

APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA PREVENTIVA A PROCESOS CONTABLES DE EMPRESAS CAFETALERAS, OCOTAL 2014.

JULIO C. VENTURA ALVAREZ

e-mail: jcventura62@yahoo.es

Facultad Regional Multidisciplinaria Estelí

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE NICARAGUA

Resumen

Este documento comprende el estudio efectuado a las empresas del sector café, ubicadas en la ciudad de Ocotol, que se dedican a la comercialización y exportación de café oro. El objetivo del estudio fue el análisis de los procedimientos utilizados por los auditores, en la Auditoría Tributaria que realizan a las empresas del sector café de la ciudad de Ocotol en el período 2014.

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

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

Abstract

This document includes research companies made the coffee sector, located in the city of Ocotol, engaged in the marketing and export of green coffee. The aim of the study was the analysis of the procedures used by auditors, the Tax Audit that made the coffee sector companies the city of Ocotol in the 2014 period.

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

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

Introducción

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

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

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

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

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

Materiales y Métodos

Esta es una investigación de tipo aplicada debido a que se hizo un análisis de la situación actual de las empresas del sector café de la ciudad de Ocotlán, con una orientación de carácter mixto, pues según Sampieri (2006) “el enfoque cuantitativo y el enfoque cualitativo de investigación pueden formar parte de un mismo estudio o de una misma aplicación del proceso investigativo, lo cual denominamos enfoque integrado multimodal, también conocido como enfoque mixto”. Debido a que también se utilizó el método cualitativo, aplicando técnicas inferenciales para determinar las problemáticas de dichas empresas, junto con algunos elementos cuantitativos, utilizando métodos estadísticos para el tratamiento de datos recopilados mediante las encuestas.

Según el nivel de profundidad constituye un estudio descriptivo, debido a que se identificaron las características y problemáticas particulares de las empresas del sector café

en el tema tributario; así como también la identificación de los procedimientos de auditoría en el desempeño de los auditores externos ante la ejecución de auditorías tributarias.

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

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

Población y Muestra

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

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

Se utilizaron como fuentes y técnicas de recolección de datos:

Para diseñar los instrumentos de recolección de la información en el presente trabajo, se optó por el del cuestionario con preguntas cerradas y formuladas, de forma concreta sobre aspectos generales del trabajo que desarrollan, esto debido a que existen temas o asuntos particulares que los auditores, contadores y mucho menos los administradores y propietarios no están dispuestos a compartir como contribuyentes. Este método fue elegido para hacerlo de forma personal, para tratar de recopilar la información lo más objetivo posible y de no quitar mucho tiempo a los entrevistados.

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

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

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

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

Resultados y Discusión

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

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

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

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

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

por los auditores, los que son propios de esta especialidad y que se describen arriba, para la obtención de los resultados que el cliente espera se obtengan.

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

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

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

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

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

Los riesgos que están presentes en los informes contables de los contribuyentes, deben ser contrarrestados con procedimientos de auditoría, que le permitan al auditor tener una seguridad razonable de que las cifras que se presenten estén libres de errores materiales. Los controles internos no garantizan la totalidad de seguridad, de que los informes financieros estén libres de errores, pero si ayudan a que estos disminuyan los riesgos, siempre y cuando la gerencia de la empresa tenga la disponibilidad de apoyar estos procesos. Por tal razón, el auditor debe tener presente que los riesgos de auditoría deben ser contrarrestados con procedimientos ampliados, como una revisión exhaustiva de los costos de venta, rastreando los procesos de ingreso de productos procesados y las salidas de estos mediante la facturación; también elaborando cédulas de gastos sujetos del I.V.A. y comparándolos con el mayor que contiene el I.V.A. acreditable. Los resultados muestran que el auditor trata de encontrar esos riesgos en la estructura de la información y su manejo,

así como en el análisis de la estructura del control interno, por lo que esto no es suficiente para que el auditor pueda contrarrestar los riesgos en la auditoría tributaria, porque tiene que profundizar en aspectos como la estructura de los controles, sus grados de cumplimiento, los niveles de responsabilidad y el apoyo por parte de la gerencia para darle cumplimiento a los controles establecidos.

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

Es importante que el auditor externo tenga conocimiento de las formalidades existentes para que la Administración Tributaria aplique una auditoría fiscal a un contribuyente. Es necesario dominar este procedimiento, porque los fiscales de la Dirección General de Ingresos (D.G.I.), al no proceder conforme a la ley, existen posibilidades que al cometer errores se invalide el acto de la auditoría fiscal. La Notificación es el primer paso de una fiscalización. La notificación constituye el vehículo fundamental para garantizar al contribuyente y/o responsable el derecho a su legítima defensa, sino es puesto en conocimiento de todo aquello que le cause perjuicio y con esto se le estaría menoscabando las garantías mínimas establecidas en las leyes (intervención y debida defensa desde el inicio del proceso). Los fiscales deben de estar acreditados y presentar el requerimiento de información tributaria al contribuyente. Otro procedimiento importante es la finalización de la fiscalización, por lo que el contribuyente debe ser notificado al finalizar el proceso por parte de la autoridad fiscal. Los resultados indican debilidades entre los auditores externos, ya que no existe la suficiente capacidad técnica para acompañar al contribuyente por falta de dominio de las formalidades de una auditoría fiscal que efectúe la Administración Tributaria; esto implica que el auditor deja en desventaja al contribuyente al desconocer estos procedimientos y puede que no perciba esos errores cometidos por los fiscales y no intervenir de forma oportuna evitando posibles errores en la aplicación de la fiscalización.

