/01/09
Revisado:	LAP
Fecha:	16/01/09

Cliente: Central de Llantas y Servicios, S. A.

Tipo de Trabajo a realizar: Auditoría Fiscal

Período: del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008

No obstante, el valor de la materialidad determinado, se considera necesario revisar otras cuentas que están por debajo del monto calculado; derivado que dichas cuentas tienen incidencia en la determinación de los impuestos y por ser ésta la primera auditoría fiscal a realizar, no se cuentan con parámetros de medición razonable para las cifras registradas.

Las cuentas a revisar son:

Activos no corrientes (Propiedad, planta y equipo) con una disminución de Q138,824.00: Determinar la propiedad, valuación y existencia de los activos de la empresa y el tratamiento fiscal en la baja o venta de activos fijos.

Caja y Bancos: con una disminución de Q358,798.00, a efecto de verificar el tratamiento fiscal de los intereses recibidos, en las cuentas que los generen.

Cuentas por Cobrar: con una variación de Q14,308.00; determinar el tratamiento fiscal de las cuentas incobrables.

4.3.2.6 Presupuesto de Tiempo

Central de Llantas y Servicios, S. A. Presupuesto de Tiempo
--

Hecho:	LAP
Fecha:	02/01/09
Revisado:	IAPM
Fecha:	05/01/09

Actividad	G	SUP	A-1	A-2	Total Horas	Costo
Costo por Hora	Q90	Q75	Q60	Q60	Presupuestadas	presupuestado
Planeación y términos del contrato:						
Conocimiento del cliente y del medio en que opera	3	2	2	2	9	660.00
Identificación tipos de transacciones, áreas significativas, materialidad	1	3	4	4	12	795.00
Establecer los términos del trabajo	2	8			10	780.00
Evaluación de control interno		4	10	10	24	1,500.00
Plan completo de auditoría	5	16			21	1,650.00
Diseño de procedimientos	4	16			20	1,560.00
Ejecución de la auditoría:						
Caja y Bancos		5	15		20	1,275.00
Cuentas por cobrar	2	2	10		14	930.00
Inventarios	3	11	60	60	134	8,295.00
Propiedad, Planta y Equipo		4		20	24	1,500.00
Préstamos por pagar	2	4		27	33	2,100.00
Cuentas por Pagar		3	16		19	1,185.00
Impuestos por Pagar		5	10		15	975.00
Otros Pasivos		1	6		7	435.00
Capital social y utilidades retenidas	1	1	2		4	285.00
Ingresos		2	15	15	32	1,950.00
Costo de las mercaderías vendidas		5		30	35	2,175.00
Gastos de Operación		5	7	10	22	1,395.00
Otros ingresos y gastos		3	15		18	1,125.00
Preparación de Informe	4	10	2	2	18	1,350.00
Tiempo de viaje	8	26	46	44	124	8,070.00
Total de Horas	35	136	220	224	615	39,990.00

4.3.2.7 Documentación y divulgación de auditoría

Se recopilan todos los documentos elaborados en la planeación y se dan a conocer al equipo de trabajo; juntamente con el programa de auditoría elaborado, debiendo elaborar para el efecto el memorando de planeación.

MEMORANDO DE PLANEACIÓN DE AUDITORÍA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A. 31 DE DICIEMBRE DE 2008

1. Descripción del servicio:

Con base en los estados financieros de la empresa Central de Llantas y Servicios, S. A., al 31 de diciembre de 2008, se examinarán las cuentas que representan riesgo y un efecto en la determinación de los impuestos que declara el cliente.

2. Descripción del cliente y del negocio

La empresa Central de Llantas y Servicios, S. A.; es una entidad constituida el 10 de octubre de 2005, con capital guatemalteco.

Las oficinas administrativas, bodegas y salas de ventas, están ubicadas en Bodega 5, Complejo Empresarial Las Flores, Escuintla.

3. Descripción general

Su principal actividad es la importación y la venta al por mayor y menor de llantas para camiones, automóviles, vehículos agrícolas e industriales.

