

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



**EVALUACIÓN DEL ALCANCE QUE LE DA EL AUDITOR INDEPENDIENTE, AL
DICTAMEN REQUERIDO A LOS CONTRIBUYENTES CALIFICADOS COMO
AGENTES DE RETENCIÓN DEL IVA Y CONTRIBUYENTES ESPECIALES, COMO
HERRAMIENTA DE REVISIÓN FISCAL EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**

LICENCIADO DAVID ARIEL CAMPOS MAYORGA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2023

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN GESTIÓN TRIBUTARIA



**EVALUACIÓN DEL ALCANCE QUE LE DA EL AUDITOR INDEPENDIENTE, AL
DICTAMEN REQUERIDO A LOS CONTRIBUYENTES CALIFICADOS COMO
AGENTES DE RETENCIÓN DEL IVA Y CONTRIBUYENTES ESPECIALES, COMO
HERRAMIENTA DE REVISIÓN FISCAL EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**

Informe final de tesis para la obtención del Grado Académico de Maestro en Ciencias, con base en el "Instructivo de Tesis para Optar al Grado Académico de Maestro en Ciencias", aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 2 de febrero de 2023, según Numeral 7.1 Punto SÉPTIMO del Acta No. 02-2023 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en el PUNTO sexto del Acta 4-2023 de fecha 23 de febrero de 2023.

ASESOR: **MSc. Lic. Héctor Armando Cortez Girón**

AUTOR: **Lic. David Ariel Campos Mayorga**

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2023

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano: Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio
Secretario: Lic. Carlos Roberto Carrera Morales
Vocal I: Dr. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal II: MSc. Haydee Grajeda Medrano
Vocal III: Vacante
Vocal IV: P.A.E. Olga Daniela Letona Escobar
Vocal V: P.C. Henry Omar López Ramírez

TRIBUNAL EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente: MSc. Elder Hermelindo Fuentes García
Secretario: MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez
Examinador: MSc. Ingrid Rubio Alemán



ACTA No.GT-JN-14-2023

De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **11 de octubre** de 2023, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **David Ariel Campos Mayorga**, carné No. **9510651**, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 02 de febrero de 2023, según Numeral 7.1 Punto SÉPTIMO del Acta No. 02-2023 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en el PUNTO SEXTO del Acta 04-2023 de fecha 23 de febrero de 2023.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"EVALUACIÓN DEL ALCANCE QUE LE DA EL AUDITOR INDEPENDIENTE, AL DICTAMEN REQUERIDO A LOS CONTRIBUYENTES CALIFICADOS COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IVA Y CONTRIBUYENTES ESPECIALES, COMO HERRAMIENTA DE REVISIÓN FISCAL"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **72** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. **El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 30 días calendario siguientes.**

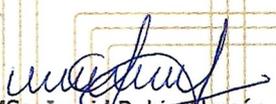
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los once días del mes de octubre del año dos mil veintitrés.



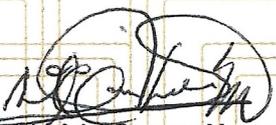
MSc. Elder Hermelindo Fuentes García
Presidente



MSc. Jorge Enrique Davila Martinez
Secretario



MSc. Ingrid Rubio Alemán
Vocal I



Lic. David Ariel Campos Mayorga
Postulante



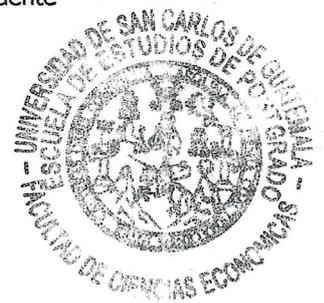
ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante **David Ariel Campos Mayorga**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 11 de noviembre de 2023.

(f) _____

MSc. Elder Hermelindo Fuentes García
Presidente



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

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

J.D-TG. No. 51-2024
Guatemala, 15 de febrero de 2024

Estudiante
David Ariel Campos Mayorga
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:
Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto Cuarto, inciso 4.1, subinciso 4.1.1 del Acta 03-2024, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 08 de febrero de 2024, que en su parte conducente dice:

CUARTO: "ASUNTOS ESTUDIANTILES"

4.1 Graduaciones

4.1.1 Elaboración y Examen de Tesis

Se tienen a la vista las providencias de las Escuelas de Contaduría Pública y Auditoría, Administración de Empresas y Estudios de Postgrado; en las que se informa que los estudiantes que se indican a continuación aprobaron el Examen de Tesis de Graduación, por lo que se trasladan las Actas del Jurado Examinador y los expedientes académicos.

Junta Directiva acuerda: 1º. Aprobar las Actas de los Jurados Examinadores de Tesis. 2º. Autorizar la impresión de tesis y la graduación a los siguientes estudiantes:

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Solicitudes de Impresión 2024, Maestrías en Ciencias, Jornada Normal

Maestría en Gestión Tributaria

	Nombre	Registro Académico	Trabajo de Tesis
Ref. EEP Of. GT-01- 2024	David Ariel Campos Mayorga	9510651	EVALUACIÓN DEL ALCANCE QUE LE DA EL AUDITOR INDEPENDIENTE, AL DICTAMEN REQUERIDO A LOS CONTRIBUYENTES CALIFICADOS COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IVA Y CONTRIBUYENTES ESPECIALES, COMO HERRAMIENTA DE REVISIÓN FISCAL

Atentamente,

3º. Manifiestar a los estudiantes que se les fija un plazo de seis meses para su graduación"

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO

M.CH

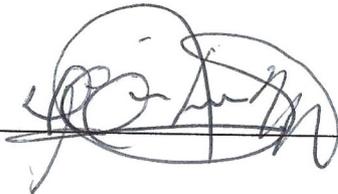


DECLARACIÓN JURADA DE ORIGINALIDAD

YO: **David Ariel Campos Mayorga**, con carné universitario: **9510651**

Declaro que, como autor, soy el único responsable de la originalidad, validez científica de las doctrinas y opiniones expresadas en el presente trabajo de investigación de tesis, de acuerdo con el artículo número 20 del Instructivo de Tesis para Optar al Grado Académico de Maestro en Ciencias.

Autor (F.) _____

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'David Ariel Campos Mayorga', is written over a horizontal line. The signature is somewhat stylized and cursive.

ACTO QUE DEDICO A:

Dios: Por ser fortaleza mía, castillo mío, mi consejero, mi Dios fuerte, mi Padre eterno, mi Príncipe de Paz. Por su misericordia y amor para conmigo, por permitirme la vida y las fuerzas para alcanzar este logro.

Mis padres: Saúl Enrique Campos Aquino (+) y María Antonia Mayorga de Campos, por su sabiduría, dedicación y esfuerzo para educarme, por ser ejemplo de disciplina, trabajo y superación.

Mi esposa: Sonia Saraí Samayoa de Campos, mi amada, mi princesa y mi compañera inseparable en mi camino. Gracias por todo tu apoyo.

Mis hijos: Jonathan David y Sara Abigail (+), los amo con todo mi corazón. Me inspiran a superarme cada día.

Mis hermanos: Keren Lizbeth y Saúl Alfredo (+) Por ser más que hermanos, mis amigos y compañeros en el camino hasta aquí recorrido.

Toda mi familia: Abuelos, tíos, primos, sobrinos, suegros, cuñados y sobrinos políticos, gracias por su apoyo demostrado de diferentes maneras.

Mis amigos: Gracias por el apoyo y compañía en las diferentes etapas que hemos compartido y convivido, sin dar sus nombres y apellidos, se dan por aludidos.

Mis pastores y hermanos en Cristo: Por sus oraciones y apoyo espiritual.

A Guatemala: Tierra bendita en la que he nacido y me permite desarrollarme personal y profesionalmente. A nuestro pueblo de Guatemala, por contribuir con sus impuestos al funcionamiento de la educación pública.

A la Universidad: San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Económicas, sus catedráticos y compañeros de estudio.

CONTENIDO

	Páginas
RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	ii
1. ANTECEDENTES.....	1
1.1 Antecedentes de la calificación de contribuyentes especiales y agentes de retención de IVA.....	1
1.2 Antecedentes del informe de auditoría como parte de la declaración de Impuesto de los contribuyentes	2
2. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL.....	5
2.1 Contribuyentes obligados a adjuntar informe de auditor independiente a la declaración de Impuesto Sobre la Renta.....	5
2.2 Normas aplicables al trabajo de auditoría.....	16
2.3 El trabajo del auditor independiente	22
2.4 Fases y procedimientos de revisión del auditor independiente	22
3. METODOLOGÍA	31
3.1 Definición y delimitación del problema.....	31
3.2 Delimitación del problema	32
3.3 Objetivos.....	33
3.4 Hipótesis.....	34
3.5 Metodología de investigación	35
3.6 Universo y tamaño de la muestra	36
3.6.1 Universo	36
3.7 Técnicas de investigación aplicados.....	38

4.	DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	39
4.1	Análisis de resultados.....	39
4.2	Elementos en el informe de auditoría	52
4.3	El dictamen fiscal en la República de El Salvador	55
	CONCLUSIONES.....	61
	RECOMENDACIONES	62
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	63
	Anexo 1 Boleta de Entrevista al Profesional.....	67
	Anexo 2 Cuestionario a Unidad de Información Pública de la SAT	70
	Anexo 3 Modelo de Programa de Evaluación del Riesgo Fiscal	72
	Anexo 4 Modelo de programa de revisión del saldo de Impuesto Sobre la Renta	76
	Anexo 5 Modelo de Programa para considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de Estados Financieros.....	80
	Anexo 6 Índice de Tablas	85
	Anexo 7 Índice de Gráficas.....	86
	Anexo 8 Índice de Acrónimos y Siglas	87

RESUMEN

La Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, requiere a los contribuyentes calificados como especiales y a los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado –IVA- presentar adjunto a la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, los estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo informe de auditoría.

El problema de investigación tributario identificado, se refiere a que el dictamen e informe de los auditores independientes, que emite por la auditoría de los estados financieros a los contribuyentes especiales y a los calificados como agentes de retención del IVA, tienen poca información del alcance de revisión fiscal, derivado que el objetivo de su auditoría es de carácter general para determinar la razonabilidad de los estados financieros.

El presente informe de tesis identifica el alcance de revisión fiscal, que el auditor independiente utiliza en la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes al efectuar el trabajo de auditoría requerido por la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

La presente investigación se realizó con base en la utilización del método científico y deductivo. Se efectuó la investigación de campo haciendo uso de la observación, entrevista y la realización de cuestionarios dirigidos a auditores independientes, asimismo, la investigación documental aplicada a documentos relacionados con la auditoría de estados financieros y el dictamen fiscal en la República de El Salvador.

Dentro de los resultados más importantes, se puede mencionar que los auditores independientes utilizan en su trabajo profesional las Normas Internacionales de Auditoría.

Lo anterior permitió concluir que el alcance del auditor en la emisión del informe de estados financieros auditados es sobre la razonabilidad de dichos estados financieros, sin embargo, el dictamen e informe contiene poca información sobre el alcance de la revisión del cumplimiento fiscal, debido a que dicho informe no constituye un dictamen fiscal que certifique el exhaustivo examen del cumplimiento tributario.

INTRODUCCIÓN

El 1 de marzo de 2012 se publicó el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, que contiene el Libro I relativo al Impuesto Sobre la Renta, que incluye en el artículo 40 la disposición que los contribuyentes calificados por la ley como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los contribuyentes especiales, deben presentar a la Administración Tributaria, adjunto a la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, los estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen firmado y sellado por el profesional.

Debido que el objetivo del informe de auditoría es de carácter general, con el propósito de determinar la razonabilidad de los estados financieros, es importante identificar el alcance de revisión fiscal, que utiliza el auditor independiente al efectuar el trabajo de auditoría.

El trabajo del auditor independiente tiene como resultado la emisión del informe de auditoría, que es adjuntado a la declaración de Impuesto Sobre la Renta por los contribuyentes calificados como especiales y agentes de retención de Impuesto al Valor Agregado, teniendo este requerimiento legal como finalidad mejorar la fiscalización y el control de los contribuyentes.

Como profesional en el área de gestión tributaria, es valioso identificar los procedimientos y alcance que debe incluir el trabajo del auditor independiente y sus implicaciones en el dictamen de auditoría que debe ser presentado por los contribuyentes especiales y agentes de retención del IVA, con la finalidad de asesorar y brindar las herramientas adecuadas a sus clientes para que puedan reducir sus riesgos fiscales y evitar exposiciones que puedan ser subsanadas oportunamente.

Para el contribuyente, es importante determinar la información que puede contener el informe de auditoría y las implicaciones de los procedimientos empleados por el auditor que tienen como resultado el informe, que permita identificarlos oportunamente para cumplir en todos los aspectos importantes con sus obligaciones fiscales y reducir sus riesgos o contingencias en materia fiscal.

Para la Administración Tributaria, es relevante describir las fases, los procedimientos y técnicas empleados por el auditor independiente para emitir la opinión de sus estados financieros, que permitan apoyarse de dicho informe para lograr un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias e identificar si abarca áreas de revisión que apoyen su función como ente de control y fiscalización de los tributos.

Por lo anterior, la presente investigación identifica las características del trabajo para determinar su importancia como una herramienta de fiscalización que pueda ser empleada en el marco de cumplimiento de obligaciones tributarias.

El objetivo general de la investigación es identificar el alcance de revisión fiscal, que utiliza el auditor independiente en la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes al efectuar el trabajo de auditoría requerido por la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Los objetivos específicos de la investigación son: Definir los procedimientos y características de revisión fiscal en el trabajo de auditoría para identificar la evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias; identificar los elementos contenidos en el informe de auditoría derivado del trabajo del auditor independiente para que sean utilizados como herramienta de evaluación del cumplimiento fiscal, tanto para el contribuyente como la Administración Tributaria, para que sean utilizados como apoyo en el desarrollo de su gestión; y, determinar las diferencias entre el alcance de un informe de auditoría de estados financieros requerido en la presentación de la declaración de ISR en la República de Guatemala y de un dictamen fiscal, tomando como referencia el requerido en la República de El Salvador, para que se propongan mejoras en los procedimientos de revisión del informe de auditoría.

La hipótesis, que expone la propuesta de solución al problema de la presente investigación, es el trabajo del auditor independiente, para emitir el dictamen e informe de los estados financieros auditados que se acompañan a la declaración de Impuesto Sobre la Renta, proporciona una razonabilidad de los estados financieros, no así del cumplimiento en todos los aspectos de las leyes tributarias, debido a que dicho informe no constituye un dictamen fiscal que certifique el exhaustivo examen de la situación fiscal.

La presente tesis consta de los siguientes capítulos: El capítulo uno, que está conformado por los Antecedentes, tanto de la calificación de contribuyentes especiales y agentes de retención de IVA como del informe de auditoría como parte de la declaración de Impuesto de los contribuyentes; el capítulo dos, Marco Teórico, contiene la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación y la propuesta de solución al problema, se inicia con las definiciones de los contribuyentes obligados a adjuntar informe de auditor independiente a la declaración de Impuesto Sobre la Renta, se define el trabajo de auditoría y sus fases, la estructura del informe de auditoría, asimismo, se describen las normas aplicables al trabajo de auditoría.

El capítulo Tres, Metodología, incluye la definición del problema, los objetivos generales y objetivos específicos que determinan el alcance de la investigación; así como la hipótesis, el método científico, instrumentos de medición y técnicas de investigación aplicadas. El capítulo cuatro presenta los resultados y análisis de la investigación, se presentan los resultados de manera gráfica, el análisis y comentarios de la información recopilada y también contiene una comparación de la auditoría de estados financieros para acompañar a la declaración de Impuesto Sobre la Renta en la República de Guatemala y el dictamen fiscal que es requerido en la República de El Salvador.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada.

1. ANTECEDENTES

Los antecedentes se refieren a los acontecimientos de carácter históricos que guardan una estrecha relación con el tema objeto de la investigación.

1.1 Antecedentes de la calificación de contribuyentes especiales y agentes de retención de IVA

Con la firma de los Acuerdos de Paz en diciembre de 1996, el Gobierno de Guatemala adquirió el compromiso de realizar cambios legislativos en materia tributaria con el objetivo de modernizar la administración tributaria y con ello incrementar la carga tributaria del país. En 1998 con la aprobación del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, que se refiere a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria se creó y se le trasladaron todas las funciones de recaudación y fiscalización de los tributos que hasta ese momento estaban a cargo de la Dirección General de Rentas Internas, dependencia parte de la estructura orgánica del Ministerio de Finanzas Públicas.

Considerando los objetivos en la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en el segundo párrafo del Artículo 6 que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) contará con una Unidad específica de contribuyentes especiales y que dicha calificación será efectuada por la Administración Tributaria.

Como indica Méndez A. (2001), con respecto a dicha unidad específica que:

La Unidad de Contribuyentes Especiales, fue creada como parte de una estrategia de control diferenciado de contribuyentes, iniciando operaciones con un directorio de 500 contribuyentes calificados como especiales de acuerdo a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (p. 5).

Para lograr el máximo de eficiencia en el control de los contribuyentes especiales, se realizó la reestructuración de la unidad en la cual se nombraron supervisores y se crearon grupos específicos de contribuyentes por actividad económica y por sectores (agroindustria, industria, financiero, comercio y otros) con lo que se pretendía la especialización en las leyes tributarias específicas a los profesionales responsables de cada grupo de esta clase de contribuyentes, para consecuentemente brindar una asesoría y orientación personalizada. También se tenía contemplada la remodelación de la infraestructura física de la Unidad de Contribuyentes Especiales para proporcionar excelente atención personalizada a la calidad de contribuyentes que se atenderían. (p. 6)

Sin embargo, en ese momento se tenía poco conocimiento de los criterios utilizados por la Administración Tributaria para calificar a los contribuyentes especiales; lo cual no fue un impedimento para que el 20 de junio de 2006 se emitiera por el Congreso de la República de Guatemala, el Decreto 20-2006 que contiene las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, más conocido como la Ley Antievasión, y estableciendo en su artículo 5 que “los contribuyentes que conforme a la normativa de la Administración Tributaria, se encuentren calificados como contribuyentes especiales, se constituyen en agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado conforme a la presente Ley” (Decreto 20-2006, 2006).

