

# PROGRAMA DE CONTROL DE CALIDAD

-La NACOT y el enfoque de revisión de calidad en las auditorías fiscales

El Salvador, Septiembre 2013

# CONTENIDO

- NACOT Versión Junio 2002
- Modificación de la NACOT Mayo 2011
- Fases de la auditoría fiscal y documentación

# ORIGEN DE LA NACOT

## FECHA EFECTIVA DE VIGENCIA DE ESTA NORMA

Esta norma tiene el carácter de provisional y de uso opcional para los auditores fiscales con respecto al trabajo a realizar por el ejercicio fiscal concluido el 31 de diciembre de 2001. En todo caso, los dictámenes e informes fiscales emitidos sobre la base de esta norma con respecto a la auditoría fiscal correspondiente al ejercicio mencionado, tendrán la validez técnica para determinar si el profesional cumplió satisfactoriamente con su trabajo.

Esta norma tendrá carácter de obligatoria, y será exigible su aplicación por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría a partir de los ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2002.

# Modificación NACOT Resolución 40/2011

WWW.LAPRENSAGRAFICA.COM Jueves 12 de mayo de 2011

## EL CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA

### HA EMITIDO LA RESOLUCION QUE DICE:

RESOLUCION N° 40/2011

CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESION DE CONTADURIA PÚBLICA Y AUDITORIA. San Salvador, a las dieciséis horas del día nueve de mayo de dos mil once.

#### CONSIDERANDO:

- I. Que la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, fue aprobada según Decreto Legislativo N° 828 de fecha 26 de enero de 2000 y publicado en el Diario Oficial N° 42, Tomo 346 del 29 de febrero del mismo año, concede al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) las facultades prescritas en los artículos 26 y 36 literales f) y j) de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, en razón de lo cual con fecha 27 de junio de 2002, se emite el Acuerdo, que contiene la NORMA PARA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, el cual fue publicado en el Diario Oficial N°207, Tomo 357, de fecha 5 de noviembre de 2002.
- II. Que mediante Decreto Legislativo N° 230 de fecha 14 de diciembre de 2000, publicado en Diario Oficial N° 241, tomo 349, del 22 de ese mismo mes y año, se emitió el Código Tributario, donde se establece desde el Art. 129 al 138 la obligación a los contribuyentes de dictaminarse fiscalmente, así como los requisitos para los auditores para dictaminar.



# Modificación NACOT Resolución 40/2011

- III. Que por medio de Decreto Legislativo N° 233 del 16 de diciembre de 2009, publicado en Diario Oficial N°239, Tomo 385 del 21 de ese mismo mes y año, en el cual se modifican los literales c) y f) del artículo 135 del Código Tributario, estableciendo nuevos alcances en el trabajo de los Auditores Fiscales.
- IV. Que con fecha 6 de mayo de 2011, en vista de las modificaciones anteriores, el Ministerio de Hacienda, por medio de su página web: [www.mh.gob.sv](http://www.mh.gob.sv) publica formatos sugeridos de dictamen e informe fiscal.

## **POR TANTO:**

Con base en los considerandos anteriores y para ser consistentes con el artículo 135 literales c) y f), del Código Tributario, y a lo establecido en los artículos 26 y 36 literales f) y j) de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. **RESUELVE:**

- I. El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría exhorta a los Auditores Fiscales a desarrollar los alcances del trabajo para el cual han sido nombrados, tomando en consideración lo establecido en el Art. 135 literal f) por lo que al emitir el respectivo dictamen deberá hacer referencia en el párrafo del alcance a aquellos procedimientos diseñados para verificar la existencia de operaciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales y su cumplimiento con las leyes tributarias.
- II. Excepto por la adecuación del párrafo del alcance detallado en el romano I anterior, y mientras no existan otros pronunciamientos por parte del CVPCPA, el Auditor Fiscal deberá mantener la estructura de los diferentes tipos de dictamen establecidos en la NORMA PARA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

Así mismo, se aclara que en el informe fiscal, los auditores deberán describir los procedimientos aplicados conforme a las disposiciones fiscales vigentes, y revelar en dicho informe; así como en los anexos correspondientes los incumplimientos que hayan determinado conforme a las leyes respectivas.