4. Materialidad (importancia relativa)

La materialidad para la realización de la auditoría se calculó sobre la base del 1% del total de Ingresos declarados en el año 2008, considerando un resultado razonable de la manera siguiente:

Total de Ingresos Año 2008 $Q12,966,827.00 \times 1\% = Q129,668.27$

Aproximando a la cifra redonda superior la Materialidad es igual a **Q130,000.00.**

5. Plan de trabajo:

Con base en la reunión sostenida con los ejecutivos de la empresa, las siguientes son las fechas tentativas de importancia correspondiente al trabajo de auditoría:

02-09/01/09 Actividades previas
12-30/01/09 Proceso de planeación
02-06/02/09 Procedimientos de auditoría (pruebas de control)
09-27/02/09 Procedimientos sustantivos de auditoría
02/03/2009 Reunión final y terminación de la auditoría
09/03/2009 Discusión del borrador del informe
16/03/2009 Entrega del informe de auditoría y carta a la gerencia de las observaciones y recomendaciones

Se ha presupuestado 615 horas.

6. Personal clave de la empresa comercializadora de llantas

Nombre	Función / puesto
Juan José Hernández	Gerente General / socio Principal
Guillermo Santizo	Gerente Administrativo -Financiero

7. Personal Asignado para realizar la auditoría

B. Categoría	Nombre	Iniciales de referencia	Años experiencia
CPA Independiente (Gerente)	Lic. Irma Aracely Pérez Marcos	IAPM	10 años
Supervisor de la Auditoría	Lic. Luis Alejandro Pérez	LAP	7 años
Asistente de Auditoría	María Fernanda Pérez	MFP	4 años
Asistente de Auditoría	Justin Arrecis Pérez	JAP	3 años

4.3.2.8 Programa de Auditoría Fiscal

A continuación se presenta el programa de auditoría fiscal que se aplicará a la empresa Central de Llantas y Servicios, S. A.

PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.

CAJA Y BANCOS

OBJETIVOS:

- Obtener evidencia acerca de las cuentas bancarias e identificar las que generan intereses a favor de la entidad.
- Verificar el tratamiento fiscal de los intereses recibidos.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Elabore una cédula que refleje todas las cuentas bancarias de la empresa, identificando las cuentas que devengan intereses. Si existieran cuentas bancarias en dólares verificar el tratamiento del diferencial cambiario.		
2. Determinar el monto de los intereses percibidos, si se les practicó la retención del Impuesto sobre Productos Financieros y reportar el tratamiento fiscal que se le da a los mismos (rentas gravados o exentas, según sea el caso), para efectos de cálculo del Impuesto Sobre la Renta.		
3. Indagar si la empresa efectúa algún pago por concepto de intereses, de ser así verificar que se les haya retenido el Impuesto de Productos Financieros.		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

CUENTAS POR COBRAR

OBJETIVOS:

- Determinar el tratamiento fiscal de las cuentas incobrables (**Art. 38, inciso q, de la ley del I.S.R.**), condonación de cuentas por cobrar, documentos por cobrar, cesión de derechos sobre los mismos y cualesquiera otras situaciones que afecten el rubro.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Verifique que existe una cuenta específica para registrar el I.V.A. por cobrar y que se encuentra segregado el crédito fiscal por importaciones; además, que el saldo declarado coincida con el consignado en la declaración.		
2. Verifique si existe en las cuentas por cobrar, cualquier tipo de anticipos, y si hay evidencia que se cobrarán intereses o no (riesgo: renta presunta por concepto de intereses).		
3. En el caso de anticipos a empleados, asegúrese que cumpla con las características de anticipo. En caso contrario, verificar que el desembolso haya quedado formalizado como préstamo (contrato soportado con el 3% de timbres o con un título de crédito).		
4. En cuentas incobrables verifique: <ol style="list-style-type: none"> a. Para el cálculo de la reserva asegúrese que únicamente hayan sido considerados saldos del giro habitual del negocio. b. El tratamiento fiscal que se da al exceso sobre la reserva. c. En el caso de que la empresa efectúe cierres parciales trimestrales para el pago de I.S.R., verifique que sea considerado el efecto de la variación en la reserva. d. Incluir en la cédula de análisis el movimiento de cargos y abonos a la reserva. 		