Con la emisión de las reformas realizadas al Decreto 1-98 publicadas a través del Decreto 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 3 se incluyó una ampliación del Artículo 6 de la Ley Orgánica de la SAT, en el cual se indica que la SAT contará con dependencias específicas para el control de los contribuyentes especiales, indicando que para esta calificación, la SAT podrá tomar en consideración la magnitud de sus operaciones, los ingresos brutos anuales declarados, el monto de sus activos y el aporte fiscal de los mismos.

En el caso de los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado –IVA–, a través del Decreto 20-2006 se establecieron a las personas jurídicas o individuales que serán considerados como agentes de retención de IVA y los porcentajes de dicho impuesto que deberán de retener. A diferencia de los mecanismos de calificación de los contribuyentes especiales, para la designación de los agentes de retención se definieron específicamente en los artículos del 1 al 4 del Decreto 20-2006, divisiones de contribuyentes dependiendo de la actividad a la que se dedican y como se encuentran inscritos ante la Administración Tributaria para cumplir con la obligación de retener el IVA.

1.2 Antecedentes del informe de auditoría como parte de la declaración de Impuesto de los contribuyentes

Previo al requerimiento fiscal del informe de auditoría en la República de Guatemala, surgió en las Repúblicas de México y El Salvador la implementación del dictamen fiscal.

En México, el dictamen de estados financieros para efectos fiscales surge por medio del decreto presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de abril de 1959, sin embargo, hasta las reformas al Código Fiscal de la Federación efectuadas en 1990, fue cuando se adicionó el artículo 32-A, en el que se estableció la obligatoriedad para algunos contribuyentes. El carácter obligatorio del dictamen fiscal se mantuvo en el Código Fiscal de la Federación desde 1990 y hasta 2013, debido que a partir de 2014 es optativo para ciertos contribuyentes.

En la República de El Salvador, el dictamen fiscal nace mediante el Decreto 416 publicado en el diario oficial No. 230 tomo 249 del 10 de diciembre de 1975, el cual sirvió para introducir reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El 14 de diciembre de 2000 se emite el Decreto 230 de un nuevo Código Tributario, mediante la sección séptima regula lo concerniente al dictamen e informe fiscal.

El Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos ofrece al profesional en Contaduría Pública un manual del uso de la plataforma del dictamen e informe fiscal.

Sobre las iniciativas del dictamen fiscal en Guatemala, Vargas C. (2007) describe lo indicado por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores:

En Guatemala las inquietudes por legislar lo concerniente al dictamen fiscal se registra desde hace tres décadas, con el proyecto del Decreto 84-74, Ley para Combatir la Evasión Tributaria, el cual incluía lo relativo a la participación del Contador Público y Auditor en materia tributaria. Este proyecto nace derivado de la necesidad del Estado de contar con un grupo adecuado de técnicos para la verificación de declaraciones, con el objetivo de lograr la recaudación total de los impuestos y conseguir la mejor distribución del ingreso, sin embargo, para el logro de ese objetivo el Estado incurriría en altos costos para el sostenimiento de personal. El artículo 8 del citado decreto, establecía facultar a la Dirección General de Rentas Internas contar con personal altamente capacitado, dentro del departamento de fiscalización, para investigar los casos de suma importancia en los que se presumía que los contribuyentes estaban incurriendo en errores u omisiones, esta normativa tiene su limitante en su campo de aplicación, por indicar únicamente casos de suma importancia, de tal forma que la Dirección General de Rentas Internas en la vigencia del decreto tenía a su disposición un reducido número de profesionales, esto significaba una desproporción de personal con

relación al número de contribuyentes de esa época, trayendo consigo un alto riesgo de evasión tributaria, al considerar el contribuyente que la vigilancia fiscal se encontraba reducida. (IGCPA, 1982, p. 23)

El 29 de abril de 2004 se publica las reformas a la Ley del ISR mediante el Decreto 18-04 del Congreso de la República de Guatemala, en el cual se incorpora el artículo 54, legislando la presentación de los estados financieros debidamente auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente, adjunto a la declaración jurada anual del Impuesto sobre Renta.

Esta disposición fue afectada por una acción de inconstitucionalidad promovida por la corporación de contadores de Guatemala que estaban en desacuerdo con el fondo del articulado, pues a su criterio se violan sus derechos constitucionales, al indicar la norma que los estados financieros a presentarse deben estar auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente, siendo así que la parte que indica “auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes”, del artículo 24, segundo párrafo, numeral 3, del Decreto 18-2004, es suspendida provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad, según resolución publicada en el Diario Oficial, de fecha 30 de julio de 2004, relativa al expediente 1439-2004.

El 1 de marzo de 2012 se publica el Decreto 10-2012, denominado Ley de Actualización Tributaria, que contiene el Libro I relativo al Impuesto Sobre la Renta, que incluye en el artículo 40 que se refiere a la documentación de respaldo a la declaración jurada de renta, indicando que:

los contribuyentes calificados por la ley como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los contribuyentes especiales, deben presentar a la Administración Tributaria, por los medios que ésta disponga, adjunto a la declaración jurada anual, los estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado por el profesional que lo emitió. (Decreto 10-2012, 2012)

2. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

Se presenta la exposición y análisis de las teorías y enfoques teóricos y conceptuales utilizados para fundamentar la investigación, relacionada con la evaluación del alcance que le da el auditor independiente al dictamen requerido a los contribuyentes calificados como agentes de retención del IVA y contribuyentes especiales como herramienta de revisión fiscal.

2.1 Contribuyentes obligados a adjuntar informe de auditor independiente a la declaración de Impuesto Sobre la Renta

Contribuyente es definido como la persona individual o jurídica obligada al pago de los tributos que le son impuestas por ley. También se define como “(...) el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.” (Villegas H., 2001, p. 257)

El Código Tributario de la República de Guatemala, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, indica en el artículo 21 que “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.” (Decreto 6-91, 1991)

En la calidad de contribuyente en la República de Guatemala, dentro de sus obligaciones, es importante destacar para fines de la presente investigación lo indicado en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 39 relativo a la obligación de determinar y pagar el impuesto en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, establece que: “Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres (3) meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual.” (Decreto 10-2012, 2012)

La presentación de la declaración de Impuesto Sobre la Renta implica para los contribuyentes que estén calificados como agentes de retención del IVA y los contribuyentes especiales, adjuntar los estados financieros auditados por Contador Público y Auditor independiente, tal como se indica en el numeral 2, Artículo 40 del Decreto 10-2012 y sus reformas, el cual se refiere a la documentación de respaldo a la declaración jurada de renta, que indica literalmente que

(...) los contribuyentes calificados por la ley como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los contribuyentes especiales, deben presentar a la Administración Tributaria, por los medios que ésta disponga, adjunto a la declaración jurada anual, los estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado por el profesional que lo emitió. (Decreto 10-2012, 2012)

Es importante destacar que el requerimiento para estados financieros auditados por Contador Público y Auditor independiente es obligación de los contribuyentes calificados como agentes de retención de IVA y los contribuyentes especiales, por lo que a continuación se describirán las características de cada uno de esta clasificación de contribuyentes.

2.1.1 Contribuyentes especiales

El concepto de contribuyentes especiales se incorpora en el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que mediante el Artículo 6 relativo a su Estructura Organizacional, define que:

El reglamento interno de la SAT establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establecerá a qué dependencia o dependencias competará conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia.

La SAT contará con dependencias específicas para el control de los contribuyentes especiales incluidos los calificados como grandes o medianos contribuyentes, dependencias que serán las responsables del seguimiento, control y la fiscalización de estos contribuyentes. Para esta calificación, la SAT podrá tomar en consideración la magnitud de sus operaciones, los ingresos brutos anuales declarados, el monto de sus activos y el aporte fiscal de los mismos. (Decreto 1-98, 1998)

Por lo anterior, se define que los contribuyentes especiales corresponden al segmento de contribuyentes, que reportan los mayores o más grandes activos, los mayores volúmenes de ingresos y teóricamente las mayores contribuciones.

El Departamento de Estrategias Tributarias de la Intendencia de Recaudación se encuentra a cargo de analizar y determinar un grupo de contribuyentes a seleccionar para formar parte de los Padrones de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos.

De acuerdo con el proceso de Administración del Modelo de Gestión Tributaria y Aduanera de la Superintendencia de Administración Tributaria (2019), los criterios para la determinación del padrón de contribuyentes especiales implican, en primer lugar, determinar “la importancia relativa de cada contribuyente dentro del universo de contribuyentes debe determinarse a través del índice de Relevancia” (p. 5).

Con base en el algoritmo denominado índice de relevancia, este grupo de contribuyentes se ordena de manera descendente del mayor al menor puntaje, para su posterior selección al Padrón de Contribuyentes Especiales de las Gerencias de Grandes Medianos, según corresponda.

El índice de relevancia para cada contribuyente se considera la recaudación de impuestos internos, ingresos brutos del Impuesto Sobre la Renta, la tasa efectiva sobre ingresos brutos, los activos netos del ISR, la tasa efectiva sobre los activos netos, el peso relativo de los impuestos internos, la recaudación de comercio exterior, la cantidad de contribuyentes informados, el peso relativo de contribuyentes informados, ingresos de contribuyentes informados y el peso relativo de ingresos informados.

Una vez ordenados de forma descendente de acuerdo al índice de relevancia, los contribuyentes especiales grandes deben ser asignados desde la posición uno hasta el número de la capacidad de atención de dicha gerencia, los siguientes deberán ser clasificados como especiales medianos hasta el número de capacidad de atención determinada para dicha unidad administrativa.

El Proceso de determinación del padrón de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria (2019) define:

La capacidad de atención de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Especiales Medianos se debe determinar de la siguiente manera:

- a. Capacidad de atención = Horas hombre mensuales de dichas dependencias dividido entre el tiempo de atención por contribuyente (horas al mes).
- b. El tiempo medio de atención por contribuyente constituye el tiempo mensual, medido en horas, en función de la sumatoria de los tiempos estándar de cada una de las acciones de control que se efectúan. (p. 5)

Al efectuar la selección de los contribuyentes por las gerencias de especiales y con el visto bueno de los Intendentes de Recaudación, Fiscalización y Aduanas, se traslada con memorándum al Superintendente para que autorice el padrón de especiales para el siguiente año.

En el caso de los contribuyentes que se incorporan al Padrón, se les notifica mediante Resolución que formarán parte de los Padrones de Especiales y se les indica las nuevas obligaciones que tendrán a partir del 1 de enero del año siguiente, por ser calificados como Especiales. Para los contribuyentes que continúan, se les da a conocer su permanencia a través de una Providencia.

El Proceso de determinación del padrón de Contribuyentes de la SAT indica que:

La exclusión de contribuyentes calificados como Contribuyentes Especiales podrá realizarse cinco años después de su alta en el Padrón de Contribuyentes Especiales, a menos que se presenten las siguientes situaciones:

- a. El contribuyente haya realizado su cese de actividades ante la Administración Tributaria.
- b. Que, mediante la evaluación histórica de dos años del contribuyente, el mismo no registre operaciones y se fundamente con los resultados de la información solicitada por las Gerencias de Contribuyentes Especiales al Registro Mercantil, donde se muestre que el contribuyente referido se encuentre inactivo, cancelado u otro calificativo que dicha institución de a contribuyentes de baja.

Los contribuyentes que no registren operaciones y no han realizado el cese de actividades, deben efectuarse solamente controles que se realicen de manera sistemática. Estos no formarán parte del Padrón de Especiales para fines de Recaudación, hasta que active operaciones y baja cuando realice el cese definitivo. (SAT, 2019, p. 4)

Establecido quienes no formarán parte de los Padrones de Contribuyentes Especiales, se les enviará una resolución notificada para darles a conocer que se encontrarán excluidos del padrón a partir del siguiente año.

Para el período fiscal 2022, los contribuyentes especiales en el Registro Tributario Unificado se componían de la siguiente manera:

Tabla 1

Contribuyentes especiales por región en el período fiscal 2022

Región	Especial Grande	Especial Mediano	Total
Central	549	1,172	1,721
Nororiente	9	13	22
Occidente	8	16	24
Sur	19	20	39
Total general	585	1,221	1,806

Nota: Datos extraídos del Registro Tributario Unificado de SAT, 2022.

Como se muestra en la Tabla 1, la mayor concentración de contribuyentes especiales está en la región Central, que está integrada por los departamentos de Guatemala, El Progreso, Sacatepéquez y Chimaltenango.

Es importante resaltar que la mayor concentración en la región Central se encuentra en el departamento de Guatemala que para el período 2022 tiene 537 contribuyentes especiales grandes y 1,149 contribuyentes especiales mediano.

La composición de los contribuyentes especiales por sector económico basados en su actividad principal, es como sigue:

Tabla 2*Contribuyentes especiales por sector económico en el período fiscal 2022*

Sector económico	Especial Grande	Especial Mediano	Total
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas	1	5	6
Actividades de alojamiento y de servicio de comidas	13	19	32
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	11	14	25
Actividades de los hogares como empleadores; actividades no diferenciadas de los hogares como productores de bienes y servicios para uso propio	-	1	1
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	16	171	187
Actividades financieras y de seguros	19	89	108
Actividades inmobiliarias	8	68	76
Actividades profesionales, científicas y técnicas	4	77	81
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	-	1	1
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	30	51	81
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	279	293	572
Construcción	14	32	46
Enseñanza	-	2	2
Explotación de minas y canteras	5	8	13
Industrias manufactureras	135	212	347
Información y comunicaciones	21	49	70
Otras actividades de servicios	1	17	18
Suministro de agua; evacuación de aguas residuales, gestión de desechos y descontaminación	-	2	2
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	12	33	45
Transporte y almacenamiento	16	77	93
Total general	585	1,221	1,806

Nota: Datos extraídos del Registro Tributario Unificado de SAT, 2022.

La información contenida en la Tabla 2 permite identificar que los contribuyentes especiales se concentran principalmente en los sectores económicos de comercio al por mayor y al por menor y la industria manufacturera con el 31.7% y 19.2%, respectivamente.

2.1.2 Agentes de retención de IVA

El capítulo I del Decreto 20-2006, denominada Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria establece el marco legal sobre la retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y define en sus diferentes artículos que son agentes de retención del IVA los siguientes:

- a) Los contribuyentes inscritos ante la Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual asciendan en promedio a cien mil quetzales (Q.100,000.00) como mínimo, según el Artículo 1 de dicho Decreto.
- b) Los contribuyentes que son operadoras de tarjetas de crédito o de débito, es decir, aquellos contribuyentes que pagan a los establecimientos afiliados a la red los consumos o compras que los tarjetahabientes efectúen en los mismos.
- c) Los contribuyentes que se encuentren calificados por la Administración Tributaria como contribuyentes especiales.
- d) Los contribuyentes que voluntariamente soliciten autorización para actuar como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado ante la Administración Tributaria.
- e) Asimismo, la Administración Tributaria podrá designar como agentes de retención, a los contribuyentes que estime pertinente.

Conforme lo indica el artículo 1 del Decreto 20-2006, la Superintendencia de Administración Tributaria dará aviso a los contribuyentes de su activación como agentes de retención del IVA.

Están sujetos a retención de IVA los proveedores de bienes y/o servicios que vendan Q 2,500 o más a los agentes de retención de IVA, los proveedores de bienes y/o servicios que vendan Q 30,000 o más al sector público, los establecimientos afiliados a tarjetas de crédito y/o débito y las gasolineras afiliadas a tarjetas de crédito y/o débito. Cabe indicar que entre agentes de retención de IVA no se deben retener entre sí dicho impuesto.

Para el período fiscal 2022, los contribuyentes calificados como agentes de retención de IVA en el Registro Tributario Unificado se componían de la siguiente manera:

Tabla 3

Contribuyentes calificados como agentes de retención de IVA por región en el período fiscal 2022

Región	Especial Grande	Especial Mediano	Normal	Total
Central	549	1,172	1,210	2,931
Nororiente	9	13	1,064	1,086
Occidente	8	16	1,058	1,082
Sur	19	20	1,021	1,060
Total general	585	1,221	4,353	6,159

Nota: Datos extraídos del Registro Tributario Unificado de SAT, 2022.

En la Tabla 3 se muestra que los contribuyentes normales calificados como agentes de retención se encuentran segregados en todas las regiones del país. Es importante hacer notar que el número de contribuyentes especiales grandes y medianos equivale al mismo de la Tabla 1, debido a que todos los contribuyentes especiales también reciben la calificación de agentes de retención de IVA.

Los agentes de retención clasificados por sector económico se integran de la siguiente manera:

Tabla 4

Contribuyentes calificados como agentes de retención de IVA por sector económico en el período fiscal 2022

Sector económico	Especial Grande	Especial Mediano	Normal	Total
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas	1	5	16	22
Actividades de alojamiento y de servicio de comidas	13	19	86	118
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	11	14	200	225
Actividades de los hogares como empleadores; actividades no diferenciadas de los hogares como productores de bienes y servicios para uso propio	-	1	7	8
Actividades de organizaciones y órganos extraterritoriales	-	-	4	4
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	16	171	189	376
Actividades financieras y de seguros	19	89	39	147
Actividades inmobiliarias	8	68	206	282
Actividades profesionales, científicas y técnicas	4	77	109	190
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	-	1	260	261
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	30	51	256	337
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	279	293	1,973	2,545
Construcción	14	32	204	250
Enseñanza	-	2	54	56
Explotación de minas y canteras	5	8	15	28
Industrias manufactureras	135	212	302	649
Información y comunicaciones	21	49	78	148
Otras actividades de servicios	1	17	48	66
Suministro de agua; evacuación de aguas residuales, gestión de desechos y descontaminación	-	2	4	6
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	12	33	22	67
Transporte y almacenamiento	16	77	281	374
Total general	585	1,221	4,353	6,159

Nota: Datos extraídos del Registro Tributario Unificado de SAT, 2022.

La Tabla 4 muestra que los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado en el período 2022 por sector económico estaban comprendidos principalmente por comercio al por mayor y al por menor en 41.32%, industria manufacturera el 10.54%, actividades de servicios administrativos y de apoyo el 6.10% y transporte y almacenamiento el 6.07% del padrón de agentes de retención de IVA.

La composición del padrón de contribuyentes que deben presentar el informe de auditoría es como sigue:

Tabla 5

Contribuyentes con obligación de presentar estados financieros auditados por región en el período fiscal 2022

Región	Especial Grande	Especial Mediano	Normal	Total
Central	516	952	782	2,250
Nororiente	8	7	843	858
Occidente	8	8	844	860
Sur	18	14	707	739
Total general	550	981	3,176	4,707

Nota: Datos extraídos del Registro Tributario Unificado de SAT, 2022.