Transcribese la presente resolución y publíquese.

San Salvador, 9 de mayo de 2011.

# Objetivo de la NACOT

## OBJETIVOS DE LA NORMA (P.9-11)

Establecer el marco de referencia a observar por los contadores públicos, a efecto de garantizar que los trabajos de auditoría fiscal sean realizados con un alto grado de profesionalismo y, tanto el dictamen como el informe fiscal, sean documentos que revelen de manera adecuada el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y garanticen el interés fiscal.

Definir la responsabilidad de los contadores públicos que actúan como auditores fiscales, en cuanto a que el dictamen que emitan, exprese una opinión respecto al cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes obligados a dictaminarse. Lo anterior no inhibe que la administración Tributaria ejerza las facultades de fiscalización.

Orientar al auditor fiscal, para que al dictaminar, lo haga apegado a lo que prescriben las normas de auditoría generalmente aceptadas en El Salvador y a la presente norma.

# Concepto general

## CONCEPTO GENERAL (P.12-13)

Se entiende por auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, el trabajo que un Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado realiza, para expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas de los contribuyentes obligados a dictaminarse fiscalmente.

El objetivo de los procedimientos de examen por parte del profesional, aplicados a los cumplimientos tributarios a cargo de un contribuyente, es el de expresar una opinión relacionada con dichos cumplimientos, basada en los criterios especificados en esta norma y tomando en consideración las disposiciones legales de carácter tributario. Para expresar dicha opinión, el profesional debe obtener **evidencia suficiente y apropiada** en relación con el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa legal correspondiente.

# Desarrollo del trabajo

## **DESARROLLO DEL TRABAJO A REALIZAR (P.14)**

El auditor fiscal debe ejecutar su trabajo asegurándose de contar con:

- (a) el debido cuidado en la planeación, desarrollo y evaluación de los resultados de sus procedimientos de examen, y
- (b) un grado apropiado de escepticismo profesional para alcanzar una seguridad razonable de que incumplimientos importantes serán detectados.



# Desarrollo del trabajo

## DESARROLLO DEL TRABAJO A REALIZAR (P.15)

En un examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, el auditor fiscal debe:

- Obtener un entendimiento de las obligaciones tributarias formales o sustantivas establecidas en las leyes tributarias.
- Planear y supervisar el trabajo.
- Considerar porciones relevantes de los controles internos del contribuyente sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Obtener evidencia suficiente incluyendo pruebas de cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Considerar eventos subsecuentes relacionados con el período a dictaminar.
- Formarse una opinión acerca de si la entidad cumplió, en todos los aspectos importantes con las obligaciones tributarias formales y sustantivas.

# Entendimiento

## **ENTENDIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES O SUSTANTIVAS (P.16)**

Para obtener la comprensión de las obligaciones tributarias formales o sustantivas, el auditor fiscal debe considerar lo siguiente:

- Leyes tributarias y sus reglamentos, guías de orientación y otros documentos que conciernen a las obligaciones tributarias.
- Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de trabajos anteriores.
- Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de discusiones con el personal apropiado dentro de la entidad (por ejemplo, el gerente financiero, auditores internos, consejero legal, administradores, etc.).
- Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de discusiones con personas apropiadas fuera de la entidad (por ejemplo, un ente regulador o tercera persona especialista)

# Planeación y supervisión

## PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN DEL TRABAJO A REALIZAR

### Consideraciones Generales (P.17)

La planeación de un trabajo para examinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de un contribuyente, involucra el desarrollo de una estrategia global para la conducción y la determinación del alcance para ejecutar el trabajo. Así mismo, el trabajo que el auditor fiscal delegue en el personal bajo su responsabilidad, debe ser supervisado en forma apropiada.

### Componentes Múltiples (P.18)

### La Utilización del Trabajo de un Especialista (P.19)

### Función de la Auditoría Interna (P.20)

# Planeación y supervisión

## Consideración del Control Interno (P.21-22)

El auditor fiscal debe obtener un entendimiento razonable del control interno aplicado por el contribuyente, suficiente para planear el trabajo y evaluar el riesgo de control para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Al planear el examen, dicho conocimiento debe ser utilizado para identificar los tipos de incumplimientos potenciales, para considerar factores que afecten **el riesgo de incumplimientos importantes** y para diseñar pruebas apropiadas de cumplimiento.

