



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE



USAID LEADERSHIP IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT
Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración
Tributaria en América Latina y el Caribe
Capítulo 8. Auditoría

Preparado por: Colin Lethbridge

Agosto 2013

Contrato Número: EEM-I-00-07-00005-00

Esta publicación fue producida para revisarse por la Agencia Internacional para el Desarrollo de los Estados Unidos. La publicación fue preparada por Deloitte Consulting LLP.

Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe

Capítulo 8. Auditoría

Nombre del Programa: USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM)
Oficina Patrocinadora: USAID/LAC
Número de Contrato: EEM-I-00-07-00005-00 Orden de Trabajo: 11
Contratista: Deloitte Consulting LLP
Fecha de Publicación: 31 de agosto de 2013

Autores

Colin Lethbridge
Experto en la Materia
USAID/LPFM
e-mail: celthbridge@deloitte.com

Descargo de responsabilidad

Las opiniones del autor expresadas en esta publicación no reflejan necesariamente los puntos de vista de USAID o del Gobierno de los Estados Unidos.

Tabla de Contenido

Lista de Siglas y Abreviaturas	4
RECONOCIMIENTOS:	5
Capítulo 8. Auditoría	6
8.1. Prácticas Líderes	6
8.1.1. Marco Legal	6
8.1.2. Estructura y Gestión	7
8.1.3. Dotación de Personal para la Función de Auditoría	11
8.1.4. Resumen del Proceso de Auditoría	12
8.1.5. Tipos de Auditoría	13
8.1.6. Plan Anual de Auditoría	13
8.1.7. Sistema de Selección de Auditoría basado en el Riesgo	14
8.1.8. Conduciendo las Auditorías	16
8.1.9. Plan de Auditoría y Gestión de Casos	23
8.1.10. Monitoreo y Seguimiento	23
8.1.11. Revisión de Auditoría y Control de Calidad	25
8.2. Tendencias Comunes	26
8.2.1. Especialización	26
8.2.2. Publicar Procedimientos y Técnicas de Auditoría	28
8.3. Madurez de la Administración Tributaria	28
8.4. América Latina y el Caribe	32
8.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices	33
REFERENCIAS:	37
Apéndice 8.A. Criterios de Calificación de Riesgo	38
Apéndice 8.B. Información Recaudada durante las Etapas Iniciales de la Auditoría	40
Apéndice 8.C. Lista de Comprobación de Posibles Preguntas para la Entrevista del Contribuyente	43
Apéndice 8.D. Lista de Comprobación para la Inspección de las Instalaciones del Negocio	47
Apéndice 8.E. Controles Internos	49
Apéndice 8.F. Revisión de la Auditoría y Control de Calidad	52
Apéndice 8.G. Informe de Auditoría	60
Apéndice 8.H. Informe de Auditoría de Revisión de Calidad	63

Lista de Siglas y Abreviaturas

Sigla	Definición
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CIGCS	Cuentas inusualmente grandes o cuestionables
IVA	Impuesto al valor agregado
MDF	Ministerio de finanzas
NIT	Número de identificación tributaria
TI	Tecnología de la información

RECONOCIMIENTOS:

Varias personas contribuyeron a los borradores de este documento. Doug Pulse y Anton Kamenov proporcionaron un resumen para el capítulo y, con Rajul Awasthi del Grupo del Banco Mundial, se hicieron los comentarios de los borradores. Arturo Jacobs proporciona las revisiones. Esta ayuda es altamente apreciada. Los errores y las omisiones deben, por supuesto, ser atribuidos a los autores.

Capítulo 8. Auditoría

El propósito de este capítulo es el de definir "auditoría" y discutir el importante papel que la auditoría tiene en la administración tributaria. La auditoría es una función fundamental de la administración tributaria y es esencial para ayudar a la administración tributaria a llevar a cabo la tarea de monitorear el cumplimiento tributario y por ende recaudar el total de la obligación tributaria que se adeuda al gobierno.

Las auditorías examinan las declaraciones de impuestos de los contribuyentes no sólo para comprobar la precisión de la declaración y los sistemas contables que producen tal obligación, pero también para evaluar la credibilidad de la obligación declarada o tasada. La anticipación del contribuyente de dichas acciones resulta en efectos preventivos y disuasorios. El efecto disuasorio es el grado en que las acciones de una auditoría llegan a descubrir y detener a los contribuyentes de continuar con declaraciones insuficientes o manipulaciones de sus obligaciones. El efecto preventivo es el grado en que las empresas deciden no evadir impuestos, ya que son conscientes de la actividad de la auditoría y temen ser detectados.

Un programa de auditoría eficaz generalmente resulta en el descubrimiento de declaraciones de obligaciones insuficientes, ya sea por omisión, error o engaño deliberado. Es obvio que el monto de ingresos adicionales recaudados no sólo depende del nivel de cumplimiento dentro del ambiente de contribuyentes, sino también en la eficacia de los Inspectores y la planificación e implementación del programa de auditoría. Una división de auditoría eficiente y eficaz asistirá al gobierno en su trabajo para incrementar el cumplimiento voluntario del contribuyente y facilitar la meta de la administración tributaria de obtener "el impuesto adecuado y oportuno".

Es importante recordar que el papel y la responsabilidad de la función de la auditoría es el control de los contribuyentes registrados. No se debe esperar que se encargue del control de contribuyentes omisos o de la economía informal, los cuales normalmente son la responsabilidad de otras divisiones de la administración tributaria, como son las de registro e investigaciones de fraude.

8.1. Prácticas Líderes

Las siguientes son prácticas líder conocidas, en cómo la función de auditoría funciona en términos de su marco legal, organización, gestión, personal, flujo de procesos y monitoreo de informes, etc.

8.1.1. Marco Legal

El marco legal que cubre las tareas de la administración tributaria se presenta en el Capítulo 3. A los efectos de la auditoría, es importante señalar que un marco legal rígido tiende a hacer la tarea de auditoría más difícil, ya que hace que sea más fácil para los contribuyentes el apelar la tasación y otros poderes aludiendo al mal uso técnico de la ley, lo que puede resultar en largos retrasos en los procesos de apelación. La legislación primaria en relación con la realización de auditorías debe establecerse en términos generales de poderes de acceso a todos los libros y registros del contribuyente como también

el poder de inspeccionar actividades operacionales del contribuyente. Los procedimientos detallados de una auditoría deben ser establecidos en los reglamentos de la administración tributaria, para permitir que la administración haga cambios a los procedimientos, sin enmiendas a la ley como resultado de cambios en las tendencias en la actividad comercial o prácticas contables.

Además, las funciones y responsabilidades del Ministerio de Finanzas (MdF) y la administración tributaria deben estar claramente definidas y separadas. El MdF debe limitar su función a una que establece políticas fiscales y permitir que la administración tributaria administre e implemente dicha política. De lo contrario, la tarea de auditoría puede verse obstaculizada por las decisiones tomadas por el MdF las cuales no reconocen el efecto que tienen sobre el proceso de la auditoría. Sin embargo el MdF tendrá facultades para revisar la aplicación de las leyes para garantizar que estas políticas se están implementando de forma correcta.

8.1.2. Estructura y Gestión

Las administraciones tributarias modernas dividen las responsabilidades de la función de la auditoría entre la sede y el distrito/región. Las principales responsabilidades de la sede se relacionan con la política y la gestión, mientras que las oficinas de distrito/regionales son responsables de garantizar que las decisiones en relación a política se apliquen de forma coherente y que cualquier problema que surja durante la aplicación sean remitidos a la sede para su consideración y resolución central. Esta división de responsabilidades es también una medida de rendición de cuentas, ya que la política y tareas operativas no se llevan a cabo por el mismo personal. Otro beneficio de separar las dos funciones es que esto ayuda a combatir los conflictos de intereses y percepciones de corrupción por parte de los auditores, ya que evita la selección "estratégica" de contribuyentes (por ej., en función de su potencial para hacer pagos indirectos o como un medio para proteger a los contribuyentes corruptos de las auditorías). La selección independiente de un caso también ayudará a la administración tributaria en responder a las acusaciones de sesgo político en la selección de una auditoría, ya que la selección independiente de un caso será demostrable. Ambos factores contribuyen a la percepción del contribuyente sobre la imparcialidad del programa de auditoría.

La Función de la Oficina Sede

En la administración tributaria, como se describe en el Capítulo 4, las divisiones funcionales de la oficina sede, incluyendo la división de auditoría, establecen y revisan políticas, hacen proyecciones, desarrollan procesos y procedimientos para la gestión de las funciones en oficinas de distrito/regionales, monitorean el rendimiento y consideran nuevos conceptos.

Figura 8.1. Estructura organizativa de la función de auditoría en la sede¹



En la función de auditoría, la sede monitorea la ley para asegurar que la autoridad y poderes de los auditores son transparentes, justos y equitativos. La sede debe asegurarse de que las leyes no impidan la realización de una auditoría, pero también asegurarse que las competencias de control de la auditoría no excedan los derechos del contribuyente. La sede toma decisiones políticas sobre cómo implementar la tarea de la auditoría, incluyendo pero no limitando al número y tipo de auditorías que se llevarán a cabo, las asignaciones de recursos a realizar, las técnicas de auditoría, criterios de riesgo, la capacitación del personal necesario, etc. La oficina sede desarrolla procesos y procedimientos que se utilizarán en las oficinas de distrito/regionales para llevar a cabo las diversas tareas relacionadas con las auditorías. La oficina sede también monitorea el rendimiento y lleva a cabo los controles de gestión para garantizar la aplicación adecuada de la ley(es) e instrucciones. Específicamente la sede:

- Desarrolla y continuamente actualiza todos los programas, políticas, directrices, procedimientos y manuales para las funciones de auditoría de distrito / campo;
- Diseña e implementa sistemas de análisis de riesgo de puntuación (preferentemente computarizado), categorías y normas para la selección de los casos para el examen basado en el riesgo;
- Desarrolla planes de trabajo de auditoría estratégicos y anuales consolidados y para todas las oficinas de distrito / campo;

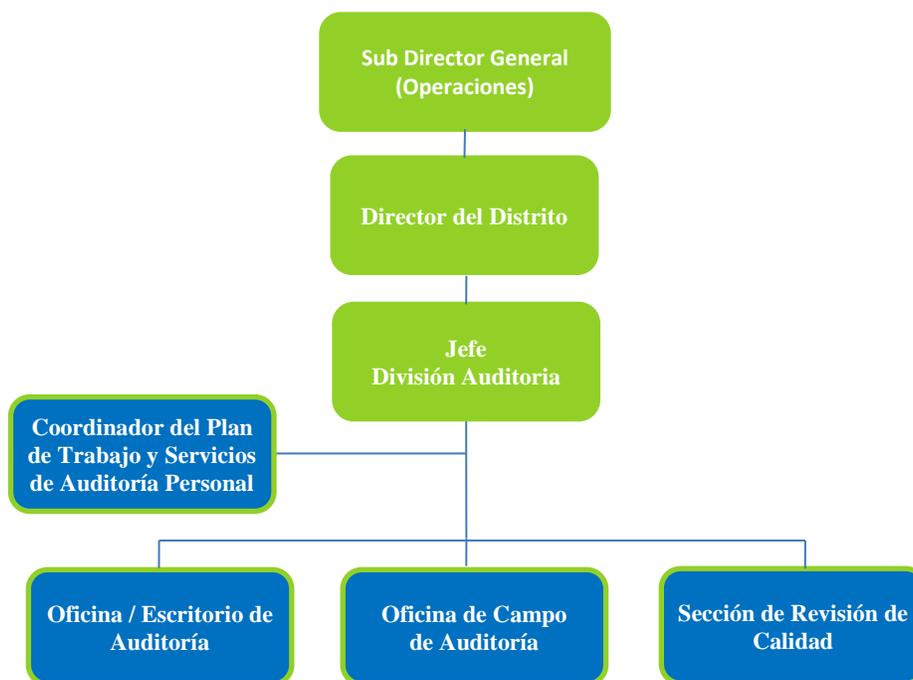
¹ La estructura organizativa de la sede refleja la estructura organizativa de las oficinas de distrito / campo. A continuación se describen las responsabilidades específicas de cada sección. Por supuesto, el papel de las secciones en la sede es planificar, monitorear y evaluar, mientras que el papel de las secciones de la oficina del distrito / de campo es implementar.

- Clasifica, selecciona y asigna los casos para el examen sobre la base de los planes de trabajo anuales;
- Asigna los recursos de auditoría a las oficinas de distrito / campo;
- Evalúa los programas de auditoría de las oficinas de distrito / campo a través de exámenes de los informes periódicos y visitas de campo in situ, incluidos los exámenes in situ de la calidad de las oficinas de distrito / campo de trabajo;
- Diseña los controles y programas para explicar con precisión todos los casos asignados y cerrados;
- Determina las necesidades de capacitación del personal de auditoría en todas las oficinas de distrito / campo; y
- Desarrollar normas de evaluación hacia los empleados para el desempeño del personal de auditoría.

La Función de Oficinas de Distrito/Regionales

La oficina del distrito/regional es el punto principal de contacto entre la administración tributaria y la comunidad contribuyente. El gerente de auditoría en la oficina del distrito/regional asume las responsabilidades delegadas desde la división de auditoría sede, asegurando que todas las auditorías previstas se lleven a cabo en función a los procedimientos desarrollados por la oficina sede y que los auditores tengan la capacitación necesaria para llevar a cabo su trabajo. Se supone que el gerente de auditoría y los auditores cuentan con el apoyo del personal administrativo de la oficina del distrito/regional para funciones administrativas, tecnologías de la información (TI) y otras tareas. El gerente de auditoría supervisa el rendimiento de las auditorías, incluyendo la asignación de casos a auditores, la calidad de trabajo y el cumplimiento de las metas establecidas por la sede.

Figura 8.2. Estructura organizativa de la función de auditoría en las oficinas de distrito / campo



El papel principal del Jefe de la División de Auditoría y el personal de las oficinas de distrito / campo es ejecutar los planes de trabajo anual de auditoría desarrollado por la división de auditoría de la sede.

El Coordinador de Plan de Trabajo y el personal de servicios de auditoría son el punto de control centralizado de todo el trabajo que fluye dentro y fuera de la división de auditoría. Ayudan al Jefe de la División de Auditoría para coordinar con la sede para garantizar que sólo los casos más en la necesidad de la oficina / escritorio y una auditoría sobre el terreno son seleccionados, que el ámbito del plan de trabajo se lleva a cabo a lo largo de la oficina del distrito / campo para dar pleno cobertura geográfica a los esfuerzos de cumplimiento del orden, y entonces que se considere a las auditorías de todo tipo de impuestos. Ellos también hacen las asignaciones de casos durante todo el año con prontitud, a solicitud de la auditoría subunidades.

La oficina / escritorio de la Sección de Auditoría tiene personal asignado en grupos de 10 a 12, cada uno con un supervisor, que se encarga de riesgos de los ingresos menos técnicamente difícil o más bajo en ejercicio casos de auditoría. Se ponen en contacto los contribuyentes por correspondencia o por teléfono y programan auditorías documentales en el consultorio de temas previamente identificados como cuestionable y asesoran al contribuyente a llevar a la reunión de auditoría la documentación necesaria para justificar los ingresos, deducciones, créditos, u otros temas en cuestión. Al realizar las auditorías, el auditor de oficina / escritorio sigue los procedimientos que se describen a continuación.

Los auditores de la Sección de Auditoría de campo se asignan a grupos, por lo general de 10 a 12, cada una con un supervisor. Auditores de campo con experiencia llevan a cabo los exámenes a fondo de los libros y registros, y se deben dar amplia autoridad legal y administrativa para tomar cualquier y todas las

acciones permitidas por las leyes de código / impuestos fiscales para llevar a cabo todo el alcance de la auditoría hasta la conclusión del caso sin buscar la aprobación del supervisor. En la auditoría, el auditor de campo sigue los procedimientos que se describen a continuación.

La sección de Revisión de Calidad se compone de auditores experimentados seleccionados específicamente por su experiencia técnica. De manera continua, el personal selecciona muestras de casos terminados y en curso para determinar si los auditores están llevando a cabo sus auditorías en conformidad con las normas fiscales y las políticas y procedimientos establecidos por el funcionarios de la sede en los manuales y otros documentos. Además de comunicar las discrepancias descubiertas a los auditores específicos y sus respectivos supervisores, el personal emite periódicamente "alertas" para todo el personal de auditoría sobre cuestiones y discrepancias comunes observadas durante sus opiniones y proporciona una guía para las acciones correctivas.

8.1.3. Dotación de Personal para la Función de Auditoría

El despliegue y la organización del personal de auditoría se deben definir por la división de auditoría de la oficina sede; la experiencia internacional ha comprobado que existen varias estructuras de organización diferentes, debido a la madurez variable de la administración y la cultura de los contribuyentes que tratan de controlar. Las organizaciones con más madurez tendrán en cuenta elementos tales como el número de impuestos involucrados, el tipo de actividad de los contribuyentes, etc.; y así decidir sobre la mejor manera de organizar los recursos disponibles. Esta dotación de personal se extiende desde equipos de auditores especializados para los contribuyentes grandes o complicados; por ej. auditores con alto nivel de conocimiento en materia de precios de transferencia de empresas multinacionales², y llega a incluir auditores generalistas individuales que operan en zonas remotas y lidian con todos los aspectos de la tributación para contribuyentes pequeños o medianos.