PROCEDIMIENTOS:		
Descripción	Hecho por:	P.T.
<ul style="list-style-type: none"> e. Investigar la procedencia de los cargos y abonos de la reserva. Respecto a los cargos, asegurarse que cuenten con la documentación correspondiente. f. Documentar si han sido considerados como ingresos afectos las recuperaciones de cuentas que habían sido reconocidas como incobrables en períodos anteriores. 		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

INVENTARIOS

OBJETIVOS:

- Analizar la valuación, reservas y obsolescencia de inventarios y las implicaciones que desde el punto de vista fiscal pudieran tener.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Documentar el sistema de valuación de inventarios, verifique si se encuentra de acuerdo con lo que establece la LISR, si el método utilizado por el cliente es diferente, efectúe los siguientes procedimientos: a) Verifique si el método se encuentra autorizado por la administración tributaria. b) En caso de no existir autorización, analice la posibilidad de valorar el efecto neto entre los métodos permitidos por la LISR y el utilizado por el cliente.		
2. Efectuar una visita a las bodegas, verificar la existencia de bienes obsoletos e indagar con el encargado de bodega sobre el tratamiento que se le da a los mismos.		
3. Si la empresa utiliza reserva para inventarios obsoletos, de lento movimiento u otro tipo de reserva, pedir una integración del movimiento del período, explicar su tratamiento fiscal y documentar los cargos y abonos (incluyendo destrucciones). Verificar si el cargo a los resultados por estas reservas se reporta como gasto no deducible.		
4. Basados en la toma física de inventarios realizada por el cliente, verificar el tratamiento contable y fiscal de las diferencias entre inventarios físicos y teóricos.		
5. Cuando existan pérdidas por extravío, roturas y/o mermas, así como cuando se produzcan destrucciones de inventario, verifique que se cumpla con los requisitos legales.		

PROCEDIMIENTOS:		
Descripción	Hecho por:	P.T.
6. Cuando existan autoconsumos o se obsequien muestras de productos, verifique que los mismos sean autofacturados, el IVA cargado en la operación se reconozca como gasto y que el valor base de la operación sea igual al costo de producción o de adquisición del producto.		
7. Verificar selectivamente si las notas de envío de mercadería tienen su correspondiente factura de venta.		
8. En el caso de inventarios importados, verificar selectivamente que cuenten con la póliza de importación respectiva, recuerde que en el caso de importaciones hechas vía courier, existen contingencias si no existe póliza.		
9. Obtenga una integración de los rubros que forman el costo de ventas, con el objeto de establecer si el mismo ha sido determinado adecuadamente. (Ej: que existieran inventarios obsoletos o en mal estado que afectan el costo, y que están afectando el inventario final cuando deben estar registrados en gasto).		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

OBJETIVOS:

- Determinar la propiedad, valuación y existencia de los activos de la empresa.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Solicitar una integración que contenga el movimiento de activos fijos que incluya saldo inicial, adiciones bajas y saldo final.		
2. Solicitar una integración que contenga las adiciones de Propiedad, Planta y Equipo con el propósito de establecer si la empresa cumplió con el plan de reinversión de utilidades incluido en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta del año anterior.		
3. Si la empresa compra activos fijos en el exterior, verificar que se encuentren debidamente amparados con las pólizas de importación respectiva.		
4. En las adiciones de propiedad, planta y equipo, verificar que la documentación de soporte cumpla con los requisitos legales.		
5. Verificar que se reconozca únicamente crédito fiscal por los activos adquiridos que se encuentren vinculados al proceso productivo		
6. Documentar el método de depreciación de activos fijos que utiliza la empresa verificar si los porcentajes utilizados exceden o no a los legales. Documentar el procedimiento en papel de trabajo.		
7. Analizar y documentar las bajas de activos fijos y el tratamiento fiscal de la ganancia y/o pérdida de capital que se haya producido.		
8. Verificar que la empresa ha efectuado revaluaciones de activos de acuerdo con la ley del Impuesto Sobre la Renta.		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

OBLIGACIONES

OBJETIVOS:

- Analizar el origen de las obligaciones de la empresa, establecer su adecuada contabilización y el correcto cumplimiento de los requisitos fiscales aplicables.
- Establecer el tratamiento de los gastos relacionados con estas obligaciones.

PROCEDIMIENTOS:

CUENTAS POR PAGAR

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Obtener una integración de los documentos y cuentas por pagar que conforman el saldo de esta cuenta.		
2. En pagos al exterior por servicios recibidos, verifique que se hayan realizado las retenciones de Impuesto Sobre la Renta y efectuado el pago de Impuesto al Valor Agregado o timbres fiscales según corresponda.		
3. Verifique la documentación que da origen a los abonos a esta cuenta. Por ejemplo: facturas de proveedores, facturas cambiarias, títulos de crédito, contratos de préstamos bancarios y no bancarios, y otros.		
4. Con base en la información obtenida documente su análisis sobre la validez legal de la documentación obtenida: Factura de los proveedores a nombre de la empresa. Deben llenar todos los requisitos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla para las facturas, adicionalmente, verificar si es procedente el reconocimiento del crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado.		