El auditor fiscal generalmente obtiene un entendimiento del diseño de controles específicos al realizar lo siguiente:

- Indagaciones sobre el personal apropiado de gerencia, supervisión y asistentes.
- Inspección de los documentos de la entidad.
- Observación de las actividades y operaciones de la entidad.

# Planeación y supervisión

## Consideración del Control Interno (P.22-24)

La naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría, que desarrolla el auditor fiscal **varían con cada contribuyente** y están influenciados por factores como los siguientes:

- a) La novedad y complejidad de las obligaciones tributarias específicas del contribuyente.
- b) El conocimiento del auditor sobre el control interno obtenido en trabajos profesionales previos.
- c) La naturaleza de las obligaciones tributarias formales o sustantivas a cargo del contribuyente.
- d) Entendimiento de la actividad económica en la que el contribuyente opera.
- e) Juicios acerca de la materialidad.

Cuando se busca evaluar el riesgo de control, **el auditor fiscal debe llevar a cabo pruebas de control** para obtener evidencia que soporte el nivel de riesgo de control evaluado.



# Planeación y supervisión

## Obtención de Evidencia Suficiente y Apropiada (P. 25-26)

El auditor fiscal debe aplicar procedimientos que le proporcionen una seguridad razonable de detectar incumplimientos importantes. La determinación de estos procedimientos, **y la evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia obtenida son aspectos de juicio profesional.**

Los procedimientos del auditor fiscal deben incluir la revisión de las comunicaciones relativas entre la administración tributaria y el contribuyente y, cuando sea apropiado, hacer indagaciones acerca de fiscalizaciones en proceso, o concluidas y aún no notificado su resultado.

# Planeación y supervisión

## **Consideración de Eventos Subsecuentes (P.27)**

La consideración de eventos subsecuentes en un examen del cumplimiento de obligaciones tributarias es similar a la consideración del auditor, de eventos subsecuentes en la auditoría de estados financieros. El auditor fiscal debe considerar información acerca de dichos eventos que llamen su atención después de finalizado el período al que se refiere la auditoría, y previo a la emisión de su dictamen e informe fiscal, siempre que tales eventos afecten el período auditado.

# Planeación y supervisión

## **Consideración de Eventos Subsecuentes (P.28)**

El auditor fiscal aplicará procedimientos de auditoría para evaluar eventos subsecuentes, tales como la revisión de:

Informes de auditoría interna emitidos durante el período subsecuente relacionado con el período auditado.

Informes de auditoría externa que identifiquen incumplimientos durante el período auditado.

Informes de entidades reguladoras sobre incumplimientos por parte del contribuyente, y que afecten el período auditado.

Información acerca de incumplimientos por parte del contribuyente, obtenida a través de otros trabajos profesionales para ese contribuyente, que hayan sido subsanados antes de la fecha de emisión del dictamen.

# Planeación y supervisión

## RIESGOS DE LA AUDITORIA (P.29-31)

Cuando existe el compromiso de revisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el profesional busca obtener seguridad razonable del cumplimiento, en todos los aspectos importantes, basado en las disposiciones contenidas en las leyes tributarias. Esto incluye el diseño del examen para la detección, tanto de incumplimientos voluntarios o involuntarios, para considerarlos como materiales. **La seguridad absoluta no se puede lograr debido a factores como la necesidad de hacer juicios, el uso de pruebas selectivas, así como las limitaciones inherentes al control interno.**

# Planeación y supervisión

## MATERIALIDAD (IMPORTANCIA RELATIVA) (P.32)

Al hacer un examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la consideración que el profesional dé a la materialidad, **difiere de aquella de una auditoría de estados financieros** de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, en la cual el profesional tiene como objetivo expresar una opinión sobre la razonabilidad que presentan los Estados Financieros, considerados en conjunto. Al hacer un examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, **se ve afectada la consideración que hace el profesional de la materialidad por:** (a) la naturaleza de los requisitos de cumplimiento, **los cuales pueden o no ser cuantificables en términos monetarios**, (b) la **naturaleza y la frecuencia** de la falta de cumplimiento identificada, y (c) las consideraciones cualitativas, incluyendo las **necesidades y expectativas de los usuarios** del dictamen e informe fiscal a emitir.