La dotación de personal de la función de auditoría siempre ha sido objeto de debate. Los elementos para la dotación del personal siempre se ven afectados por los acuerdos políticos sobre el presupuesto de la administración tributaria y la parte que le corresponde a la división de auditoría, las previsiones de ingresos perdidos debido a la falta o mal desempeño de los auditores, ahorros que se harán a través del presupuesto nacional, las necesidades y gastos de la administración tributaria en general, y el deseo de la función de auditoría para hacer tantas auditorías como sea posible.

La planificación de los recursos en una función de auditoría será una tarea continua desde el día en que se llevan a cabo las asignaciones presupuestarias hasta el siguiente ejercicio presupuestario. El plan anual de auditoría tomará en cuenta el número de auditores disponibles, el promedio de días para la realización de diversos tipos de auditoría más el número correspondiente de días de personal de apoyo necesario, subsidios para la capacitación, vacaciones anuales, enfermedad, etc. El plan será monitoreado para asegurar que los objetivos se están cumpliendo y ajustando adecuadamente a medida que se desarrollan los acontecimientos.

² Cuestiones de precios de transferencia se presentan en el Capítulo 3.

8.1.4. Resumen del Proceso de Auditoría

A un nivel alto, la función de auditoría debe tener tres elementos descritos a continuación: 1) los contribuyentes son seleccionados para la auditoría durante la planificación; 2) las auditorías se llevan a cabo; y 3) la calidad de las auditorías se monitorea continuamente. Estos elementos se describen en detalle en las secciones subsiguientes. En primer lugar, sin embargo, dado que es imposible controlar a todos los contribuyentes, sobre todo en una y de la misma forma; un aspecto fundamental a considerar es que los dos primeros elementos de la función de la auditoría utilizan alguna forma de selección de casos.

Durante la planificación de auditorías, el análisis de riesgo para evaluar la credibilidad del contribuyente se ha convertido en una empresa altamente especializada para la mayoría de las administraciones tributarias y las acciones son cada vez más intensas mediante la comprobación de cumplimiento de los contribuyentes. Los sistemas de riesgo modernos se moverán de la mínima comprobación de completitud y exactitud, a comprobaciones que se aplican cientos de criterios, comparaciones o normas con el fin de determinar si los casos: (a) no requieren acción y deberían ser aceptados como conformes; (b) dejan un margen de imprecisión que requiera alguna revisión o acción de auditoría; o (c) no son creíbles y requieren acción. Dependiendo de la complejidad y la sofisticación del programa de análisis de riesgos, las tres clasificaciones anteriores se dividen muchas veces para identificar los casos que tienen más probabilidad de producir ingresos adicionales o los casos en los cuales el ingreso está en alto riesgo (ej., devolución del Impuesto al Valor Agregado). La administración tributaria utilizará esta información o calificación de riesgo para establecer categorías para la selección de casos. La división de auditoría en la sede establecerá las categorías de calificación con el fin de elaborar un plan anual de auditoría detallada, indicando el número de contribuyentes objetivo para cada tipo de auditoría.

Ya sea que solamente ciertas declaraciones sean seleccionadas para la auditoría, se prefiere siempre que diversos tipos de auditoría sean desarrollados por la división de auditoría. Las administraciones tributarias modernas han diseñado procedimientos para auditoría amplia vs. auditoría individual, auditoría documental vs. auditoría de campo, auditoría de monitoreo utilizada para comprobar el proceso de selección como también otras auditorías para así poder utilizar el personal de forma más eficaz.³ En cualquiera de estos casos, durante la realización de la auditoría descrita a continuación, la administración tributaria tiene la flexibilidad de ampliar o reducir el alcance de las auditorías que considere necesarias, de acuerdo con los resultados y basado en la potencia del caso de la auditoría para producir resultados.

Las auditorías son una tarea compleja y, durante todo el proceso de auditoría, la función de auditoría debe tratar de tener un sistema implementado que permita a la sede y gerentes de las oficinas de distrito/regionales poder controlar y monitorear cada una de sus responsabilidades. El director de la división de auditoría tiene que ser capaz de ver el estado de todos los planes y metas anuales a nivel

³ Las auditorías de escritorio y de campo se definen anteriormente. Una auditoría de "monitoreo" es una auditoría que se realiza no necesariamente porque el contribuyente debe ser auditado, sino para comprobar si la administración tributaria debe, en un futuro, auditar tipos de contribuyentes para auditoría aparte de los que han seleccionado. Selección de auditoría se describe en detalle a continuación.

nacional y local para poder corregir, ajustar o adoptar medidas específicas cuando los informes de flujo de proceso indiquen problemas nacionales o locales. Este mismo sistema debe entregar los informes correspondientes a cada gerente bajando por toda la cadena de gestión a fin de que les permita tomar medidas incluso antes de que la oficina sede haya identificado problemas.

8.1.5. Tipos de Auditoría

La división de auditoría en la oficina sede debe establecer la política para la clasificación de los tipos de auditoría y el plazo previsto del tiempo empleado en cada caso. La división de auditoría usará datos históricos y la experiencia de la administración para separar el riesgo relativo de los diferentes tamaños y clasificaciones de las entidades.

Los tipos de auditorías pueden variar desde comprobaciones sencillas a inspecciones a fondo en las instalaciones del contribuyente. Esto depende del riesgo calculado basado en el cumplimiento, la magnitud del volumen de negocio, resultados de inspecciones previas, el tiempo transcurrido desde la última auditoría, y la credibilidad de las declaraciones, etc. Muchas administraciones tributarias aprovechan la teoría del 80/20 la cual es muy utilizado (20 por ciento de los contribuyentes pagan el 80 por ciento de los impuestos recaudados) y excluyen el 20 por ciento más alto del volumen de negocio de los contribuyentes de cualquier plan o programa de selección de riesgo; los monitorean individualmente. Si bien esta política tiene muchas ventajas, no debe llevarse a cabo a costa de omitir contribuyentes de alto riesgo y volumen de negocio bajo.

La mayoría de las administraciones tributarias tendrán un procedimiento de clasificación para los tipos de auditoría que va desde una simple auditoría de un elemento identificado como de riesgo por el sistema de selección basado en el riesgo, a una auditoría completa de campo debido a la clasificación de alto riesgo de los contribuyentes. Entre estas auditorías habrá auditorías individuales, auditorías de reembolso, auditorías especiales y auditorías de seguimiento del sistema. Cada administración tributaria deberá identificar qué tipos de auditoría necesitan y cómo serán clasificadas, además del tiempo previsto que cada tipo de auditoría debe tomar. Una vez que se desarrolla la política de clasificación de auditoría, el trabajo sobre el plan de auditoría anual y los procedimientos de selección pueden progresar.

8.1.6. Plan Anual de Auditoría

Este plan anual establece el número total de casos objetivo de auditoría para el año. Toma en cuenta el número total de contribuyentes registrados frente a los recursos totales disponibles, y los tipos de auditoría que se consideran necesarios por la división de auditorías de la oficina sede. A medida que se desarrolla el plan, los objetivos serán únicamente numéricos y se utilizarán para la selección de casos después de que el programa de selección basado en riesgo se ha ejecutado. En esta etapa del ejercicio, la sede habrá decidido en los tiempos promedios que deben adoptarse para los distintos tipos de auditoría que se han elegido.⁴ Si la oficina sede ha puesto en marcha medidas especiales y separadas

⁴ Por ejemplo, mientras que un simple examen teórico puede tardar un par de días, una auditoría amplia de campo puede abarcar un promedio de varios meses.

para los contribuyentes con alto volumen de negocio, entonces los recursos para la implementación de estas medidas deben ser omitidos de los principales cálculos para el plan anual de auditoría.

El plan anual de auditoría incluye el aporte de diversas fuentes. La oficina sede provee los objetivos de auditoría para el año (por ej., el número de expedientes de auditoría, una previsión de los ingresos tasados, etc.). Otras fuentes pueden incluir:

- La experiencia previa y el conocimiento específico de auditores en cuanto al área (por ej., el conocimiento de los grandes contribuyentes o industrias específicas);
- El área de auditoría que indica una necesidad de cumplimiento;
- La clasificación recomendada y total de contribuyentes (tamaño, tipo de industria, otros);
- Tipo de negocio (industrial, comercial, profesional, construcción);
- Las razones de la recomendación (por ej., la fuente de preocupación de cumplimiento, tales como resultados anteriores y sustanciales de auditoría, los comentarios de los contribuyentes y/o representantes, la retroalimentación de charlas, etc.);
- Aplicación de la selección basada en el riesgo como se describe a continuación;
- Niveles de personal previstos en la función de auditoría y el tiempo disponible neto para el trabajo de auditoría directa;
- Los resultados del plan de auditoría del año(s) anterior(es); y
- Las estimaciones de ingresos potenciales (por retorno o por hora).

La división de auditoría en la oficina sede debe tener objetivos óptimos para los distintos tipos de auditoría y el monto de impuesto adicional descubierto en la elaboración del plan anual de auditoría, pero esto será ajustado en la consideración de recursos disponibles y las conversaciones con los directores de oficinas de distrito/regionales. Adecuando los recursos a los objetivos de auditoría es una tarea especializada y requiere de la cooperación de la sede y flujo de información ascendente de las oficinas de distrito/regionales respecto a sus estimaciones anuales de los recursos disponibles para la realización de los distintos tipos de auditoría. Cuando se hace esto, la sede y las oficinas de distrito/regionales tendrán sus objetivos para el año y estarán preparados para asignar los casos de auditoría en base a la selección de riesgo, cuando esta se ejecute.

8.1.7. Sistema de Selección de Auditoría basado en el Riesgo

El objetivo general de la división de auditoría debe ser el de contar con un sistema que permita identificar las declaraciones más riesgosas o contribuyentes que no cumplen, para la auditoría y luego asignar estos, en orden prioritario de riesgo, a los recursos disponibles. Dado que es imposible controlar y comprobar cada contribuyente, la gestión de riesgos es un elemento importante de los programas de auditoría eficaces y eficientes. Las administraciones tributarias, en los que las leyes requieren declaraciones universales, probablemente auditaran un 10 por ciento o menos de la población contribuyente cada año. Las administraciones tributarias, en los que las leyes prescriben sólo a declarantes de "negocio", pueden auditar hasta un 30 por ciento de la población total de los contribuyentes cada año. Sin embargo, con la selección adecuada, la auditoría será de hasta el 90 por ciento de los ingresos y proveerá para un número suficiente de auditorías para disuadir de manera

efectiva el incumplimiento. Dicho esto, no es necesario gastar los escasos recursos en el examen rutinario de contribuyentes de bajo riesgo y que cumplen. El objetivo del programa de auditoría, incluyendo el proceso de selección de declaraciones, es la de asignar los recursos de examinación para las áreas que tienen el mayor potencial para generar ingresos adicionales. Las administraciones tributarias utilizan métodos que se centran en los contribuyentes de alto riesgo para seleccionar las declaraciones para auditorías. Este enfoque dirigido dará lugar a mayores ingresos procedentes de las actividades de auditoría, más que un enfoque no estructurado.

Para seleccionar los contribuyentes para la auditoría, las administraciones tributarias utilizan criterios – criterios de riesgo – que miden por lo menos esos elementos del cumplimiento de los contribuyentes que se pueden medir en las declaraciones de impuestos y en el comportamiento histórico de sus responsabilidades. Una serie de criterios de riesgo se utilizará para cada contribuyente y será combinado en un "algoritmo de calificación de riesgo" – un algoritmo para cuantificar y calcular el riesgo de cada contribuyente.⁵ Los algoritmos de calificación sofisticados también pueden incluir criterios para hacer comparaciones con los promedios y las normas de la industria, tales como los márgenes de ganancia, incrementos y el índice de rentabilidad, adecuación de datos de terceros, etc. El objetivo principal del algoritmo de calificación de riesgo es la identificación de los contribuyentes con el riesgo más alto a ingresos y la mayor obligación adicional probable que se descubrirá con la auditoría.

El sistema de selección de auditoría basado en el riesgo no es posible sin la automatización si el riesgo se tiene que calcular para todos los contribuyentes. Dicho esto, muchas administraciones tributarias en desarrollo no cuentan con la información disponible – tanto la información electrónica de las declaraciones de impuestos como la información histórica relativa a auditorías exitosas – para hacer algo más que un análisis de riesgo muy simple. Un análisis de riesgos automatizado simple, sin embargo, sigue siendo mejor que un intento de auditar todas las declaraciones recibidas o manualmente identificar los contribuyentes de mayor riesgo. El número de criterios y el mecanismo de cuantificación utilizado puede ser aumentado y desarrollado con el tiempo.

La eficiencia de un sistema de selección automatizado basado en el riesgo depende en gran medida de la calidad y cantidad de los criterios de riesgos utilizados. Mientras más precisas son, mejor será evaluada la credibilidad del contribuyente por cada criterio y el sistema tendrá una función más eficaz en su conjunto. Por lo tanto, la selección de los criterios y su ajuste continuo a través de los años son de vital importancia. Así, como se describe a continuación, también es necesario que la sede tenga, como una condición previa para un sistema automatizado de selección de riesgos, monitoreo de auditoría y actividades de evaluación. Priorizar y calificar los criterios de manera individual puede que tenga efectos importantes en la calificación final de riesgos, y sólo el monitoreo y las pruebas constantes producirán buenos resultados. La ponderación excesiva o insuficiente en los criterios de calificación de riesgo individual puede resultar en los siguientes efectos, entre otros:

- Los contribuyentes cumplidores pueden aparecer en el grupo de los contribuyentes de alto riesgo si tenían errores mecánicos en sus declaraciones de impuestos;

⁵ Un ejemplo de lista de criterios y un simple algoritmo de calificación de riesgo se proporciona en el Apéndice 8.A.

- No todos los contribuyentes que no declaran la totalidad de sus obligaciones tributarias aparecerán inmediatamente en el grupo de calificación de alto riesgo; y
- La falta de declaraciones presentadas podría causar que los contribuyentes que no cumplen, reciban calificaciones más bajas en el sistema.

El programa de selección se debe ejecutar (y la actualización del plan de auditoría) de forma regular durante el año fiscal y no sólo una vez. Esto asegura que se incluyan a contribuyentes que han declarado tarde, en la evaluación total de riesgos y que sean calificados adecuadamente. Esto también provee a las oficinas de distrito/regionales con una lista actualizada de los contribuyentes de alto riesgo, lo que garantiza una mejor asignación de las auditorías durante el año. Muchas administraciones tributarias de los países emergentes ejecutan el programa solamente una vez al año, poco después de la fecha límite de declaración, pero esto no es una buena política. No sólo falla en incluir a los que han declarado tarde, pero probablemente significa que la oficina de distrito/regional llevará a cabo una distribución completa de los auditores individuales durante todo el año. Esto no sólo detiene el flujo en lo que se refiere a la gestión de información, pero además es ineficiente, anima la "selección particular" de casos, y distorsiona la producción de informes de rendimiento precisos frente al plan de auditoría anual.

Con el uso de un sistema de selección de auditoría basado en el riesgo, los contribuyentes deben estar satisfechos de que están siendo auditados debido a un procedimiento que fue totalmente automatizado y que se rige por un proceso justo y automático para la selección de los casos sobre la base de criterios predeterminados que son probados contra todos los contribuyentes.

Cuadro 8.1 Sistema de Gestión de Selección de Casos en El Salvador

El sistema de gestión de la selección de casos en El Salvador introducido durante el periodo 2009-2010 por el proyecto USAID/Reforma de la Administración y la Política Tributaria, selecciona casos para auditoría automáticamente, basándose en el riesgo cuantificado de cada contribuyente y distribuye los casos de auditoría automáticamente en lugar de dejarlos a la discreción de los funcionarios tributarios. También permite el monitoreo de los avances a lo largo de casos de auditoría y normaliza eficazmente los procedimientos de auditoría y flujo de trabajo. La introducción de dicho sistema produjo un aumento del gravamen por auditoría a un 6 por ciento del ingreso nacional en 2010 a comparación a un 1,8 por ciento en 2009.⁶

8.1.8. Conduciendo las Auditorías

La auditoría es una herramienta poderosa para ser utilizada por la administración tributaria para controlar el registro tributario y debe estar bien planificada, con auditores profesionales bien capacitados. Como se mencionó anteriormente, el tipo de auditoría será estipulado por la política establecida por la división de auditoría de la oficina sede, y los procedimientos que se llevarán a cabo durante la auditoría deben estar disponibles para todo el personal involucrado en la tarea de auditoría.