Como se muestra en la Tabla 5 la mayor concentración de contribuyentes obligados a presentar el informe de auditoría se encuentra en la región Central, principalmente en el departamento de Guatemala.

Los contribuyentes obligados a la presentación del informe de auditoría adjunto a su declaración de Impuesto Sobre la Renta, adicionalmente a ser agentes de retención del IVA y/o estar calificados como contribuyentes especiales, pertenecen al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.

Asimismo, a continuación se presenta la composición de los contribuyentes obligados a presentar informe de auditoría de acuerdo al sector económico al cual pertenecen:

Tabla 6

Contribuyentes con obligación de presentar estados financieros auditados por sector económico en el período fiscal 2022

Sector económico	Especial Grande	Especial Mediano	Normal	Total
Actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas	1	3	8	12
Actividades de alojamiento y de servicio de comidas	13	17	60	90
Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social	10	12	97	119
Actividades de los hogares como empleadores; actividades no diferenciadas de los hogares como productores de bienes y servicios para uso propio	-	1	-	1
Actividades de servicios administrativos y de apoyo	14	138	104	256
Actividades financieras y de seguros	15	53	21	89
Actividades inmobiliarias	-	18	38	56
Actividades profesionales, científicas y técnicas	3	57	61	121
Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	-	1	90	91
Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	30	46	186	262
Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas	273	268	1,793	2,334
Construcción	12	24	153	189
Enseñanza	-	1	24	25
Explotación de minas y canteras	3	4	10	17
Industrias manufactureras	131	196	248	575
Información y comunicaciones	18	41	55	114
Otras actividades de servicios	1	13	24	38
Suministro de agua; evacuación de aguas residuales, gestión de desechos y descontaminación	-	-	3	3
Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado	10	19	14	43
Transporte y almacenamiento	16	69	187	272
Total general	550	981	3,176	4,707

Nota: Datos extraídos del Registro Tributario Unificado de SAT, 2022.

La Tabla 6 muestra que el padrón de contribuyentes a los cuales el auditor independiente y/o firmas de auditoría atienden para la presentación del informe a la Administración Tributaria se concentra en el sector de comercio e industrial, principalmente.

Es importante notar que en la determinación del padrón de contribuyentes que se muestra en las Tablas 3 y 4 que corresponde a los agentes de retención de IVA incluyen a contribuyentes inscritos en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. En las Tablas 5 y 6, se muestra el número de contribuyentes obligados a presentar informe de auditoría que, para el período 2022, corresponde a los agentes de retención de IVA inscritos en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

2.2 Normas aplicables al trabajo de auditoría

El 22 de enero de 2008, el Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) resolvió adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (por sus siglas en inglés, IAASB de *International Auditing and Assurance Standards Board*) bajo la responsabilidad de la Federación Internacional de contadores (por sus siglas en inglés, IFAC de *International Federation of Accountants*) como las Normas de Auditoría a observar en Guatemala para las auditorías que se practiquen para el ejercicio contable terminado el 31 de diciembre de 2008 y subsiguientes, permitiendo la aplicación anticipada de tales normas.

Con respecto al Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), es el ente que a partir del 1 de abril de 2002 sustituyó al Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC). En diciembre de 2006 fueron aprobadas las modificaciones del Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguamiento como parte del proyecto del IAASB para mejorar la claridad de las normas de los servicios que presta el Contador Profesional en la Práctica Pública. El Prefacio fue emitido para facilitar el entendimiento del alcance y autoridad de los pronunciamientos emitidos por el IAASB.

Este prefacio presenta la codificación de las Normas Internacionales de Auditoría, atestiguamiento y servicios relacionados, compuesta de la siguiente manera: (IAASB, 2018, p. 6)

- a) Normas Internacionales de Control de Calidad (*International Standards on Quality Control* – ISQS) que deben aplicarse a todos los servicios comprendidos bajo las Normas de Trabajo del IAASB. A partir de 15 de diciembre de 2022 esta Norma ha sido reemplazada por la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (*International Standard on Quality Management* – ISQM 1)
- b) Normas Internacionales de Auditoría – NIA (*International Standards on Auditing* – ISA), para aplicarse en la auditoria de información financiera histórica.
- c) Normas Internacionales de Trabajo de Revisión (*International Standard on Review Engagements* – ISRE), que deben aplicarse en la revisión de información financiera histórica.
- d) Normas Internacionales para Trabajos para Atestiguar – NITA (*International Standards on Assurance Engagements* – ISAE) que deben aplicarse en trabajos para atestiguar que traten de materias distintas de la información financiera histórica.
- e) Normas Internacionales de Prácticas para Servicios Relacionados (*International Standards on Related Services* – ISRS) que deben aplicarse a trabajos de compilación, trabajos para aplicar procedimientos convenidos a la información y otros trabajos de servicios relacionados.
- f) Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (*International Auditing Practice Statements* – IAPS) se emiten para proporcionar guías de interpretación y ayuda práctica a los contadores profesionales para implementar las NIAs.

Las NIAs, ISREs, ISAEs e ISRSs se citan de manera colectiva como las Normas de Trabajo del IAASB.

Para el servicio de auditoría de estados financieros requerido para la presentación adjunta a la declaración de Impuesto Sobre la Renta, el auditor independiente debe basar su trabajo en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

2.2.1 Normas Internacionales de Auditoría aplicables

En un trabajo de auditoría, el auditor proporciona un nivel alto, pero no absoluto, de certeza de que la información sujeta a auditoría está libre de representaciones erróneas sustanciales. Esto es expresado positivamente en el dictamen de auditoría como certeza razonable.

El trabajo de auditoría de estados financieros tiene por objetivo aumentar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros. “Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.” (IAASB, 2018, p. 85)

Como indica el IAASB, una auditoría de estados financieros realizada conforme con las Normas Internacionales de Auditoría y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse una opinión sobre los estados financieros.

Las Normas Internacionales de Auditoría son un estándar internacional emitido por el Comité IAASB de la IFAC, que considera requisitos y cualidades personales y profesionales que debe tener un Contador Público y Auditor al realizar su trabajo de auditoría, garantizando calidad y veracidad en su trabajo al emitir un dictamen o informe.

Las Normas Internacionales de Auditoría son una base técnica para la adecuada obtención de evidencias en el proceso de auditoría y la emisión del informe sobre la preparación y/o razonabilidad de los estados financieros.

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (por sus siglas en inglés IAASB) ha emitido un compendio de Normas que en su conjunto componen las Normas Internacionales de Auditoría. A continuación se presenta el listado de dichas normas clasificadas y agrupadas de la siguiente manera:

Tabla 7

Normas Internacionales de Auditoría vigentes para el período fiscal 2022

Número	Grupo / Denominación
Principios y responsabilidades globales	
NIA 200	Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.
NIA 210	Acuerdo de los términos de los trabajos de Auditoría
NIA 220	Control de calidad para una auditoría de Estados financieros.
NIA 230	Documentación de auditoría.
NIA 240	Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.
NIA 250	Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.
NIA 260	Comunicación con los encargados del gobierno corporativo.
NIA 265	Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración.
Planificación, riesgos y respuestas	
NIA 300	Planeación de una auditoría de estados financieros
NIA 315	Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.
NIA 320	Importancia relativa en la planeación y realización de una auditoría.
NIA 330	Respuestas del auditor a los riesgos evaluados.
NIA 402	Consideraciones de auditorías relativas a una entidad que usa una organización de servicios.
NIA 450	Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría.
Evidencia de auditoría	
NIA 500	Evidencia de auditoría.
NIA 501	Evidencia de auditoría: consideraciones específicas para partidas seleccionadas.
NIA 505	Confirmaciones externas.
NIA 510	Trabajos iniciales de auditoría – Saldos iniciales
NIA 520	Procedimientos analíticos.
NIA 530	Muestreo de auditoría.
NIA 540	Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables del valor razonables y revelaciones relacionadas.
NIA 550	Partes relacionadas.

Número	Grupo / Denominación
NIA 560	Hechos posteriores
NIA 570	Negocio en marcha.
NIA 580	Declaraciones escritas.
Utilización del trabajo realizado por otros	
NIA 600	Consideraciones especiales: Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
NIA 610	Uso del trabajo de auditores internos.
NIA 620	Uso del trabajo de un experto
Conclusiones e informe de auditoría	
NIA 700	Formación de una opinión e informe sobre estados financieros.
NIA 705	Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente.
NIA 706	Párrafos de énfasis sobre asuntos y párrafos de "otros asuntos" en el informe del auditor independiente.
NIA 710	Información comparativa. Cifras correspondientes y estados financieros comparativos.
NIA 720	La responsabilidad del auditor en relación a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
NIA 800	Consideraciones especiales: Auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales.
NIA 805	Consideraciones especiales: Auditoría de un estado financiero individual y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero.
NIA 810	Compromisos para informar sobre estados financieros resumidos.

Nota: Datos extraídos del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del *International Auditing and Assurance Standard Engagements* (IAASB), 2022.

2.2.2 Normas Internacionales de control de calidad aplicables

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (por sus siglas en inglés ISQM), es la norma de calidad que “aplica a todas las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados” (IAASB, 2020, Párr. 5), lo cual implica que la ISQM 1 es aplicable en la gestión de calidad de dichos encargos para los auditores de estados financieros.

Esta Norma requiere que se deba diseñar un sistema de gestión para alcanzar la calidad de los trabajos desarrollados por el Contador Público y Auditor.

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés) define que “un sistema de gestión de la calidad opera en un proceso continuo y repetitivo que responde a los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.” (IAASB, 2020, Párr. 6)

La ISQM 1 está conformado por ocho componentes que operan de manera iterativa e integrada y contiene otros requisitos, que comprenden las funciones y responsabilidades del sistema, la evaluación general del liderazgo del sistema, los requisitos de la red o los servicios y la documentación de la red.

Los ocho componentes son:

- a) El proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría;
- b) Gobernanza y liderazgo;
- c) Requisitos de ética aplicables;
- d) Aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y compromisos específicos;
- e) Ejecución o realización del encargo;
- f) Recursos;
- g) Información y comunicación; y,
- h) El proceso de seguimiento y corrección.

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad se centra en reforzar la responsabilidad de la Firma de auditoría por su propio sistema de gestión de la calidad.

Los objetivos de calidad se basan en los resultados, la Firma de auditoría determina cómo lograr los objetivos de la calidad. Los riesgos de la calidad se adaptan a la Firma, las respuestas son escalables, el proceso de seguimiento y reparación es adaptable a las circunstancias de la firma.

2.3 El trabajo del auditor independiente

Se define auditoría como “la acumulación y evaluación de la evidencia basada en información para determinar y reportar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. La auditoría debe realizarla una persona independiente y competente.” (Arens, 2007, p. 4)

El concepto anterior indica que para realizar una auditoría debe existir información verificable y criterios mediante los cuales el auditor pueda evaluarla. Generalmente los criterios considerados se refieren a las normas de contabilidad aplicadas para la preparación y presentación de la información financiera.

Para satisfacer el propósito de la auditoría, el profesional debe obtener calidad y volumen suficientes de evidencia, para lo cual se debe basar su trabajo en Normas de Auditoría aplicables, para el caso de Guatemala en las Normas Internacionales de Auditoría.

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200:

el objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión. (IAASB, 2018, p. 85)

2.4 Fases y procedimientos de revisión del auditor independiente

El trabajo que desarrolla el auditor independiente al realizar la auditoría de los estados financieros se puede clasificar en las siguientes fases, considerando los lineamientos definidos por las NIAS:

- (a) Planificación, en la cual se determina la estrategia de la auditoría,
- (b) Evaluación de riesgos,

- (c) Documentación del trabajo, que implica la recopilación de la evidencia de auditoría, para lo cual se pueden definir procedimientos generales de revisión y procedimientos específicos a los rubros o ciclos de los estados financieros,
- (d) Conclusión del trabajo o también denominada finalización del trabajo; y,
- (e) Emisión de los reportes, dentro de la cual se incluye la emisión del informe de estados financieros.

2.4.1 Planeación de auditoría

La planeación es “el proceso de identificar lo que debe hacerse, por quién y cuándo.” (Perdomo M., 2005, p. 65). Planear el trabajo implica definir previamente los objetivos y procedimientos que se van a emplear, su extensión, oportunidad y cuáles son los papeles de trabajo en que se van a registrar sus resultados.

Para Wittington (2005), el concepto de planeación adecuada incluye:

investigar al cliente potencial antes de decidir si se acepta o no la auditoría, conocer sus operaciones y su ambiente, evaluar el riesgo y la materialidad de la auditoría; diseñar una estrategia global para organizar, dotar al personal, coordinar y programar las actividades de auditoría; conectar los riesgos a los procesos de auditoría. (p. 162)

2.4.2 Evaluación de riesgos

La Norma Internacional de Auditoría 200, que define los objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIAs, determina que los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con:

- (a) los estados financieros en su conjunto, y
- (b) con las afirmaciones en los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. (IAASB, 2018, p. 103)

Por lo que, el auditor de los estados financieros debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo a un nivel suficientemente bajo.

La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por el auditor de los estados financieros es tratada en la NIA 315, la cual trata las responsabilidades sobre la identificación y valoración de dichos riesgos.

El auditor de estados financieros debe diseñar y aplicar procedimientos de valoración de riesgo para la obtención de evidencia, con la finalidad de proporcionar una base adecuada para la identificación de los riesgos de incorrección material debido a fraude o error en los estados financieros y/o en sus aseveraciones.

Los aspectos relevantes que debe considerar y documentar el auditor de los estados financieros con relación a la evaluación de riesgos son:

- a) Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno: Es importante obtener el conocimiento de la naturaleza de la entidad, sus operaciones, su estructura de administración y propiedad, los factores relevantes del sector económico al que pertenece, entendimiento de los objetivos y las estrategias de la entidad y el conocimiento de los riesgos de negocio relacionados.
- b) Conocimiento del marco de información financiera aplicable, la selección y aplicación de políticas contables adoptadas por la entidad, evaluando si son congruentes con el marco contable, para este caso las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- c) Entendimiento del control interno relevante para la auditoría: El auditor de los estados financieros debe tener conocimiento del sistema de control interno de la entidad auditada, a través de procedimientos de valoración de riesgos y evaluando cada uno de los componentes del sistema de control interno: riesgo inherente y riesgo de control.

Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de la aseveración sobre una transacción, saldo contable o información a revelar, antes de considerar los controles. Los riesgos inherentes se originan por la naturaleza de la información o el modo en que se prepara.

A través de la valoración del riesgo de control, el auditor externo debe comprobar la eficacia operativa de los controles, deberá realizar la valoración del diseño de los controles identificados y en la determinación de su implementación.

2.4.3 Documentación del trabajo de auditoría

Wittington (2005) define que “durante las auditorías a los estados financieros, los auditores recopilan y evalúan la evidencia de auditoría, para formarse una opinión sobre si los estados financieros cumplen los criterios apropiados.” (p. 118) Por lo que, los auditores deben reunir evidencia suficiente y competente para fundamentar adecuadamente su opinión sobre los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría tienen por objeto recopilar evidencia relacionada con las afirmaciones o aseveraciones de la Administración que están contenidas en los estados financieros, que servirá para respaldar su opinión. Las afirmaciones o aseveraciones a los estados financieros incluyen:

1. Existencia u ocurrencia: la cual se refiere a que el activo, el pasivo y participación del propietario o accionistas que se reflejan en los estados financieros existe y que se efectuaron las transacciones registradas.
2. Integridad: es la afirmación correspondiente a que están incluidas todas las transacciones, activos, pasivos y participación del propietario o accionistas que deberían presentarse en los estados financieros.
3. Derechos u obligaciones: el propietario o accionista tiene derecho a los activos y obligaciones para pagar los pasivos que figuran en los estados financieros.
4. Valuación o asignación: el activo, el pasivo, la participación de los accionistas, los ingresos y gastos se presentan en cantidades que están determinadas según las normas contables.
5. Presentación y revelación: las cuentas se describen y se clasifican en los estados financieros conforme a las normas contables y se incluyen todas las revelaciones materiales.

Se define que la evidencia de la auditoría es “toda la información que utiliza el auditor para llegar a la conclusión en que se basa su opinión. Esta información incluye tanto los registros de los estados financieros como otros tipos de información.” (Wittington, 2005, p. 122)

2.4.4 Procedimientos de revisión

La NIA 500, denominada evidencia de auditoría, describe los procedimientos y técnicas de revisión que puede utilizar el auditor de los estados financieros para obtener evidencia al efectuar el trabajo de auditoría:

- a) Inspección: Es el examen de los registros o documentos internos o externos, asimismo también la inspección comprende el examen físico de un activo.
- b) Observación: Consiste en observar el proceso o procedimiento que esté siendo efectuado por otros.
- c) Confirmación externa: Consiste en obtener evidencia en forma de una respuesta escrita directa, obtenida desde un tercero al auditor.
- d) Recálculo: Consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros, por ejemplo, sumando los activos no corrientes individuales para ver si concuerdan con el número consignado en los estados financieros.
- e) Reejecución: Es el procedimiento en el cual el auditor efectúa, de manera independiente, procedimientos o controles ejecutados originalmente como parte de los controles internos de la entidad.
- f) Procedimientos analíticos: Es la evaluación de información financiera por medio del análisis de relaciones proyectadas o previstas entre datos financieros y no financieros.
- g) Indagaciones: Es la obtención de información de personas conocedoras, tanto financiera como no financiera, dentro o fuera de la entidad. Este procedimiento abarca indagaciones escritas y orales.

(a) Revisión de aspectos legales

La NIA 250 trata de la responsabilidad que tiene el auditor independiente de considerar las disposiciones legales y reglamentarias al realizar una auditoría de estados financieros. Esta Norma indica que las disposiciones legales y reglamentarias a las que

una entidad está sujeta constituyen el marco normativo y que algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan los importes y la información a revelar en los estados financieros de la entidad.

Para una entidad, el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios o tener otro tipo de consecuencias, que pudieran tener un efecto importante sobre los estados financieros de la entidad.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que tienen un efecto directo en la información a revelar en los estados financieros, asimismo, debe aplicar procedimientos de auditoría específicos para la identificación de casos de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material en los estados financieros y el auditor debe responder adecuadamente a un incumplimiento identificado o la existencia de indicios al realizar la auditoría.