# Opinión

## **OPINIÓN (P.33)**

Al evaluar si el contribuyente ha cumplido en todos sus aspectos importantes, el auditor debe considerar en su opinión: (a) la naturaleza y frecuencia del incumplimiento identificado, y (b) si tal incumplimiento es importante con respecto a la naturaleza de las obligaciones tributarias formales o sustantivas.

# Opinión

## **TIPOS DE OPINIÓN (P.34-57)**

- Cumplimiento (P.34-40)
- Incumplimiento importante (P. 42-49)
- Opinión adversa (No cumplimiento) (P. 50-56)
- Casos de abstención de opinión (P.57)

# Representaciones de la Admón

## CARTA DE SALVAGUARDA (P.58)

En un trabajo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias el auditor fiscal debe obtener confirmaciones por escrito del contribuyente o de un miembro de su personal de alto nivel jerárquico, así:

- a) Reconocimiento de la responsabilidad del contribuyente del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- b) Reconocimiento de la responsabilidad del contribuyente por el establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno efectiva sobre cumplimientos.
- c) Una declaración de que el contribuyente ha desarrollado una evaluación de: (a) el cumplimiento de las obligaciones tributarias específicas o (b) los controles que aseguran el cumplimiento o la detección oportuna de incumplimientos.

# Representaciones de la Admón

## CARTA DE SALVAGUARDA (P.58)

d) Declaración de la aceptación del contribuyente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias específicas o sobre la efectividad de los controles internos, basados en el criterio declarado o establecido.

e) Una declaración de que el contribuyente ha divulgado todos los casos conocidos de incumplimiento.

f) Una declaración de que el contribuyente ha proporcionado toda la documentación necesaria relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias específicas.

# Representaciones de la Admón

## CARTA DE SALVAGUARDA (P.58)

- g) Una declaración sobre la interpretación de los requisitos de cumplimiento que tienen varias formas de interpretación.
- h) Una declaración de que el contribuyente ha divulgado cualquier comunicación de entidades regulatorias, auditores internos y otros profesionales relacionados con posibles casos de incumplimientos, incluyendo comunicaciones recibidas entre la fecha de terminación del trabajo de campo y la fecha del dictamen del profesional.
- i) Una declaración en la que manifieste si existen fiscalizaciones en proceso o concluidas y no notificadas.



# Representaciones de la Admón

## CARTA DE SALVAGUARDA (P.59)

En caso de que el **contribuyente se niegue proporcionar todas las confirmaciones por escrito** en un trabajo de auditoría fiscal, este **hecho constituye una limitación en el alcance del trabajo**, suficiente para emitir una **opinión calificada, y podría ser suficiente para negar una opinión o retirarse y renunciar del trabajo**. Sin embargo, basados en la naturaleza de las confirmaciones no proporcionadas o las circunstancias de la negación, el profesional puede concluir que una opinión calificada es apropiada, debiendo informar tal hecho a la Administración Tributaria.

# FASES DE LA AUDITORIA FISCAL

## PRE INICIAL:

Oferta (Anexo 1)  
Compromiso (Anexo 2)  
Nombramiento y notificación a la DGII (Acta +Anexo 3)

## • PLANEACION:

- Entendimiento de la entidad y sus operaciones (Anexo 4)
- Estudio y Evaluación del Control Interno fiscal (Anexo 5)
- Materialidad (Anexo 6)
- Planilla de decisiones preliminares (Anexo 7)
- Memorándum de planeación (Anexo 8)
- Programas (Anexo 9)

## EJECUCION:

Desarrollo de Programas  
Pruebas información de Anexos fiscales  
Salvaguardas (Anexo 10)

## CIERRE:

Informe Fiscal  
Dictamen Fiscal  
Presentación del informe y dictamen fiscal

**ARCHIVOS DE PAPELES DE TRABAJO (ORDENADOS,  
REFERENCIADOS Y BIEN CLASIFICADOS)**