Es de suma importancia que el auditor externo, desempeñándose como auditor tributario, sepa diferenciar entre una notificación personal y una notificación no personal, esto con el

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

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

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

Los procedimientos contables para la aplicación del Impuesto sobre la Renta (I.R.) deben de estar acorde a las normativas legales establecidas, esto con el fin de evitar cualquier contingencia fiscal en el futuro. Las deficiencias en la aplicación de los procedimientos

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

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

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

Ejemplo de IV.A. acreditable:

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

Ejemplo de I.V.A. debitado:

1111.01.001	Caja uno	1,150.00	
-------------	----------	----------	--

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

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

Ejemplo del sistema de acreditación:

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

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

El incumplimiento de las disposiciones emanadas en la Ley de Concertación Tributaria (LCT), es sancionada a través del Código Tributario (CTr). Las tipos de infracciones y sanciones están establecidas en el Código Tributario; estas sanciones son pecuniarias y oscilan entre un mínimo de treinta unidades de multa a ciento cincuenta unidades de multa, cada unidad de multa corresponde al valor de C\$ 25.00 (veinticinco córdobas netos). Conforme a la ley, estas multas pueden ser apeladas a través de los mecanismos establecidos en la misma ley. Los resultados indican que los contadores comunican al contribuyente las repercusiones ante el incumplimiento de la ley, en tanto que existen otros que no lo comunican. Por lo tanto, la falta de comunicación al contribuyente, puede generar que este no contemple las prioridades pertinentes que deba de dedicarle a determinada situación fiscal que se presente, y por ello no cumplir con los requisitos establecidos en la ley. La comunicación entre el contador y el gerente de la empresa es necesaria, para que la empresa no corra riesgos, de que por falta de información por parte de la gerencia, un juicio tributario no se maneje de la forma adecuada que la ley lo establece.

La veracidad de la información consignada en las declaraciones, está relacionada directamente a la información contable que se origina en la empresa, por lo que partiendo del hecho de verificar con los soportes, tanto de ingresos como de gastos, siendo esto el respaldo de tales declaraciones, el contador está enfocando la sustentación con los

documentos. Los resultados muestran que existe debilidad entre los contadores por la forma en que hacen esta verificación, ya que solamente hacen constatación de los soportes y de forma mecánica como siempre lo hacen; siendo lo normado conciliar los saldos involucrados en la declaración, de esta manera el contador está tomando en cuenta los movimientos de las cuentas que originan las declaraciones. Al conciliar los saldos en las declaraciones, el contador debe revisar toda la documentación soporte y elaborar la declaración conforme a los movimientos que la empresa presente en el período declarado. Por lo tanto, el contador está obligado a verificar que los datos registrados en las declaraciones cumplan con las disposiciones y normativas legales establecidas, y que las cifras presentadas en las declaraciones, estén justificadas debidamente; como los gastos, que estén soportados en facturas con el pie de imprenta, prenumeradas y con número de Registro Único del Contribuyente (R.U.C) actualizado.

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

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

Las contabilidades deben de adecuarse a las exigencias de los requerimientos legales, para satisfacer las demandas de información con aspecto fiscal. Estos procedimientos contables consisten en registrar las operaciones de forma tal, que el contribuyente sepa identificar cada uno de los beneficios y exigencias de la ley para enfrentar las diferentes situaciones que pudieran ocurrir. Los resultados indican que las empresas tienen dificultades, porque no cumplen con los requisitos establecidos en la ley, para que la información se presente de acuerdo a las exigencias legales. Por lo tanto, el contador debe registrar correctamente las obligaciones tributarias conforme a las leyes y normativas, lo que incide directamente en la presentación de los informes contables, puesto que como fuente de información es necesario que el contador cumpla con los requerimientos de ley, para que en la ejecución de la auditoría tributaria los riesgos sean menores y no hacer los ajustes o reclasificaciones que correspondan.

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

Es necesario que la información que contiene la Ley de Concertación Tributaria (L.C.T.) la domine el contador, ya que esto le podría generar beneficios a su profesión y garantizar que el contribuyente o el empleador conozca las obligaciones y beneficios que la ley le confiere. El contador debe de capacitarse en la L.C.T. para mejorar su desempeño profesional y garantizar un mejor trabajo para beneficio de la entidad donde se desempeña. De acuerdo a los resultados obtenidos, estos indican que los contadores desconocen totalmente el contenido de la L.C.T., originando con esto que las empresas tengan desventajas en su desempeño, que no puedan proporcionar la información de forma consistente entre un periodo y otro, debido a que los registros de las cuentas contables no tengan consistencia entre una y otra cuenta; por lo tanto, el desconocimiento de esto puede ocasionar que se registren ingresos no sujetos a rendirlos y a gastos no sujetos a deducciones en la declaración anual del Impuesto sobre la Renta.