De acuerdo con la NIA 705, el auditor al concluir que el incumplimiento o indicio de incumplimiento tiene un efecto importante sobre los estados financieros y no ha sido reflejado adecuadamente, deberá emitir un informe con opinión con salvedades o adversa.

(b) Revisión de cumplimiento fiscal

La revisión de los Impuestos Sobre la Renta, tanto corriente del período como diferidos, tienen mucha importancia debido al impacto sobre la utilidad neta del ejercicio y los activos y pasivos en el estado de situación financiera de la entidad.

Por lo que, el auditor debe revisar la determinación de los saldos de Impuestos Sobre la Renta y el cumplimiento fiscal para evaluar que la entidad ha determinado adecuadamente los importes de Impuestos Sobre la Renta, verificando su cálculo y corroborando que los montos registrados en los estados financieros son los adecuados.

De acuerdo a Auditool (2020), algunos factores que deben considerarse en la revisión del cumplimiento fiscal del Impuesto Sobre la Renta de la Entidad incluyen:

- a) Industria en donde opera la entidad y la legislación fiscal específica aplicable.
- b) Materialidad definida para la entidad y/o para el rubro o cuenta.
- c) Correcciones o ajustes frecuentes a los cálculos.
- d) Nivel de complejidad de las disposiciones fiscales vigentes.
- e) Revisión de aplicaciones erróneas por parte de la Entidad. (Auditool, 2020, p. 7)

2.4.5 Conclusiones del trabajo

Para concluir o finalizar el trabajo, el auditor externo deberá realizar algunos procedimientos para evaluar los resultados de su auditoría y llegar a una conclusión acerca de la manera en que se emitirá su opinión.

Dentro de esos procedimientos se deberá realizar procedimientos analíticos finales, revisión de hechos posteriores al cierre, revisión de los asuntos importantes determinados en la auditoría, análisis de la empresa en funcionamiento o denominado principio de negocio en marcha y determinación de las diferencias de auditoría, principalmente.

La realización de procedimientos analíticos en la fase de conclusión tiene por objetivo corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros y pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad.

La revisión de hechos posteriores al cierre, comprende la revisión de hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, que puedan tener efecto en los estados financieros, ya sea que ameriten efectuar ajustes o revelaciones en las notas a los estados financieros.

La determinación de las diferencias de auditoría consiste, principalmente, en sumar las diferencias de auditoría no corregidas, para identificar si en su conjunto contienen errores materiales que afecten la presentación y revelación en los estados financieros auditados.

2.4.6 Informe de auditoría

La parte principal del resultado del auditor independiente es expresar una opinión independiente acerca de la razonabilidad de los estados financieros. Esta opinión, que se expresa en el informe de los auditores, le ofrece a los usuarios de los estados financieros una certeza razonable de que han sido elaborados de conformidad con las normas contables.

Durante el trabajo de campo, el auditor reúne la evidencia suficiente y adecuada, y la documenta apropiadamente en los papeles de trabajo, permitiendo determinar las conclusiones en las que se debe basar la opinión sobre los estados financieros.

El auditor externo debe formarse una opinión sobre los estados financieros, basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, la cual debe expresarse con claridad mediante un informe escrito.

La estructura y contenido del informe del auditor independiente debe incluir:

- a) Título, indicar que se trata de informe de un auditor independiente.
- b) Destinatario: Dirigido a quien ha contratado el compromiso de auditoría.
- c) Opinión del auditor: Esta sección del informe de auditoría contendrá la identificación a la entidad auditada, los estados financieros auditados, la fecha los estados financieros y el tipo de opinión proporcionada.
- d) Fundamento de la opinión, en esta sección se indicará que la auditoría se llevó de conformidad con las NIA, declaración de la independencia del auditor con relación a la entidad y si la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión.
- e) Cuestiones clave de la auditoría: Se deberá presentar en el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales, de entidades que coticen en bolsa y/o cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran, por algún otro motivo, que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría o cuando el auditor decida hacerlo. El propósito de incluir las cuestiones clave de auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría, debido a que brinda a los usuarios

una mayor comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de mayor importancia en la auditoría.

- f) Responsabilidad en relación con los estados financieros.
- g) Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de estados financieros.
- h) Nombre del socio del encargo.
- i) Firma del auditor.
- j) Dirección del auditor.
- k) Fecha del informe de auditoría.

El auditor debe formarse una opinión sobre si los estados han sido preparados en todos los aspectos importantes de conformidad con el marco de información financiera aplicable, que puede ser conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera o conforme a los criterios fiscales.

La opinión del auditor puede ser:

- a) Favorable o no calificada: También denominada opinión limpia, la cual será expresada cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Para expresar que la opinión no calificada sobre los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, como los criterios del Impuesto Sobre la Renta, la opinión del auditor indicará que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con dicho marco de información financiera aplicable.
- b) Opinión modificada: Cuando el auditor concluya, basado en la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros no están libres de incorrección material y/o que no pueda obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros están libres de incorrección material, emitirá una opinión modificada. La opinión modificada puede ser opinión con salvedades, opinión adversa o abstenerse de opinar.

3. METODOLOGÍA

La Metodología contiene la explicación en detalle de las etapas específicas para resolver el problema de la investigación relacionado con la evaluación del alcance que le da el auditor independiente, al dictamen requerido a los contribuyentes calificados como agentes de retención del IVA y contribuyentes especiales, como herramienta de revisión fiscal.

3.1 Definición y delimitación del problema

La definición del problema relacionado con la evaluación del alcance que le da el auditor independiente, al dictamen requerido a los contribuyentes calificados como agentes de retención de IVA y contribuyentes especiales, como herramienta de revisión fiscal significa especificarlo y delimitarlo con la mayor precisión posible.

3.1.1 Especificación del problema

La Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, requiere a los contribuyentes calificados como especiales y a los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado –IVA- presentar adjunto a la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, los estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo informe de auditoría.

El problema de investigación tributario identificado, se refiere a que el dictamen e informe de los auditores independientes, que emite por la auditoría de los estados financieros a los contribuyentes especiales y a los calificados como agentes de retención del IVA, tienen poca información del alcance de revisión fiscal, derivado que el objetivo de su auditoría es de carácter general para determinar la razonabilidad de los estados financieros.

La propuesta de solución que se plantea al problema de investigación tributario de la fiscalización a los contribuyentes especiales y agentes de retención de IVA, consiste en determinar los principales elementos para fines de revisión fiscal que se enmarcan dentro

del trabajo e informe de auditoría, que debe ser realizado por un auditor independiente con el objetivo de fortalecer la fiscalización tributaria.

3.1.2 Temas y subtemas en forma interrogativa

Tema

¿Cuál debe ser el alcance de la revisión que realiza el auditor independiente para emitir el dictamen e informe requerido a los contribuyentes calificados como agentes de retención del IVA y a los contribuyentes especiales para que sea considerado como una herramienta de revisión fiscal?

Subtemas

¿Cuáles son los procedimientos y características de revisión fiscal que tienen efecto en el trabajo del auditor independiente para determinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales?

¿Qué información contiene el informe de auditoría que puede ser utilizada como herramienta de evaluación del cumplimiento fiscal?

¿Qué diferencias existen entre el alcance del informe de auditoría de estados financieros y el dictamen fiscal?

Punto de vista

Tributario

3.2 Delimitación del problema

La delimitación del problema, fija la unidad de análisis, el período de investigación y el ámbito geográfico que comprende la investigación.

3.2.1 Unidad de análisis

Contadores Públicos y Auditores independientes.

3.2.2 Período a investigar

Período fiscal 2022.

3.2.3 Ámbito geográfico

Departamento de Guatemala.

3.3 Objetivos

Los objetivos constituyen los propósitos o fines que se pretenden alcanzar, con la investigación relacionada con el alcance de revisión fiscal por parte del auditor en el trabajo de auditoría de estados financieros requerido para los contribuyentes especiales y agentes de retención.

3.3.1 Objetivo general

Identificar el alcance de revisión fiscal, que utiliza el auditor independiente en la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes al efectuar el trabajo de auditoría requerido por la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

3.3.2 Objetivos específicos

- a) Definir los procedimientos y características de revisión fiscal en el trabajo de auditoría para la evaluación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- b) Establecer qué aspectos fiscales contiene el informe de auditoría del auditor independiente que puedan ser utilizados como herramienta de evaluación del cumplimiento fiscal, tanto por el contribuyente como la Administración Tributaria, para que sean utilizados como apoyo en el desarrollo de su gestión.
- c) Determinar las diferencias entre el informe de auditoría de estados financieros para acompañar a la declaración de Impuesto Sobre la Renta y el dictamen fiscal, para que se propongan mejoras en los procedimientos de revisión del informe de auditoría.

3.4 Hipótesis

La hipótesis siguiente expone en forma clara y objetiva la propuesta de solución al problema de investigación:

¿Cuál debe ser el alcance de la revisión que realiza el auditor independiente para emitir el dictamen e informe requerido a los contribuyentes calificados como agentes de retención del IVA y a los contribuyentes especiales para que sea considerado como una herramienta de revisión fiscal?

El alcance del trabajo del auditor independiente, para emitir el dictamen e informe de los estados financieros auditados que se acompañan a la declaración de Impuesto Sobre la Renta, se realiza conforme a las Normas Internacionales de Auditoría, por lo cual, proporciona a la Administración Tributaria y a los contribuyentes una razonabilidad de los estados financieros, sin embargo, dicho dictamen e informe contiene poca información del alcance de la revisión del cumplimiento fiscal, debido a que dicho informe no constituye un dictamen fiscal que certifique el exhaustivo examen del cumplimiento tributario.

3.4.1 Especificación de variables

La especificación de variables de la hipótesis, es la siguiente:

Variable independiente

El trabajo del auditor independiente se realiza conforme a las Normas Internacionales de Auditoría y en las leyes y reglamentos tributarios.

Variables dependientes

El dictamen e informe del auditor independiente.

Cumplimiento de aspectos tributarios.

3.5 Metodología de investigación

Los métodos y técnicas contienen los criterios y procedimientos generales para guiar el trabajo científico de investigación; así como, las reglas y operaciones para el manejo de instrumentos, en la aplicación del método científico de investigación.

3.5.1 Método científico

En esta investigación será aplicado el enfoque de investigación científico, siendo las siguientes:

- a) **Indagadora:** Para recolección de información a través de fuentes primarias (libros, leyes y reglamentos vigentes en la República de Guatemala, información publicada por la Administración Tributaria, artículos de publicaciones periódicas, tesis y disertaciones, artículos periodísticos, foros y páginas en internet, etc.) y fuentes secundarias (resúmenes de libros, artículos y otros documentos especializados).
- b) **Demostrativa:** Cuando se demuestre que los datos recopilados son válidos o no, es decir, un análisis a través de la comprobación de la hipótesis, confrontada con la realidad, mediante los procesos de análisis, síntesis, comparación, concordancias y diferencias de los elementos teóricos con empíricos por técnicas de correlación.
- c) **Expositiva:** Utilizando los procesos de conceptualización y generación que serán expuestos al redactar la tesis y al presentarse ante la terna examinadora y dar respuesta a los cuestionamientos planteados por los examinadores en el privado de tesis, luego de la aprobación final de la misma.

3.5.2 Método deductivo

La información obtenida en su totalidad fue analizada y segmentada, obteniendo con ello aspectos de mayor importancia y particularidades específicas para el análisis de la situación del informe emitido por el auditor independiente.

3.5.3 Método analítico

Se realizó síntesis de la información y documentación obtenida para una adecuada interpretación de los resultados y la información.

3.5.4 Enfoque de la investigación

La presente investigación se realizó con un enfoque de investigación mixto (cualitativa y cuantitativa).

3.6 Universo y tamaño de la muestra

El universo y muestra que fueron utilizados en la investigación son las siguientes.

3.6.1 Universo

El universo en la investigación corresponde a los Contadores Públicos y Auditores que emitieron informe de auditoría en el período 2022.

Tabla 8

Cantidad de Contadores Públicos y Auditores que emitieron informe en el período fiscal 2022, por región

Región	Cantidad registros
Central	145
Nororiente	202
Occidente	83
Sur	54
Total general	484

Nota: Datos extraídos del Registro Tributario Unificado de SAT, 2023.

3.6.2 Tamaño de la muestra

Para el cálculo de la muestra, se tomó los datos extraídos del Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria de auditores independientes que emitieron informe de auditoría para el período 2022 en la región Central de la República de Guatemala, en la cual se encuentra el departamento de Guatemala, siendo un total de 145 auditores.

Para la presente investigación, se aplicará la técnica de muestreo probabilístico, de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$n = \frac{Z^2 (p * q) N}{Z^2 (p * q) + (N - 1) (Er)^2}$$

Datos:

Z = 85% Nivel de confianza (puntuación = 1.44, de acuerdo con desviación estándar)

p = 90% Probabilidad de éxito

q = 10% Probabilidad de fracaso

Er = 15% Error relativo de muestreo

N = 145 Número de elementos de la población

(p*q) = varianza

Cálculo:

$$n = \frac{1.44^2 (0.90 * 0.10) 145}{1.44^2 (0.90 * 0.10) + (145 - 1) (0.15)^2} = \frac{27.06048}{0.186624 + 3.24} = \frac{27.06048}{3.426624} = 7.897$$

De acuerdo con el cálculo realizado, se consideró un nivel de confianza de 85% y un error relativo de muestreo del 15%, así como una probabilidad de éxito del 90% y un nivel de fracaso del 10%, dando como resultado la evaluación de 8 auditores que emitieron informe de auditoría en el período 2022 en la región Central de la República de Guatemala, que corresponde a una muestra representativa de la población de 145 auditores independientes.

3.6.3 Muestra documental:

Para identificar el alcance que le da el auditor independiente al dictamen de auditoría como herramienta de revisión fiscal, fue necesaria la muestra documental siguiente:

- a) Formatos de programas de auditoría.
- b) Formas y papeles de trabajo empleados por el auditor independiente.
- c) Modelos de informes de auditoría.
- d) Modelos de cartas de recomendaciones.

3.7 Técnicas de investigación aplicados

Las técnicas de investigación documental y de campo para la presente investigación, se refieren a lo siguiente:

3.7.1 Técnicas de investigación documental

Se usaron las técnicas de investigación documental siguientes:

- a) Recopilar información extraída de las referencias de libros, leyes y reglamentos vigentes en la República de Guatemala, información publicada por la Administración Tributaria, artículos de publicaciones periódicas, tesis y disertaciones, artículos periodísticos, foros y páginas en internet.
- b) Organización, interpretación y análisis de la información obtenida.

3.7.2 Técnicas de investigación de campo

Para la realización del trabajo de campo, fue necesaria la utilización de distintas técnicas e instrumentos. Dentro de estas se mencionan las siguientes:

- a) Observación estructurada: Fue necesario realizar consultas en documentos de auditoría, leyes tributarias y otros materiales para el análisis de la investigación realizada.
- b) Entrevista: Fue realizada una entrevista con trece preguntas cerradas a ocho auditores independientes que se ampliaron mediante comentarios adicionales. (Ver Anexo 1)
- c) Cuestionarios: Se realizaron dos cuestionarios con un total de ocho preguntas enviadas a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria. (Ver Anexo 2).

3.7.3 Instrumentos de investigación

Los instrumentos de investigación documental que se usarán en la investigación son fichas de recolección de información y fichas bibliográficas. Los instrumentos de investigación de campo que se usados fueron cuestionarios y guías de entrevistas.

4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Este capítulo constituye el núcleo del informe de tesis, el cual, en el marco de la investigación, a través de los diferentes procesos metodológicos, se realiza el análisis y discusión de resultados relacionados con la Evaluación del alcance que le da el auditor independiente, al dictamen requerido a los contribuyentes calificados como agentes de retención del IVA y contribuyentes especiales, como herramienta de revisión fiscal.

4.1 Análisis de resultados

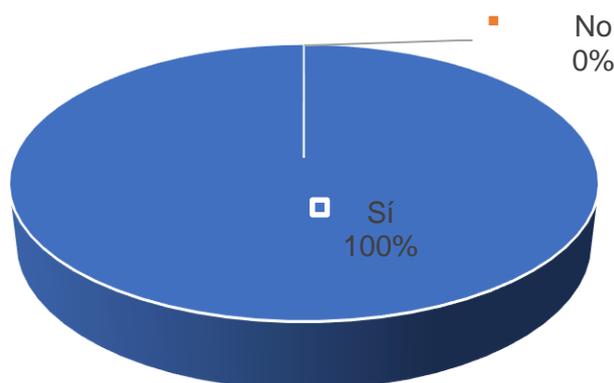
A continuación se detalla el trabajo de campo realizado, correspondiente a identificar el alcance de revisión fiscal, que utiliza el auditor independiente en la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes al efectuar el trabajo de auditoría requerido por la Ley de Actualización Tributaria.

4.1.1 Normas profesionales en la realización del trabajo

De acuerdo con las entrevistas realizadas a ocho auditores independientes, compuesto por cuatro firmas con representación internacional, dos firmas locales y dos auditores individuales, sobre la utilización de normas profesionales para la realización del trabajo, se obtuvieron los siguientes resultados:

Gráfica 1

Utilización de las Normas Internacionales de Auditoría en el trabajo de auditor independiente



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

En la gráfica 1 se muestra que todos los profesionales tienen en su referencia el uso de las Normas Internacionales de Auditoría para el desarrollo de su ejercicio profesional, sin embargo, al indagar sobre su aplicación en el trabajo mediante programas o listas de verificación que permitan revisar el cumplimiento con las NIAs, se ha identificado que las firmas con representación internacional cuentan programas de auditoría diseñados para cumplir los requerimientos de las Normas Internacionales de Auditoría y las firmas locales y auditores independientes carecen de listas de verificación que permita determinar el cumplimiento de las Normas descritas en la Tabla 7.

Con respecto a la pregunta 2, sobre si ha implementado en el ejercicio profesional la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (ISQM 1), los resultados son los siguientes:

Gráfica 2

Implementación en el ejercicio profesional de la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (ISQM 1)



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

La Norma Internacional de Gestión de Calidad (ISQM 1) entró en vigor en diciembre de 2022, la cual requiere el diseño de un sistema de gestión para alcanzar la calidad de los trabajos realizados por el auditor independiente. Mediante la entrevista se identificó que las firmas con representación internacional que poseen un ranking a nivel internacional han implementado dicha Norma, como parte de los requerimientos internacionales, las

firmas más pequeñas únicamente conocen de su vigencia y parte de su contenido, sin embargo, aún no ha sido implementada, por su parte los auditores individuales desconocen de su contenido.