Las administraciones tributarias modernas tienen programas intensivos de capacitación y manuales de auditoría detallados para sus auditores, dándoles no sólo conocimientos y habilidades para las

⁶ Murdoch y otros. (2012), p. 9.

auditorías eficaces de "ingresos", pero también un entendimiento de las actividades del contribuyente. Bien puede haber manuales especiales desarrollados para las empresas o actividades que tienen dificultades o problemas particulares y necesitan métodos específicos de auditoría fuera de los principios generales que se describen a continuación.⁷ En todos los casos, se entiende que la "auditoría de los ingresos" no es la misma que la "auditoría financiera", llevada a cabo por la profesión de contabilidad y que se tiene mucho cuidado para asegurar que los auditores vean más allá de los libros contables, registros y procesos operativos para así establecer credibilidad de los rendimientos y declaraciones. Los auditores fiscales buscan declaraciones insuficientes de impuestos causados por las omisiones deliberadas o la aplicación incorrecta de la ley, no es sólo los errores de contabilidad o aritmética.

En administraciones tributarias en desarrollo, esto no siempre es el caso. La contratación de inspectores es generalmente dirigida a los graduados con títulos en contabilidad o economía, y poca capacitación es impartida. Se pone más énfasis en la comprobación de la exactitud aritmética o en busca de errores contables técnicos que producen las multas o sanciones. Esto produce un efecto disuasorio menos eficaz, ya que el contribuyente considera al Inspector como nada más que un empleado que entiende poco de los procesos de negocio de la actividad.

El uso del sistema de selección basado en el riesgo debe ser utilizado por la división de auditoría en la oficina sede para la introducción de un proceso de gestión de casos moderno que colocará la responsabilidad en el nivel correcto y acabar con la aprobación de varios niveles burocráticos previo al comienzo y finalización de las auditorías. El sistema puede darles a los directores de cada nivel, los contribuyentes para ser auditados y especificar qué tipo de auditoría se debe utilizar. De esta manera, los directores que monitorean la función de auditoría se pueden concentrar en el rendimiento contra el plan en cada etapa y la calidad de los resultados. Con canales de información establecidos y las funciones de gestión y responsabilidades claramente definidas, junto con los directores que aceptan la rendición de cuentas, no debe haber razón para la aprobación de decisiones a varios niveles.

El manejo de cada tipo de auditoría debe llevarse a cabo mediante una serie de directrices, por lo general en la forma de un manual, desarrollado por la división de auditoría de la oficina sede. Los distintos tipos de auditoría consideradas necesarias por la administración tributaria van desde la auditoría integral en profundidad y auditoría individual, a la auditoría documental de escritorio menos detallada (cameral), auditoría específica, y auditoría de monitoreo de sistemas, pero todas tendrán áreas específicas identificados a comprobar, respaldada por la información de la evaluación de riesgo previo.

Los métodos utilizados durante la auditoría se detallan y deben ser desarrollados por la división de auditoría de la oficina sede. La administración tributaria debe contar con procedimientos, manuales y directrices vigentes que establecen las mejores prácticas a seguir. Estos documentos pueden

⁷ En gran parte de esta sección nos centramos en la auditoría de los "negocios". Los pasos a seguir en la auditoría de las declaraciones de impuestos personales son similares. Además, en muchos países, un negocio tal como una empresa individual o una sociedad no son gravados en los ingresos, pero sus propietarios por otra parte son gravados sobre sus ingresos a través del impuesto sobre la renta personal.

extenderse a cientos de páginas, pero para los efectos de este capítulo, las principales etapas necesarias para una auditoría completa se ilustran a continuación. Estas etapas representan las prácticas líderes internacionales que son aceptadas, y todas las administraciones tributarias deben tratar de tener todos sus auditores capacitados en y usando estas técnicas.

Aunque el mecanismo de la auditoría se establece a través de procedimientos, manuales, y directrices, la tarea de realizar la auditoría no debe ser mecanizado o rutinario. Los siguientes procedimientos proporcionan orientación sobre la mejor manera de abordar el análisis y la evaluación de las auditorías insuficientes a contribuyentes. Dicho esto, el juicio del auditor es primordial – no todas las fuentes de información serán fiables o precisas. Por su propia naturaleza, la auditoría consiste en el desarrollo continuo de la imagen mientras se realizan las consultas, se hacen observaciones y una revisión consistente de la información para enfocar al auditor en las áreas de problemas potenciales. Desarrollar un entendimiento del contribuyente y su industria ayudará al auditor a identificar dónde es más probable que existan áreas de riesgo tributario. Mientras mejor sea la valoración que el auditor tenga para el contribuyente y su industria, y por los factores externos e internos que afectan a los contribuyentes, más fácil será para el auditor evaluar si existe una distorsión significativa en la declaración de impuestos del contribuyente.

Etapa 1. Planificación Previa a la Visita

Una vez que el caso ha sido asignado, el auditor debe recopilar toda la información disponible para tener antecedentes fiables del contribuyente. Los detalles del sistema de selección de riesgos habrán dado los resultados de las calificaciones de los criterios y la declaración del contribuyente proveerá información de perfil estándar. Cualquier información de terceros disponibles en el departamento también debe ser obtenida. El auditor analizará estos datos para decidir qué áreas necesitan una atención específica, cómo se realizará la auditoría y también cómo el auditor se asegurará de que la auditoría se lleve a cabo dentro del plazo fijado. A menos que existan indicios de que la advertencia de visita pudiera ser perjudicial para la disponibilidad de los libros y registros contables, el auditor o un equipo de apoyo deben comunicarse con el contribuyente, hacer una cita para la visita y enumerar los libros y registros contables que el Inspector tendrá que examinar.

El auditor también utiliza esta etapa para desarrollar un plan de trabajo de auditoría. Es poco probable que un plan de trabajo de auditoría amplio podría desarrollarse basado únicamente en el análisis previo al contacto, ya que hay muchas cosas que no se aclararán para el auditor hasta que él o ella tenga la oportunidad de observar las operaciones del contribuyente directamente. El auditor debe ejercer continuamente su juicio durante todo el proceso de auditoría para ampliar o reducir el alcance según sea necesario con la aprobación apropiada (incluso cambiando el tipo de auditoría de oficina a una de campo). Una consideración importante es que el auditor no está obligado por el alcance de la auditoría que se determina a esta (o cualquier otra) etapa de la auditoría. Dicho esto, los principios de auditoría basado en el riesgo requiere que el auditor tenga una idea clara de cómo la auditoría debe desarrollarse a partir de los análisis previo al contacto, sobre la base de los posibles riesgos que se han identificado. Si es que indagaciones posteriores sugieren que la evaluación inicial de riesgos fue incorrecta o

incompleta, se espera que el auditor revise el alcance de la auditoría para considerar cualquier información nueva.

Etapa 2. Entrevista con el Contribuyente o su Representante y la Inspección de las Instalaciones

Este primer contacto con el contribuyente es muy importante y es fundamental que el auditor haga uso de la entrevista para establecer cómo se organiza el negocio y cómo se preparan los libros y registros. El auditor puede intuir que todos los datos ya están en el expediente del contribuyente, pero es esencial confirmar estos de nuevo y lograr que el contribuyente acepte que los datos están al corriente. Al lograr que el contribuyente disponga de todos los procesos pertinentes, los procedimientos normales serán revisados para que el auditor pueda identificar cualquier irregularidad. Las políticas de precios y márgenes de ganancia también se deben confirmar en esta etapa para su uso durante la conclusión de la auditoría. Del mismo modo, una inspección de las instalaciones permitirá al auditor confirmar que la actividad revelada por los libros y registros es consistente con la actividad física observada en la parte operativa de las instalaciones. Se discutirán el cumplimiento del contribuyente y las fallas en el cumplimiento de plazos.

Etapa 3. Comprobaciones Básicas de Libros y Registros

Las comprobaciones básicas pondrán a prueba el sistema y la metodología que el contribuyente ha descrito para el cálculo de su obligación. Naturalmente, el tipo de impuesto tendrá varias medidas en los procedimientos de contabilidad para producir las obligaciones, pero inicialmente la comprobación debe llevarse a cabo para examinar una declaración para cada impuesto y rastrear algunos elementos de los hechos contables hasta la cantidad declarada final. Una vez que el sistema se ha probado o no, el inspector puede decidir cómo proceder. Siempre y cuando exista una pista de auditoría en los documentos primarios hasta la declaración final, la decisión sobre el número de declaraciones y cuál elemento del proceso debe ser examinado podrá ser tomada. Con la información obtenida de esta etapa, incluyendo el sistema de evaluación de riesgos y otros datos de la administración, se hará más claro en cuanto a si el procedimiento fundamental es en general razonable.

Etapa 4. Comprobaciones Suplementarias

Esta etapa se utiliza para el seguimiento de todos los detalles preocupantes de las etapas previas. Si alguna inconsistencia es revelada por la información que se posee entonces las comprobaciones básicas, o grandes variaciones en lo que debería ser una actividad regular, tendrán que ser investigadas. Los registros auxiliares deben ser examinados para comprobar los principales registros contables y estos pueden incluir facturas de compra, facturas de ventas, registros de producción, registros de recorte, los créditos recibidos y teniendo en cuenta notas de entrega y notas de bienes recibidos. Esta lista no es exhaustiva y el auditor debe tomar decisiones en función de los hechos y circunstancias de la auditoría actual. El análisis debe ser adecuado para que haya satisfacción de que las rutinas producen una precisión consistente para que los resultados en general tengan credibilidad.

Por lo general, es en esta etapa donde se decidirá si las medidas adoptadas hasta el momento llevan a considerar que la auditoría ha demostrado que, en balance de probabilidades, los registros contables del contribuyente producen declaraciones de obligaciones creíbles. Esto es importante, ya que si el Inspector está satisfecho con los registros de contabilidad y los registros de operaciones relativas a los mismos, la auditoría puede concluir y el estado del contribuyente se puede considerar actualizado. Se puede volver a auditar al contribuyente sólo si información nueva sale a la luz. Esta es una decisión crucial, ya que no sólo afectará el estado del contribuyente dentro del sistema de selección de riesgos, sino que contribuirá a la rentabilidad del plan de auditoría. Al no seguir hasta la etapa final, el tiempo asignado se reducirá y retornará al grupo de recursos.

Etapa 5. Comprobaciones de Credibilidad y de Fondo

Cuando se llega a esta etapa, se debe a que el Inspector no está convencido de que el sistema de contabilidad descrita por el contribuyente en la entrevista y las comprobaciones aplicadas indican que la obligación declarada no es correcta. Siendo este el caso, se deben tomar medidas adicionales para demostrar que todo el impuesto adeudado se ha declarado.

En su forma más simple, las comprobaciones a fondo se pueden establecer mediante el uso de los registros básicos que se encuentran fuera del sistema contable reconocido y mencionado anteriormente, por ej., notas de entrega, registros de corte, registros de producción, etc., y comprobando de que todas las transacciones son capturadas por los registros primarios.

Las comprobaciones a fondo no se logran mediante la comparación de facturas y "libros de ventas", ya que esto sólo prueba la credibilidad del secretario al transcribir la información. El Inspector debe buscar otras formas de comprobar que todas las transacciones son contabilizadas y concentrarse en una comprobación total de los aspectos particulares. Por ejemplo, si el margen de beneficio aparece bajo o el índice de compra a ventas está bajo, el auditor debe investigar si todas las ventas se están registrando, si hay compras en efectivo o ventas de puerta de la fábrica donde no se registran los detalles. También es necesario entender las cuentas de los contribuyentes, para que los ajustes contables y de otros protocolos de contabilidad sean investigados.

Otro método para establecer la veracidad de las declaraciones, cuando la comprobación básica no ha sido suficiente, es la credibilidad o método indirecto. Esta es una técnica que utiliza cualquiera de los hechos conocidos o cantidades descubiertas durante la auditoría y prueba o extrapola los hechos en contra de los resultados declarados que producen la obligación tributaria. Los tipos de comprobación de credibilidad dependerán de la actividad, los registros contables, y la legislación vigente. Los tipos de comprobación de credibilidad incluyen tasa bruta de lucro, índice de partes/mano de obra, índice de comida/bebida, reconciliación de efectivo, monitoreo de prueba, compruebe de los componentes y ejercicio de sobreprecio. El estilo de vida y el patrimonio neto son ejercicios que también deben ser considerados.

Es esencial que los métodos indirectos de cálculo de una obligación tributaria tasada tenga la fuerza de ley y esté claramente escrito en la ley. Cuando los libros y registros del contribuyente no parecen

creíbles o no se producen, el auditor debe ser capaz de demostrar que en el balance de probabilidades, con la información proporcionada por el contribuyente, la verdadera obligación debería haber sido diferente a la declarada.

No existe una lista exhaustiva de las comprobaciones a fondo y depende de la habilidad y experiencia del auditor para identificar las posibilidades que pueden existir para las comprobaciones previas insatisfactorias. El tipo de actividad y los hallazgos en el momento de la auditoría dictarán las comprobaciones a fondo que se tienen que realizar.

Informe de Auditoría

Una vez que el auditor está satisfecho con el cumplimiento del contribuyente o que los errores descubiertos reflejan la verdadera obligación, la auditoría debe concluir con el informe escrito y los gravámenes emitidos donde sea necesario. El auditor elabora el informe de auditoría sin dilaciones indebidas mientras que todavía está familiarizado con el caso.

El informe de auditoría es un resumen de las conclusiones de la auditoría y es una parte importante del proceso de auditoría, ya que explica el fundamento jurídico y de procedimiento de todas las conclusiones alcanzadas que el auditor obtiene sobre la obligación del contribuyente. Si un contribuyente apela una evaluación, el informe de auditoría representa la evidencia clave en el que el organismo de recurso basará su conclusión. El informe de auditoría también es importante para ayudar a evaluar la eficacia del enfoque de auditoría y los criterios de selección basados en riesgo. Los resultados de las auditorías serán revisadas como parte de un ciclo continuo, de modo que el programa de auditoría se vuelve cada vez más eficaz con el tiempo. El auditor elabora un informe de auditoría de todas las auditorías, independiente de si se proponen tasaciones o no.

Para crear un informe de auditoría efectivo, el auditor emplea un proceso de documentación continua. El auditor redacta los procedimientos y conclusiones en el momento en que se producen a lo largo de la auditoría, incluyendo la etapa de pre-contacto y la auditoría en efecto. El auditor también prepara las notas o documentos de trabajo de tal manera que otro auditor, sin los antecedentes de esta auditoría en particular, pueda revisar estas notas o documentos de trabajo y tener conocimiento de los procedimientos que se han empleado y lo que representan los datos en varios documentos de trabajo.

Un informe de auditoría contiene un borrador por escrito de la auditoría que el auditor ha llevado a cabo, toda la información pertinente sobre la base (legal y de procedimiento) de las conclusiones del auditor en cuanto la obligación del contribuyente, y las medidas propuestas a ser tomadas debido a estas conclusiones.⁸ Un informe de auditoría contiene detalles adecuados sobre lo siguiente:

- Información de la empresa contribuyente y la información general sobre sus actividades, incluyendo el sector de negocio o industria, y el ámbito empresarial;

⁸ Una plantilla de ejemplo para el informe de auditoría se encuentra en el Apéndice 8.G.

- La información sobre la auditoría, incluyendo la fecha y hora, establecimientos auditados, las entrevistas con el contribuyente, si la notificación fue entregada al contribuyente, y si existe la cooperación con otras autoridades;
- Una descripción de la contabilidad del contribuyente y otros sistemas relacionados;
- Un listado de los registros contables auditados, registros tributarios, y otros materiales auditados, así como una indicador del periodo de tiempo con el que la auditoría tiene relación;
- Las medidas de tasación propuestas por el auditor sobre la base de la auditoría y una justificación por separado para cada medida, incluyendo la justificación de no proponer ninguna medida;
- El contenido de la legislación, los reglamentos, instrucciones, casos legales, y en la práctica de impuestos relacionados con la auditoría y el contenido de cualquier conclusión experta en la que la auditoría se basó al justificar medidas de tasación;
- Cálculo de la sanción y los intereses a pagar, si es el caso;
- Cualesquiera otros hechos, pruebas y justificaciones que eran de importancia material para determinar las obligaciones tributarias del contribuyente;
- Todas las cuestiones que pueden ser relevantes para futuras auditorías;
- Los nombres y las firmas de los auditores que llevaron a cabo la auditoría, y
- Copias de todos los detalles necesarios que proporcionan aclaraciones sobre los temas en cuestión deberían estar incluidos en el informe de auditoría como apéndices y numerados para que su relación con las cuestiones planteadas en el informe de auditoría se pueda encontrar sin dificultad.

El informe de auditoría y los cálculos de la tasación deben ser verificados por un auditor o director con el nivel apropiado de autoridad antes de la emisión y cierre final. Esta debe ser la única autorización requerida, pero las funciones de administración de línea y responsabilidades de todo el rendimiento y monitoreo de calidad servirán como un control adicional.