La falta de dominio del Código Tributario (CTr) permite desconocer los diferentes procesos legales en los cuales se tiene que incurrir para enfrentar cualquier proceso fiscal, que la Administración Tributaria entable en contra del contribuyente. Los diferentes Recursos como el Reposición, el de Revisión y el de Apelación, son importantes que el contador los conozca y maneje, ya que de ellos depende todo el proceso por el cual debe regirse el contribuyente, como una forma de defensa, ante cualquier Resolución Determinativa que la Administración Tributaria imponga al contribuyente. De acuerdo a los resultados obtenidos, estos indican que el contador posee falta de dominio de estos procesos de defensa del contribuyente, afectando el desempeño de su trabajo, generando inconsistencias en la información presentada por falta de dominio del proceso y creando desconfianza en el contribuyente en las capacidades del profesional, por lo que la debilidad en los contadores es la falta de dominio que tienen en los diferentes Recursos de ley. Por lo tanto, ante una Resolución Determinativa, el contador debe primeramente analizar los cargos imputados, revisar los registros que se tiene y elaborar la respuesta respectiva, donde se debe de plasmar los cargos que se le están haciendo saber al cliente y expresar en la contestación, de forma clara y precisa de acuerdo a la ley, las pruebas con que se cuentan, refutando de esta manera, los cargos presentados en la resolución.

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

La relación jurídica entre el sujeto activo (el Estado) y el sujeto pasivo (el contribuyente) está ligado estrechamente a la presentación de los informes y en la aplicación de los

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

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

En lo que respecta a proponer la elaboración de una guía metodológica que sirva de herramienta a los auditores que practican la labor de auditoría tributaria, se está presentando una guía metodológica. Este documento posee la importancia de contener información que expone las diferentes situaciones que tiene que tomar en cuenta el auditor cuando desarrolle su trabajo al revisar las cuentas contables de la empresa.

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

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

cuyo propósito es que el auditor acopie la información para desarrollar el trabajo de auditoría y por ello elaborar el dictamen respectivo.

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

En lo que respecta a proponer la elaboración de una guía metodológica que sirva de herramienta a los auditores que practican la labor de auditoría tributaria, se está presentando una guía metodológica. Este documento posee la importancia de contener información que expone las diferentes situaciones que tiene que tomar en cuenta el auditor cuando desarrolle su trabajo al revisar las cuentas contables de la empresa.

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

La finalidad que posee esta guía metodológica es de servir de guía a los auditores externos que practiquen auditorías tributarias en las empresas cafetaleras, para mejorar el desempeño de su trabajo como auditores en la planificación, desarrollo e informe.

Conclusiones

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

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

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

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

Recomendaciones

Debido al poco dominio que los auditores externos poseen con respecto a la Ley de Concertación Tributaria, al Código Tributario y a las Normas Internacionales de Auditoría, se recomienda participar en capacitaciones que les ayuden a ampliar y mejorar los conocimientos con respecto a dichas leyes y normas, ya que esto les permitirá elevar el nivel de calidad de sus trabajos y la confianza de los clientes. Producto de que la información contable proporcionada por los contadores no llena las expectativas a los auditores, para desarrollar el trabajo de auditoría, se recomienda que estos desarrollen otros procedimientos de auditoría, que conduzcan a mejorar los niveles de confianza de la información contable, que las empresas proporcionan para la ejecución del levantamiento de la información contable para la auditoría.

Debido al desconocimiento de la Ley de Concertación Tributaria (L.C.T.), del Código Tributario (CTr) y de la Norma Internacional de Contabilidad número 12 (NIC 12), por parte de los contadores de las empresas del sector café, se recomienda elaborar planes de capacitación para estos profesionales, que no cuentan con los conocimientos suficientes sobre dichas leyes y norma contable; contribuyendo de esta forma a las necesidades de

información de las empresas, con respecto a los requerimientos fiscales de las mismas, permitiendo esto una seguridad a los contribuyentes de evitar contingencias que les puedan provocar posibles sanciones fiscales en el futuro.

Debido a la inconsistencia que presentan los contadores de las empresas en la presentación de la información financiera, se recomienda que deben de establecerse políticas contables que orienten y dirijan la actividad de las operaciones contables, partiendo de las diferentes disposiciones y normativas legales y contables, para que exista una consistencia en la información presentada al auditor al momento de practicar la auditoría tributaria y que la estructura de esta información no presente variaciones entre un período y otro y que las cuentas contables no se estén cambiando ni adicionando nuevas cuentas que tengan el mismo carácter operativo.

Bibliografía

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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