El uso apropiado de las normas profesionales en la realización de la auditoría de estados financieros, toma especial relevancia para identificar el cumplimiento de los requisitos profesionales en su trabajo, que cabe mencionar que en la República de Guatemala no se cuenta con alguna institución que vigile la calidad profesional de la observancia de las normas del trabajo del auditor.

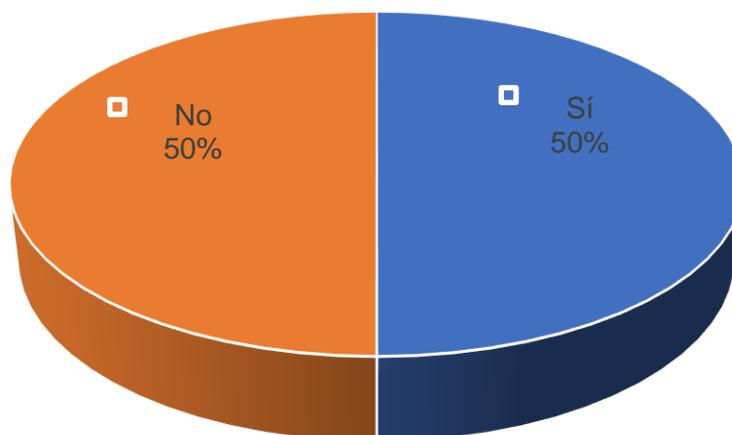
4.1.2 Evaluación de riesgos

Para definir los procedimientos y características de revisión fiscal en el trabajo de auditoría para la evaluación del cumplimiento de obligaciones tributarias mediante las entrevistas a auditores independientes, se realizaron las siguientes consultas.

En la pregunta 3 realizada, en la que se consulta que, como parte de su trabajo, ¿efectúa una evaluación de los riesgos en el cliente, incluyendo los riesgos tributarios y legales del cliente?

Gráfica 3

Evaluación de los riesgos en el cliente, incluyendo los riesgos tributarios y legales



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

Los auditores independientes indican que realizan una evaluación de riesgos en el cliente como parte su trabajo de auditoría, sin embargo, en la gráfica 3 se muestra que el 50%

de los auditores, principalmente las firmas con representación internacional, tienen definido un proceso documentado de evaluación de riesgos, incluyendo los riesgos fiscales de los contribuyentes, que sea documentado en sus papeles de trabajo.

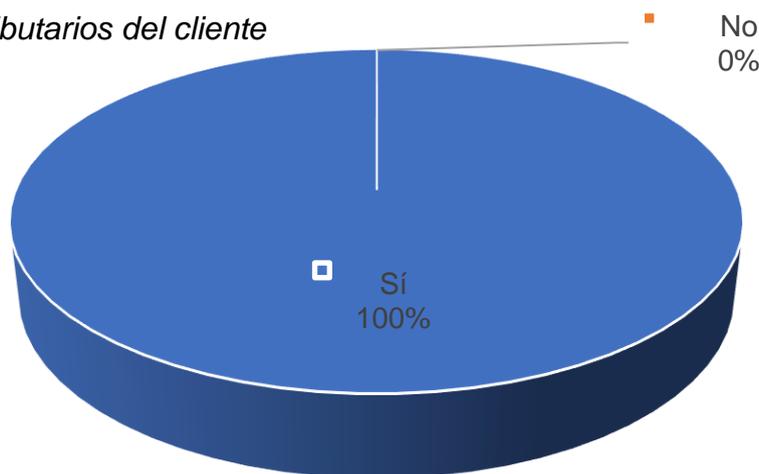
Derivado de la investigación, se incluye en el Anexo 3 un modelo de programa de evaluación del riesgo fiscal.

4.1.3 Revisión de cumplimiento fiscal

Con el objetivo de definir los procedimientos y características de revisión fiscal en el trabajo de auditoría, se ha consultado a los auditores independientes entrevistados si utilizan un programa o listado de revisión específico para verificar el cumplimiento de los aspectos tributarios, siendo los resultados los siguientes:

Gráfica 4

Utilización de un programa o listado de revisión específico para verificar el cumplimiento de los aspectos tributarios del cliente



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

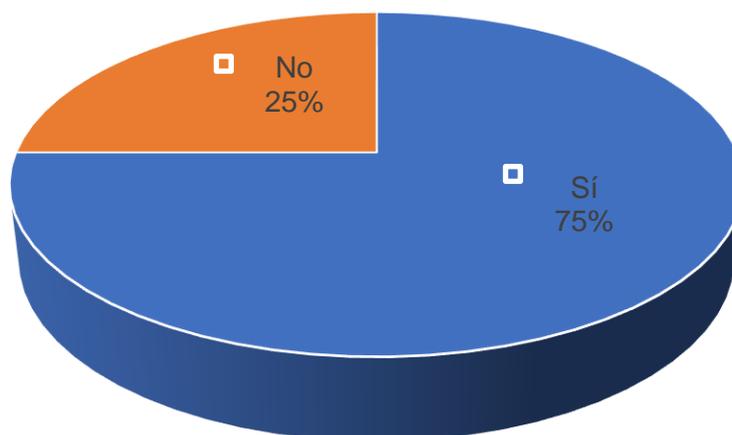
Derivado del uso principal del informe de auditoría de los estados financieros, todos los auditores ponen un especial énfasis en la revisión o verificación del cumplimiento de los aspectos tributarios por parte de su cliente. Sin embargo, se ha identificado que algunos programas de revisión contienen procedimientos con descripciones generales para la revisión. Derivado de la investigación se ha seleccionado un programa de auditoría para la revisión del Impuesto Sobre la Renta, ver Anexo 4.

4.1.4 Revisión de aspectos legales

Como parte de los requerimientos de las Normas Internacionales de Auditoría, se encuentra la revisión de aspectos legales, los resultados obtenidos de la entrevista a los auditores independientes como sigue:

Gráfica 5

Revisión del cumplimiento de otros aspectos legales del cliente



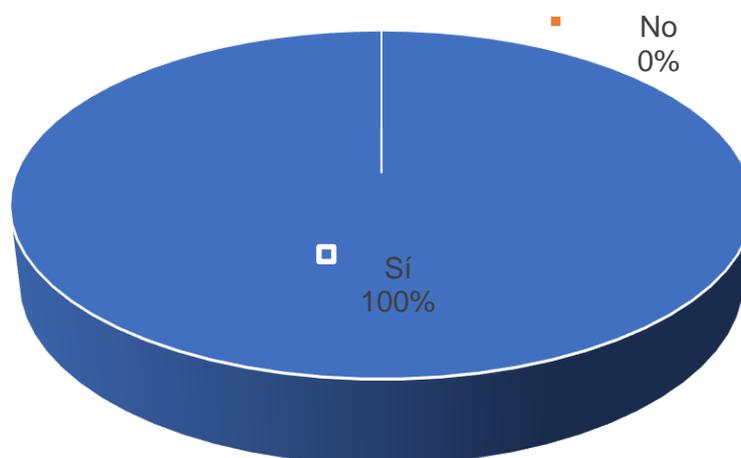
Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

Los auditores independientes también verifican el cumplimiento de otros aspectos legales, por ejemplo, los aspectos laborales y mercantiles, dentro de los aspectos que revisan se puede mencionar la tenencia y registro de los libros contables y el pago de seguro social (IGSS). Sin embargo, se calificó que dos auditores no cumplen con tener un programa de auditoría conforme lo requiere la NIA 250, por ejemplo en la identificación y utilización de otros procedimientos para identificar indicios de incumplimiento, como puede ser la confirmación a abogados y asesores legales. Ver Anexo 5.

Asimismo, la investigación de la identificación del alcance que le da el auditor independiente a la revisión de aspectos fiscales, plantea a los auditores la consulta si como parte de sus procedimientos, ¿revisa el cálculo y presentación del formulario de declaración de ISR?, siendo los resultados siguientes:

Gráfica 6

Revisión del cálculo y presentación del formulario de declaración de ISR



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

Los auditores independientes entrevistados realizan procedimientos de revisión del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, verificando gastos no deducibles, límite de deducibilidad de gastos, aplicación de créditos fiscales. Como parte de la revisión del formulario de declaración de ISR el auditor revisa la adecuada clasificación y presentación de los saldos en las casillas correspondientes.

4.1.5 Procedimientos de revisión

Los auditores independientes efectuar una evaluación de riesgos, sobre la cual determinan el alcance de la revisión de los estados financieros. Este alcance de revisión se efectúa determinando una materialidad para el compromiso o trabajo de auditoría. La materialidad se considera como el punto de referencia de las transacciones o saldos que se consideran importantes con relación a los estados financieros, su preparación y presentación, la cual puede ser por las características de la transacción o saldo (materialidad cualitativa) o por el monto de las operaciones (materialidad cuantitativa).

Aún cuando la materialidad no se limita a un monto, generalmente se representa por un valor monetario, el cual es tomado como referencia para determinar el alcance de revisión de transacciones y saldos por el auditor independiente. Por tal razón, la determinación

de la materialidad toma un factor relevante en determinar el alcance que el auditor realizar del trabajo de auditoría, es decir, si el auditor determinar un valor bajo de materialidad requerirá revisar mayor cantidad de transacciones y saldos, o viceversa.

Durante la investigación, se identificó que los auditores determinan la materialidad identificando un punto de referencia de los estados financieros, también denominado por su término en inglés benchmark, al cual le aplican un porcentaje definido por su propia metodología, el cual puede diferir entre cada firma de auditoría. Asimismo, los auditores determinan dos elementos más de la materialidad, como lo es la materialidad de desempeño, que consiste en un valor numérico menor a la materialidad general que sirve de referencia para seleccionar saldos y, el otro elemento es, monto claramente sin consecuencias o valor trivial, que significa que todas las transacciones por bajo de dicho valor no tienen ningún impacto en los estados financieros y, por ende, no tienen efecto en ser reportadas.

Tabla 9

Porcentajes para determinar materialidad conforme al punto de referencia seleccionable

Punto de referencia	Porcentaje aplicable
Utilidad antes de impuestos	5% a 10%
Utilidad normalizada antes de impuestos	5% a 10%
Ventas totales	0.5% a 1%
Activos totales	0.5% a 1%
Capital o Patrimonio	1% a 5%
Activos netos	0.5% a 1%

Nota: Criterios de determinación de materialidad de Auditool, 2023.

La Tabla 9 muestra los puntos de referencia, que deberán ser seleccionados por el auditor utilizando el criterio profesional, considerando cuál es el punto de referencia relevante para el usuario de los estados financieros, que para el caso de los informes presentados a la Administración Tributaria son las ventas totales o utilidad antes de impuestos.

Tabla 10*Determinación de materialidad de auditoría de estados financieros*

Utilidad antes de impuestos	Q 1,000,000
% aplicable al punto de referencia	10%
Materialidad general	Q 100,000
Materialidad de desempeño (70%)	Q 70,000
Monto claramente sin consecuencias	Q 5,000

Nota: Elaboración propia basado en los criterios de determinación de materialidad de Auditool, 2023.

La Tabla 10 se explica que, en caso el auditor independiente los errores que identifique iguales o mayores de Q 100,000 serían reportados en su dictamen de auditoría, sin embargo, en caso de existir errores acumulados menores a Q 100,000 no serían reportados en el dictamen de auditoría.

La materialidad de desempeño se considera como un punto de referencia para la determinación de las muestras de las transacciones y los saldos, asimismo, que cualquier monto de errores que se determine menor a Q 5,000 es considerado que no tendría ningún impacto en los estados financieros.

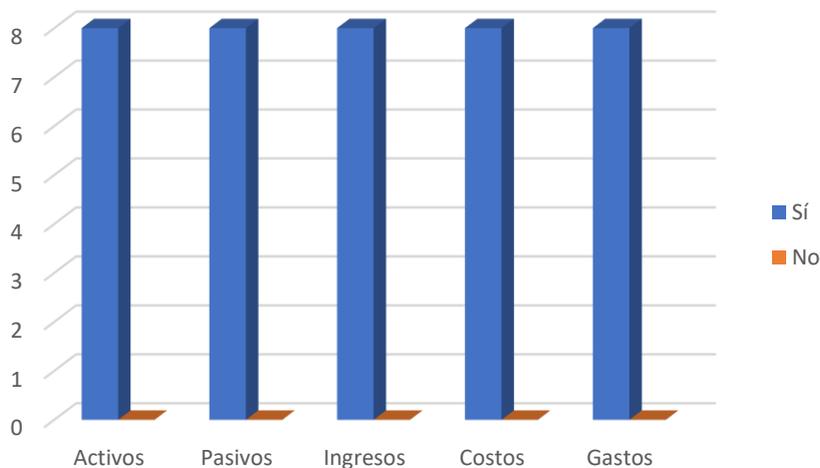
La materialidad es el principal criterio de selección de los saldos que son revisados por los auditores independientes.

Como se muestra en la gráfica 7 siguiente, los auditores independientes también efectúan la revisión de los saldos registrados en los estados financieros en el balance general y el estado de resultados, debido a que su informe de auditoría se refiere a una opinión sobre la razonabilidad y/o apropiada preparación y presentación conforme a las bases contables.

Los auditores independientes efectúan la revisión los saldos reportados como activos, pasivos, ingresos, costos de venta y gastos, seleccionando las muestras de revisión con base en la materialidad determinada por el auditor independiente.

Gráfica 7

Realización de procedimientos de auditoría para revisar activos, pasivos, ingresos, costos y gastos

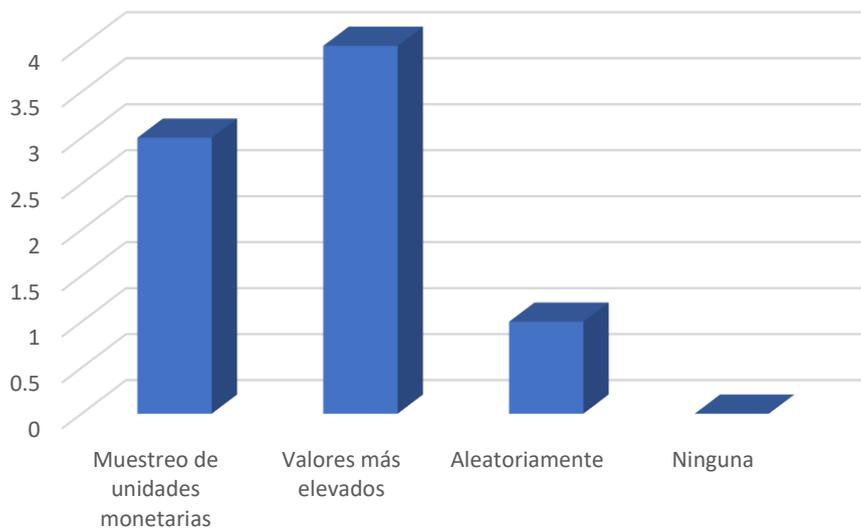


Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

A continuación se presenta las técnicas de determinación de muestra del auditor:

Gráfica 8

Técnica de muestreo principal que utiliza en la revisión de las transacciones durante la auditoría



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

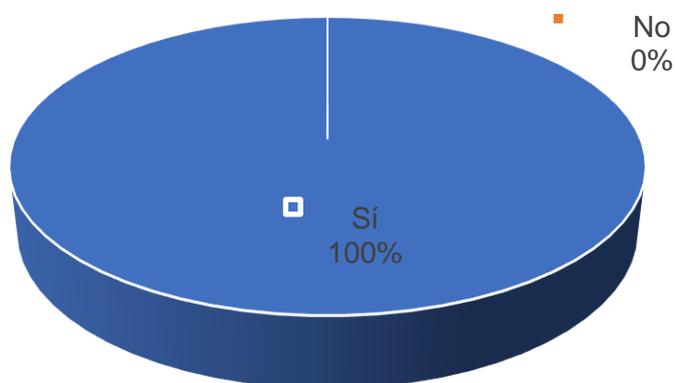
Los auditores que laboran para una firma con representación internacional utilizan principalmente la técnica de muestro de unidades monetarias, la cual consiste el cual proporciona los límites de error superiores e inferiores expresados en cantidades monetarias; en el cual se selecciona la partida para ser evaluada mediante la determinación de un intervalo de muestreo, que se determina por la materialidad definida, nivel de riesgo del saldo y otros procedimientos realizados, para lo cual utilizan principalmente software de auditoría especializado en la determinación de la muestra. Los auditores de firma local utilizan principalmente la determinación por medio de valores elevados y aleatoriamente.

4.1.6 Conclusiones del trabajo

Es relevante para el auditor independiente es llegar a conclusiones sobre su trabajo realizado, en virtud de ello, se les ha consultado si han trasladado asuntos, hallazgos o alertas identificadas para prevenir posibles contingencias fiscales o ajustes fiscales.

Gráfica 9

Traslado del auditor al cliente de asuntos, hallazgos o alertas que haya identificado por posibles contingencias fiscales o ajustes fiscales

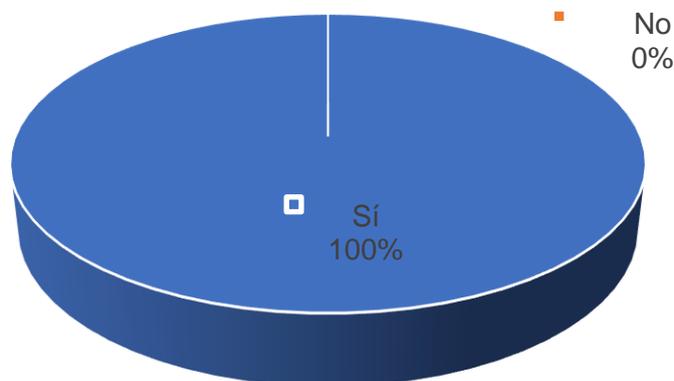


Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

Es importante notar, que los auditores externos expresan satisfacción por proporcionar a sus clientes hallazgos para prevenir contingencias o ajustes fiscales.

Gráfica 10

Emisión de carta de recomendaciones que contenga los hallazgos o asuntos derivados de la auditoría



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

Los auditores emiten una carta de recomendaciones, como un documento adicional al informe de auditoría que se presenta juntamente con la declaración de ISR.