Cierre de Auditoría

Después de las comprobaciones por parte de un auditor o director, el auditor introduce los resultados de la tasación propuesta (si las hubiera) en el sistema de Tecnologías de la Información (TI) de la administración tributaria⁹, envía una notificación al contribuyente de que hay una propuesta de tasación, y devuelve el expediente a los archivos.

El contribuyente o su representante por lo general se les otorga un tiempo (por ej., 30 días) para enviar una carta en la que él o ella no está de acuerdo con la notificación de tasación propuesta, indicando las razones en una forma clara y concisa.¹⁰ Si el contribuyente responde con tal refutación, la declaración se analiza por el director y cualquier acción de recaudación que se haya iniciado se suspende. El director

⁹ Esto debe dar lugar a una acción de recaudación.

¹⁰ Normalmente, si el contribuyente tiene la razón, no se realiza jamás una tasación y por tanto la tasación de arriba es solo "propuesta". Una práctica relacionada e importante es que las tasaciones en efecto son entonces tomadas por un grupo centralizado de ciertos auditores en una "unidad central de tasación" que también examinará la auditoría y asegurará que múltiples tasaciones erróneas no son continuamente introducidas en el sistema.

prepara y envía una respuesta (por ej., dentro de 15 días) a esta apelación. Cuando el contribuyente no está de acuerdo con esta respuesta o cuando la administración tributaria no ha respondido dentro del plazo, se le debe permitir al contribuyente presentar una apelación.

8.1.9. Plan de Auditoría y Gestión de Casos

A medida que se llevan a cabo auditorías y se finalizan, los casos deben ser rastreados y monitoreados a nivel individual pero también con atención a la forma en la que cada caso contribuye a las metas nacionales. En este sentido, tanto la oficina sede y las oficinas de distrito/regionales tienen funciones y responsabilidades. La oficina sede debe garantizar que el sistema de selección de casos de auditoría está produciendo los mejores resultados y las oficinas de distrito/regionales deben implementar el plan anual de auditoría con los auditores realizando su trabajo de una manera oportuna y eficaz.

Es esencial que la división de auditoría tenga en marcha una serie clara de funciones y responsabilidades para cada aspecto del proceso de flujo de trabajo. Junto con esto, tiene que haber aceptación de la responsabilidad de gestión y personal en todos los niveles. En la práctica líder internacional, todo el personal involucrado en la administración y ejecución de la función de auditoría tiene una comprensión clara de sus funciones y responsabilidades y cómo encajan en la operación de la división. Dependiendo de su nivel, cada miembro del personal sabrá cómo deben monitorear su propio desempeño, cómo su desempeño será monitoreado por los demás y su nivel de responsabilidad de monitorear el desempeño de otros miembros del personal.

La división de auditoría de la oficina sede debe analizar regularmente todos los factores que contribuyen a la función de auditoría nacional. La sección responsable del plan anual de auditoría debe monitorear periódicamente los resultados de cada meta y tomar medidas cuando y donde no se cumplan. La sede también revisará los criterios y calificación que rigen la selección de los casos para la auditoría para garantizar que se están produciendo los resultados óptimos. La sección responsable de los procesos y procedimientos de auditoría debe monitorear si esos resultados son todavía adecuados y se están aplicando correctamente. Todas las secciones se someterán a revisión e inspección para confirmar que están realizando todas sus tareas y responsabilidades con un alto estándar.

Asimismo, las oficinas de distrito/regionales deben realizar un análisis periódico de su desempeño con respecto a la función de auditoría, tanto en términos de las contribuciones individuales y desde el punto de vista del rendimiento general contra las metas establecidas. A su vez, la cadena de autoridad como se describe a continuación, analizará y revisará los resultados para medir el rendimiento de la oficina, el equipo, y los niveles individuales y confirmará que el rendimiento en cada nivel se ajusta a estándares altos.

8.1.10. Monitoreo y Seguimiento

Idealmente, todo el proceso de auditoría, desde la planificación hasta su finalización debe ser monitoreado muy de cerca con informes periódicos. A menos que cada etapa del proceso de auditoría se gestione con eficacia y el progreso y los resultados sean informados con regularidad, las metas y

objetivos de la división de auditoría no podrán ser revisados y ajustados o actualizados según sea necesario.

La administración tributaria debe contar con un sistema de gestión de la información que producirá (semanal, mensual, etc., si es necesario) los informes que notificarán a los directores sobre el rendimiento y progreso dentro de sus responsabilidades. En la función de auditoría los informes deben incluir el número de auditorías realizadas, la cantidad de impuesto adicional descubierto, el tiempo empleado, el número de apelaciones contra las tasaciones, etc., por lo que tanto los directores de la sede como la oficina de distrito/regional pueden tomar medidas rápidamente cuando indicaciones o tendencias muestran signos de falta de progreso o desviación del plan.

Para determinar si se están cumpliendo los objetivos básicos de la auditoría, determinados criterios de medición se aplican a los resultados de la auditoría. Esos criterios de medición se pueden clasificar de la siguiente manera:

- Cantidad – La cantidad de las auditorías producidas es importante sobre todo porque es necesario una cantidad mínima de "cobertura de la auditoría" para obtener la aplicación efectiva de las leyes fiscales. La cobertura de la auditoría es el porcentaje de la población total de contribuyentes sujetos a la auditoría en un año determinado. Al rastrear el número de auditorías realizadas cada año, con los recursos disponibles, la administración tributaria puede determinar si se está cumpliendo con sus metas de alcance de auditoría. Sin embargo, la cantidad de auditorías no debe reemplazar las auditorías de alta calidad como el objetivo principal de la administración tributaria.
- Ingresos – El importe de los ingresos tasados es importante porque ayuda a enfocarse en los contribuyentes que han contribuido de manera insuficiente o han asignado mal el mayor monto de impuestos. Dado que el alcance de la auditoría es limitado, es crucial que los contribuyentes seleccionados para la auditoría sean responsables de los mayores montos de sub-reportes. Mediante la medición de los ingresos generados por las auditorías en un periodo de tiempo, la administración tributaria puede determinar si se está cumpliendo con sus objetivos de ingresos por auditorías.
- Calidad – Por lo general, la calidad puede ser determinada por el número y el tipo de comentarios de revisión generados por los supervisores y los procesos internos de revisión, el número y tipo de protestas recibidas, y el porcentaje de recuperación recaudada en las tasaciones de auditoría. Mediante la promoción de altos estándares de calidad, la administración tributaria puede asegurar que los recursos se utilicen de manera productiva, proveer educación al contribuyente, y mantener una alta tasa de recaudación.

Estos informes ponen en manifiesto los resultados y también explicarán las variaciones en el plan. Los resultados de la auditoría también se utilizan para medir la eficacia del proceso de selección de casos de auditoría y para proveer información al proceso de selección de auditoría de los años futuros.

Uno de los elementos claves del éxito del plan anual de auditoría es el tiempo empleado por los auditores en completar las auditorías incluidas en el plan de auditoría anual. Un sistema de informes de

tiempo debe proporcionar los detalles de todo el tiempo de la auditoría directa empleado por los auditores, así como el tiempo empleado en actividades indirectas. El monitoreo de estos plazos permite a la gestión de auditoría asegurar que los recursos se utilizan según lo planeado y de acuerdo con las metas y objetivos generales. El monitoreo de tiempo también proporciona la capacidad de reconocer y hacer los cambios necesarios para reorientar la actividad de auditoría para cumplir con los objetivos del plan.

8.1.11. Revisión de Auditoría y Control de Calidad

Por lo general, las auditorías completadas deben pasar por una revisión de calidad de dos etapas, de la siguiente manera: (1) todos deben ser objeto de una revisión por el supervisor, y (2) una muestra debe ser seleccionada para una revisión estratégica. El propósito de ambas revisiones es evaluar si los auditores están siguiendo todas las directrices del manual de auditoría, técnicas y memorandos de política, resoluciones, reglamentos, estatutos y procedimientos. Sin embargo, la revisión estratégica también revisará la auditoría en su viabilidad. Esto significa que la revisión se lleva a cabo de manera similar a un contribuyente presentando una protesta y buscará fallas en la documentación, discrepancias, contradicciones, errores, o cualquier otro problema que pudiera poner en peligro la posición de la administración tributaria. También examinará si el resultado de la auditoría justifica el tiempo empleado por el auditor que llevó a cabo la auditoría. Por último, la revisión estratégica también se utiliza para determinar si la administración tributaria está siendo equitativa en su administración. A veces, las auditorías señalan la necesidad de normas adicionales, cambios en la política, o capacitación adicional.

Revisión del Supervisor

Durante el curso de la auditoría, los supervisores deben discutir con el auditor los procedimientos y métodos para llevar a cabo y documentar la auditoría y monitorear el progreso de cada auditor. Los auditores deben mantener a los supervisores informados acerca de sus auditorías, pero los auditores y supervisores son responsables de que las auditorías se lleven a cabo de manera correcta y eficiente.

El supervisor revisa y analiza todas las fases de la auditoría con el auditor en la medida en que el supervisor considere necesario para asegurar que el auditor ha seguido todas las pautas de manuales de auditoría, técnicas y memorandos de política, resoluciones, reglamentos, estatutos y procedimientos.

El supervisor debe tratar a todos los empleados de manera equitativa en el proceso de monitoreo por lo que cada auditor tiene la oportunidad de aprender de la retroalimentación. Al mismo tiempo, los supervisores deben esperar una mejor auditoría de los auditores que tienen más experiencia o que están en una clasificación más alta. Los supervisores deben determinar el equilibrio apropiado de monitoreo basado en las necesidades individuales del auditor. El supervisor también debe reconocer el potencial de capacitación que tiene el proceso de revisión y discutir con el auditor lo que podría haberse hecho de otra manera, en base a su experiencia.

Sin perjuicio de esta responsabilidad básica de gestión del supervisor, no es posible, dado el volumen de auditorías, comprobar y analizar en detalle cada auditoría con cada auditor. Aquí es donde la revisión estratégica entra en juego.

Revisión Estratégica

Una muestra de expedientes (quizás hasta un 10 por ciento) son seleccionados para revisión de calidad de los expedientes de contribuyentes que han sido auditados durante el mes o el trimestre anterior. Aunque esta selección debe ser tan aleatoria como sea posible, es preferible que la lista incluya expedientes de todos los segmentos de los contribuyentes, incluyendo grandes, medianos y pequeños, y tal vez de diversas industrias y tipos de contribuyente. La revisión estratégica se lleva a cabo para determinar el impuesto sustancialmente correcto al menor costo posible y de una manera que promueva la confianza pública en la administración tributaria. A través del uso de normas de calidad, tal conducta se identifica y se define como una expectativa para todo el personal de auditoría de la administración tributaria. La revisión estratégica:

- Revisa cada expediente seleccionado, centrándose en los documentos de soporte para respaldar las conclusiones de los auditores;
- Asegura el cálculo preciso de impuestos y sanciones;
- Asegura la ejecución correcta de todos los requisitos de procedimiento;
- Asegura el involucramiento gerencial adecuado; y
- Garantiza que los derechos de los contribuyentes han sido protegidos.

El proceso recomendado a seguir en la realización de una revisión de la auditoría, incluyendo las normas y los atributos de una revisión de "calidad", así como la lista de verificación y el informe del revisor se encuentran en el Apéndice 8.F. El formulario correspondiente se proporciona en el Apéndice 8.H. Al término de la revisión, el revisor documenta sus conclusiones en el informe que a su vez proporciona retroalimentación a los auditores.

8.2. Tendencias Comunes

A lo largo de este capítulo, las comparaciones entre las administraciones modernas y las que están en desarrollo se han hecho durante la descripción de los diversos elementos de la función de auditoría, y se han recopilado aquí junto con otras áreas donde por lo general todavía no existe un enfoque comúnmente aceptado.

8.2.1. Especialización

En los últimos 10 a 15 años, las administraciones tributarias modernas han ampliado la formación de sus inspectores para que puedan utilizar las nuevas técnicas y software para aumentar el profesionalismo y la eficacia de la función de auditoría. Como la tarea de controlar el registro tributario se ha vuelto más compleja y difícil, las administraciones tributarias han tenido que garantizar que sus inspectores entiendan las normas internacionales de contabilidad, el trabajo y función de la profesión contable, y las últimas tendencias en el fraude y la evasión fiscal. Estas han utilizado las oportunidades de capacitación

internas y externas. Las instituciones nacionales de capacitación se han creado con la participación de tutores altamente calificados, y el personal ha sido enviado a universidades y otros organismos de formación especializada.

No ha habido un enfoque estándar al uso de auditores especialistas, principalmente debido al costo, la disponibilidad de candidatos adecuados, el tamaño del registro de contribuyentes, y la cultura de la administración tributaria. Los enfoques van desde la contratación de especialistas en el descubrimiento de fraudes directamente del gremio profesional, al desarrollo de cursos de capacitación interna.

Entremedio ha llegado una evolución gradual del conjunto de conocimientos dentro de la división de auditoría y de Inspectores individuales convirtiéndose en el "experto" reconocido dentro de un área particular. El concepto de equipo también se ha desarrollado debido al gran aumento de los sistemas contables informáticos personalizados. Dependiendo del tamaño del contribuyente, el equipo puede consistir de los auditores expertos de actividad, auditores específicos a lo tributario, expertos contables globales, y expertos en programas informáticos/forenses para completar una auditoría amplia. Cada uno de estos inspectores especializados debe ser utilizado en la función de su especialidad en la medida posible, pero también pueden tomar parte en las auditorías básicas. El experto en programas informáticos será capaz de verificar que el programa de contabilidad de hecho produce resultados exactos que llevan a corregir la declaración de obligación tributaria y no se desvía a cuentas externas. Él / ella también será capaz de utilizar el software de auditoría para probar y validar las comprobaciones solicitadas por los Inspectores. El experto contable global será capaz de ayudar a los inspectores en la interpretación de cuentas y los precios de transferencia cuando se registra un negocio multinacional. El experto en informática y el experto en contabilidad global se utilizarán en otras tareas departamentales cuando no sean necesitados en las auditorías.

El uso del especialista para las auditorías es tan diverso que la división de auditoría en desarrollo tendrá que capacitar y desarrollar auditores especializados cuando el presupuesto lo permita. El costo de la capacitación y la adquisición de software de auditoría es alto y cada administración debe decidir sobre las prioridades, pero basta decir que, el uso de programas de contabilidad más y más sofisticados pone el programa informático de auditoría en el tope de la lista de prioridades.

La práctica de contratar expertos también es un tema controvertido. Muchas administraciones tributarias modernas utilizan consultores para ayudar a mejorar muchos aspectos de las distintas divisiones, pero, cuando se trata de las auditorías, las opiniones están divididas. Muchos funcionarios argumentan que el uso de consultores para realizar auditorías de ingresos crea un conflicto de intereses para el consultor, que tal vez tenga que llevar a cabo técnicas de auditoría especiales diseñados por la administración tributaria, dándoles la información que podría ser de utilidad para sus clientes privados al tener contratos con ellos. Otros argumentan que todas las técnicas departamentales deben ser publicadas y, por lo tanto, no existe ningún conflicto.

8.2.2. Publicar Procedimientos y Técnicas de Auditoría

Ambas, las divisiones de auditoría moderna y emergente argumentan sobre la revelación de los procedimientos utilizados durante la auditoría. Mientras que algunas administraciones publican toda su política y métodos de auditoría, otros insisten en la discreción completa argumentando que publicar da demasiada información a los contribuyentes, lo que les permite evitar algunas obligaciones. Nuevamente, la cultura tributaria del país tiene que ser tomada en cuenta, pero, hoy en día, con una mayor transparencia en el gobierno, la tendencia es ser menos discreto. Los países han tenido que lidiar con las leyes de libertad de información y esto ha exigido transparencia por años, lo que ha resultado en la disponibilidad de lo que solía ser instrucciones y procedimientos internos para el público general a través de sitios web gubernamentales.

8.3. Madurez de la Administración Tributaria

Cuatro niveles de madurez del programa de auditoría de las administraciones tributarias se presentan a continuación para ayudar a los funcionarios interesados en hacer determinaciones sobre el nivel de madurez del programa y, como reglas de oro, hacer auto-evaluaciones sobre las fortalezas y debilidades.

Auditoría: Nivel de Madurez 1

Palabra clave: "Desenfocado"

- No existe una política de auditoría acerca de dónde, cuándo y cómo se llevan a cabo auditorías, o la forma de controlar el registro tributario, más que auditar todas las devoluciones/declaraciones recibidas.
- La dirección de la sede de la administración tributaria a las oficinas de distrito/regionales es confusa, contradictoria, y de corto plazo.
- La falta de un sistema de información de gestión reduce al mínimo el monitoreo del rendimiento a cualquier nivel.
- No existe una estrategia de auditoría o plan anual de auditoría.
- Los manuales de auditoría nunca son preparados y los auditores están siempre en un estado de confusión y sujetos a las interpretaciones hechas por los directores locales.
- La falta de procesos y procedimientos estandarizados y la ausencia de un manual de auditoría causa una mala calidad de auditoría y una gestión de casos caótica.
- El objetivo de la auditoría sigue establecido al 100 por ciento de todas las devoluciones/declaraciones presentadas, causando retrasos masivos.
- Ningún sistema de selección de análisis de riesgos está establecido. Más bien, las selecciones están más influidas por los resultados de recaudación de impuestos, frente a las estimaciones presupuestarias, generalmente ignorando declaraciones de impuestos y obligaciones estimadas.
- Los auditores son agresivos y se concentran en la identificación de delitos menores para la imposición de multas y sanciones, en lugar de la credibilidad de las devoluciones y declaraciones.

- No se hace uso de métodos indirectos durante las auditorías o para llegar a obligaciones tasadas.
- Las inconsistencias en la interpretación de la ley contribuye a muchas apelaciones y retrasos en la finalización de los casos.
- El reclutamiento de auditores, capacitación, y política de retención pasa por alto las necesidades reales y se centra en los graduados con títulos en economía y derecho, con poca formación interna especializada.

Auditoría: Nivel de Madurez 2

Palabra clave: "Buscando mejorar"

- La responsabilidad administrativa funcional y la rendición de cuentas empiezan a ser considerados con una revisión del estado actual en comparación con la práctica internacional líder.
- Se reconoce que la política de auditoría de 100 por ciento de devolución/declaraciones se debe cambiar si la autodeterminación y el cumplimiento voluntario serán alentados. Se han propuesto diversas acciones para distintos tipos de auditoría, y se está considerando incluso un programa de selección de análisis de riesgos.
- Una estrategia de auditoría y los planes están preparados pero sin la propiedad de alta dirección y el compromiso con la aplicación es deficiente.
- Los directores preparan sus propios registros para tratar de tener un cierto nivel de control, pero poca información central está disponible.
- Una revisión de las normas escritas, instrucciones, procesos y procedimientos produce recomendaciones para que todos puedan ser actualizados y mejorados. En vista de los resultados, un manual de auditoría todavía no se considera necesario.
- Se alienta a los auditores a ser más útiles a los contribuyentes, pero al mismo tiempo a empezar a comprobar la credibilidad de las obligaciones declaradas, en busca de impuestos declarados insuficientes y no sólo delitos menores.
- Según la ley, la función de auditoría toma medidas ya sea para instar a la clarificación de las competencias de los métodos indirectos de tasación, o bien, si son claras, entonces de capacitar e instruir a los auditores en el uso de estas técnicas.

Auditoría: Nivel de Madurez 3

Palabra clave: "Enfocado"

- Con las funciones y responsabilidades comprendidas, una estructura de gestión es creada con la delegación de poderes y niveles de autoridad establecidos para facilitar una aplicación más eficaz y eficiente de la modernización que se está llevando a cabo.
- Una política clara de auditoría está escrita, la cual identifica los distintos tipos de auditoría y proporciona orientación sobre cómo llevar a cabo cada tipo de auditoría. La política también

indica que la selección de auditoría debe estar dirigida a los casos en que hay un alto riesgo potencial de pérdida de ingresos.

- El reconocimiento de que los métodos de comunicación dentro de la función de auditoría no son suficientes para satisfacer las necesidades del personal lleva a una revisión completa y mejoras significativas.
- Se emprenden acciones para crear un sistema informático, basado en el riesgo de selección de auditoría sobre la base de las nuevas políticas. El sistema representa los tipos de auditoría indicados en la política, así como los pasos necesarios para llevar a cabo diferentes tipos de auditoría y los recursos disponibles.
- Una estrategia de auditoría está siendo escrita usando la nueva política y la alta dirección toma posesión. El compromiso con la estrategia se muestra mediante el control de la gestión y el ajuste de los recursos y las acciones cuando es necesario.
- Un plan de auditoría anual se produce, el cual toma la estrategia y la política de auditoría en cuenta y le da peso e información a un sistema de selección (computarizado).
- Más informes de gestión de la información están disponibles, pero tienden a estar en base a "excepción" o "a pedido", y muchos gerentes no son conscientes de que reportes se pueden generar o cuales están disponibles. Se da poca consideración a un verdadero Sistema de Información Gerencial ya que el departamento de Tecnologías de Información (TI) no entiende que su propósito es servir y no imponer operaciones.
- Las recomendaciones para la reescritura de reglamentos, instrucciones, procesos y procedimientos se aplican y los nuevos documentos son emitidos. Hay falta de capacitación para el personal y poco apoyo a la gestión que hace el menor impacto de lo deseado.
- Un manual de auditoría es encargado y se introduce gradualmente.
- Los auditores están realizando mejores auditorías de calidad usando sus nuevas técnicas, produciendo más impuestos sub-declarados, y contribuyendo a la autodeterminación y el cumplimiento voluntario.
- Los grandes contribuyentes se están identificando para controles especiales pero no hay un plan nacional establecido.
- Las mejoras y cambios mencionados anteriormente han creado un aumento sustancial de las necesidades de capacitación del personal. La función de auditoría es asegurar que se satisfagan las necesidades a corto plazo, y al mismo tiempo revisar las necesidades a largo plazo de un departamento moderno.
- La política de contratación de los auditores se revisa y se proponen criterios más adecuados.

Auditoría: Nivel de Madurez 4

Palabra clave: "Estratégico"

- La determinación de la administración tributaria para el cumplimiento voluntario y autodeterminación de los contribuyentes está al centro de todos los planes y acciones de la función de auditoría.

- La función de auditoría reconoce su función y responsabilidades y acepta la rendición de cuentas de la aplicación de la ley, así como las instrucciones, políticas, procesos y procedimientos establecidos por la administración tributaria, incluyendo la división de auditoría de la oficina sede.
- La estructura de gestión dentro de la función de auditoría es clara y bien definida. La dirección superior ha tomado la propiedad de los niveles de autoridad, asegurando que las comprobaciones y contrapesos están en su lugar en cada etapa del proceso.
- Las funciones y responsabilidades de la estructura de gestión dentro de la función están claramente definidos. Todos los gerentes comprenden sus facultades delegadas y el nivel de autoridad e implementan sus tareas correctamente.
- Las comunicaciones y los flujos de información de la función de auditoría dan direcciones y consejos claros y concisos a todos los niveles del personal.
- La estrategia de auditoría, plan anual de auditoría, y la política de auditoría están operando adecuadamente. Los objetivos establecidos son factibles y pertinentes a los recursos disponibles, la obligación estimada a cancelar, la complejidad y la percepción de riesgo de los contribuyentes, y una gestión que se dedica a fomentar los procesos y procedimientos eficaces en todas las áreas. Monitoreo, revisiones y desarrollo son parte de las tareas en curso llevadas a cabo por las secciones dedicadas.
- Una estrategia de auditoría de cinco años se ha desarrollado, y los altos directivos aceptan la responsabilidad, garantizando un monitoreo, actualización y comunicación con el personal frecuente.
- La preparación del plan anual de auditoría es ahora un proceso de rutina y la división utiliza conocimientos y experiencia para enfocarse en los contribuyentes de alto riesgo y mejorar continuamente los criterios utilizados en el proceso de selección. El control de los contribuyentes más grandes se ha convertido en una especialización.
- Un manual de auditoría se ha desarrollado, estableciendo la mejor práctica para cada tipo de auditoría y explicando las técnicas especiales en los que el auditor atraviesa dificultades en la verificación de cuentas o de las declaraciones.
- Las reglamentaciones, instrucciones, procesos y procedimientos bien escritos de la función de auditoría se aplican de manera efectiva y son monitoreados y desarrollados constantemente por una sección dedicada.
- Los gerentes de auditoría y los auditores se enfocan en establecer obligaciones reales de los contribuyentes y en obtener el impuesto correcto en el tiempo oportuno.
- Las técnicas de auditoría detalladas en el manual de auditoría, incluyendo métodos indirectos, se utilizan más y la calidad de las auditorías se está convirtiendo en algo mucho más profesional.
- Un sistema de selección de auditoría basado en el riesgo totalmente automatizado se establece, incorporando un procedimiento de seguimiento de los casos que informa el plan de auditoría anual y los informes de gestión de la información.
- La gestión de los grandes comerciantes se monitorea de manera rutinaria y los regímenes adecuados se establecen para garantizar que se mantiene la mejor práctica de control.

- Un Sistema de Gestión de la Información está establecido, dando informes regulares y de rutina de todas las áreas de actividad de la función de auditoría, desde la nacional hasta el desempeño individual. Usando los informes, se ha desarrollado un sistema de monitoreo e inspección para que los gerentes en cada nivel puedan asegurar el cumplimiento de sus tareas. Los informes se utilizan de forma inteligente para ajustar el enfoque o los métodos para mejorar los resultados.
- Los gerentes, auditores, y personal de apoyo a la función de auditoría son proveídos con la capacitación necesaria que los permite implementar los procesos y procedimientos de sus tareas y el uso de técnicas del manual de auditoría. Más capacitación dedicada se obtiene para áreas de especialidad, tales como auditoría informática, las normas internacionales de contabilidad, precios de transferencia, etc.
- La política de contratación y retención incluye una especificación que subraya la necesidad de individuos con buenas habilidades interpersonales que son capaces de hacer frente a situaciones de confrontación, no sólo a las personas con un título en derecho o economía.

8.4. América Latina y el Caribe

En el 2003, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) desarrolló un Manual de Examinación¹¹ para ayudar en la formulación de los procedimientos de auditoría en administraciones tributarias de toda Latinoamérica y el Caribe (LAC). En su prólogo, el libro señala que la examinación en muchos países está poco desarrollada en comparación con otras funciones y sus estados preliminares de "justificación" declaran que existen grandes diferencias culturales, organizativas y legales entre las administraciones.¹² Otras fuentes citan la auditoría como débil, obsoleta y con fondos insuficientes.¹³ En general:

- Las auditorías son pocas en número, que asciende a 0,2 por ciento de contribuyentes activos sujetos a auditorías de campo y 8,5 por ciento a comprobaciones básicas;¹⁴
- Una presencia fuerte de la actividad informal deja menos espacio para los impuestos sofisticados y requiere más información de los contribuyentes y de auditoría más compleja por las administraciones tributarias;¹⁵
- Aunque existen manuales, no se actualizan a menudo, y
- Aunque las administraciones dependen de la calificación de riesgo, existe una necesidad de mejorar la automatización para el desarrollo de planes de auditoría que se centran en diferentes tipos de auditoría (por ej., para incluir auditorías más rápidas y menos intensas)¹⁶ o en la especialización dentro de los sectores económicos. Los auditores tienen demasiada influencia en la selección de los casos.

¹¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2003).

¹² Idem, p. viii-ix

¹³ Alm y otros. (2007), p. 10.

¹⁴ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 48.

¹⁵ Alm y otros. (2007), p. 36.

¹⁶ Idem., p. 55.

Estas fuentes también destacan que existe una falta de legislación en materia de intercambio de información entre los departamentos gubernamentales, lo que inhibe los datos disponibles para los sistemas de selección de riesgo, que muchas administraciones tributarias no logran automatizar las comprobaciones básicas de recibos, y que las tasaciones de protección no se emiten automáticamente para personas/entidades que han dejado de declarar impuestos; esto indica que las administraciones tributarias de LAC no demuestran al contribuyente que las administraciones son proactivas en la búsqueda de identificar errores u obligaciones que no son creíbles.

En una nota positiva, la mayoría de las administraciones tributarias tienen un enfoque formal de la planificación de la auditoría, sujetan los planes de auditoría a continua revisión y actualización, y han estandarizado los procedimientos de auditoría. Varios países facilitan a los auditores con almacenes de datos de cumplimiento y / o software para realizar verificaciones.¹⁷ Estas características podrían situar a los países de LAC en el tercer nivel del modelo de madurez mencionado anteriormente. Es probable que con un enfoque adicional en la especialización y el intercambio de datos, junto con la financiación adecuada, la función de auditoría de las administraciones tributarias de los países de LAC podría progresar rápidamente a la práctica internacional líder.

8.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Cuatro preguntas claves para maximizar la eficacia de la auditoría se presentan en el Plan Fiscal de la Comisión Europea¹⁸.

Figura 8.3 Indicadores clave de la auditoría de la Comisión Europea

Objetivos estratégicos	Indicadores Clave
1. Una base legislativa sólida para la auditoría tributaria, incluyendo el acceso a los datos en los sistema informáticos de contribuyentes	<p>¿Existe una base legal clara y consistente para las auditorías de impuestos?</p> <p>¿La legislación requiere que el contribuyente facilite el acceso a los datos en los sistemas informáticos?</p> <p>¿La legislación logra un equilibrio racional y apropiado entre los derechos y las responsabilidades de los contribuyentes y la administración tributaria?</p>
2. Una estrategia de control tributario en función del riesgo que determina y da prioridad a las auditorías según el acuerdo sobre factores de riesgo, como la (magnitud) y la complejidad de los contribuyentes y de su historial de cumplimiento	<p>¿La administración tiene una estrategia de auditoría tributaria basada en el riesgo?</p> <p>¿La población contribuyente ha sido clasificada apropiadamente de acuerdo al riesgo de ingreso familiar?</p> <p>¿El sistema basado en el riesgo usado para la selección de contribuyentes para auditorías recurre a una amplia gama de fuentes de información (por ej., registro de sociedades</p>

¹⁷ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 44.

¹⁸ European Commission (2007), p. 35.

Objetivos estratégicos	Indicadores Clave
	anónimas, bancos o instituciones financieras) y proporciona una evaluación amplia basada en todos los tipos de impuestos correspondientes?
3. El uso de las herramientas de auditoría tributaria más adecuadas y modernas y las técnicas para el control de los sistemas de contabilidad de los contribuyentes, incluyendo los informáticos	<p>¿Se han proporcionado auditores tributarios con capacitación suficiente, información, y apoyo logístico para realizar auditorías eficaces?</p> <p>¿Los auditores son habitualmente proveídos con información técnica de especialista y apoyo para la última versión del software de auditoría aprobado para el uso en su jurisdicción?</p>
4. El monitoreo y evaluación frecuente del desempeño y los resultados de las auditorías fiscales	<p>¿La administración tributaria tiene reglas claras y procedimientos que requieren el registro rápido y preciso de todas las auditorías tributarias realizadas?</p> <p>¿La información de auditoría tributaria es analizada regularmente y rutinariamente (por ej., el número de auditorías realizadas, obligación tributaria adicional identificada, relación de ingresos adicionales a los recursos de auditoría desplegadas)?</p> <p>¿Los resultados o los encuentros de las auditorías tributarias son utilizados para informar y actualizar el modelo de riesgo estratégico?</p> <p>¿Los resultados o los encuentros de las auditorías tributarias son utilizados para mantener la administración tributaria al tanto de la lucha contra el fraude o las estrategias de evasión fiscal?</p> <p>¿En términos de resultados, la administración tributaria ha logrado el equilibrio correcto entre las auditorías en las instalaciones de los contribuyentes y auditorías documentales en las oficinas de la administración tributaria?</p>

Además, los siguientes son los puntos de referencia cuantitativos específicos basados en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y otras experiencias de países.

- El alcance de la auditoría dependerá de los recursos de la administración tributaria y la magnitud de la población, de la presentación, entre otros factores. Países de la OCDE llevan a cabo auditorías de menos del 1 por ciento de los contribuyentes (por ej., Austria) al 5-10 por ciento de los contribuyentes (por ej., Australia, Países Bajos). Los países en los que la declaración no es universal (es decir, no todos los negocios y personas declaran) llevan a cabo una auditoría a una mayor parte de las declaraciones;

- 100 por ciento de los grandes contribuyentes deben ser auditados;¹⁹
- Aproximadamente el 30-50 por ciento del tiempo del personal de toda la administración tributaria debe dedicarse a las investigaciones de auditoría y el fraude;²⁰
- Aproximadamente el 2,8 por ciento de los ingresos netos deben provenir de las tasaciones, y
- Debería haber por lo menos aproximadamente 70 por ciento de éxito (evaluaciones positivas) en las auditorías basadas en el riesgo (p.ej., la tasación positiva).

Otras medidas de rendimiento importantes para la función de auditoría se enumeran a continuación, pero el porcentaje real o medida debe depender de las circunstancias locales y la etapa de desarrollo de la administración tributaria en particular.

- Los costos de operación de la división de auditoría puestos frente a los ingresos recaudados;
- Número total de solicitantes al número total de los auditores;
- Número de auditores respecto al personal total;
- Realización de un plan de auditoría anual;
- Tiempo promedio que se toma por auditoría documental/de campo puesto frente a la obligación adicional descubierta, y
- Auditoría documental/de campo efectiva: Comparación entre el número total de auditorías realizadas y el número total de ajustes de auditoría realizados.

La lista no es exhaustiva, pero da la base para la información que se puede utilizar para establecer puntos de referencia y monitoreo y análisis de la realización de auditorías.

El número de personas empleadas por la administración tributaria por contribuyente puede variar de 1 miembro del personal a 1000 + contribuyentes a 1 miembro del personal a tan sólo 20 contribuyentes. Los diferentes niveles de dotación de personal a través del país implican diferencias en las políticas de empleo del Gobierno, así como las políticas de auditoría. Debido al impulso hacia la eficiencia y reducción de costos, las administraciones tributarias modernas son más propensas a tener el alto índice de 1 a más de 1.000. En el desarrollo de las administraciones tributarias, en los que el gobierno puede muy bien ser el mayor empleador, el impulso para mejorar la eficiencia no significará menos personal pero la redistribución y reorganización de procesos, por lo que los índices tienen a ser mucho más bajos. La proporción de personal de la administración tributaria por contribuyente tendrá un efecto importante en la política de auditoría en términos de la cantidad de auditorías de cada tipo para llevar a cabo y el tiempo que se tarda en completar.

Todas las administraciones fiscales deben orientarse a reducir la carga de la intervención y de la administración para el contribuyente. Para ello, deben desarrollar una política de comprobación que hace el mejor uso de los recursos disponibles, concentrándose en los contribuyentes de mayor riesgo, pero no sin límites en el tiempo empleado en cada caso o para la exclusión de otros riesgos importantes.

¹⁹ Ver, por ejemplo, OCDE (marzo 2011), p. 52, 111.

²⁰ Ver. OCDE (marzo 2011), p. 163.

El Capítulo 3 discute los derechos de los contribuyentes seleccionados para la auditoría que deben ser claramente listados como parte del marco legal.

Al revisar el conjunto de puntos de referencia, es importante que la cultura tributaria se entienda antes de evaluar la calidad de los puntos de referencia. La función de auditoría debe ser capaz de justificar los porcentajes de auditoría de contribuyentes establecidos, el promedio de tiempo establecido para cada auditoría, el tiempo dedicado a los grandes contribuyentes, y el porcentaje de auditorías documentales de escritorio y especiales. También deben ser capaces de demostrar que sus sistemas de control son suficientes para darles la seguridad de que los objetivos son Específicos, Medibles, Alcanzables, Realistas y de Duración dirigida.

REFERENCIAS:

Alm, James and Jorge Martinez-Vazquez (2007), "Tax Morale and Tax Evasion in Latin America", International Studies Program Working Paper 07-32, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2003). *Examination Handbook. Strengthening the Examination Function in the Tax Administrations of Latin America and the Caribbean*, Inter-American Center of Tax Administrations, IBFD.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Oficina Regional de Asistencia Técnica FMI, Panamá y la República Dominicana (CAPTAC-DR), y el Banco Interamericano de Desarrollo (2012), "Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006 – 2010".

European Commission (2007), *Fiscal Blueprint. A path to robust, modern and efficient tax administration*. European Communities.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf

Murdoch, Terry, Ron McMorran, Anton Kamenov, and Johan van Der Walt (2012), "Tax Administration Reform: A Primer", USAID, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNAEA058.pdf.

OCDE (marzo 2011), "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)", Forum on Tax Administration, Centre for Tax Policy and Administration

Apéndice 8.A. Criterios de Calificación de Riesgo

Los siguientes son ejemplos de criterios que pueden ser considerados en la selección de declaraciones para auditoría. La división de auditoría en la oficina sede puede considerar todos o algunos de los siguientes criterios, en función de los datos y los recursos disponibles, y podrá utilizar criterios adicionales a los mencionados a continuación.

- El contribuyente fue / no fue auditado previamente;
- El contribuyente es / no es de nueva registración;
- Tiempo transcurrido desde la última auditoría;
- El contribuyente tenía / no tenía la tasación sustancial durante auditorías anteriores;
- La magnitud del volumen de negocios del contribuyente / beneficio neto;
- La magnitud de la pérdida del contribuyente, dado su caso;
- La magnitud del reembolso del contribuyente, si hubiere;
- La magnitud de los cambios en el volumen de negocios del contribuyente / beneficio neto respecto al año anterior;
- La magnitud del impacto detectado de errores sobre el volumen de negocio / beneficio neto del contribuyente;
- El índice de gastos / volumen de negocio;
- El índice de volumen de negocio / activos totales;
- El índice de préstamos / activos totales;
- La magnitud de los ingresos de las actividades de alto riesgo (por ej., el ingreso de bienes raíces);
- La magnitud de exenciones, si hubiera;
- El porcentaje del beneficio neto en comparación con el promedio de actividad;
- El porcentaje de la ganancia total en comparación con el promedio de actividad;
- Las exenciones solicitadas del contribuyente, desistiendo, o está en bancarrota;
- El contribuyente declara inconsistentemente / consistentemente;
- El contribuyente está / no está actualmente involucrado en disputas legales;
- La declaración del contribuyente fue / no fue previamente investigado por evasión;
- El contribuyente ha recibido notificaciones de otras entidades gubernamentales;
- La calidad de los libros y registros (manual / automático, bien cuidado / no muy bien cuidado) de los contribuyentes;
- Rendimientos del contribuyente son / no son elaborados por contables cuestionables;
- El sector específico en el que opera el contribuyente (por ej., las actividades típicas de alto riesgo incluyen restaurantes y hoteles, alquiler de apartamentos, profesionales, renta de autos, repuestos para vehículos, productos químicos, telecomunicaciones, venta al por menor);
- El tipo de entidad jurídica (por ej., empresa / sociedad);
- La multitud de relaciones jurídicas de los contribuyentes con otras entidades;

- El contribuyente tiene / no tiene múltiples ramificaciones;
- El contribuyente tiene / no tiene actividades múltiples;
- Diferencias de auditoría (tasaciones de auditoría previas).

Apéndice 8.B. Información Recaudada durante las Etapas Iniciales de la Auditoría

La lista no pretende ser exhaustiva y, de hecho, parte de esta información puede incluso no estar a disposición del auditor. Información que puede ser recaudada durante la etapa previa al contacto incluye:

- La declaración de impuestos.
- Información sobre la actividad del contribuyente, la industria de los contribuyentes, y las cuestiones comerciales que afectan la industria del contribuyente (por ej., las estadísticas comerciales). Prácticamente todos los negocios operan en un sector que tiene ciertas características. Estas características normalmente constituyen la base para el análisis comercial o gubernamental de los índices y tendencias claves. La examinación de las tendencias claves del sector y la comparación con el negocio en revisión puede revelar las variaciones inesperadas que requieren mayor investigación y explicación;
- Información sobre la estructura jurídica y patrimonio del contribuyente, incluyendo cualquier financiación de la deuda;
- Rendimiento financiero del contribuyente, incluyendo la rentabilidad (por ej., las cuentas anuales);
- Ubicación(es) en el que el contribuyente opera el negocio;
- Número de empleados y los nombres del personal de contabilidad responsable;
- Resumen del historial de cumplimiento de impuestos, incluyendo copias de declaraciones de impuestos;
- Los detalles de auditorías anteriores. Otras auditorías puede que generen solicitudes de verificación de rutina en base a la premisa de que la venta de una persona es la compra de otra. El auditor debe tener en cuenta las transacciones grandes o inusuales y reenviar los detalles para su inclusión en la declaración de impuesto proveedor/cliente para su examinación en la próxima auditoría. Además, un caso definido de la evasión fiscal descubierto en un negocio a menudo puede generar sospechas sobre los clientes o proveedores de ese negocio, que debe generar una referencia específica para la consulta inmediata;
- Información de terceros mantenidos en archivo. No es raro que los informantes, como los empleados descontentos, alerten a la administración tributaria sobre las actividades de negocio no declaradas. Cartas de informantes varían desde muy específicas a imprecisas. Si bien son una fuente de información de interés, cartas de informantes deben ser tratadas con cautela, ya que simplemente se pueden utilizar como un método para dañar a un competidor o enemigo personal del informante. Como regla general, la información atribuible específica debe ser tratada como fiables y deben tomarse medidas para verificar la información dada, si son graves, a través de la ejecución de una auditoría de control, si es menor, a través de un estudio de

auditoría documental. Información no atribuible o vaga debe ser tratada como poco fiable y la referencia que queda en la declaración del contribuyente dejada para lidiar con ella en la próxima auditoría de rutina. La gestión de auditoría decidirá qué medidas se deben tomar;

- Datos de la administración aduanera;
- Datos de los registros de negocios;
- Negocios de proveedores y clientes. Las ventas se realizan a los clientes y las compras se hacen de proveedores. Consulta inmediata de los proveedores y los clientes pueden revelar diferencias en las transacciones declaradas y reales;
- Artículos en periódicos o revistas. Muchas empresas del sector público son objeto de atención de los medios. Ventas, adquisiciones y otros hitos importantes son relatados en áreas tales como la prensa económica y revistas de comercio. Estos pueden ser una valiosa fuente de información cuando se construye los antecedentes de la empresa.

El auditor busca las cuentas grandes, inusuales o cuestionables (CICGs) sobre la devolución. Algunos factores a tener en cuenta al identificar CICGs son:

- Magnitud comparativa del elemento - un gasto de 6.000 dólares a los gastos totales de \$30.000 sería un elemento de gran magnitud, sin embargo, si el total de gastos es de \$300.000, el elemento no sería generalmente considerado como un elemento de gran magnitud.
- Magnitud absoluta del elemento — a pesar del factor de comparación, la magnitud por sí mismo puede ser significativo. Por ejemplo, un elemento de 50.000 dólares puede ser significativo a pesar de que representa un pequeño porcentaje del impuesto sobre la renta.
- Carácter inherente del elemento — a pesar de que la cantidad de un elemento puede ser insignificante, la naturaleza del elemento puede ser significativo, por ej., los gastos de avión reclamados por un comerciante.
- La evidencia de la intención de engañar — esto puede incluir programas que faltan, horarios, entradas incompletas, mal clasificados o elementos obviamente incorrectos en la declaración.
- Efecto beneficioso de la manera en que se informa de un elemento - gastos reclamados en un programa de negocios en lugar de reclamar como una deducción detallada.
- Relación con otros elementos — transacciones incompletas identificadas en la declaración de impuestos. Por ejemplo, el contribuyente informa compras de acciones, pero no los ingresos por dividendos.
- Elementos que faltan — Se debe considerar a los elementos que no se muestran en la declaración, pero que normalmente aparecería en los rendimientos de los contribuyentes similares. Esto aplica no sólo para la examinación de ingreso, sino también a los gastos, deducciones, etc., que darían lugar a los cambios fiscales favorables a los contribuyentes.

El auditor puede usar los índices financieros para el negocio del contribuyente para poner de relieve los problemas potenciales para su posterior revisión. Este análisis puede centrarse en:

- Índices externos: ¿Los índices financieros de los contribuyentes varían significativamente de las normas de la industria? El auditor puede usar índices externos para la comprensión de cómo los

participantes en la industria de los contribuyentes generalmente rinden y comparan el rendimiento de los contribuyentes a los estándares de la industria en busca de variaciones significativas;

- Índices internos: ¿La relación entre los diversos datos financieros internos (por ej., las ventas y el costo de los bienes vendidos) o entre la información financiera y no financiera (por ej., los gastos de sueldos y número de empleados) tiene sentido, dada la naturaleza de los negocios del contribuyente? El auditor puede usar los índices internos para revisar si los informes de los contribuyentes es constante de un periodo a otro y determinar si el rendimiento de los contribuyentes está en consonancia con lo que cabría esperar en base al negocio actual operado por el contribuyente. Aunque las variaciones no significan que hay necesariamente un problema, el auditor puede utilizar variaciones para formar una línea de investigación que podría llevarse a cabo en la auditoría.

Índices financieros pobres no necesariamente significa que el contribuyente tiene impuesto declarado insuficiente. Como tal, el auditor puede proseguir las investigaciones para determinar si existe una explicación razonable o lógica para la varianza.

Apéndice 8.C. Lista de Comprobación de Posibles Preguntas para la Entrevista del Contribuyente

El auditor debe estructurar la entrevista para obtener la siguiente información:

- Un resumen del negocio;
- Un entendimiento de quién hace qué en el negocio;
- Los detalles de los objetivos del negocio, en especial para la rentabilidad, y cómo la empresa tiene la intención de cumplir con esos objetivos;
- Los detalles de los asuntos financieros privados de los directores / socios implicados;
- Clarificar los puntos de información ya establecidos que no parecen correlacionarse con la información que ofrecen;
- Sondeo de las deficiencias percibidas en el sistema de control o registros de negocios que pueden posteriormente arrojar dudas sobre las cuentas fiscales presentados, y
- Establecer más información requerida y un calendario para su disposición.

Figura 8-C.4. Lista de comprobación de posibles preguntas para la primera entrevista

PRIMERA ENTREVISTA: Lista de comprobación de posibles preguntas	
El cuestionario previamente preparado debe incluir preguntas estándar que se plantean en todas las entrevistas, así como preguntas no estándar sobre temas específicos identificados en el plan de trabajo de auditoría.	
<p>Negocios Antecedentes y Futuro</p>	<p>¿Cuándo se registró? ¿Objeto de negocio? ¿Ha cambiado el método de producción de ingreso? ¿Historia de la empresa, es decir, cómo se inició, por quién, por qué? ¿Cuánto tiempo en la ubicación actual? ¿Cuánto tiempo en ubicaciones anteriores? ¿Dónde? ¿Se han producido acontecimientos inusuales o extraordinarias durante los últimos tres años? (Reorganizaciones, las principales adquisiciones, disposiciones, la disminución de los ingresos debido a un accidente, la pérdida de clientes / compradores principales u otras condiciones económicas / de negocio.)</p> <p>¿Ha habido alguna ampliación o remodelación de las instalaciones en los últimos años? ¿Alguna disposición de activos? ¿Qué fue dispuesto? ¿Método de disposición? ¿Alguna adquisición de activos? ¿Qué activos de adquirieron? ¿Cantidad pagada y fuente de capital para la compra? ¿Algunas adquisiciones o disposiciones de activos a partes vinculadas? En caso afirmativo: ¿Cuándo? ¿Algún plan futuro para remodelar o ampliar? En caso afirmativo: ¿Cuándo? ¿Fuente de capital para la expansión?</p> <p>¿Historia del dividendo (por qué o por qué no)? ¿El balance de la corporación o intereses de la propiedad fue vendido o intercambiado desde su constitución? En caso afirmativo: ¿Cuándo? ¿Partes involucradas? ¿Cómo fue registrado?</p>

PRIMERA ENTREVISTA: Lista de comprobación de posibles preguntas

<p>Corriente de Negocios Actividades</p>	<p>¿Algunas sucursales o empresas relacionadas (nacionales y extranjeras)? En caso afirmativo: ¿Dónde? ¿Algunas actividades de negocios con esas entidades - compras, ventas, y préstamos? ¿Clientes / compradores principales? ¿Proveedores / vendedores principales?</p> <p>¿Los accionistas (propietarios) que están involucrados activamente en el negocio? ¿Cuáles son sus funciones? ¿Quiénes son los administradores de la empresa? ¿Presidente, Vicepresidente, Secretario, Tesorero? ¿Cuántos empleados hay de la empresa?</p> <p>¿Algún miembro de la familia / parientes inmediatos empleados por la empresa? En caso afirmativo: ¿Quién? ¿Cuál es el parentesco? ¿Cuáles son sus responsabilidades, compensación, tiempo empleado? ¿Están las políticas de seguro de vida mantenidos separados de los administradores o accionistas (propietarios)? ¿Cantidades de política, quiénes son los beneficiarios? ¿Algún uso personal de los activos? ¿Qué activos? ¿Porcentaje utilizado? ¿El valor de mercado de los activos?</p> <p>¿Gastos / ingresos de alquiler (si los hay)? ¿Qué se alquila? ¿Por / a quién? ¿Contratos de alquiler? ¿Si hay relación, cómo se determinó el mercado justo?</p> <p>¿Otras fuentes de ingresos: no imponibles, las rebajas de fábrica, dividendos de intereses, transacciones con entidades extranjeras, cualquier otra fuente? ¿Las cantidades? ¿Cómo fue registrado? ¿Quién abre el correo?</p>
<p>Ventas</p>	<p>¿Quién hace las ventas? ¿Cómo se determina el precio? ¿Porcentaje de margen de ganancia? ¿Los principales clientes?</p> <p>¿Cómo se recibe ingresos? ¿Quién recibe el ingreso? ¿Cómo se registra ingresos? ¿Quién registra los ingresos? ¿Quién dispone de los ingresos? ¿El uso de los ingresos?</p> <p>¿Qué actividades se producen una vez que se realiza una venta, es decir, qué documentos se generan, quién los recibe, etc.? ¿Cuáles son las actividades relacionadas con la recepción de dinero en efectivo y los pagos?</p> <p>¿Cuál es su política de devoluciones y descuentos? ¿Cómo fue registrado? ¿Ventas de residuos? ¿Cómo se maneja?</p>
<p>Compras</p>	<p>¿Con qué frecuencia se realizan las compras? ¿Se mantiene un diario de compras? ¿Los principales proveedores?</p> <p>¿Cómo se manejan descuentos? ¿Se realizan grandes compras a fin de año?</p> <p>¿Hay un margen de ganancia específico de la mercancía? ¿Los gastos son pagados en efectivo o con cheque?</p> <p>¿Cómo se manejan las compras en efectivo? ¿Quién mantiene la caja chica? ¿Algunos gastos personales pagados? ¿Qué gastos? ¿Cantidad que se paga? ¿Cómo fue registrado?</p>
<p>Inventarios</p>	<p>¿Qué método se utiliza y con qué frecuencia cambia?</p> <p>¿Cómo se tasa el inventario? ¿Cómo se determina margen de ganancia?</p> <p>¿Con qué frecuencia se toma un inventario físico? ¿Por quién? ¿Cuándo?</p>

PRIMERA ENTREVISTA: Lista de comprobación de posibles preguntas

	<p>¿El contribuyente o cualquier otro usa cualquiera de los inventarios para uso personal? ¿Cómo se constituye? ¿Las cantidades?</p>
<p>Financiera y Contabilidad Información General</p>	<p>En su caso, qué tipo de servicios son prestados por la empresa de contabilidad de la compañía: ¿Estados financieros certificados? ¿La preparación de declaración de impuestos? ¿Preparación del libro mayor? ¿Estados financieros? ¿Resúmenes? ¿Gestión y / o servicios de consultoría? Quién es responsable de la grabación: ¿Contabilidad general, cuentas por cobrar, cuentas por pagar?</p> <p>¿Quién registra los pagos / recibos? ¿Con qué frecuencia?</p> <p>Paso a paso, comprueba el registro de las ventas y operaciones de compra desde el principio hasta el final.</p> <p>¿La empresa está involucrada en algún litigio? ¿Por favor, explique la naturaleza? ¿Abogado?</p> <p>¿Cuánto dinero se mantiene a mano? ¿Cantidad de caja chica? ¿Quién tiene acceso a ella? ¿Cuál es su utilidad? ¿Otro efectivo o efectivo guardado? ¿Dónde se guarda: caja fuerte, caja de registro?</p> <p>¿Cómo se determinan los ingresos brutos? ¿Qué comprenden? ¿Hubo transacciones de trueque? ¿En caso afirmativo, de qué tipo, y cómo se registraron? ¿Hubo bienes / servicios intercambiados en el pago de los préstamos? En caso afirmativo: ¿Qué cantidades? ¿Cómo se determinaron? ¿Cómo se registraron?</p> <p>¿Qué tipos de cuentas bancarias mantiene la empresa? ¿Nombre de los bancos y la ubicación? ¿Tipo de cuenta (s)? ¿Alguno de los bancos están ubicados fuera del país? Si es así, ¿qué países? ¿Con qué frecuencia se realizan los depósitos y por quién? ¿Quién reconcilia las cuentas bancarias? ¿Con qué frecuencia? ¿Quién tiene la autoridad para llevar a cabo operaciones bancarias?</p> <p>¿Qué tipos de cuentas de inversión se mantienen y dónde? ¿Cuál es la política con respecto a las transferencias entre las cuentas? ¿Quién está autorizado para transferir fondos? ¿Quién está autorizado para retirar fondos? ¿Quién está autorizado a tomar dinero del registro diario (si el negocio maneja efectivo)? ¿El retiro es registrado en los libros y si es así, cómo? ¿Cuál es el porcentaje de ingresos de efectivo en comparación con los obtenidos a través del banco? ¿Qué tarjetas de crédito se aceptan? ¿Cuáles? ¿Cómo se contabilizan estas ventas? ¿Con qué frecuencia se realizan los depósitos? ¿Quién prepara las boletas de depósito? ¿Quién hace los depósitos? ¿Hubo recibos de terceros, tales como los beneficios del seguro?</p> <p>¿La empresa recibió algún préstamo? ¿Para qué fines? ¿De quién? ¿La empresa hizo algún préstamo? ¿Con qué propósito? ¿A quién? ¿Contrato de préstamo? ¿Las cantidades y el plan de pago? ¿Cuáles son las condiciones de pago? ¿Los intereses recibidos? ¿Reembolsos fueron recibidos? ¿Cómo fue registrado?</p>
<p>Cumplimiento Tributario</p>	<p>¿Quién completa la declaración de impuestos? ¿Quién lo firma? ¿Todas sus ventas son gravables? ¿Algún ingreso no gravable? ¿Existe retención de impuesto? ¿Quién decide qué deducciones están permitidas? ¿Cómo diferencia entre las</p>

PRIMERA ENTREVISTA: Lista de comprobación de posibles preguntas

deducciones permitidas y no permisibles?

Apéndice 8.D. Lista de Comprobación para la Inspección de las Instalaciones del Negocio

Figura 8-D.5. Lista de comprobación para la inspección de las instalaciones del negocio

RESULTADOS DE LA INSPECCIÓN DE INSTALACIONES		OBSERVACIONES
Descripción general de instalaciones	<p>¿Número de departamentos?</p> <p>¿Número de empleados?</p> <p>¿El número de empleados es compatible con ventas reportadas?</p>	
Observación del inventario de materias primas	<p>¿Las existencias de materiales y partes son consistentes con las ventas reportadas?</p> <p>Anotar nombres de unos cuantos proveedores para su verificación con los registros de compra</p> <p>¿Alguna indicación de fabricación o productos para uso personal?</p> <p>¿Qué registros de inventario se mantienen? (documentación de entrada y salida)</p>	
Observación de las instalaciones de producción	<p>Tener en cuenta el número de empleados.</p> <p>¿Qué antigüedad tiene el equipo de producción?</p> <p>¿Hay nuevas adiciones importantes de capital?</p> <p>¿Nuevos activos?</p>	
Observación de los inventarios de productos finalizados	<p>¿Son los productos compatibles con la actividad empresarial reportada?</p> <p>¿El inventario es compatible con las ventas reportadas?</p> <p>¿Qué productos se compran a otros fabricantes?</p> <p>¿Qué registros de inventario se mantienen (la documentación dentro y fuera)?</p>	
Observaciones de área de embarque	<p>¿Qué medios de transporte se utilizan (vehículos propios, camiones comerciales, etc.)?</p> <p>¿Número de vehículos y entregas por día / semana?</p> <p>¿Evidencia de las mercancías de exportación - cajas de embalaje?</p> <p>¿Alguna indicación de las ventas de material de residuo?</p> <p>¿Es el volumen de actividad en el área de</p>	

RESULTADOS DE LA INSPECCIÓN DE INSTALACIONES		OBSERVACIONES
	embarque en consonancia con las ventas reportadas?	
Observación de las operaciones de ventas	<p>¿Número de empleados?</p> <p>¿Cómo se establecen los precios? ¿Están los precios indicados en los productos?</p> <p>¿Los productos y el volumen de las ventas observadas están en consonancia con las ventas reportadas?</p> <p>¿Cómo y cuándo se registran las ventas (documentación)?</p> <p>¿Se utilizan cajas registradoras?</p> <p>¿Cualquier indicación de otras actividades empresariales?</p>	
Departamento de contabilidad	<p>¿Cuántos empleados?</p> <p>¿Qué uso se hace de las computadoras?</p> <p>¿Cómo se manejan y depositan los dineros?</p>	
Observaciones generales	<p>¿Es la escala de operaciones compatibles con los ingresos reportados?</p> <p>¿Hay alguna evidencia de las actividades comerciales más allá de los comunicados?</p> <p>¿Toda la instalación es usada por el negocio del contribuyente? ¿Algún subarrendamiento?</p> <p>¿La inversión en nuevos bienes de capital está en consonancia con los ingresos reportados?</p>	

Apéndice 8.E. Controles Internos

Figura 8-E.6. Áreas y ámbitos de interés

Área	Ámbito de Interés	Establecido por	Notas
Entendimiento de la Gerencia	<p>¿La alta dirección está consciente del riesgo de fraude en el negocio?</p> <p>¿Los controles de prevención o detección establecidos?</p>	Cuestionamiento de la gestión; obtener detalles de control	Si los controles no están presentes esto indica la falta de conciencia, por lo que la respuesta no es satisfactoria.
Actitud de la administración	¿La administración tiene una actitud anti-fraude?	Cuestionar la gestión	El auditor debe usar su criterio al resumir la actitud - la administración puede confabular al fraude si este manejo le beneficia directa o indirectamente.
Las políticas del personal	¿Limita la política de personal de la empresa el riesgo de contratar empleados fraudulentos?	Cuestionamiento de la gestión; examinando la política de personal	Las políticas examinadas deben mostrar que el negocio toma referencias. Las áreas de alto riesgo de trabajo deben tenerse en cuenta en el departamento de personal con las comprobaciones adicionales que se están llevando a cabo, dónde la honestidad del empleado es fundamental.
Controles de Gestión	<p>¿La alta dirección monitorea los sistemas de contabilidad?</p> <p>¿La administración obtiene información adecuada sobre cuestiones que requieren un examen más amplio?</p>	Cuestionamiento de la gestión; la revisión de los controles establecidos y comprobaciones llevadas a cabo; revisando la provisión de información de gestión	La administración debe evidenciar todas las revisiones realizadas, y la información de gestión debe ser suficiente para señalar las variaciones inexplicables para una mayor investigación.
Seguridad de los activos	¿Los activos de la empresa están en riesgo de pérdida por robo?	Cuestionamiento de gestión; revisión de la autorización, controles físicos, división y rotación de tareas, controles de detección, y la actitud del personal de temer detección	<p>El requisito para la autorización y la existencia de controles físicos debe ser real.</p> <p>La autorización debe ser evidenciada.</p>

Área	Ámbito de Interés	Establecido por	Notas
Disposición de activos	¿Los activos son enajenados a menos de su justo valor?	Cuestionamiento de la gestión; examinando procedimientos de autorización para tasación y transacciones únicas	Gran cuidado debe ser tomado por los activos líquidos y los controles no sólo deben detectar el fraude pero también prevenir que ocurra el fraude. Esto implicará medidas físicas, así como la división de tareas y exámenes frecuentes para promover el término de detección.
Rentas de empresa	¿Hay riesgo de desvío de los ingresos debido a la empresa?	Cuestionamiento de la gestión; revisión del sistema para prevenir el fraude	La posibilidad de soborno y la corrupción deben ser tomadas en cuenta. Los controles deben prevenir que ocurra el fraude, esto involucra autorización eficaz, división de tareas, y exámenes frecuentes y pagos realizados.
Procedimientos de Compra	¿El pago refleja el valor de los bienes y servicios, o los bienes y servicios no fueron recibidos?	Cuestionamiento de la gestión; revisión del sistema para prevenir el fraude	La posibilidad de soborno y la corrupción deben ser tomadas en cuenta. Los controles deben prevenir que ocurra el fraude, esto involucra autorización eficaz, división de tareas, y exámenes frecuentes y pagos realizados.
Registros contables	Los registros pueden ser falsificados para ocultar la evidencia de robo que no sea aparente o detectado demasiado tarde para evitar la pérdida	Cuestionamiento de la gestión; revisar el acceso a los registros, la división de tareas, la autorización y la investigación de excepciones.	La posibilidad de soborno y la corrupción deben ser tomadas en cuenta. Los controles deben prevenir que ocurra el fraude, esto involucra autorización eficaz, división de tareas, y exámenes frecuentes y pagos realizados.
Seguridad informática	La computadora (si se utiliza) puede ser programada para crear datos fraudulentos para eliminar la evidencia de fraude.	Cuestionamiento de la gestión; la revisión del sistema de la seguridad informática.	

Figura 8-E.7. Estructura de control interno

Función	Área	Ámbito de Interés
Control Ambiente	Estructura de la organización	¿Es eficaz la estructura? Función de la gestión y administración.
	Auditoría interna	¿Es la auditoría interna honesta, confiable e

Función	Área	Ámbito de Interés
		independiente?
	Información de Gestión	¿La información de gestión es precisa y pertinente?
	Control de negocios	¿Existen políticas y procedimientos adecuados establecidos?
	Fraude de gestión	¿Es posible que la administración pueda anular los controles internos y manipular intencionadamente los estados financieros?
	Operaciones informáticas	¿Hay control de gestión eficaz?
	Otras operaciones	¿Hay control de gestión eficaz?
Contabilidad Sistemas	Control de transacciones	¿El sistema de contabilidad permite que la transacción se refleje en los estados financieros?
	Recopilación de estados Financieros	La descripción de la transacción es suficiente y precisa para garantizar la inscripción correcta en los estados financieros.
	Fraude	¿El sistema de contabilidad es adecuado para limitar las irregularidades?
Controles Contables Internos	Control de declaración	¿Las declaraciones permanecen correctas y actualizadas?
		¿Los movimientos de activos son debidamente aprobados y registrados?
		¿Están suficientemente protegidos los expedientes de modificación no autorizada?
		¿Están suficientemente protegidos los expedientes de modificación incorrecta?

Apéndice 8.F. Revisión de la Auditoría y Control de Calidad

Normas de Calidad para Auditorías

Las normas de calidad son declaraciones concisas de las expectativas de la administración tributaria para las auditorías de calidad y son directrices para ayudar a los auditores en el cumplimiento de sus responsabilidades profesionales. Estas normas establecen criterios objetivos contra los cuales se puede evaluar la calidad de auditoría. Cada estándar se define por elementos que representan los componentes que deben estar presentes en una auditoría de calidad. Los estándares consisten en veintitrés atributos de calidad que se agrupan de la siguiente manera:

- Planificación;
- La determinación del ingreso;
- Técnicas de auditoría;
- Puntualidad;
- Relaciones / profesionalismo de clientes (contribuyentes);
- Documentación / informes.

Estos grupos están subdivididos de la siguiente manera:

1. Planificación

- i. Planificación previa: Las medidas requeridas se tomaron antes del inicio de la auditoría.
- ii. Solicitud de información: Las solicitudes de documentos de los contribuyentes se hacen, según el caso.
- iii. Verificación de Cumplimiento Completo: Se requiere la declaración y se realizan comprobaciones de pago.
- iv. Análisis de riesgos: La profundidad y el alcance de la auditoría es la adecuada.
- v. Plan de Trabajo de Auditoría: Un plan de trabajo de auditoría correspondiente se incluye en la declaración.

2. Determinación de Ingresos

- i. Fuentes de Ingresos: Las técnicas apropiadas se utilizan para determinar los ingresos del contribuyente.
- ii. Análisis de los Ingresos: Un análisis exhaustivo de los ingresos y la aplicación de la ley; una determinación correcta es hecha de ingreso sujeto a impuestos

3. Técnicas de Auditoría

- i. Entrevistas de Auditoría/Cumplimiento: Entrevistas planificadas con preguntas claras se llevan a cabo durante toda la auditoría con el contribuyente y los terceros correspondientes.

- ii. Control Interno: La revisión del control interno es adecuado para la auditoría específica.
- iii. Revisión de los Registros: El tipo de registros solicitados y la metodología para la revisión es el adecuado.
- iv. Aplicación de Leyes Fiscales: Leyes fiscales se aplican e interpretan correctamente, y las cuestiones de auditoría se desarrollan correctamente.
- v. Determinación de Anti-Evasión: Se busca anti-evasión y se desarrolla correctamente.
- vi. Impuestos / Determinación de Sanción: Determinación de impuesto y sanción, y el cálculo es correcto.

4. Puntualidad

- i. Tiempo en Consonancia con Complejidad: El tiempo dedicado a las cuestiones y la auditoría en general es acorde con la complejidad.
- ii. Acciones Tomadas de Forma Oportuna: Los plazos de las acciones de auditoría son eficientes y de conformidad con las normas.

5. Relaciones con el Cliente / Profesionalidad

- i. Comunicación Escrita Clara / Profesional: Toda la correspondencia es serio y profesional en el tono, la apariencia y el contenido.
- ii. Contribuyente / Representante Mantenido Evaluado: El contribuyente / representante se mantienen bien informados durante toda la auditoría.
- iii. Derechos del Contribuyente: Se informa al contribuyente y / o representante de todos los derechos.
- iv. Confidencialidad del Contribuyente: La confidencialidad de la declaración e información del contribuyente están adecuadamente protegidos.
- v. Implicación en la Gestión: El nivel de implicación en la gestión es adecuada para la auditoría.

6. Documentación / Informes

- i. Historia de Documentación de Declaración de Auditor: El registro de actividad del Auditor se utiliza para documentar la actividad de auditoría y los cargos de tiempo.
- ii. Documentos de trabajo: Documentos de trabajo apoyan las conclusiones de la auditoría, incluyendo el alcance, la profundidad y las técnicas utilizadas durante la auditoría.
- iii. Redacción de Informes: Se siguen los procedimientos de redacción de informes de auditoría apropiados, y la calidad/necesidad de la información que contiene es apropiado.

Aplicación de las Normas de Calidad durante las Revisiones de Auditoría

Para cada una de las normas, las respuestas a algunas preguntas claves deben ser consideradas por los que revisan a medida que avanzan a través de las declaraciones auditadas. Revisiones de declaraciones auditadas se hacen con el fin de determinar el cumplimiento de las normas. La revisión incluye, pero no está limitado, a las siguientes preguntas claves:

1. Planificación

- Planificación previa
 - ¿Hubo alguna razón por la que el auditor no debe realizar esta auditoría?
 - ¿El análisis de riesgos fue utilizado correctamente en la determinación de alcance de la auditoría?
 - ¿La información disponible en la administración tributaria fue correctamente utilizado?
 - ¿El auditor hizo investigación en cuanto a los datos internos de la administración tributaria?
 - ¿Los datos fueron utilizados apropiadamente?

- Solicitudes de Información
 - ¿La solicitud inicial al contribuyente fue apropiada?
 - ¿Fueron las solicitudes de información adicionales discutidos con el contribuyente y aclarados adecuadamente?

- Análisis de Riesgos
 - ¿En la auditoría de oficina, se desarrollaron todos los aspectos clasificados correctamente?
 - ¿Fueron determinadas cuestiones que tienen el mayor potencial de auditoría y la probabilidad de error?
 - ¿La materialidad del caso fue considerada apropiadamente?
 - ¿El análisis de la rentabilidad se utiliza correctamente para determinar si se debe o no ampliar la auditoría?

- Plan de Trabajo de Auditoría
 - ¿El plan de trabajo de auditoría fue preparado de manera oportuna (considerar la fecha en el plan de trabajo de auditoría)?
 - El contenido del plan de trabajo de auditoría da frente a todos los aspectos necesarios de la auditoría, tales como los controles necesarios de declaración, referencias de especialistas, visita de la empresa, etc.
 - ¿El plan de trabajo de auditoría fue autorizada en el momento oportuno?
 - ¿Existen tipos de cuestiones fiscales que deberían ser auditados más apropiadamente por especialistas, y de ser así, fueron solicitados especialistas?
 - ¿La solicitud para especialistas se hizo lo suficientemente temprano en la auditoría para asegurar le finalización oportuna de la auditoría?
 - ¿Hubo supervisión de la auditoría para garantizar que las cuestiones de los especialistas fueron resueltas de manera oportuna?

- Verificación de Cumplimiento Completo
 - ¿Declaraciones previas y posteriores fueron revisadas para su posible auditoría?

- ¿Fueron revisadas las declaraciones de impuestos para su posible auditoría?
- ¿Se hicieron referencias apropiadas para especialistas necesarios en la auditoría para determinar los requisitos de declaraciones?

2. Determinación de Ingresos

- Fuentes de Ingreso y Análisis de los Ingresos
 - ¿Se le preguntó al contribuyente sobre el origen de los ingresos aparte de los que están en la declaración?
 - ¿El contribuyente fue interrogado sobre el origen de los fondos acumulados?
 - ¿El contribuyente fue interrogado acerca de la historia financiera de la empresa?
 - ¿El contribuyente fue interrogado en relación a moneda mantenida a la mano?
 - ¿Fue realizado un análisis para determinar si el ingreso reportado es suficiente para apoyar las actividades de los contribuyentes?
 - ¿El análisis de flujo de casa fue realizado apropiadamente?
 - ¿Se realizaron análisis de negocio adecuados?
 - ¿El ingreso fue reportado en la declaración reconciliado con los libros y registros?
 - ¿Un recorrido por la empresa se llevó a cabo apropiadamente?
 - ¿Las técnicas de estado financiero eran adecuadas y se utilizaron para determinar si los ingresos se informaron adecuadamente?

3. Técnicas de Auditoría

- Entrevistas de Cumplimiento de Auditoría
 - ¿El auditor entrevistó a las personas apropiadas?
 - ¿Las preguntas hechas en la entrevistas fueron claras y adecuadas?
 - ¿Se hicieron entrevistas a terceros cuando fue necesario?
 - ¿Los resultados de las entrevistas fueron documentadas adecuadamente?
- Aplicación de Ley Fiscal/Desarrollo de Cuestión
 - ¿El auditor aseguró los datos relativos a actividad de auditoría previa?
 - ¿La información de auditoría previa fue utilizada adecuadamente en la auditoría actual?
- Revisión de la Deuda Sin Pagar
 - ¿El auditor revisó el pago del contribuyente de alguna deuda?
 - ¿El auditor revisó los cambios en la deuda del contribuyente adecuadamente?
 - ¿El pago de deudas por el contribuyente fue consistente con las fuentes de ingresos disponibles?
- Revisión de Registros

- ¿El auditor determinó métodos de manejo de dinero en efectivo?
 - ¿El auditor hizo comprobaciones de ventas o ingresos brutos adecuadas?
 - ¿El auditor hizo rastreo de entradas en los libros originales y los registros a la documentación?
 - ¿Se hicieron cálculos de índices de negocio adecuados para determinar si las ventas reportadas aparecen válidas?
 - ¿El volumen de negocios se compara a años previos y acción apropiada fue tomada en cuestión de variaciones inusuales?
 - ¿Los datos de terceros en cuanto a ventas fueron usados adecuadamente?
- **Revisión del Control Interno:**
El revisor considerará si el auditor revisó o no el sistema de los contribuyentes de controles internos.
 - ¿Hubieron conversaciones con el contribuyente acerca de los procedimientos de los contribuyentes para las operaciones de negocio?
 - ¿Hubieron conversaciones con el contribuyente acerca de los sistemas de contabilidad establecida?
 - ¿Se efectuaron pruebas del sistema de operaciones de negocios y el sistema de contabilidad?
 - ¿Se consideraron de manera adecuada los cambios significativos en los activos identificados en el análisis y el impacto sobre los ingresos gravables?
- **Revisión de Anti-evasión:**
El revisor tendrá en cuenta si el auditor considera o no los indicadores de evasión.
 - ¿El auditor hizo preguntas adecuadas en entrevistas documentadas con el contribuyente para identificar las áreas de supuesta evasión de impuestos?
 - ¿Las áreas sospechosas fueron adecuadamente buscadas para llegar a conclusiones apropiadas?
 - ¿Cuándo la evasión estaba presente, el auditor siguió los procedimientos existentes para la remisión y el desarrollo?
- **Revisión de Impuestos y Sanciones:**
El revisor tendrá en cuenta si el auditor consideró o no la aplicación de sanciones en la auditoría específica.
 - ¿El auditor hizo las preguntas adecuadas al contribuyente y / o terceros para determinar la aplicación de sanciones?
 - ¿El auditor aplicó de manera correcta la ley con respecto a las consideraciones de sanciones?

- ¿El auditor aseguró de forma apropiada la explicación del contribuyente acerca de asuntos que puedan requerir la aplicación de sanciones?
- ¿El auditor calculó el impuesto y sanciones correctamente dada su aplicación?

4. Puntualidad

El revisor tendrá en cuenta si las acciones del auditor fueron o no oportunas.

- ¿El tiempo transcurrido desde la asignación de la declaración a la primera cita fue apropiado?
- ¿Transcurrieron grandes brechas de tiempo entre las acciones de auditores explicadas?
- ¿Se preparó el informe del auditor de manera oportuna?
- ¿Finalización de la auditoría se llevó a cabo de manera oportuna?

El revisor considerará si el tiempo dedicado a la auditoría por el auditor es compatible con su complejidad.

- ¿Las tareas que se realizan en la auditoría respaldan los cargos de tiempo de la auditoría?
- ¿Las tareas del auditor fueron apropiadas para la realización eficiente de la auditoría?

5. Relaciones con el Cliente / Profesionalismo

- Las comunicaciones con el Contribuyente y el Representante del Contribuyente

El revisor tendrá en cuenta si la comunicación con el contribuyente fue profesional.

- ¿La correspondencia al contribuyente fue de tono, apariencia y contenido apropiado?
- ¿El auditor respondió a la correspondencia escrita del contribuyente?

El revisor tendrá en cuenta si el auditor proporcionó o no atención al cliente para el contribuyente y el representante del contribuyente.

- ¿El contribuyente y el representante fueron mantenidos informados sobre el estado de la auditoría y temas a lo largo de la auditoría?
- ¿El auditor garantizó que preguntas del contribuyente, aunque no formó parte de la auditoría, fueron coordinadas adecuadamente con otras áreas de la administración tributaria?

El revisor tendrá en cuenta si el auditor mantuvo o no al contribuyente y su representante informados de sus derechos.

- ¿En la fase inicial de la auditoría, los derechos del contribuyente fueron explicados por el auditor?

- ¿A lo largo de la auditoría, el contribuyente fue informado de los procedimientos de la administración tributaria y los derechos de contribuyentes, según el caso?
- ¿A lo largo de la auditoría, los derechos del contribuyente fueron honrados por el auditor?

El revisor tendrá en cuenta si el auditor protegió o no la privacidad y confidencialidad del contribuyente.

- ¿El auditor se aseguró que declaraciones de impuestos e información de declaración fueron protegidas?
- ¿El auditor se abstuvo de divulgar información acerca de la auditoría, conforme con la ley y la Guía de Procedimientos de Auditoría?

- Participación del Supervisor con la auditoría

El revisor tendrá en cuenta si el supervisor se involucró o no de manera adecuada en las decisiones de la auditoría.

- ¿El plan de trabajo de auditoría fue autorizada de manera oportuna?
- ¿Expansiones de la auditoría o limitaciones en el alcance fueron aprobadas por el director?
- ¿El director estuvo presente en las reuniones con contribuyentes, de forma adecuada?

6. Documentos e Informes

El revisor tendrá en cuenta si el auditor documentó o no las acciones de la auditoría.

- ¿El auditor preparó un informe de auditoría?

El revisor tendrá en cuenta si los documentos de trabajo respaldan las conclusiones de la auditoría.

- ¿Los documentos de trabajo fueron legibles y preparados de acuerdo con los procedimientos de auditoría?
- ¿Los problemas de auditoría en el informe de auditoría concuerdan con los problemas en los documentos de trabajo?
- ¿Los documentos de trabajo contienen información suficiente para llegar a las conclusiones presentadas en la auditoría?

El revisor tendrá en cuenta si el informe del auditor estuvo o no correcto.

- ¿El auditor usó los procedimientos de redacción de informes adecuados de acuerdo con la guía de procedimientos de auditoría?

- ¿La explicación de la cuestión en el informe del auditor es clara y concisa, y de conformidad con la ley?
- ¿El cálculo de impuesto es correcta en el informe?

Apéndice 8.G. Informe de Auditoría

Figura 8-G.8. Informe de auditoría

Informe de auditoría	
Nombre del Contribuyente: <i>Nombre del negocio</i>	NIT: <i>Número de Identificación Tributaria</i>
Dirección del Contribuyente: <i>Dirección en la que la empresa está registrada con la administración tributaria</i>	
Datos de Contacto del Contribuyente: <i>esto debe incluir el nombre y teléfono de contacto del contribuyente</i>	
Correo electrónico: <i>dirección de correo electrónico de la persona clave a contactar en el negocio</i>	
Contador / Representante del Contribuyente: <i>incluir el nombre, dirección y contacto del contador o representante del contribuyente</i>	
Actividad Principal del Negocio: <i>Actividad principal de Negocio del contribuyente (en volumen de negocio si hay más de una actividad)</i>	
Actividad de Negocio Subsidiaria (en su caso): <i>Actividad de negocio secundaria del contribuyente (en volumen de negocio)</i>	
Negocios Asociados: <i>Anotar los nombres y NITs de cualquier negocio asociado con este contribuyente y el tipo de asociación.</i>	
Sucursales: <i>Tomar notas detalladas de cualquier sucursal operada por el contribuyente o cualquier otra instalación usada para la operación del negocio del contribuyente</i>	
Descripción del Negocio: <i>Incluye aquí una breve descripción del negocio, su alcance, antigüedad, sector, clientes principales, el número de empleados, etc.</i>	

Informe de auditoría

Descripción del Sistema de Contabilidad: *Enumere aquí los libros y registros claves mantenidos por el contribuyente como parte de sus sistema de contabilidad. Si se utiliza un sistema automatizado, hay que señalar el nombre del paquete de software.*

Controles Internos Clave: *Enumere aquí las principales funciones de control interno, teniendo en cuenta las fortalezas y debilidades particulares.*

Fecha de Inicio de Auditoría: *Fecha en que los controles previos a la visita comenzaron*

Tipo de Auditoría: *Oficina, campo, o cualquier otra actividad de control*

Año(s) Fiscales Bajo Auditoría:

Lugar de la Realización de la Auditoría: *lugar en el que el auditor lleva a cabo la auditoría*

Personas Entrevistadas: *anotar quienes fueron entrevistados por el auditor y cuando*

Instalación de Negocio Inspeccionado: *Sí / No y cualquier comentario notable como resultado de la inspección*

Descripción de la Actividad de Auditoría: *Anotar todas las medidas clave adoptadas durante la auditoría, incluyendo los registros examinados, comprobaciones de credibilidad llevadas a cabo y los resultados resumidos. Análisis previo al contacto y cualquier cálculo debe ser adjunto al informe como hojas separadas.*

Informe de auditoría

Resoluciones: anotar detalles de cualquier resolución dada al contribuyente (verbal o escrita) por ej., resolución de obligación tributaria, la interpretación de la legislación, etc. Si no hay, anotar "ninguna."

Tasación Publicada: Proveer detalles en las medidas de tasación propuesta y justificar cada medida por separado; también proveer justificación si no se ha propuesto medidas.

Sanciones Impuestas: calcular la sanción y el interés por pagar, en su caso.

Auditorías Futuras: enumerar cuestiones que puedan ser relevantes para futuras auditorías.

El Resultado Final de la Auditoría: anotar el impuesto total y las sanciones/intereses totales tasados.

Fecha de Cierre de Auditoría: esta debe ser la fecha en que se emitió la tasación al contribuyente

Nombre del Auditor:

Firma:

Nombre del Auditor:

Firma:

Nombre del Auditor:

Firma:

Nombre del Auditor:

Firma:

Nombre de Supervisor:

Firma:

Nombre del Director de la Sección de Auditoría:

Firma:

Apéndice 8.H. Informe de Auditoría de Revisión de Calidad

Figura 8-H.9. Informe de auditoría de revisión de calidad

Contribuyente _____ No. de Registro/declaración _____

Tipo de Declaración _____ Auditor _____

Fecha del Periodo de Auditoría: _____ a _____

Tipo de Auditoría: Campo _____ Oficina _____

ELEMENTO REVISADO	SÍ	NO	N / A	COMENTARIOS
A. PLANIFICACIÓN				
A1 ¿Las actividades previas a la auditoría fueron apropiadas?				
A2 ¿El plan de trabajo de auditoría fue adecuado?				
A3 ¿Solicitaciones hechas para documentos y / o información del contribuyente fueron apropiadas?				
A4 ¿Se realizaron declaraciones requeridas y cheques de pago?				
A5 ¿El análisis de riesgos fue realizado para establecer el alcance de la auditoría?				
B. DETERMINACIÓN DE LA RENTA				
B1 ¿Se entrevistó al contribuyente en relación a las fuentes de ingresos aparte de las que se reportaron?				
B2 ¿Fue realizado un análisis de la declaración en relación con la renta?				
C. TÉCNICAS DE AUDITORÍA				
C1 ¿Se realizaron entrevistas con preguntas claras durante la auditoría con el contribuyente y terceros				

ELEMENTO REVISADO	SÍ	NO	N / A	COMENTARIOS
apropiados?				
C2 ¿Procedimientos de control interno del contribuyente fueron revisados y descritos?				
C3 ¿Los tipos de registro solicitados y la metodología de revisión fueron apropiadas?				
C4 ¿La ley se interpretó e implementó de manera correcta en todo aspecto de la auditoría?				
C5 ¿Indicadores de lucha contra la evasión fueron buscados y desarrollados?				
C6 ¿Sanciones e impuestos fueron identificados y calculados?				
D. OPORTUNIDAD				
D1 ¿El tiempo dedicado a la auditoría proporcional con su complejidad?				
D2 ¿Todas las acciones fueron tomadas de manera oportuna?				
E. RELACIONES CONTRIBUYENTES				
E1 ¿La correspondencia fue normal y oportuna?				
E2 ¿Se mantuvo al contribuyente/representante informado a lo largo de la auditoría?				
E3 ¿El contribuyente fue notificado de todos sus derechos?				
E4 ¿La confidencialidad de la declaración del contribuyente y su información fue protegida?				
E5 ¿El nivel de implicación de la gestión fue apropiada?				
F. DOCUMENTACIÓN E INFORMES				
F1 ¿Los documentos de trabajo				

ELEMENTO REVISADO	SÍ	NO	N / A	COMENTARIOS
documentan las actividades y cobros de tiempo en toda la auditoría?				
F2 ¿Los documentos de trabajo respaldan las conclusiones de la auditoría?				
F3 ¿Los procedimientos adecuados para informes escritos fueron seguidos?				

PRINCIPALES RECOMENDACIONES (si los hubiera):

Nombre de Revisor _____

Firma _____

Fecha _____