PRÉSTAMOS

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Revisar los contratos de préstamo, tanto bancarios como no bancarios y establecer si los mismos han sido suscritos por la entidad.		

Descripción	Hecho por:	P.T.
2. Verificar la cláusula relativa al pago de intereses, efectúe el cálculo global de los mismos y cotejarlo con los resultados del ejercicio.		
3. En caso de existir préstamos no bancarios, verifique que cuando se paguen o acrediten intereses, debe practicarse la retención en concepto de impuesto sobre productos financieros. Asimismo, los intereses deben documentarse con factura cargando el Impuesto al Valor Agregado en la operación y la tasa de los mismos no debe exceder de la tasa máxima bancaria.		
4. En el caso de existir intereses sobre préstamos contratados con entidades del exterior, verifique lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Que hayan sido otorgados por una entidad bancaria o financiera. b. Que las divisas provenientes de estos préstamos hayan sido liquidadas en el sistema bancario nacional o los bienes adquiridos con estos préstamos hayan ingresado al país. c. Que el formulario DC 35, indique la procedencia de las divisas como “préstamos”, o que exista un control acerca de los bienes importados con las divisas provenientes de éstos préstamos. En caso de no cumplir con algunos de éstos requisitos, verifique que la entidad practique la retención del 10% en concepto de Impuesto Sobre la Renta a personas no domiciliadas, asimismo, los recibos o documentos que respalden el pago de intereses deben estar timbrados con la tasa de 3%. 		

OTRAS CUENTAS POR PAGAR

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Verifique la naturaleza de otras cuentas por pagar e investigue si existe documentación legal de soporte. Adicionalmente, determine si en esta cuenta se registra anticipos sobre ventas o cualquier ingreso proveniente de reservaciones, enganches, depósitos, etc. En caso afirmativo, documente el procedimiento mediante el cual se trasladan a ingresos, verificando si éste no conlleva algún riesgo fiscal, como por ejemplo: fechas de facturación y generación de Impuesto al Valor Agregado, fechas de reconocimiento de ingresos.		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

PATRIMONIO

OBJETIVO:

- En el caso de sociedades mercantiles, determinar si el capital social se encuentra debidamente documentado.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Examinar que los títulos de acciones hayan sido emitidos.		
2. Verificar si todas la aportaciones a capital han sido hechas con base en la escritura constitutiva de la sociedad. En el caso de abonos al capital registrados como aportaciones por capitalizar, debe existir un punto de Acta de Accionistas en el que conste la autorización. En caso contrario evalúe si la forma como fue hecha la aportación podría ser considerada como préstamo, el cual, al no contar con un contrato sea susceptible de ser considerado como generador de renta presunta por concepto de intereses para el otorgante del préstamo, cuyo documento adicionalmente tendría que estar gravado con un 3% de timbres fiscales.		
3. En caso de existir pérdidas acumuladas, verifique que las mismas no excedan del 60% del capital pagado de la sociedad, ya que si exceden este porcentaje debe revelarse la situación de “quiebra técnica” en la que se encuentra la empresa.		
4. Verificar y documentar el pago o acreditamiento de dividendos, y comprobar que los recibos de pago se encuentren debidamente timbrados con la tasa del 3% o que el impuesto haya sido pagado en efectivo cuando exceda de Q 3,000.00. En el caso de dividendos remitidos al exterior, considere que no debe efectuarse el 10% de retención, cuando estos ya hayan pagado el Impuesto Sobre la Renta.		
RESERVA LEGAL		
1. Verificar que el movimiento del año corresponda al 5% de la utilidad neta.		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

INGRESOS

OBJETIVOS:

- Determinar la procedencia de los ingresos de la empresa y evaluar si se encuentran clasificados y documentados adecuadamente.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Obtener una integración de todas las cuentas de ingresos incluyendo las que hayan sido registradas dentro del rubro de otros, y clasificarlos como ingresos afectos y exentos, para efectos del ISR como del IVA.		
2. Conciliar los ingresos reportados en el ISR con los reportados en el IVA. Investigar las diferencias establecidas y evaluar si representan riesgo fiscal.		
3. Para efectos de la Ley del IVA, revisar la facturación y determinar por medio de prueba selectiva que en la base imponible del impuesto, se incluyan cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas.		
4. En el caso que la entidad reciba depósitos por parte de sus compradores, verifique que se facture y se cargue el IVA; asimismo, cuando sean devueltos dichos depósitos, el valor del IVA deberá ser rebajado del débito fiscal por medio de una nota de crédito.		
5. Verifique que las notas de crédito o débito sean emitidas a nombre de clientes específicos e indiquen la (s) factura (s) que afectan		
6. Verificar que la entidad emite facturas por los actos gravados del IVA, aun cuando los mismos se encuentren exentos.		
7. Verifique que los documentos que respaldan los ingresos, llenen todos los requisitos exigidos por la ley.		
8. Verificar y describir el proceso de anulación, observando lo siguiente: a. Si la anulación es dentro del mismo mes, verificar que se cuente con los originales de las facturas. b. Si la anulación de la factura se da en el siguiente mes, asegurarse que se hayan emitido las notas de crédito correspondientes.		
9. Otros ingresos no facturados (cobros a empleados, alimentación, reembolso de gastos, etc.)		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

GASTOS

OBJETIVOS:

- Verificar que los gastos pertenecen a la entidad, corresponden al ejercicio revisado y sirvieron para generar rentas gravadas.
- Evaluar si los documentos que respaldan el egreso, llenan todos los requisitos para ser considerados como deducibles del régimen del Impuesto Sobre la Renta.
- Obtener evidencia de que los egresos están adecuadamente documentados y clasificados.
- Verificar que proceda el reconocimiento de crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado.
- Verificar que los gastos que tienen límites máximos permitidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta no excedan los mismos.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Obtener un juego de estados financieros detallados, mediante los cuales se pueda identificar la clasificación contable de los gastos y los valores relevantes registrados como tales dentro de un período contable.		
2. Indagar el origen de los saldos que llamen la atención, documentar su naturaleza y verificar su documentación de soporte.		
3. Comprobar por medio de revisión selectiva, si todos los egresos se encuentran adecuadamente documentados.		
4. Revise e investigue aquellos documentos de naturaleza poco usual.		
5. Concluido lo anterior, efectúe lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Un resumen de aquellos gastos que podrían ser considerados como no deducibles del régimen del Impuesto Sobre la Renta. b. Un resumen de aquellos gastos que no llenan los requisitos para soportar el crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado. 		

PROCEDIMIENTOS:		
Descripción	Hecho por:	P.T.
<p>6. Para el caso de cancelación de honorarios, comisiones, asesoría técnica o financiera, a personas no domiciliadas en el país, verifique lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. El monto deducible máximo por este concepto no debe exceder del 1% de la renta bruta o el 15% sobre salarios pagados a trabajadores guatemaltecos, lo que sea mayor. b. Practicar la retención correspondiente de Impuesto Sobre la Renta y el pago de timbres fiscales (3%) o IVA, según corresponda. 		
<p>7. En caso que la empresa pague viáticos, verifique lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. El monto deducible máximo por este concepto no debe exceder de 5% de la renta bruta. b. Si no se entrega a la empresa los documentos que soporten los gastos, deberán considerarse como no deducibles del Impuesto Sobre la Renta o para que el gasto sea deducible, como parte de la renta afecta del trabajador. c. Si los gastos fueron incurridos en el exterior, que los mismos hayan sido liquidados y pagado el 3% de timbres fiscales. 		
<p>8. Compruebe si la entidad ha efectuado pagos o acreditamientos a ejecutivos en concepto de bonificaciones y otro tipo de remuneraciones con base en utilidades. En caso afirmativo, verifique que hayan sido considerados como parte de la renta bruta del empleado, de lo contrario que sean considerados como gastos no deducibles.</p>		
<p>9. Tratamiento de entrega de material publicitario y promocional.</p>		
<p>10. Verificar el tratamiento que se le da a las pérdidas cambiarias provenientes de las compras de divisas para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas.</p>		

PROCEDIMIENTOS:		
Descripción	Hecho por:	P.T.
11. En el caso de existir donaciones otorgadas al Estado, las municipalidades y sus empresas; a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, a las Iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso, y partidos políticos, verifique que no exceda el máximo legal establecidos, que la documentación de soporte sea adecuada y cumpla las condiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.		
12. Verificar los pagos efectuados a empresas domiciliadas en el exterior		
13. Verifique si la empresa cumple con las premisas establecidas en el artículo 39 literal j), y si es procedente, verifique la correcta determinación.		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

NOMINAS Y PLANILLAS

OBJETIVO:

- Determinar si las erogaciones por concepto de sueldos, salarios y otras remuneraciones se encuentran adecuadamente registrados, asimismo, verificar la adecuada clasificación de los costos relacionados (cuotas patronales, aportaciones a fondos de pensiones y solidarismo).

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Verificar que la empresa posea las declaraciones juradas de Impuesto Sobre la Renta de su personal en relación de dependencia.		
2. Verificar que el empleado en su proyección haya incluido todos sus ingresos (incluso el aguinaldo y bono 14, aunque estos posteriormente los deduzca como rentas exentas).		
3. Verificar que las deducciones que reporta el empleado estén de acuerdo a lo establecido en la ley, recuerde que la bonificación 78-89 constituye un ingreso afecto para el empleado por lo que no puede ser parte de estas deducciones.		
4. Verificar el cálculo del Impuesto Sobre la Renta conforme la renta imponible determinada y de acuerdo a la tabla de tarifas establecida en la ley de este impuesto.		
5. Verificar que el acreditamiento efectuado al Impuesto Sobre la Renta determinado, corresponda únicamente al Impuesto al Valor Agregado (50% en la proyección y 100% en la liquidación definitiva).		
6. Verificar que la empresa esté enterando en forma adecuada las cuotas laborales y patronales al IGSS.		
7. Verificar el cumplimiento de la conciliación de las retenciones efectuadas a empleados en relación de dependencia.		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

OBLIGACIONES FORMALES

OBJETIVOS:

- Verificar el adecuado cumplimiento de todas las obligaciones tributarias formales aplicables.
- Verificar la correcta y oportuna presentación de declaraciones.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
<p>1. Inscripción y actualización:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verifique que se encuentre inscrito en el Registro Tributario Unificado, y que su (s) establecimiento (s) está (n) registrado (s) • Verifique la actualización de modificaciones a la inscripción (representante legal, contador, domicilio fiscal, razón social, etc.) 		
<p>2. Autorización y uso de documentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verifique que cuente con autorización y que emite oportunamente los documentos legales establecidos: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Facturas ✓ Notas de Débito ✓ Notas de Crédito ✓ Facturas Especiales • Verifique que los documentos utilizados cumplen con los requisitos legales establecidos. 		
<p>3. Otros documentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verifique la autorización y correcta operación de libros. <ul style="list-style-type: none"> ✓ Libros de compras y ventas ✓ Libros contables ✓ Libros de salarios ✓ Libros de actas de accionistas y de Consejo de Administración • Verifique la autorización de uso de máquinas registradoras, incluso aquellas que no se estén utilizando. 		

PROCEDIMIENTOS:		
Descripción	Hecho por:	P.T.
<p>4. Presentación de declaraciones. Verifique la oportuna presentación de declaraciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Declaración Jurada Anual de Impuesto Sobre la Renta ✓ Declaración Jurada y Recibo de Pago Trimestral de Impuesto Sobre la Renta ✓ Declaración y Recibo de Pago de Retenciones a Domiciliados ✓ Declaración y Recibo de Pago de Retenciones a Asalariados ✓ Declaración y Recibo de Pago de Retenciones a No Domiciliados ✓ Declaración y Recibo de Pago de Impuesto al Valor Agregado ✓ Declaración Jurada y Recibo de Pago Trimestral de Impuesto de Solidaridad ✓ Declaración y Recibo de Pago de Retenciones de Impuesto sobre Productos Financieros 		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES

DECLARACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

OBJETIVO:

- Verificar el adecuado registro contable y la conciliación entre la información de estos registros, los libros del IVA y la consignación en la declaración.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Prepare una cédula en la cual se concilien los ingresos reportados en el ISR y los reportados en el IVA. Investigue las diferencias establecidas y evaluar si las mismas representan o no riesgo fiscal.		
2. Describa el proceso de facturación de la empresa para identificar debilidades que pudieran tener incidencia fiscal, tales como: a. Facturas no emitidas. b. Notas de crédito o de débito operadas incorrectamente. c. Traslado de información al libro de ventas.		
3. Elabore una cédula donde compare los datos del libro de compras con los valores consignados en la declaración jurada.		
4. Verificar que si se han declarado compras mayores a las ventas durante tres períodos consecutivos, se haya adjuntado a la declaración jurada la certificación correspondiente.		
5. Verificar el adecuado traslado del saldo del crédito fiscal entre un período y otro.		
6. Verifique que el monto reportado por constancias de exención se encuentre soportado con las mismas.		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES

PAGOS TRIMESTRALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

OBJETIVO:

- Determinar que la empresa efectúe en forma correcta el cálculo del impuesto, que el método utilizado sea consistente con el período anterior, que sea enterado en tiempo a la Administración Tributaria y verificar que el método utilizado sea el conveniente para la empresa.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Obtener los pagos trimestrales del período que se esta revisando, verificar que hayan sido calculados correctamente y que el método utilizado sea el más conveniente para la empresa.		
2. Verificar si el método utilizado es consistente con el período anterior, en caso contrario obtener copia de la solicitud efectuada y de la resolución de la administración tributaria en la cual se autoriza el cambio del método de pago trimestral.		
3. En el caso del método de pago trimestral con base en la cuarta parte del impuesto determinado en el período anterior, considere lo siguiente: a. Una empresa en su primer período de operaciones, no puede optar por este método. b. Cuando la empresa no haya determinado impuesto en el período anual anterior, no puede seguir utilizando esta opción; por lo que debe solicitar cambio de método a la administración tributaria.		
4. En lo referente a acreditamientos, considere lo señalado en los pagos trimestrales del impuesto de solidaridad.		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES

PAGOS TRIMESTRALES DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD

OBJETIVO:

- Determinar que la empresa efectúe en forma correcta el cálculo del impuesto, que sea enterado en tiempo a la Administración Tributaria y que se encuentre contabilizado de acuerdo a su naturaleza.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Obtener los pagos trimestrales del período que se está revisando y la declaración jurada anual del período anterior con sus anexos. Verificar que hayan sido calculados correctamente y que la base imponible utilizada sea la más conveniente para la empresa.		
2. Determine el método de acreditamiento que utiliza la empresa, y considere lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Cuando se acredite ISO a ISR verifique que el ISO haya sido efectivamente pagado en el año anterior, que aplique acreditarlo y que el excedente de ISO no acreditado en el año que corresponde sea considerado como gasto deducible del período. b. En el caso de que se acredite ISR a ISO, verifique que ambos pagos se hayan hecho en el mismo año calendario y que si existe excedente de ISO se registre como gasto deducible; considere que al cambiar a este método el saldo de ISO de años anteriores debe ser registrado como un gasto del período. 		

**PROGRAMA DE AUDITORÍA FISCAL
EMPRESA CENTRAL DE LLANTAS Y SERVICIOS, S. A.**

PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES

RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

OBJETIVO:

- Verificar el cumplimiento de las retenciones sobre los servicios adquiridos, tanto locales como del exterior.

PROCEDIMIENTOS:

Descripción	Hecho por:	P.T.
1. Verificar que al pago de los servicios se le haya practicado la retención del 5% cuando corresponda, de lo contrario verifique que el prestador del servicio haya proporcionado el aviso de pagos trimestrales y en consecuencia la constancia de retención sea del 0%.		
2. Verificar que las retenciones efectuadas se hayan enterado oportunamente a la Administración Tributaria.		
3. En pagos al exterior por servicios recibidos, verifique que se hayan realizado y pagado las retenciones del Impuesto Sobre la Renta.		
4. Si la empresa presta algún tipo de servicios a personas domiciliadas en el país, obtener el aviso donde se notificó a la Administración Tributaria el método para que le efectúen la retención.		

CONCLUSIONES

1. Para realizar una auditoría fiscal, es necesario planear los pasos a seguir tomando en cuenta aspectos específicos relacionados con la actividad comercial de la empresa a ser auditada y principalmente aquellos considerando los aspectos fiscales que son de observancia obligatoria de la empresa para la correcta determinación de sus impuestos.
2. Al realizar una auditoría fiscal, el equipo de auditoría debe saber cuál es el objetivo de la auditoría, cómo y cuando se debe ejecutar, sobre que normas se debe regir y cómo informar de las deficiencias de carácter fiscal encontradas.
3. La planeación de la auditoría fiscal para la empresa comercializadora de llantas, comprende los pasos siguientes: evaluar el riesgo del compromiso, seleccionar el equipo de trabajo, establecer los términos del trabajo, comprender el negocio del cliente, tomar la decisión sobre el grado de confiabilidad que se depositará en los controles internos, identificar las áreas significativas, determinar la materialidad, considerar asuntos administrativos, y documentación y divulgación de la auditoría.
4. El auditor independiente, podrá tener efectos negativos derivados de una planificación inadecuada, tales como: costos altos por exceso en horas hombre por mala asignación de personal, pérdida de la reputación o prestigio ante la sociedad por negligencia profesional, pérdida del cliente; al no identificar las áreas de riesgo para la auditoría, podría inducir a errores o irregularidades que afecten fiscalmente al cliente.

RECOMENDACIONES

1. El auditor independiente y su equipo de trabajo debe conocer y comprender la naturaleza de la empresa comercializadora de llantas, su organización, los productos y servicios que ofrece y los aspectos fiscales, antes de realizar la auditoría fiscal.
2. El equipo de trabajo al realizar la auditoría fiscal, debe aplicar su experiencia y conocimientos y mantenerse actualizado en temas de auditoría, contabilidad y fiscales, y saber con certeza cómo y cuándo se debe ejecutar la auditoría.
3. Cada paso de la planeación de la auditoría fiscal en la empresa comercializadora de llantas, debe realizarse de forma adecuada por personas responsables, con criterio, estudio profesional, experiencia y conocimiento; considerando que al no realizar algún paso de la planeación correcta y oportunamente, la ejecución de la auditoría podría no ser la adecuada; y por consiguiente los resultados no serían los esperados.
4. El auditor independiente deberá considerar dentro de la planeación de la auditoría la elaboración del presupuesto de horas hombre con base a los resultados obtenidos de las evaluaciones previas realizadas en el proceso de planeación; asimismo se debe considerar la aplicación de un programa de auditoría fiscal elaborado a la medida, a efecto de cumplir con los objetivos específicos de la auditoría sin incurrir en tiempo y costos innecesarios.

BIBLIOGRAFÍA

1. Arenas del Buey Torres, Pablo., Auditoría Fiscal. Concepto y Metodología. -- España: Instituto de Estudios Fiscales, 2003.—288 p.
2. Congreso de la República de Guatemala. -- Código de Comercio y sus reformas, Decreto Número 2-70, 1970-2004 -- 182 p.
3. Congreso de la República de Guatemala. -- Código Tributario y sus reformas, Decreto Número 6-91, 1991-2006. -- 96 p.
4. International Federation of Accountants. Normas Internacionales de Auditoría Traductor Jorge Abenamar Suárez Arana. 9ª. Edición. DF. México, IMCP, 2007. 1120 p.
5. Mariscal de Cumes, Elena – Auditoría / Elena Mariscal de Cumes, Gilberto Rolando Pérez Orozco -- Edición Actualizada – Guatemala: Editorial Artemis Edinter. – 1997. – 128 p.
6. Pérez Orozco, Gilberto Rolando. -- Normas y Procedimientos de Auditoría / Gilberto Rolando Pérez Orozco y Mario Leonel Perdomo Salguero. -- 1ª. ed. -- Guatemala: Impresos Garve, S. A., 1996. – 179 p.
7. Roldán de Morales, Zoila Esperanza. -- Tesis “Auditoría de una Empresa Comercial”. 1ª. Edición. -- Guatemala: USAC, 1996. -- 192 p. -- Tomo I.
8. Universidad de San Carlos de Guatemala, Lineamientos Básicos para la Redacción de Textos.-- USAC.-- Guatemala, febrero 2000.
9. Universidad de San Carlos de Guatemala.—Compilación Bibliográfica, Técnicas de Investigación Documental. -- Facultad de Ciencias Económicas. -- 2ª. Edición. -- Guatemala: 1995.—341 p.
10. Walter G. Kell, et. Al., Auditoría Moderna. -- 2ª. Edición.-- México: Compañía Editorial Continental, 1995.-- 836 p.