Esta carta es dirigida a la gerencia para que conozca asuntos de control interno o deficiencias que fueron detectadas en el curso de la auditoría, incluye los hallazgos o errores identificados que son menores a la materialidad general, y por lo tanto, no fueron incluidos en el informe, pero reportados en este documento emitido, que es para uso interno de la Administración de la Entidad.

El auditor puede tomar la decisión de excluir de este documento los asuntos identificados que sean menores al monto claramente sin consecuencias o error trivial determinado.

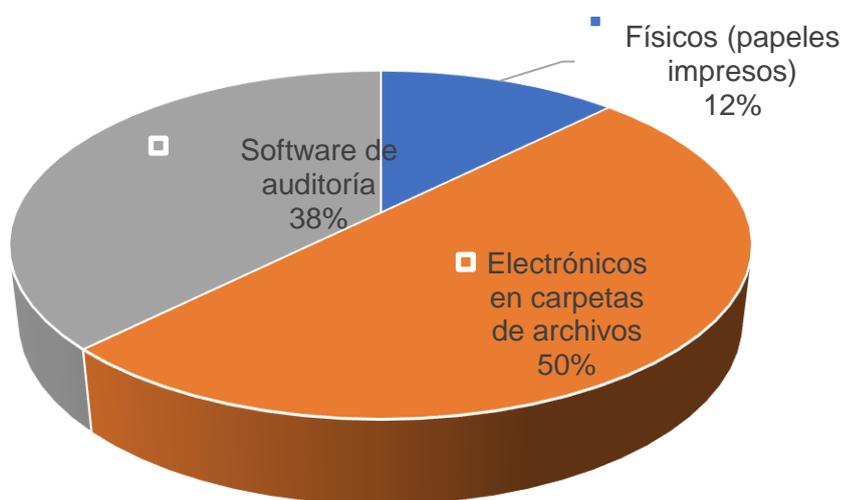
El objetivo de este documento es describir el hallazgo, identificar las causas o motivo de la deficiencia o error identificado y proporcionar recomendaciones a la Administración para subsanar el asunto.

4.1.7 Otros aspectos de la gestión del trabajo

Como información sobre la gestión del trabajo realizado por el auditor, se consulta sobre los medios de almacenamiento o resguardo de sus papeles de trabajo. Esta información permite determinar el orden y secuencia de los procedimientos de auditoría.

Gráfica 11

Medio de almacenamiento o resguardo de sus papeles de trabajo



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

Las firmas con representación internacional utilizan software especializados de auditoría para el almacenamiento y gestión de su trabajo.

La utilización de un software de auditoría, además del almacenamiento de los papeles de trabajo, permite que el auditor cuente con diferentes herramientas para la realización de su trabajo. Estas herramientas comprenden como programas de auditoría, formularios para determinación de cálculos aritméticos, como la materialidad, las muestras estadísticas y otros que son utilizados en el curso de la auditoría, y permite cumplir con los requerimientos de las Normas Internacionales de Auditoría.

El software utilizado por estas Firmas comprende CaseWare Working Paper y un software a la medida diseñado por la firma internacional.

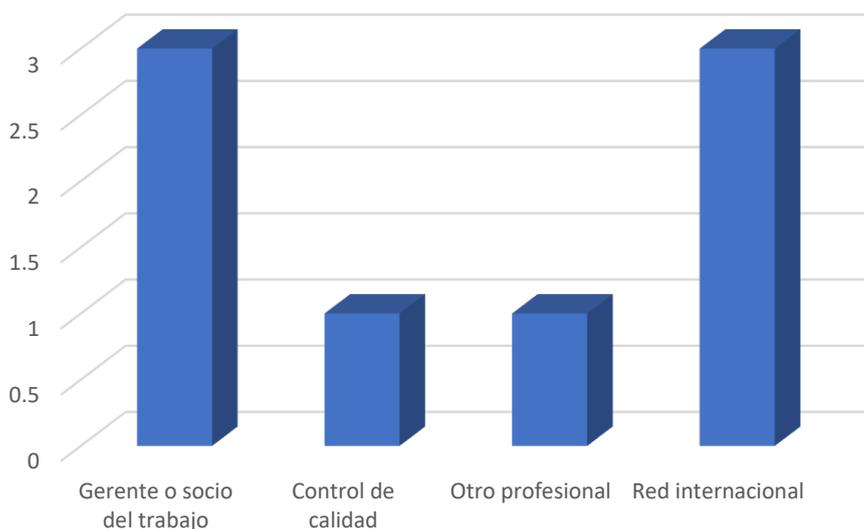
Con relación a las firmas locales, principalmente preparan sus papeles de trabajo en Microsoft Excel, por lo que carecen de una secuencia de cumplimiento con las NIAs y de programas de auditoría estructurados conforme a dichas Normas.

El cumplimiento de la calidad del trabajo de auditoría es un requerimiento de las Normas del Trabajo del auditor, por lo que debe contar con mecanismos de revisión y supervisión

de su trabajo, por lo cual, se ha consultado a los auditores independientes la manera en que lo realiza.

Gráfica 12

Revisión del trabajo del auditor independiente por otros profesionales



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

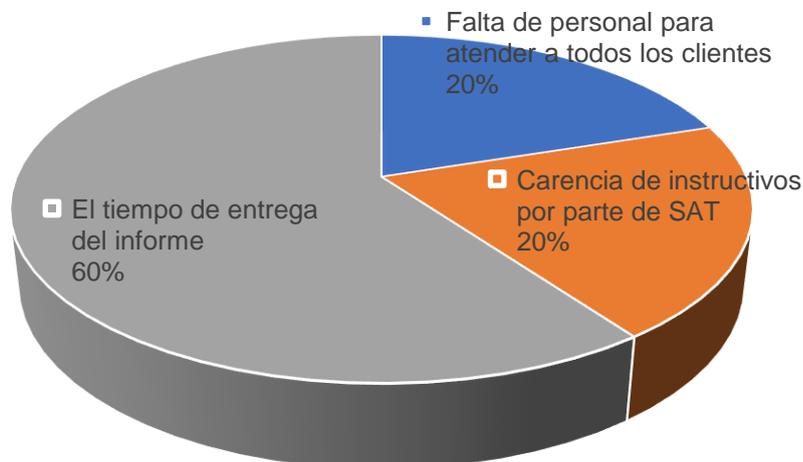
La Gráfica 12 muestra que los trabajos de auditoría son revisados internamente, las firmas de representación internacional como parte de las políticas de control de calidad definidas por la red internacional.

Con relación al desarrollo del trabajo, han sido consultado sobre ¿Cuáles considera las mayores limitantes para desarrollar un trabajo amplio de revisión fiscal durante su auditoría?

El principal factor que manifestaron los auditores independientes es el tiempo limitado que se tiene para la entrega del informe de auditoría, considerando que debe entregarse en el primer trimestre del año posterior a terminado el período y adjunto a la declaración de Impuesto Sobre la Renta. Otros factores mencionados comprenden la carencia de instructivos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y la falta de personal para atender a todos los clientes.

Gráfica 13

Mayores limitantes para el auditor independiente en el desarrollo de un trabajo amplio de revisión fiscal durante su auditoría



Nota: Datos extraídos de cuestionario a auditores independientes, 2023.

4.2 Elementos en el informe de auditoría

Para establecer la información y aspectos fiscales que contiene el informe de auditoría que puede ser utilizada como herramienta de evaluación del cumplimiento fiscal, se ha identificado que la Superintendencia de Administración Tributaria durante febrero de 2022 efectuó avisos a los contribuyentes especiales, con relación al informe de auditoría, el cual notifica que la SAT:

ha realizado mesas técnicas para llegar a acuerdos con diferentes actores que permitan: el cumplimiento de la Ley, la elaboración de dictámenes de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y la presentación de Estados Financieros bajo las Normas de Información Financiera u otro marco regulatorio, para llegar a consensos que permitan el correcto cumplimiento tributario y un ejercicio profesional responsable. (SAT, 2022, Párr. 1)

Basados en lo indicado, la SAT ha informado que:

a) Los dictámenes de estados financieros del auditor independiente deben ser emitidos con base en Normas Internacionales de Auditoría (NIA). La SAT indica que cualquier dictamen que no cumpla con lo anterior será rechazado y dicha disposición es

aplicable a períodos no prescritos. La emisión del dictamen conforme a las NIAs implica para el auditor independiente la obligación de observar en el desarrollo de su trabajo los requerimientos en dicha Normas. Ver Tabla 7.

b) Los estados financieros que sean dictaminados bajo la NIA 800 (Consideraciones especiales: Auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales), deben presentarse en forma comparativa a partir del ejercicio fiscal terminado al 31 de diciembre de 2022, con vencimiento en el año 2023. Es decir, para los estados financieros que sean preparados considerando los criterios fiscales, la Administración Tributaria realiza la aclaración que deben presentarse el período corriente y, comparativamente, el período anterior.

c) Los estados financieros dictaminados conforme con la NIA 700 (Formación de una opinión e informe sobre estados financieros) y elaborados bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o conforme a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para Pymes), tal como lo requieren ambas bases contables, es obligatorio presentarlos en forma comparativa.

d) Los estados financieros que deben incluirse en el informe comprenden (1) el balance general o el estado de situación financiera, (2) el estado de resultados, (3) el estado de cambios en el patrimonio, (4) el estado de flujos de efectivo y (5) las notas explicativas a los estados financieros. Para este caso, la notificación de SAT, se refiere a que un conjunto completo de estados financieros comprende los cinco elementos indicados, y dicha notificación se debe a que, anteriormente algunos informes de auditores independientes incluían únicamente algunos elementos de los estados financieros, en algunos casos solamente el balance general y el estado de resultados.

e) En el caso de las notas a los estados financieros, debe incluirse una conciliación entre la utilidad de los estados financieros y la utilidad mostrada en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, cuando ésta sea diferente. A continuación se presenta un modelo de dicha nota.

Tabla 11

Modelo de nota de conciliación entre la utilidad de los estados financieros y la utilidad en la declaración jurada anual del ISR

	2022	2021
Utilidad antes de impuesto		
Ganancias de capital		
Rentas de capital facturadas con retención definitiva del impuesto		
Otras rentas de capital sujetas a retención definitiva		
Rentas no afectas		
Costos y gastos no deducibles		
Costos y gastos rentas de capital		
Costos y gastos para la generación de rentas exentas	_____	_____
Renta imponible fiscal	_____	_____
Impuesto Sobre la Renta (25%)		

Nota: Datos obtenidos de conciliación de utilidad en el formulario de declaración de ISR, 2023.

f) Los estados financieros incluidos en el dictamen del auditor independiente, deberán ser firmados por el contribuyente o su representante legal, según proceda y certificado por el Contador registrado, a partir de los períodos terminados al 31 de diciembre de 2021. En el caso que los estados financieros incluidos en dicho informe no estén firmados, se deberá presentar una copia exacta de los mismos, junto con la declaración jurada a través de la agencia virtual u otro medio que la Superintendencia de Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

De considerarse necesario la Administración Tributaria, requerirá a los contribuyentes la firma de los Estados Financieros presentados iguales a los del dictamen, para períodos no prescritos.

El aviso de SAT sobre las revelaciones requeridas en el informe de auditoría, indica que su base legal es: Artículo 3 del Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, del Congreso de la República de Guatemala; Artículos 46 y 48 del Acuerdo de Directorio Número 007-2007; Artículo 40 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala y Artículo 28 del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, Acuerdo

Gubernativo Número 213-2013, de la Presidencia de la República de Guatemala, artículos 21 "B", 98, 112 y 112 "A" del Decreto 6-91, Código Tributario, del Congreso de la República de Guatemala.

Además, indica que las bases técnicas son las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en especial la 700, 800 párrafos A1, A4, A5, A8 y A9 de la NIA 210; Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF) y Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), entre otras.

El Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria indica en el artículo 29 los requisitos de los estados financieros auditados: (a) Los estados financieros incluyen las notas a los mismos, (b) cuando no coincide la utilidad imponible con la utilidad sobre la que se emite la opinión, se debe acompañar la conciliación entre ambas, como se ilustra en la Tabla 11, (c) que el auditor independiente que emita el dictamen debe ser colegiado activo y estar inscrito como tal en la administración Tributaria.

Es importante resaltar, que las Normas Internacionales de Auditoría, sobre las que se emite el informe de auditoría, permiten incorporar cuestiones clave de la auditoría, como elementos informativos derivados de requerimientos legales de revelación en el dictamen de auditoría, sin embargo, en la República de Guatemala no se ha incorporado requerimientos de asuntos clave de revisión fiscal como parte de los requerimientos legales del dictamen de auditoría.

4.3 El dictamen fiscal en la República de El Salvador

Para la determinación de las diferencias que existen entre el alcance del informe de auditoría de estados financieros y el dictamen fiscal, como se abordó en el numeral 1.2 de antecedentes del informe de auditoría como parte de la declaración de Impuesto de los contribuyentes, la República de El Salvador, ha implementado dicho requerimiento, por lo cual, se analiza sus características principales a continuación:

4.3.1 Características del dictamen fiscal

Como se define en las Normas para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT) emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) de la República de El Salvador, la auditoría fiscal, “es aquella en la cual el auditor fiscal (Firma) nombrado, debe emitir un dictamen e informe sobre el cumplimiento o no cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas a cargo de un contribuyente” (CVPCPA, 2018, p. 3)

El Código Tributario de la República de El Salvador, legisla en el Título III – Deberes y obligaciones tributarias, capítulo I denominado Obligaciones formales, en su sección séptima lo relativo al Dictamen e Informe fiscal, para lo cual, en 10 artículos comprendidos del 129 al 138 de dicho Código regula lo referente al informe y dictamen fiscal.

En esta sección del Código Tributario salvadoreño se indica que el período debe ser anual del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año y que el auditor debe opinar sobre el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias formales y sustantivas del sujeto pasivo. La legislación salvadoreña define que los contribuyentes obligados a nombrar auditor para dictaminarles fiscalmente, son aquellos que cumplan cualquier condición siguiente:

- (a) Poseer al cierre del 31 de diciembre anterior al que se dictamine activos totales por 10 millones de colones (equivalente a USD 1,142,231),
- (b) Haber obtenido ingresos en el año anterior por 5 millones de colones (equivalente a USD 571,115);
- (c) Corresponder a una sociedad fusionada o transformada; y
- (d) Las sociedades en liquidación.

Como requisitos el dictamen e informe fiscal deberá realizarse de acuerdo con las disposiciones del Código Tributario de El Salvador, su reglamento, las leyes tributarias, la ley reguladora del ejercicio de la Contaduría, poseer la firma del Auditor y presentarse en el plazo (a más tardar el 31 de mayo del siguiente año al que corresponda).

Dentro de las obligaciones que establece el Código Tributario salvadoreño, cabe resaltar que debe reflejar en el Dictamen e Informe fiscal la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, respectivamente, del sujeto pasivo dictaminado.

El 18 de abril de 2018, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, emitió la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT) aplicable a los encargos que inicien a partir del 1 de enero de 2018, la cual ha tomado de base la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 – Encargos de Aseguramiento distintos a la auditoría o de la revisión de información financiera histórica y la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 2400 – Encargos de revisión de estados financieros históricos para ser aplicada por los auditores fiscales. El auditor fiscal en El Salvador debe cumplir dicha Norma de Aseguramiento (NACOT) al efectuar un encargo de aseguramiento sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de un contribuyente.

De dicha NACOT se presentan a continuación los requerimientos principales del dictamen e informe fiscal.

4.3.2 Requerimientos principales del dictamen fiscal en El Salvador

El numeral 5.1 de la NACOT establece que

El auditor fiscal, debe implementar los procedimientos de control de calidad específicamente aplicables al encargo. De acuerdo con la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC), las Firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, tienen la obligación de establecer un sistema de control de calidad. (CVPCPA, 2018, p. 4)

La NACOT define que se deberá desarrollar y documentar el proceso de auditoría fiscal, estableciendo las fases: (a) Valoración de riesgos y planificación de la auditoría, (b) Respuesta a los riesgos y desarrollo de la auditoría, y (c) dictamen e informe.

Con relación a la materialidad, el párrafo 10.4 indica que:

El Auditor Fiscal, deberá considerar que desde la perspectiva del principal usuario del dictamen e informe fiscal y las disposiciones legales, no existe una clasificación de incumplimientos importantes o leves, en consecuencia, se espera que el auditor revele todos los incumplimientos determinados, sin importar su materialidad en términos cuantitativos o cualitativos. (CVPCPA, 2018, p. 10)

Conforme lo indica la NACOT, el Auditor Fiscal debe evaluar la adecuación de las declaraciones tributarias del contribuyente objeto de análisis.

En cuanto al dictamen, el numeral 8.4 de la NACOT requiere que se debe revelar en el informe los procedimientos desarrollados de acuerdo con lo planificado para cada contribuyente auditado y los resultados alcanzados.

La NACOT requiere un formato estandarizado de dictamen para todos los encargos de aseguramiento sobre cumplimiento de obligaciones tributarias.

La opinión de cumplimiento, en el dictamen fiscal, se emite cuando el auditor fiscal ha llegado a la conclusión que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones y no tiene incumplimientos importantes o materiales, la opinión de cumplimiento con salvedad, se emite cuando se concluye que han existido incumplimientos importantes o materiales, pero no llegaron a ser generalizados, y la opinión de no cumplimiento, se emite cuando concluye que existen hallazgos por incumplimientos que son materiales y generalizados o que los mismos, han afectado de manera adversa el cumplimiento de las obligaciones tributarias por el contribuyente.

4.3.3 Comparación entre la auditoría de estados financieros en Guatemala con el dictamen fiscal de El Salvador

A continuación se presenta la comparación de los aspectos más relevantes entre el informe de auditoría requerido para presentar adjunto a la declaración de ISR en la República de Guatemala con el dictamen fiscal en El Salvador.

Tabla 12*Comparación entre el informe de auditoría y el dictamen fiscal aplicado en El Salvador*

Aspecto	Informe auditoría aplicado en Guatemala	Dictamen fiscal aplicado en El Salvador
Sujetos obligados a presentar	Los contribuyentes que tengan la calificación de agentes de retención de IVA y contribuyentes especiales.	Los contribuyentes que hayan obtenido en el período fiscal anterior ingresos mayores a USD571,115 y posean activos mayores a USD1,142,231.
Normas profesionales del trabajo	Normas Internacionales de Auditoría (NIA)	Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT) emitidas por el CV PCPA de El Salvador
Nombramiento del auditor	No se notifica nombramiento, únicamente se incluye en la declaración la información del auditor.	Se debe nombrarse y notificar a SAT durante el período de revisión (30 de junio del año de revisión).
Requerimiento de independencia	Aplicable conforme a las NIAS.	Aplicable conforme a la NACOT.
Control de calidad	Conforme a la ISQM. Los colegios profesionales no tienen ningún comité de revisión o verificación de la calidad del trabajo del CPA.	De acuerdo con la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC), asimismo, el CPA está sujeto a la Ley Reguladora del ejercicio de la Contaduría.
Enfoque del encargo	Opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y/o sobre su preparación y presentación conforme a las bases contables.	Opinión de aseguramiento del cumplimiento fiscal.
Materialidad de revisión	Determinación conforme a juicio del auditor.	Determinación conforme a juicio del auditor, obtener seguridad razonable del debido cumplimiento de las disposiciones legales tributarias.
Asuntos materiales reportables	Los asuntos determinados como materiales, ya sea de manera individual o agregada.	Los incumplimientos determinados por el auditor fiscal, aún cuando no superen la materialidad o importancia relativa, deben ser informados.
Procedimientos de revisión	Respuestas conforme a los riesgos de incorrección material determinados. Obtención de evidencia suficiente y competente para la opinión de auditoría.	Obtención de evidencia suficiente para fundamentar su conclusión fiscal.

Aspecto	Informe auditoría aplicado en Guatemala	Dictamen fiscal aplicado en El Salvador
Dictamen	Dictamen de auditoría, conforme a la NIA 700 o a la NIA 800, conforme corresponda a la base contable. No existen requerimientos específicos de revelación de asuntos claves de riesgos fiscales ni requerimientos legales de revelación en el informe.	Dictamen de aseguramiento,
Fecha de presentación	Adjunto a la declaración de ISR (31 de marzo del siguiente año del cual se dictamina).	31 de mayo del año siguiente al período que se dictamina.
Información adjunta	Conjunto completo de estados financieros, en la cual se debe incluir una nota de conciliación de la utilidad de los estados financieros y la renta imponible.	Estados financieros y Anexos de información fiscal.
Otras consideraciones	Estipulado el requerimiento legal en un párrafo de artículo de Ley de Actualización Tributaria, para la determinación del ISR, y se incluyen 3 requerimientos del informe de auditoría en el Reglamento de la Ley. Se tiene como referencia una comunicación de la SAT sobre las consideraciones del informe.	Desarrollado ampliamente los requerimientos legales del dictamen fiscal, en 10 artículos, además se tiene una Norma para el desarrollo del trabajo de dictamen fiscal y el CPVCPA ha publicado guías o programas de revisión fiscal.

Nota: Elaboración propia con base en la investigación desarrollada, 2023.

La Tabla 12 muestra que el dictamen fiscal contiene requerimientos específicos de revisión y de información de aspectos fiscales, asimismo, que se encuentra mayormente desarrollado en la Ley y sus normativas emitidas por los organismos reguladores del mismo.

CONCLUSIONES

1. El alcance del trabajo del auditor independiente, para emitir el dictamen e informe de los estados financieros auditados que se acompañan a la declaración de Impuesto Sobre la Renta, se realiza conforme a las Normas Internacionales de Auditoría, por lo cual, proporciona a la Administración Tributaria y a los contribuyentes una razonabilidad de los estados financieros, sin embargo, dicho dictamen e informe contienen poca información del alcance de la revisión del cumplimiento fiscal, debido a que dicho informe no constituye un dictamen fiscal que certifique el exhaustivo examen del cumplimiento tributario, por lo tanto se comprueba la hipótesis planteada.
2. El alcance de revisión fiscal que utiliza el auditor independiente en la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales está definido por la determinación de la importancia relativa o materialidad que a juicio profesional del auditor sea determinada, en el contexto de la auditoría de estados financieros en su conjunto.
3. Los auditores independientes, principalmente las Firmas con representación internacional, han elaborado programas específicos de verificación de revisión de los saldos de Impuesto Sobre la Renta y de consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias, los cuales han sido diseñados utilizando los requerimientos de las Normas de Auditoría y las bases contables de preparación de los estados financieros.
4. El informe de auditoría únicamente contiene revelaciones en las notas a los estados financieros de la conciliación del resultado del período con la renta imponible y la determinación del Impuesto Sobre la Renta, y el dictamen de auditoría contendría una opinión sobre la preparación de los estados financieros conforme al marco de información financiera en el cual se presentan los estados financieros.
5. El dictamen e informe fiscal de la República de El Salvador se emite como un trabajo de aseguramiento considerando los requerimientos de su Código Tributario y los procedimientos requeridos por Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, con un énfasis de revisión fiscal, sin embargo, el informe de auditoría presentado en la República de Guatemala se basa en la Normas Internacionales de Auditoría, debido a que los requerimientos en la Ley y su reglamento son mínimos.

RECOMENDACIONES

1. El Gobierno de la República de Guatemala debe promover ante el Congreso de la República, la incorporación en la legislación tributaria del requerimiento del dictamen fiscal, como una herramienta de fiscalización en la cual el Contador Público y Auditor realice un examen específico del cumplimiento tributario de los contribuyentes.
2. El auditor independiente debe diseñar apropiadamente los criterios de alcance que utiliza para la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales y revelar en el dictamen de auditoría, como asuntos clave de auditoría, la evaluación de los riesgos fiscales determinados y los procedimientos empleados para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.
3. Es apropiado que la Administración Tributaria divulgue los procedimientos de revisión que utiliza para la verificación del cumplimiento tributario de los contribuyentes en los diferentes impuestos, con el objetivo que sirva de referencia para el Contador Público y Auditor en el diseño de sus programas de auditoría.
4. La Administración Tributaria debería emitir ilustrativos de revelaciones en los estados financieros y notas a dichos estados financieros, que permitan ampliar y estandarizar los saldos fiscales y sus divulgaciones en los estados financieros.
5. El Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, debe ampliar el Reglamento de la Ley de Actualización Tributaria, en lo referente al dictamen de auditoría a ser presentado adjunto a la declaración del Impuesto Sobre la Renta, para complementar los requerimientos de las Normas Internacionales de Auditoría en el dictamen de auditoría, que incluya revelaciones del auditor sobre su revisión fiscal en las secciones de Asuntos clave de auditoría e informe sobre requerimientos legales y reglamentarios en el dictamen del auditor independiente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bibliografía

Acuerdo Gubernativo 213-2013 de la Presidencia de la República de Guatemala. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el impuesto sobre la renta.

Acuerdo Gubernativo 213-2013 de la Presidencia de la República de Guatemala. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el impuesto sobre la renta.

Arens, Alvin A.; Randal J. Elder; Mark S. Beasley (2007). *Auditoría. Un enfoque integral*. México. Decimoprimer edición. Pearson Educación.

Auditool. (2020) *Guía de Auditoría. Procedimientos sustantivos Impuesto a la Ganancias*. Bogotá, Colombia.

Auditool. (2021) *Guía resumen de la NIA 250 Consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*. Bogotá, Colombia.

Auditool. (2023) *Guía para la preparación del dictamen u opinión del auditor independiente sobre los estados financieros que ha auditado*. Bogotá, Colombia.

Auditool. (2023) *Guía resumen de la NIA 501 Evidencia de Auditoría, consideraciones específicas para determinadas áreas*. Bogotá, Colombia.

Código Tributario de El Salvador (2000). Asamblea Legislativa de la República de El Salvador.

Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA). (20 de abril de 2018). *Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT)* Diario Oficial Tomo No. 419. San Salvador, El Salvador.

Constitución Política de la República de Guatemala. (31 de mayo de 1985). Asamblea Nacional Constituyente. Guatemala.

Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. (11 de febrero de 1998). Guatemala.

Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario (1991). Guatemala.

Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria (5 de marzo de 2012). Diario de Centro América. Guatemala.

Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria (28 de junio de 2006). Diario de Centro América. Guatemala.

Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado (7 de mayo de 1992). Diario de Centro América. Guatemala.

Hernández Sampieri, R., Fernández-Collado, C. y Baptista Lucio. (2014). *Metodología de la Investigación*. México. Sexta edición. McGraw-Hill Interamericana.

IICA/CATIE. Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura. (1999). Redacción de Referenciar Bibliográficas: Normas Técnicas del IICA Y CATIE. Turrialba, Costa Rica. Biblioteca Conmemorativa Orton. Cuarta edición.

Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (1982). Revista Auditoría y Finanzas No. 26. Guatemala.

International Auditing and Assurance Standards Board de la Federación Internacional de Contadores. (2020). Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1. *Gestión de la Calidad para Firmas de Auditoría que Realizan Auditorías o Revisiones de Estados Financieros u Otros Encargos de Aseguramiento o Servicios Relacionados*.

International Auditing and Assurance Standards Board de la Federación Internacional de Contadores. (2018). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*. Volumen I – Edición 2018.

Perdomo Salguero, M. L. (2005). *Procedimientos y Técnicas de Auditoría I*. Guatemala. ECA.

Superintendencia de Administración Tributaria (2019) Determinación del Padrón de Contribuyentes. Proceso Administración del Modelo de Gestión Tributaria y Aduanera de la Intendencia de Recaudación. Guatemala.

Superintendencia de Administración Tributaria (2022) Aviso de entrega de estados financieros auditados. Guatemala.

Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Centro de Documentación Vitalino Girón Corado. (2001). Normas para la Elaboración de Bibliografías en Trabajos de Investigación. Licda. Dina Jiménez de Chang. Segunda edición.

Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Estudios de Postgrado (2023). Instructivo de Tesis para optar al grado Académico de Maestro en Ciencias. Aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 23 de febrero de 2023, según Numeral 7.1 Punto SEPTIMO del Acta No. 02-2023 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto sexto del Acta 4-2023 de fecha 23 de febrero de 2023.

Villegas, Héctor B. (2001) *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Séptima edición ampliada y actualizada. Ediciones Depalma, Buenos Aires.

Wittington, Ray O., Pany Kurt. (2005). *Principios de auditoria*. Décimocuarta edición. McGrawHill. México, D. F.

Yanes Rodríguez, Raúl J. y Ávila Mazzoco, Héctor E., Universidad Autónoma de México.
(2014) *Revista Contaduría y Administración: Dictamen de estados financieros para efectos fiscales: naturaleza jurídica, evolución e incongruencias*. México, D. F.

Egrafía

Méndez Estrada, Adriana E. (2001) *Modernización y Optimización de Procesos del Manual de Normas y Procedimientos, una propuesta par contribuyentes especiales de SAT*. [Tesis de Licenciatura, Universidad Mariano Galvez de Guatemala]
<https://glifos.umg.edu.gt/digital/14869.pdf>

Vargas Mayorga, Claudia M. (2007). El dictamen fiscal en Guatemala y su aplicación de acuerdo a la legislación vigente. [Trabajo de graduación de Licenciatura, Centro Universitario de Oriente, Universidad de San Carlos de Guatemala]
<http://www.repositorio.usac.edu.gt/7806/1/19%20CPA-T-1093-VargasMayorga.pdf>

Normas APA 2016 actualizadas. Recuperado de: <http://normasapa.com/> consultado el 4 de abril de 2023.

Anexo 1

BOLETA DE ENTREVISTA AL PROFESIONAL

Respetable profesional, la presente está desarrollada para realizar el proyecto de tesis denominado: “EVALUACIÓN DEL ALCANCE QUE LE DA EL AUDITOR INDEPENDIENTE, AL DICTAMEN REQUERIDO A LOS CONTRIBUYENTES CALIFICADOS COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IVA Y CONTRIBUYENTES ESPECIALES, COMO HERRAMIENTA DE REVISIÓN FISCAL”. La información será administrada con confidencialidad y será exclusivamente para uso académico. No será revelada ni utilizada para otros fines distintos.

Preguntas generales:

¿Ha realizado trabajo(s) de auditoría para emitir informe que se adjuntan a la declaración de Impuesto Sobre la Renta? Si () No ()

En caso afirmativo, el trabajo de auditoría lo he desarrollado como:

Auditor independiente ()

Firma con representación internacional ()

Firma local ()

Preguntas específicas:

1. En la ejecución de su trabajo, ¿utiliza las Normas Internacionales de Auditoría?
Sí () No ()

2. ¿Ha implementado en el ejercicio profesional la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (ISQM 1)?

Sí, ha sido implementada ()

No ()

No ha sido implementada ()

No, desconozco su contenido y requerimientos ()

3. Como parte de su trabajo, efectúa una evaluación de los riesgos en el cliente, principalmente los riesgos tributarios y legales del cliente: Sí () No ()
4. Utiliza un programa o listado de revisión específico para verificar el cumplimiento de los aspectos tributarios del cliente: Sí () No ()
5. Efectúa una revisión del cumplimiento de otros aspectos legales del cliente:
Sí () No ()
6. Como parte de sus procedimientos, ¿revisa el cálculo y presentación del formulario de declaración de ISR? Sí () No ()
7. Realiza procedimientos de auditoria para revisar:
- | | |
|----------|-----|
| Activos | () |
| Pasivos | () |
| Ingresos | () |
| Costos | () |
| Gastos | () |
8. ¿Cuál es la técnica de muestro principal que utiliza en la revisión de las transacciones durante la auditoría?
- | | |
|---------------------------------|-----|
| Muestreo de unidades monetarias | () |
| Valores más elevados | () |
| Aleatoriamente | () |
| Todos los indicados | () |
| Ninguna | () |
9. Derivado de su revisión, ¿ha trasladado al cliente asuntos, hallazgos o alertas que haya identificado por posibles contingencias fiscales o ajustes fiscales?
Sí () No ()

10. ¿Cuál es el medio de almacenamiento o resguardo de sus papeles de trabajo?

Físicos (papeles impresos) ()

Archivos electrónicos en carpetas de archivos ()

Electrónicamente en un software de auditoría ()

No poseo papeles de trabajo ()

11. ¿Emite una carta de recomendaciones que contenga los hallazgos o asuntos derivados de su auditoría? Sí () No ()

12. ¿Es su trabajo revisado por otros profesionales?

Ninguno adicional ()

Gerente o socio del trabajo ()

Área de control de calidad ()

Revisión externa (otro profesional u otra firma) ()

Otros: (especifique) _____

13. ¿Cuáles considera las mayores limitantes para desarrollar un trabajo amplio de revisión fiscal durante su auditoría?

El tiempo de entrega del informe ()

Carencia de instructivos por parte de SAT ()

Falta de personal para atender a todos los clientes ()

Ninguno ()

Otros: (especifique) _____

Anexo 2

CUESTIONARIO A UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA DE LA SAT

Estimados señores,

Unidad Información Pública SAT - UIPSAT

Es un gusto saludarle, me avoco a ustedes derivado que me encuentro efectuando un trabajo de investigación para trabajo de tesis de la Universidad San Carlos de Guatemala de la maestría de Gestión Tributaria, relativo al dictamen de auditoría que debe adjuntar el contribuyente calificado a su declaración de ISR.

Por tal motivo, solicito a ustedes la siguiente información que coadyuvará en la investigación en curso:

1. Número de contribuyentes calificados como agentes de retención del IVA y su clasificación (sea esta por regiones, actividades productivas, u otras que puedan proporcionarse)
2. Número de contribuyentes calificados como contribuyentes especiales y su clasificación (tipo de contribuyente especial, región, actividades productivas, u otras que puedan proporcionarse)
3. Número de los contribuyentes obligados a presentar dictamen de auditoría adjunto a su declaración de ISR y su clasificación por región, actividad productiva (comprendiendo que algunos contribuyentes especiales también son agentes de retención de IVA)
4. Criterios utilizados para clasificar a un contribuyente como especial, sea esto por tipo de actividad, monto de activos, ingresos, etc.
5. Procedimiento de notificación y nombramiento como contribuyente especial
6. Área o departamento que se encarga de recibir, analizar y evaluar el dictamen de auditoría que debe adjuntar el contribuyente calificado a la declaración de ISR.

En complemento a la solicitud de información anterior, solicito a ustedes la siguiente información complementaria para la investigación:

- a) Favor indicar el número de contadores públicos y auditores que emitieron dictamen de auditoría presentado a SAT para el período 2022, clasificados por región.
- b) Favor indicar el número de CPA que emitieron informe en 2022 presentado a SAT, clasificados en calidad que actúan de manera independiente o como parte de una Firma

Agradeceremos mucho se sirvan indicar de recibido y su apoyo con la información solicitada.

Anexo 3

MODELO DE PROGRAMA DE EVALUACIÓN DEL RIESGO FISCAL

Entendimiento del entorno tributario				
Entidad:			Ref. P/T:	
Período terminado:			Iniciales	Fecha
		Preparado por:		
		Revisado por:		
Objetivo:				
Obtener información sobre el entorno tributario como parte de la evidencia de la auditoría sobre el grado de cumplimiento de normatividad vigente tributaria.				
Alcance:				
Se debe evaluar las operaciones de la Entidad con base al cumplimiento fiscal, además del grado de cumplimiento de obligaciones tributarias para determinar diferencias entre las prácticas de la Entidad y las normas tributarias vigentes permitiendo identificar riesgos tributarios relacionados.				
Descripción general:				
Ingrese una descripción general de los impuestos relacionados a la Entidad.				
Nombre del impuesto		Descripción		
Impuesto Sobre la Renta (ISR):				
Impuesto al Valor Agregado (IVA):				
Ganancias de capital (ISR):				
Retenciones de ISR:				
Retenciones de IVA:				
Impuesto de timbres:				
Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI):				
Otros:				
Requerimiento	Nivel de Riesgo	Cumplimiento	Hecho por y fecha	Ref. de PT
1. Se cuenta con políticas y procedimientos documentados y divulgados sobre el entorno tributario de la Entidad.				

Requerimiento	Nivel de Riesgo	Cumplimiento	Hecho por y fecha	Ref. de PT
2. Se actualizan los datos contenidos en el sistema de manera periódica, respecto a los representantes, accionistas, domicilio fiscal, entre otros.				
3. Se aplican sanciones por la divulgación no autorizada de información tributaria.				
4. Se han recibido notificaciones de la Administración Tributaria durante el período anterior o el actual.				
5. Se tiene establecida la información y el tipo de información ha ser entregada a la Administración Tributaria.				
6. Existen exenciones tributarias según la actividad, áreas o sector de la Entidad				
7. Se tiene conocimiento sobre las sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias				
8. Se determinó que las bases y tasas tributarias declaradas son correctas conforme a los criterios legales establecidos.				
9. Se tiene conocimiento sobre cualquier otra información sobre una obligación derivada de acuerdos no tributarios que pueda afectar el entorno tributario de la Entidad.				
10. Se utilizan herramientas o sistemas de TI para la administración de aspectos tributarios y cumplimiento de estos.				
11. Existen procedimientos manuales para la administración de aspectos tributarios y el cumplimiento de estos.				

Requerimiento	Nivel de Riesgo	Cumplimiento	Hecho por y fecha	Ref. de PT
12. Se cuenta con un asesor fiscal encargado de realizar trabajos relacionados y en la toma de las decisiones tributarias de la Entidad.				
13. Existe omisión de información financiera para el pago de impuestos.				
14. Se tiene conocimiento de registros de información deducible ficticia y no soportada.				
15. Se cuenta con lineamientos para orientar el ahorro en impuestos dentro del marco legal.				
16. Se verifican las tasas de impuestos, validando que estas sean adecuadamente parametrizadas en el sistema, según la normatividad vigente.				
17. Se verifican que el sistema se encuentra realizando adecuadamente los cálculos de impuestos.				
18. Existen una planeación tributaria definida para el período.				
19. Se aseguran que las proyecciones de gastos tributarios estén alineados a la ejecución presupuestaria.				
20. En caso de existir desviaciones de la planeación tributaria ¿Cuáles son las acciones requeridas? ¿Se encuentran tipificadas?				
21. Existe un cronograma o calendario fiscal que detalla que debe prepararse y la fecha límite de presentación de las declaraciones de impuestos.				
22. Se asegura el adecuado cálculo de los impuestos a presentar. ¿Cómo? ¿Quién?				

Requerimiento	Nivel de Riesgo	Cumplimiento	Hecho por y fecha	Ref. de PT
23. La entidad cuenta con la liquidez suficiente para realizar el pago de impuestos				
24. Se cuenta con un resguardo de copias de las declaraciones de impuestos, y estos se conservan correctamente indexados y registrados durante 5 años.				
25. Los gastos registrados son razonables o normales en relación a la actividad económica realizada.				
26. Se cuenta con fuentes de información validas, para la toma de decisiones fiscales.				
Riesgos identificados				
Descripción del Riesgo	Tipo de riesgo	Nivel de Riesgo	Control identificado	Frecuencia del control
		Crítico		
		Alto		
		Medio		
		Bajo		
		Insignificante		
Comentarios y observaciones:				

Nota: Adaptado del Checklist Entorno Tributario de papeles de trabajo para la auditoría de estados financieros de herramienta de Auditool, 2023.

Anexo 4

MODELO DE PROGRAMA DE REVISIÓN DEL SALDO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Programa de auditoría – Impuesto Sobre la Renta							
Entidad:					Ref. P/T:		
Período terminado:					Iniciales		Fecha
					Preparado por:		
					Revisado por:		
Procedimiento	Aseveración					Respuesta de auditoría	Ref.
1. Procedimientos Analíticos	<input checked="" type="checkbox"/> Integridad	<input checked="" type="checkbox"/> Existencia	<input type="checkbox"/> Valuación	<input checked="" type="checkbox"/> Exactitud	<input type="checkbox"/> Presentación		
Desarrollar y documentar expectativas para el saldo de Impuesto Sobre la Renta al cierre del período fiscal con base a la información obtenida en el entendimiento de la Entidad.							
Identificar cambios o tendencias significativas en:							
a. La tasa del Impuesto Sobre la Renta efectiva comparada con ejercicios anteriores. Considerar cambios en la tasa del impuesto o en las deducciones.							
b. Conciliar la tasa del Impuesto Obligatoria con la tasa de Impuesto Efectiva.							
Documentar los hallazgos.							
2. Tratamiento contable del ISR	<input checked="" type="checkbox"/> Integridad	<input checked="" type="checkbox"/> Existencia	<input type="checkbox"/> Valuación	<input checked="" type="checkbox"/> Exactitud	<input type="checkbox"/> Presentación	<input type="checkbox"/> Propiedad	
Documentar cambios significativos que afecten la composición del saldo del Impuesto Sobre la Renta o las prácticas de la gerencia vinculadas con la planificación de impuestos. Revisar las declaraciones de impuestos del ejercicio anterior y consultar a la gerencia para identificar:							
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cambios en la estructura corporativa o en las operaciones que puedan tener un impacto en el Impuesto Sobre la Renta de la Entidad. ▪ Cambios en las leyes tributarias o en las tasas ocasionadas por reformas tributarias. ▪ Resultado de evaluaciones o auditorías de impuestos recientes por parte de la Administración Tributaria. ▪ Documentar los resultados de estas consultas, incluyendo los nombres de las personas con las que se habló y la fecha. 							
Coordinar el trabajo sobre otras áreas de los estados financieros que puedan tener un impacto sobre los impuestos.							
Observaciones:							

Procedimiento	Aseveración						Respuesta de auditoría	Ref.
3. Listados	<input checked="" type="checkbox"/> Integridad	<input checked="" type="checkbox"/> Existencia	<input type="checkbox"/> Valuación	<input checked="" type="checkbox"/> Exactitud	<input type="checkbox"/> Presentación	<input type="checkbox"/> Propiedad		
Obtener un análisis de las cuentas del Impuesto Sobre la Renta del periodo y el detalle de la provisión del Impuesto Sobre la Renta del periodo:								
a. Asegurarse de que los saldos coincidan con los registros contables y con los papeles de trabajo de auditoría del ejercicio anterior.								
b. Revisar las operaciones de impuestos significativas durante el ejercicio (pagos, reembolsos) en cuanto a su integridad.								
c. Consultar a la gerencia si tiene conocimiento de alguna rectificación de la declaración de impuestos pendientes o visitas por parte de la Administración Tributaria o si conocen algún incumplimiento de leyes tributarias existentes. Documentar los resultados de estas consultas, incluyendo los nombres de las personas con las que se habló y la fecha.								
d. Revisar los cálculos y los componentes del Impuesto Sobre la Renta por pagar o de la provisión a descontar para asegurarse de que la provisión sea razonable. Esto incluiría el examen de los soportes, tales como la conciliación entre lo fiscal y lo contable, y las bases fiscales para activos y pasivos para identificar diferencias temporales.								
e. Cuando se encuentre involucrado un especialista en la revisión de la provisión del Impuesto Sobre la Renta, referenciar a los detalles de la revisión y a otras listas de verificación de cumplimiento usado.								
f. Asegurarse de haber efectuado una provisión apropiada para la estimación del año anterior, de corresponder. Discutir con la gerencia el impacto y progreso de las revisiones en proceso del departamento de impuestos. Los puntos a tratar incluyen elementos discutibles del ejercicio actual o de ejercicios anteriores abiertos y de potenciales correcciones, sanciones e intereses. Documentar los resultados de estas consultas, incluyendo los nombres de las personas con las que se habló y la fecha.								
Observaciones:								
4. ISR diferido	<input checked="" type="checkbox"/> Integridad	<input checked="" type="checkbox"/> Existencia	<input checked="" type="checkbox"/> Valuación	<input checked="" type="checkbox"/> Exactitud	<input type="checkbox"/> Presentación	<input type="checkbox"/> Propiedad		
Teniendo en cuenta que las Normas Internacionales de Información Financiera requieren la contabilización del ISR diferido, obtener un análisis de las cuentas del activo y del pasivo para el impuesto diferido y realizar el siguiente procedimiento:								
a. Revisar los componentes del balance general y las declaraciones de impuestos de años anteriores para asegurarse de que todas las diferencias temporales deducibles o sujetas a impuestos, los cambios en las tasas y las deducciones de impuestos a las ganancias hayan sido identificadas, sin importar si han sido reconocidas o no en los años anteriores.								

Procedimiento	Aseveración						Respuesta de auditoría	Ref.
7. Presentación y revelación	<input type="checkbox"/> Integridad	<input type="checkbox"/> Existencia	<input type="checkbox"/> Valuación	<input type="checkbox"/> Exactitud	<input checked="" type="checkbox"/> Presentación	<input type="checkbox"/> Propiedad		
Asegurarse de que los estados financieros contengan todas las revelaciones relevantes requeridas por las Normas Internacionales de Información Financiera apropiadas.								
Observaciones:								
8. Estimaciones	<input type="checkbox"/> Integridad	<input type="checkbox"/> Existencia	<input checked="" type="checkbox"/> Valuación	<input type="checkbox"/> Exactitud	<input type="checkbox"/> Presentación	<input type="checkbox"/> Propiedad		
Para esta área del estado financiero, identifique estimaciones, prestaciones, devengos, pagos anticipados y otras provisiones que se encuentren basadas más en técnicas de estimación, que en información concreta:								
a. Evaluar el rango potencial de los posibles resultados para el proceso de estimación del valor.								
b. Cuando la variación potencial del valor usado por la entidad para cuantificar el rubro excede el valor según se cuantificó en la documentación para la materialidad, complete la Hoja de trabajo - Estimaciones contables (incluyendo valor razonable) - Formulario y documente la evaluación de la estimación.								
Observaciones:								
9. Sesgo de la Administración	<input type="checkbox"/> Integridad	<input type="checkbox"/> Existencia	<input checked="" type="checkbox"/> Valuación	<input type="checkbox"/> Exactitud	<input type="checkbox"/> Presentación	<input type="checkbox"/> Propiedad		
Determine si en la Entidad se puede presentar algún tipo de sesgo por parte de la administración relacionado con los gastos en cuanto a errores en la estimación de intereses, posibles conflictos de intereses, ocultamiento de información relevante, etc.								
Observaciones:								
Terminación del plan de auditoría								
1) Se utilizó un nivel apropiado de escepticismo profesional en la evaluación de la evidencia obtenida para la auditoría.								
2) Las declaraciones incorrectas identificadas (excepto aquellas consideradas triviales) han sido registradas en carta a la gerencia y/o planilla de ajustes.								
3) Los nuevos factores de riesgo identificados (y la revisión de las evaluaciones de los riesgos existentes) fueron documentados y evaluados.								
Conclusiones:								

Nota: Adaptado del Programa de auditoría de Impuesto a las ganancias de auditoría de estados financieros de herramienta de Auditool, 2023.

Anexo 5

MODELO DE PROGRAMA PARA CONSIDERAR LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

NIA 250: Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de Estados Financieros			
Entidad:		Ref. P/T:	
Período terminado:		Iniciales	Fecha
		Preparado por:	
		Revisado por:	
Objetivo:			
<p>a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada bajo cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información material a revelar en los estados financieros.</p> <p>b) Aplicar procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.</p> <p>c) Responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.</p>			
Alcance:			
<p>Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada.</p>			
Requerimiento	Cumplimiento	Hecho por y fecha	Ref. de PT
1. Consideración por el Auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias			
<p>a) Al tener conocimiento de la Entidad y de su entorno de acuerdo con la NIA 315, el auditor obtiene un conocimiento general del:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Marco normativo aplicable a la Entidad y al sector en el que opera. • Modo en que la entidad cumple con dicho marco. 			

Requerimiento	Cumplimiento	Hecho por y fecha	Ref. de PT
b) El auditor obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente aceptada, tienen un efecto directo en la información material a revelar en los estados financieros.			
c) El auditor utiliza los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros: <ul style="list-style-type: none"> • Investiga ante la dirección y cuando proceda, a los responsables del gobierno, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad. • Examina las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación. 			
d) El auditor conserva durante la auditoría un especial cuidado en la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento.			
e) El auditor solicita a la Dirección y, cuando sea procedente, a los responsables del gobierno de la entidad que le suministren manifestaciones escritas de que han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de un posible incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros.			
f) A falta de incumplimientos identificados o de indicios de incumplimiento, el auditor aplica más procedimientos de auditoría que los indicados anteriormente según disposiciones legales y reglamentarias de la entidad.			

Requerimiento	Cumplimiento	Hecho por y fecha	Ref. de PT
2. Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existen indicios de un posible incumplimiento			
a) Cuando el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtiene: <ul style="list-style-type: none"> • Conocimiento de la naturaleza del hecho y de las circunstancias en las que se ha originado. • Información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros. 			
b) Cuando el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discute la cuestión con la dirección y, cuando proceda (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria), con los responsables del gobierno de la entidad.			
c) Si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la Entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor considera la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.			
d) Cuando no puede obtener información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor evalúa el efecto que la falta de evidencia de auditoría tiene sobre la opinión del auditor.			
e) El auditor evalúa las implicaciones de un incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y adoptará las medidas adecuadas.			
3. Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento			
Comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimientos con los responsables del gobierno de la entidad			
a) Excepto que todos los responsables del gobierno de la Entidad participen en su dirección y, por esto, tengan conocimiento de las cuestiones ya comunicadas por el auditor relativas a incumplimientos identificados de las disposiciones legales y reglamentarias o la existencia de indicios de un posible			

Requerimiento	Cumplimiento	Hecho por y fecha	Ref. de PT
incumplimiento, el auditor comunica a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones relativas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que hayan llegado a su conocimiento en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de cuestiones claramente intrascendentes.			
b) Cuándo a juicio del auditor, el incumplimiento una vez valorado se considera intencionado y material, el auditor lo comunica a los responsables del gobierno de la Entidad tan pronto como sea posible.			
c) Si el auditor posee indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunica a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la Entidad, tal como un comité de auditoría o un consejo supervisor.			
d) Si no existe un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considera la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.			
Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento			
e) Cuando el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, el auditor expresa, de conformidad con la NIA 705, una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros.			
f) Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad obstaculizan al auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros, el auditor expresa una opinión con salvedades o deniega la opinión (se abstendrá) sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con la NIA 705.			

Requerimiento	Cumplimiento	Hecho por y fecha	Ref. de PT
g) Cuando debido a limitaciones impuestas por las situaciones y no por la dirección, o por los responsables del gobierno de la entidad, el auditor no determina si se ha producido un incumplimiento, él evalúa el efecto sobre su opinión, de conformidad con la NIA 705.			
Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos identificados o indicio de incumplimiento a la autoridad competente ajena a la Entidad			
h) Cuando el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determina si los requerimientos legales, reglamentarios o éticos aplicables:			
i) El auditor informa a una autoridad competente ajena a la entidad.			
j) Se establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.			
4. Documentación			
a) El auditor hace constar en la documentación:			
• Los incumplimientos identificados y la existencia de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias.			
• Los procedimientos de auditoría realizados, la importancia de los juicios profesionales significativos realizados y conclusiones alcanzadas a partir de ellos.			
• Las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad sobre cuestiones significativas relacionadas con los incumplimientos, incluido el modo en el que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han respondido a la cuestión.			
Comentarios y observaciones:			

Nota: Adaptado de la Guía de la NIA 250 de Auditool, 2023.

Anexo 6**ÍNDICE DE TABLAS**

No.	Título	Página
1	Contribuyentes especiales por región en el período 2022	9
2	Contribuyentes especiales por sector económico en el período fiscal 2022	10
3	Contribuyentes calificados como agentes de retención de IVA por región en el período fiscal 2022	12
4	Contribuyentes calificados como agentes de retención de IVA por sector económico en el período fiscal 2022	13
5	Contribuyentes con obligación de presentar estados financieros auditados por región en el período fiscal 2022	14
6	Contribuyentes con obligación de presentar estados financieros auditados por sector económico en el período 2022	15
7	Normas Internacionales de Auditoría vigentes para el período fiscal 2022	19
8	Cantidad de Contadores Públicos y Auditores que emitieron informe en el período fiscal 2022, por región	36
9	Porcentajes para determinar materialidad conforme al punto de referencia seleccionable	45
10	Determinación de materialidad de auditoría de estados financieros	46
11	Modelo de nota de conciliación entre la utilidad de los estados financieros y la utilidad en la declaración jurada anual del ISR	54
12	Comparación entre el informe de auditoría y el dictamen fiscal aplicado en El Salvador	59

Anexo 7**ÍNDICE DE GRÁFICAS**

No.	Título	Página
1	Utilización de las Normas Internacionales de Auditoría en el trabajo de auditor independiente	39
2	Implementación en el ejercicio profesional de la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (ISQM 1)	40
3	Evaluación de los riesgos en el cliente, incluyendo los riesgos tributarios y legales	41
4	Utilización de un programa o listado de revisión específico para verificar el cumplimiento de los aspectos tributarios del cliente	42
5	Revisión del cumplimiento de otros aspectos legales del cliente	43
6	Revisión del cálculo y presentación del formulario de declaración de ISR	44
7	Realización de procedimientos de auditoría para revisar activos, pasivos, ingresos, costos y gastos	47
8	Técnica de muestreo principal que utiliza en la revisión de las transacciones durante la auditoría	47
9	Traslado del auditor al cliente de asuntos, hallazgos o alertas que haya identificado por posibles contingencias fiscales o ajustes fiscales	48
10	Emisión de carta de recomendaciones que contenga los hallazgos o asuntos derivados de la auditoría	49
11	Medio de almacenamiento o resguardo de sus papeles de trabajo	50
12	Revisión del trabajo del auditor independiente por otros profesionales	51
13	Mayores limitantes para el auditor independiente en el desarrollo de un trabajo amplio de revisión fiscal durante su auditoría	52

Anexo 8**ÍNDICE DE ACRÓNIMOS Y SIGLAS**

Acrónimo/Sigla Significado

CVPCPA	Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de la República de El Salvador
IAASB	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento, siglas del término en inglés International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, siglas del término en inglés IAPC
IFAC	Federación Internacional de contadores, siglas del término en inglés
IGCPA	Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores
ISA	<i>International Standards on Auditing, conocida en español como Normas Internacionales de Auditoría</i>
ISQM	Norma Internacional de Gestión de la Calidad, siglas del término en inglés International Standard on Quality Management
ISQS	Normas Internacionales de Control de Calidad, siglas del término en inglés International Standards on Quality Control
ISRE	Normas Internacionales de Trabajo de Revisión, siglas del término en inglés <i>International Standard on Review Engagements</i>
IVA	Impuesto al Valor Agregado
NACOT	Normas para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de la República de El Salvador
NIA	Normas Internacionales de Auditoría

NICC	Norma Internacional de Control de Calidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF para las PYMES	Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas
NITA	Normas Internacionales para Trabajos para Atestiguar del término en inglés <i>International Standards on Assurance Engagements</i>
p.	Página
Párr.	Párrafo
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria