

Resolución 51.- CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA. San Salvador, a las ocho horas y treinta minutos del tres de noviembre de dos mil dieciséis.

CONSIDERANDO QUE:

- I. Mediante Decreto Legislativo número 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 241, Tomo número 349, del 22 de ese mismo mes y año, se emitió el Código Tributario, en cuyo articulado se instituye la auditoría fiscal como una obligación para los contribuyentes, comprendidos en el artículo 131 del citado Código.
- II. Mediante Decreto Ejecutivo número 117 del 11 de diciembre de 2001, publicado en el Diario Oficial número 234, Tomo número 353, del 11 de ese mismo mes y año, se emitió el Reglamento de Aplicación del Código Tributario.
- III. La auditoría en referencia será realizada por licenciados en contaduría pública o contadores públicos, nombrados para tal efecto en los términos dispuestos en la Sección Séptima del Capítulo I del Título III del Código Tributario.
- IV. El auditor nombrado para dictaminar fiscalmente, revisará el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas a cargo de los contribuyentes obligados a ello, apegándose en el aspecto técnico a lo establecido en la presente norma, en tanto no se contravengan las disposiciones legales de carácter tributario.
- V. El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, emitió la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), por medio de Resolución del 27 de junio de 2002, publicada en el Diario Oficial número 207, Tomo número 357 del 5 de noviembre de 2002.
- VI. Que es facultad del Consejo la emisión de normativa contable y de auditoría, según lo establecido en los literales f) y j) del artículo 36 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, aprobada según Decreto Legislativo número 828 de fecha 26 de enero de 2000, publicada en el Diario Oficial número 42, Tomo 346 del 29 de febrero de 2000.

- VII. El Consejo revisó la NACOT emitida en el año 2002, considerando que deben realizarse cambios para actualizarla y que la misma se adecúe a la normativa legal vigente.

POR TANTO: Con base a las atribuciones conferidas en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, específicamente a lo dispuesto en el artículo 36, literales f) y j), este Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría RESUELVE:

- I. Emítase la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT) con el texto siguiente:

CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESIÓN
DE CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA

GOBIERNO DE

EL SALVADOR

UNÁMONOS PARA CRECER



**CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA
PROFESIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA Y
AUDITORÍA**

**NORMA PARA EL ASEGURAMIENTO
SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
(NACOT)**

San Salvador, 3 de noviembre de 2016

**NORMA PARA EL ASEGURAMIENTO SOBRE EL
CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
(NACOT)
(Emitida por el CVPCPA el 3 de noviembre 2016)
(Aplicable a los encargos que inicien el 1 de enero de 2017)**

ÍNDICE

CONTENIDO	PAGINA
Introducción	5
1. Objetivo y Alcance	5
2. Relación de la NACOT con el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados emitidos por IFAC	5
3. Requerimiento de ética	5
4. Requerimiento de Independencia	6
5. Control de calidad	6
6. Aceptación y continuidad del encargo	7
7. Acuerdo de los términos del encargo	7
8. Enfoque general del encargo	8
9. Valoración de riesgos y planificación de la auditoría fiscal	9
10. Materialidad	12
11. Respuesta a los riesgos – Desarrollo de la auditoría fiscal	14
12. Obtención de evidencia – Documentación	15
13. Uso del trabajo de un experto	16
14. Consideración de hechos posteriores	17
15. Manifestaciones de la parte responsable	18
16. Formación del dictamen e informe de aseguramiento	19
17. Otras responsabilidades de información	20
Fecha de entrada en vigencia	21
Glosario de términos	22
Anexo 1	23
Anexo 2	25
Anexo 3	29

La Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), constituye una Norma que deberán aplicar las Firmas de auditoría, que han sido nombradas legalmente, por los contribuyentes a quienes les aplique la obligación de presentar Dictamen e Informe Fiscal ante la Administración Tributaria.

Esta Norma debe entenderse dentro de un contexto técnico y las consideraciones legales establecidas en Códigos, Leyes y Reglamentos que regulan el desarrollo de la Auditoría Fiscal en El Salvador. La NACOT hace referencia al uso de Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la IFAC, adoptadas y legalizadas por el CVPCPA, y en términos generales con el propósito que los auditores fiscales, apliquen dichas Normas, para dar cobertura en aquellos aspectos, que por cualquier razón, no se encuentren detallados en esta NACOT y siempre que no contraríen las disposiciones establecidas en las regulaciones legales pertinentes.

Los párrafos identificados como PE, son párrafos explicativos, para ampliar o explicar el contenido de la Norma.

NORMA PARA EL ASEGURAMIENTO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (NACOT)

Introducción

La presente Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, sustituye la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitida por el CVPCPA en junio de 2002. La presente NACOT, pretende conciliar las principales diferencias entre las disposiciones legales y los enunciados de la Norma, y armonizar la terminología al contexto actual.

La versión anterior de la NACOT fue preparada, tomando como base los párrafos 30 al 72 referidos al compromiso de examen de la sección 601 de la Declaración sobre cumplimiento de las Normas de Atestación emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA – AT601), por lo que, al modificarla, el CVPCPA pretende dar un enfoque bajo el contexto de Normas Internacionales de Aseguramiento.

La actualización de la NACOT, ha considerado el uso del "Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados", emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), en su última versión en español, emitidas en enero 2015, que incorpora cambios con vigencia a partir del 15 de diciembre de 2016. Esencialmente, se ha tomado de base la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 - "Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica", así como la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 2400 - "Encargos de revisión de estados financieros históricos" para ser aplicada por los auditores fiscales, a efectos de cumplir con los requerimientos de ley en lo relativo al examen de cifras de los estados financieros de los contribuyentes.

1. Objetivo y alcance

El objetivo de esta Norma, es establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales, así como proporcionar la orientación para la realización, por parte de las Firmas de auditoría, para un adecuado desarrollo de la auditoría fiscal. Por su naturaleza, la auditoría fiscal es una auditoría distinta a la auditoría de estados financieros. La auditoría fiscal, tal como la define la legislación salvadoreña, es aquella en la cual el auditor fiscal (Firma) nombrado, debe emitir un dictamen e informe sobre el cumplimiento o no cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas a cargo de un contribuyente.

2. Relación de la NACOT con el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados emitidos por IFAC

- 2.1 El auditor fiscal debe cumplir esta NACOT, cuando realice un encargo de aseguramiento sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de un contribuyente, siendo éste distinto de una auditoría o de una revisión de información financiera histórica.
- 2.2 La NACOT debe interpretarse considerando el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento (Marco de Aseguramiento – NIEA 3000), que define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento e identifica los encargos a los que se aplican las NIEA. Otras Normas comprendidas en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados emitidos por IFAC, pueden referirse a cuestiones aplicables a todas las materias objeto de análisis o ser específicas para una determinada materia tributaria objeto de análisis. A pesar de que las NIA no son aplicables exclusivamente a los encargos cubiertos por la NACOT, pueden, sin embargo, ofrecer orientación a las Firmas que han sido nombradas para realizar la auditoría fiscal; por ejemplo, cuando el auditor pretende definir materialidad (NIA 320), evaluar riesgos (NIA 315), responder a los riesgos (NIA 330), determinar muestras (NIA 530), obtener representaciones escritas del contribuyente (NIA 580), entre otras.

3. Requerimientos de ética

- 3.1 El Auditor Fiscal debe cumplir los requerimientos de las Partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitido por el Comité Internacional de Normas de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de Ética del IESBA-IFAC), este Comité es parte integral de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Dicho código ha sido adoptado y legalizado por el CVPCPA.

- 3.2 El Código de Ética de IESBA-IFAC proporciona principios fundamentales, un marco de referencia ético, que los miembros de los equipos de los encargos, las Firmas y Firmas pertenecientes a una red, utilizan para identificar amenazas a la independencia y a otros requerimientos éticos, para evaluar la significatividad de dichas amenazas e incumplimientos éticos, si éstas son algo más que claramente insignificantes, para identificar y aplicar salvaguardas, para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, de tal forma que los principios fundamentales no se vean comprometidos.

PE1. Como parte de los manuales de control de calidad, las Firmas de auditoría deben establecer políticas y procedimientos para evaluar el cumplimiento de las disposiciones del Código de Ética de IFAC. Para el caso de los encargos a realizar bajo la NACOT, las Firmas deberán contar con políticas específicas apropiadas, para este tipo de encargos, considerando cualquier regulación legal que pudiera relacionar el cumplimiento ético.

4. Requerimiento de independencia

- 4.1 No se prestará servicio de auditoría o aseguramiento sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias por una misma Firma, cuando ésta también preste otros servicios fiscales; asimismo, cuando la Firma provea al contribuyente, servicios de compilación de estados financieros o la preparación de sus declaraciones tributarias. En todo caso, la Firma no prestará el servicio de auditoría o aseguramiento sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuando realice actividades o preste servicios que conforme al Código de Ética de IESBA-IFAC, existan amenazas a la independencia y que no se resuelvan con ningún tipo de salvaguarda.

PE2. Cada Firma deberá considerar como parte de los procesos de control de calidad, políticas y procedimientos sobre independencia, entre los cuales identificará aquellos servicios que representen conflicto de intereses o amenazas a la independencia. El Código de Ética emitido por IESBA-IFAC y aprobado por el CVPCPA, establece diversos tipos de amenazas a la independencia y provee lineamientos para que las Firmas se salvaguarden en aquellos casos que sea posible o señala aquellas amenazas que no aceptan ningún tipo de salvaguarda, es decir que la Firma, se podría ver expuesta a un señalamiento por falta de ética e independencia.

- 4.2 Para los propósitos de esta Norma, los otros servicios fiscales, se refiere, sin limitarse a ellos, a servicios tales como: a) preparación de declaraciones, b) cálculos de impuestos para asientos contables, c) planificación fiscal de economías de opción legales, d) asistencia en la resolución de contenciosos fiscales durante el período en que actúa como auditor fiscal, e) estudio de precios de transferencia o análogos u otros cuya prohibición o incompatibilidad con la auditoría fiscal, se encuentren regulados por ley; así como, compilación de registros contables y estados financieros prestados a la misma entidad a la que se pretende brindar el servicio de auditoría o aseguramiento sobre el cumplimiento fiscal.
- 4.3 Cada Firma, deberá documentar sus evaluaciones, sobre la independencia y cuando el cliente a quien se le realice auditoría fiscal, requiera de otros servicios.

5. Control de calidad

- 5.1 El auditor fiscal, debe implementar los procedimientos de control de calidad específicamente aplicables al encargo. De acuerdo con la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC), las Firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, tienen la obligación de establecer un sistema de control de calidad, cuyo fin es proporcionarle una seguridad razonable de que la Firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios y que los informes de aseguramiento emitidos por la Firma o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias. Además, los elementos de control de calidad que son aplicables a un determinado encargo, incluyen responsabilidades de liderazgo en relación con la calidad del encargo, requerimientos de ética, aceptación y continuidad de relaciones con los clientes y encargos específicos, asignación de equipos a los encargos, realización de los encargos y seguimiento.

6. Aceptación y continuidad del encargo

- 6.1 El Auditor Fiscal únicamente debe aceptar o continuar un trabajo, si existe confirmación por parte del contribuyente del entendimiento del compromiso, estableciéndose que el usuario principal es la Administración Tributaria. La confirmación escrita es la forma adecuada de documentar el entendimiento con el contribuyente.

El nombramiento por parte de la entidad o contribuyente, así como la notificación del nombramiento a la Administración Tributaria, es parte de la confirmación sobre la existencia de la relación profesional.

- 6.2 El Auditor Fiscal debe aceptar o continuar un encargo de auditoría fiscal, sobre la base de un conocimiento preliminar que le indique que no se van a incumplir los requerimientos del Código de Ética emitido por IESBA-IFAC o de esta NACOT.
- 6.3 El auditor fiscal debe aceptar (o en su caso, continuar) un encargo de aseguramiento sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias (auditoría fiscal), si está satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia profesional necesaria. Un Auditor Fiscal se puede encontrar en la necesidad de abordar y considerar un amplio rango de obligaciones tributarias como parte de su examen. Algunas materias tributarias objeto de análisis pueden requerir aptitudes y conocimientos especializados, incluso en doctrina y jurisprudencia tributaria, los cuales habitualmente no forman parte del marco de referencia del profesional nombrado como auditor fiscal. En estos casos, el Auditor Fiscal analizará la posibilidad de auxiliarse con profesionales expertos o especializados y los posibles efectos en su dictamen e informe fiscal.

7. Acuerdo de los términos del encargo

- 7.1 El auditor fiscal debe acordar los términos del encargo con la parte contratante. Los términos acordados se registrarán en una carta de encargo (carta compromiso) u otra forma adecuada de contrato. La existencia de un mandato legal puede satisfacer el requerimiento de acordar los términos del encargo. Incluso en esas situaciones, una carta del encargo puede ser útil, tanto para el Auditor Fiscal como para la parte contratante.
- 7.2 El auditor fiscal deberá considerar que existen regulaciones especiales, para ser nombrado por el órgano competente, según el contribuyente que lo nombra; asimismo, que dicho nombramiento debe notificarse a la Administración Tributaria. Las actuales disposiciones y el uso de la tecnología, por parte de dicha Administración, requieren notificaciones por vía electrónica, por lo que la Firma, deberá velar por mantener el control adecuado sobre los compromisos adquiridos o encargos, así como el retiro de los mismos, conforme a las disposiciones vigentes.
- 7.3 El auditor fiscal, debe evaluar si resulta adecuada una solicitud que le hagan, antes de finalizar un encargo de aseguramiento sobre cumplimiento de obligaciones tributarias con el fin de evitar convertirlo en un encargo distinto, un nuevo encargo o el requerimiento de una opinión distinta a la que el Auditor Fiscal pudo haber advertido previamente o el efecto de un cambio debido a la interrupción de la hipótesis de negocio en marcha, etc. y no debe aceptar el cambio sin una justificación razonable y en cumplimiento a las Leyes.
- 7.4 En general, el nombramiento que el contribuyente realice y la notificación como Auditor Fiscal ante la Administración Tributaria, normalmente no será suficiente para documentar el compromiso; por tanto, la Firma evaluará si los términos de la oferta presentada y aprobada por el contribuyente que lo nombra, ha incluido todos los aspectos necesarios o si necesita documentar todos los aspectos del compromiso, mediante una carta compromiso o contrato. (PE3)

PE3. La NIA 210, provee lineamientos que podrían ser útiles para la formulación de una Carta Compromiso del encargo de aseguramiento sobre cumplimiento de obligaciones tributarias. La NIA 210, presenta ilustraciones que combinadas con la experiencia de cada Firma y el alcance de la auditoría fiscal, podrían incorporar condiciones importantes para el cumplimiento y cobertura de ambas partes.

8. Enfoque general del encargo

- 8.1 La Firma en el ejercicio de la auditoría fiscal, deberá desarrollar y documentar el proceso de auditoría fiscal, estableciendo las fases siguientes:
- Valoración de riesgos y planificación de la auditoría.
 - Respuesta a los riesgos y desarrollo de la auditoría.
 - Dictamen e Informe.
- 8.2 Fase de Valoración de riesgos y planificación de la auditoría: En esta fase, el Auditor Fiscal deberá realizar las actividades siguientes:
- a) Actividades preliminares del encargo: Incluye el decidir y documentar si acepta o no el encargo, debiendo considerar las disposiciones de la Norma Internacional de Control de Calidad, el Código de Ética de IFAC y las regulaciones legales aplicables. (PE4)
 - b) Planificación del encargo: la Firma deberá documentar una estrategia global y un plan detallado de auditoría fiscal. (PE5)
 - c) Procedimientos de valoración de riesgos: La Firma deberá desarrollar procedimientos para conocer a la entidad, sus actividades y entorno, su sistema de contabilidad y control interno, a fin de establecer riesgos fiscales y valorar su probabilidad de ocurrencia e impacto fiscal. (PE6)

PE4. La Firma debe mantener políticas, procedimientos y documentación diseñados para demostrar la aplicación de la Norma Internacional de Control de Calidad, en cuanto a temas relacionados con aceptación y retención de clientes, independencia, entre otros. Asimismo, deberá documentar la aceptación del encargo.

PE5. La Firma debe documentar los resultados de sus evaluaciones preliminares; discusión del equipo del encargo sobre valoración de posibles riesgos fiscales, materialidad, enfoque, alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría, a fin de establecer documentalmente la estrategia global del encargo, por medio de un memorándum de planificación que incluya una matriz de decisiones preliminares (sujeta a cambios durante el transcurso del trabajo).

PE6. La Firma debe documentar los procedimientos de auditoría que permitan evidenciar la profundidad sobre el conocimiento de la entidad, sus actividades y entorno, factores económicos generales y condiciones importantes que afectan su negocio, sistema de contabilidad y de control interno, incluyendo las regulaciones fiscales generales y específicas aplicables, a fin de identificar adecuadamente las áreas de riesgo fiscal, la probabilidad que eventos de riesgo fiscal ocurran y el impacto formal o sustantivo que puedan tener en la entidad y su potencial efecto en el dictamen e informe fiscal. La metodología de valoración de riesgos fiscales será establecida por cada Firma, quienes deberán dejar evidencia de sus procedimientos y conclusiones, sobre dichas valoraciones de riesgo.

- 8.3 Fase de Respuesta a los riesgos y desarrollo de la auditoría: En esta fase, el auditor fiscal deberá realizar las actividades siguientes:
- a) Diseñar respuestas globales y procedimientos detallados ante los riesgos valorados: Una vez identificado y valorado la probabilidad de ocurrencia de riesgo fiscal y considerando el posible impacto fiscal, la Firma desarrollará respuestas que pretendan reducir el riesgo de auditoría. Como resultado del desarrollo de procedimientos, el auditor fiscal valorará la necesidad de actualizar su estrategia global y sus programas detallados. (PE7)
 - b) Implementar medidas ante los riesgos evaluados: El desarrollo de los procedimientos de auditoría permitirá, que el Auditor Fiscal tome medidas apropiadas para actualizar su estrategia de trabajo y procurará reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de auditoría. (PE8)

PE7. La respuesta al riesgo de auditoría, por medio de respuestas globales y procedimientos detallados, se materializa mediante la formulación de adecuados programas de auditoría y procedimientos de obtención de evidencia comprobatoria apropiados, que permitan fundamentar el juicio profesional del auditor, respecto de las conclusiones sobre si el contribuyente ha cumplido o no sus obligaciones tributarias. El escepticismo profesional es parte fundamental de estas respuestas.

PE8. La Firma medirá el riesgo de auditoría, a fin de tomar acciones inmediatas que incluyen entre otros aspectos: Mayor supervisión del trabajo, oportunidad en el análisis de resultados, revisión temprana de papeles de trabajo y mejor y oportuna comunicación con el equipo de auditoría y el contribuyente auditado, así como procurar el conocimiento del auditado de incumplimientos tributarios para su corrección oportuna. La comunicación escrita, es un medio apropiado para informarlos, previo a la emisión del Dictamen e Informe Fiscal.

8.4 Fase de dictamen e informe: En esta fase, el auditor fiscal deberá realizar las actividades siguientes:

- a) Evaluación final de la evidencia de auditoría, a fin de tener seguridad suficiente sobre los hallazgos de auditoría y los efectos en el informe y dictamen fiscal. (PE9)
- b) Preparación del dictamen e informe fiscal que será presentado ante la Administración Tributaria, debiendo revelar en el informe, los procedimientos desarrollados de acuerdo a lo planificado para cada contribuyente auditado y los resultados alcanzados, los cuales en su conjunto y con base al juicio profesional del auditor, tendrán su impacto en el dictamen fiscal, donde se establezca la opinión sobre el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias. (PE10)

PE9. Al compilar la evidencia requerida por los procedimientos de auditoría, el Auditor Fiscal y su equipo de trabajo, valorarán la necesidad de realizar procedimientos adicionales, discutir con el contribuyente u obtener otra información, posiblemente el contribuyente pretenda realizar acciones correctivas, ante un incumplimiento y el Auditor Fiscal valorará la posibilidad o viabilidad de atender la solicitud del contribuyente, de incluir las correcciones efectuadas, a efectos de la emisión del Dictamen e Informe Fiscal, en consideración a los plazos legales, para la presentación de dichos documentos.

PE10. La Firma, deberá considerar que en el informe fiscal, se consigna un resumen de los procedimientos ejecutados y los resultados obtenidos, atendiendo la naturaleza de las actividades del contribuyente, las disposiciones específicas aplicables y demás condiciones particulares para cada encargo; por tanto, los apartados o contenido del informe, podrá variar entre cada contribuyente auditado. El Dictamen Fiscal revela la opinión del auditor en cuanto al cumplimiento o no de las disposiciones fiscales a cargo del contribuyente auditado. El Auditor Fiscal, al emitir su dictamen, debe aplicar las estructuras propuestas en los anexos de esta Norma. El Auditor Fiscal, deberá considerar que el hecho que el informe fiscal presente algún tipo de hallazgo, no es indicador que necesariamente significará una opinión de no cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que la opinión ha de verse afectada por el concepto de la materialidad establecida por el auditor y su juicio profesional.

9. Valoración de riesgos y planificación de la auditoría fiscal

- 9.1 El párrafo 8.1 establece un enfoque actualizado sobre las fases en que se divide una auditoría, específicamente basada en riesgos. El Auditor Fiscal, al inicio de esta fase de auditoría, debe documentar aspectos relacionados con la aceptación del encargo, de cumplimiento de ética e independencia, incluyendo su capacidad técnica para realizar el encargo, cumpliendo la norma de control de calidad y las disposiciones legales aplicables.
- 9.2 Bajo este enfoque, el auditor deberá desarrollar y documentar una planificación del trabajo, después de haber conocido al contribuyente, sus operaciones, su entorno y disposiciones fiscales específicas, hasta lograr realizar un memorándum de planificación de auditoría, que incluya un resumen o matriz de las decisiones preliminares y documentar las áreas, cuentas, operaciones o transacciones que conlleven riesgo fiscal; establecer el nivel de riesgo en función de la probabilidad de ocurrencia e impacto y preparando la estrategia global de auditoría, definiendo la naturaleza de las pruebas a realizar, el alcance o profundidad de las mismas y la oportunidad o momento en el cual realizará dichas pruebas o procedimientos.

Valoración de riesgos

- 9.3 La Firma de auditoría establecerá la metodología para determinar o calificar riesgos en una auditoría fiscal. El entendimiento de la entidad, sus operaciones, entorno y regulaciones fiscales específicas para el cliente, servirán para que el auditor realice procedimientos preliminares, determine algún tipo de muestra sobre los controles internos fiscales clave, etc., con el fin de determinar las áreas, cuentas, transacciones u operaciones que impliquen algún nivel de riesgo fiscal.
- 9.4 Para efectos de establecer la valoración de riesgo, el auditor fiscal considerará la posibilidad de ocurrencia o frecuencia de los posibles incumplimientos y el impacto que los mismos han producido o podrían producir, ya sea para el contribuyente o en el trabajo mismo del Auditor Fiscal.
- 9.5 El Auditor Fiscal documentará las evaluaciones realizadas. Sus papeles de trabajo revelarán los criterios de valoración, los procedimientos realizados, el alcance de los mismos y las conclusiones normalmente presentadas en una matriz de riesgo.

Planificación del encargo

- 9.6 El Auditor Fiscal, debe planificar el encargo de aseguramiento sobre cumplimiento de obligaciones tributarias para que se realice de manera efectiva. La planificación supone desarrollar una estrategia global relativa al alcance, énfasis, momento de realización y desarrollo del encargo y un plan del encargo, consistente en un enfoque detallado de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia, que se deben aplicar y los motivos por los que se seleccionan. Una adecuada planificación, facilita prestar la debida atención a las áreas importantes del encargo, identificar potenciales problemas oportunamente y organizar y gestionar adecuadamente el encargo, con el fin de que se realice de un modo eficaz y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al auditor fiscal a asignar adecuadamente el trabajo a los miembros del equipo del encargo y facilita su dirección y supervisión, así como la revisión de su trabajo. Además, facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por otros profesionales asistentes y expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según las circunstancias del encargo, por ejemplo, la dimensión, la complejidad de la entidad y de su marco tributario aplicable y la experiencia previa del Auditor Fiscal con la entidad. Como ejemplos de las principales cuestiones que se pueden considerar están:
- Los términos del encargo.
 - Las características del régimen tributario aplicable, sujeto de análisis y los criterios establecidos.
 - El proceso del examen de cumplimiento y las posibles fuentes de evidencia.
 - El conocimiento de la entidad y su entorno por el Auditor Fiscal, así como de los riesgos de que la información sobre los cumplimientos sustantivos y formales objeto de análisis, contenga incorrecciones materiales.
 - La identificación de los usuarios adicionales, a quienes se destina el informe y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo del encargo de aseguramiento de declaraciones tributarias.
 - Las necesidades de personal y de especialización, así como la naturaleza y extensión de la involucración de expertos; como es el caso de especialistas en la determinación de precios de transferencia.
- 9.7 La planificación no es una fase discreta, sino un proceso continuo e interactivo durante todo el encargo. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia obtenida de los resultados de los procedimientos de obtención de evidencia, el Auditor Fiscal puede tener que modificar la estrategia global y el plan del encargo y por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores.
- 9.8 El Auditor Fiscal debe planificar y realizar el encargo con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que las declaraciones tributarias del contribuyente objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. Una actitud de escepticismo profesional, significa que el Auditor Fiscal realiza una evaluación crítica, con mentalidad inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y se mantiene alerta ante la posible existencia de evidencia que contradiga o ponga en duda la fiabilidad de los documentos o de las manifestaciones del contribuyente.
- 9.9 El Auditor Fiscal debe obtener conocimiento del marco tributario aplicable a la entidad objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, suficiente para identificar y valorar los riesgos de que las declaraciones del contribuyente objeto de análisis, contenga incorrecciones materiales y suficientes, para diseñar y realizar procedimientos posteriores de obtención de evidencia.

9.10 Obtener conocimiento de las declaraciones tributarias del contribuyente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, es una parte esencial de la planificación y realización de un encargo de aseguramiento sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias. Ese conocimiento proporciona al Auditor Fiscal un marco de referencia para ejercitar su juicio profesional durante todo el encargo, por ejemplo:

- Al considerar las características de las declaraciones tributarias realizadas o que debió realizar el contribuyente;
- Al evaluar la adecuación de los criterios utilizados por el contribuyente al preparar y presentar esas declaraciones al Fisco;
- Al identificar los aspectos que requieren una consideración especial, por ejemplo, factores indicativos de fraude y la necesidad de cualificaciones especiales o del trabajo de un experto;
- Al establecer y evaluar si los niveles cuantitativos de importancia relativa (en su caso), continúan siendo adecuados y al considerar los factores cualitativos de importancia relativa;
- Al desarrollar expectativas que se usarán al aplicar procedimientos analíticos;
- Al diseñar y aplicar procedimientos posteriores de obtención de evidencia, para reducir el riesgo del encargo de aseguramiento sobre cumplimiento de obligaciones tributarias a un nivel adecuado y
- Al evaluar la evidencia, así como la razonabilidad de las manifestaciones escritas y orales del contribuyente.

9.11 El Auditor Fiscal aplica el juicio profesional, para determinar la extensión del conocimiento necesario de la condición fiscal objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. El Auditor Fiscal considera si dicho conocimiento es suficiente para valorar los riesgos de que la información sobre la condición fiscal objeto de análisis, contenga incorrecciones materiales. El Auditor Fiscal tiene, por lo general, un conocimiento menos profundo que la parte responsable.

9.12 Los párrafos explicativos PE11 a PE16, establecen guías sobre condiciones que el auditor fiscal debe tomar en cuenta al ejecutar la primera fase del encargo de aseguramiento sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias.

PE11. Entre los aspectos que el Auditor Fiscal, deberá tomar en cuenta durante el proceso de valoración de riesgos y planificación del encargo, están:

- a. Definir una metodología apropiada para la identificación y valoración de riesgo fiscal.
- b. Desarrollar su trabajo aplicando un grado apropiado de escepticismo profesional, para alcanzar una seguridad razonable de que incumplimientos importantes serán detectados.
- c. Obtener un entendimiento de las obligaciones tributarias formales o sustantivas establecidas en las leyes tributarias.
- d. Planificar y supervisar el trabajo.
- e. Considerar porciones relevantes de los controles internos del contribuyente sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- f. Obtener evidencia suficiente, incluyendo pruebas de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

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

- a. *Leyes tributarias y sus reglamentos, guías de orientación y otros documentos que conciernen a las obligaciones tributarias. Cuando sea aplicable deberá considerar el ordenamiento jurídico establecido en las respectivas Leyes o Códigos.*
- b. *Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de trabajos anteriores.*
- c. *Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de discusiones con el personal apropiado dentro de la entidad (por ejemplo, el gerente financiero, auditores internos, consejero legal, administradores, etc.).*
- d. *Conocimiento acerca de las obligaciones tributarias formales o sustantivas específicas del contribuyente, obtenido a través de discusiones con personas apropiadas fuera de la entidad (por ejemplo, un ente regulador o tercera persona especialista).*

PE12. Cuando el contribuyente mantenga sucursales, agencias o establecimientos donde se realizan transacciones que afectan el interés fiscal, el Auditor Fiscal puede determinar que no es necesario probar el cumplimiento de dichas obligaciones, en cada uno de los componentes, basado en el resultado del examen de los componentes ya

revisados. Al hacer dicha determinación y al seleccionar los componentes a ser probados, el Auditor Fiscal debe considerar factores como los siguientes:

- a. El grado con el que las obligaciones tributarias específicas aplican al nivel del componente.
- b. Juicios acerca de la materialidad.
- c. El grado de centralización de registros.
- d. La efectividad del entorno de control, particularmente el control directo de la gerencia sobre el ejercicio de autoridad delegado a otros y su habilidad para supervisar efectivamente las actividades en varias localidades.
- e. La naturaleza y extensión de las operaciones realizadas en los diferentes componentes.
- f. La similitud de las operaciones sobre el cumplimiento para los distintos componentes.

PE13. El Auditor Fiscal deberá identificar si el contribuyente cuenta con auditoría interna y en caso de tenerla, se evaluará el grado de involucramiento de la auditoría interna, en el seguimiento al diseño y operación del control interno fiscal y sus efectos en el cumplimiento tributario.

PE14. El auditor fiscal en general realizará las siguientes consideraciones en relación al Control Interno fiscal:

- a. El Auditor Fiscal debe obtener un entendimiento razonable del control interno aplicado por el contribuyente, suficiente para planear el trabajo y evaluar el riesgo de control para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Al planificar el examen, dicho conocimiento debe ser utilizado para identificar los tipos de incumplimientos potenciales, para considerar factores que afecten el riesgo de incumplimientos importantes y para diseñar pruebas apropiadas de cumplimiento.
- b. El auditor fiscal generalmente obtiene un entendimiento del diseño de controles específicos al realizar lo siguiente:
 - i. Indagaciones con el personal apropiado de gerencia, supervisión y asistentes.
 - ii. Inspección de los documentos de la entidad.
 - iii. Observación de las actividades y operaciones de la entidad.
 - iv. Verificación de la interrelación y separación de unidades y actividades claves de la organización

PE15. La naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría, que desarrolla el Auditor Fiscal varían con cada contribuyente y están influenciados por factores como los siguientes:

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

PE16. Cuando se busca evaluar el riesgo de control, el Auditor Fiscal debe llevar a cabo pruebas de control, para obtener evidencia que soporte el nivel de riesgo de control evaluado. El tamaño de la muestra y el tipo de control sujeto a evaluación, serán establecidos aplicando el juicio profesional en consideración de los posibles impactos fiscales, en caso de incumplimientos importantes debido a posibles fallas de control interno.

10. Materialidad

10.1 El auditor debe utilizar su juicio profesional, basado en su conocimiento técnico, experiencia y conocimiento del negocio para definir la materialidad o importancia relativa, la cual debe documentar y aplicar al planificar el encargo, durante la ejecución de la auditoría y aún redefinir, si es necesario, en el proceso de formación de la opinión en su dictamen fiscal. En todo caso, el Auditor Fiscal debe sustentar su criterio al establecer los parámetros para determinar la materialidad y evidenciarla en los respectivos papeles de trabajo y a su vez, debe obtener una seguridad razonable del debido cumplimiento de las disposiciones legales tributarias, especialmente en lo relativo al cumplimiento sustantivo; considerando a su vez las disposiciones establecidas en las Normas Internacionales de Auditoría en lo aplicable.

- 10.2 Un encargo de aseguramiento sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, requiere la consideración que el profesional deba dar a la materialidad, la cual difiere de aquella de una auditoría de estados financieros. Al hacer un examen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, se ve afectada la consideración que hace el profesional de la materialidad por:
- (a) la naturaleza de los requisitos de cumplimiento, los cuales pueden o no ser cuantificables en términos monetarios,
 - (b) la naturaleza y la frecuencia de la falta de cumplimiento identificada,
 - (c) el incumplimiento de obligaciones únicas, como es el caso de informes a presentar una vez al año,
 - (d) las consideraciones cualitativas, incluyendo las necesidades y expectativas de los usuarios del Dictamen e Informe Fiscal a emitir.
- 10.3 Cada Firma debe establecer sus parámetros para la determinación de la materialidad o importancia relativa. Al considerar las condiciones expuestas en los párrafos 10.1 y 10.2, se espera que el juicio profesional del auditor no afecte de manera importante al interés fiscal, por ejemplo, estableciendo niveles altos de tolerancia a incumplimientos sustantivos o permitiendo la alta recurrencia de incumplimientos formales, sin que ello afecte el dictamen e informe de auditoría fiscal o concediendo una excesiva confianza al Control Interno, sin contar con una apropiada evaluación, valoración y sustentación del mismo.
- 10.4 El Auditor Fiscal, deberá considerar que desde la perspectiva del principal usuario del dictamen e informe fiscal y las disposiciones legales tributarias, no existe una clasificación de incumplimientos importantes o leves, en consecuencia, se espera que el auditor revele todos los incumplimientos determinados, sin importar su materialidad en términos cuantitativos o cualitativos. Al considerar la expectativa del usuario, el auditor deberá marcar una clara diferencia entre el informe y el dictamen fiscal, pudiendo revelar a nivel del informe, aquellos incumplimientos determinados a lo largo de la auditoría y que no fueron superados por el contribuyente, los cuales no necesariamente implicarán una opinión de no cumplimiento en el Dictamen Fiscal.
- 10.5 El emitir una opinión de cumplimiento, implica que las desviaciones, incorrecciones, omisiones o incumplimientos que pudo haber determinado el Auditor Fiscal, no superaron el umbral de materialidad, ya sea de manera individual o colectiva, por tanto a pesar de existir, no afectan la opinión profesional del auditor fiscal, aun cuando sean revelados como incumplimientos en función de la expectativa de la Administración Tributaria, quien finalmente será la responsable de las acciones que tomará respecto a los hallazgos informados.
- 10.6 Para el caso de la materialidad cuantificada, el Auditor Fiscal considerará criterios tales como: porcentajes en relación entre los montos sustantivos de incumplimientos determinados versus los tributos pagados por el contribuyente de manera global o por componente o tributo evaluado.

PE17. El Auditor Fiscal definirá y documentará los criterios utilizados para determinar materialidad:

Materialidad Global: En la cual el Auditor Fiscal debe inicialmente, al planificar su trabajo, establecer como umbral o tolerancia máxima de desviaciones, incorrecciones o incumplimientos en el pago o entero de impuestos, basado en un porcentaje respecto al total de impuestos pagados o determinados por el contribuyente, siempre considerando que la expectativa de la Administración Tributaria, es el de asegurar el debido cumplimiento de las diferentes disposiciones legales tributarias y que ello de como consecuencia, haber recibido la totalidad de los tributos que le corresponden o el correcto reclamo de devoluciones, reintegros o acreditaciones de impuestos.

Materialidad por componente o tipo de tributo examinado: Durante la ejecución del trabajo o previo a la formulación del dictamen fiscal, el auditor considerará la materialidad separada por cada tributo evaluado, por ejemplo: Impuesto sobre la renta, IVA, Retenciones, Impuestos específicos, etc., sobre los cuales fijará un porcentaje de desviaciones entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por el auditor.

En cuanto a incumplimientos formales, el auditor fiscal considerará su materialidad o importancia relativa, relacionando: la recurrencia de los incumplimientos, la existencia y cuantía de las sanciones y las acciones tomadas por el contribuyente para atender y superar estos incumplimientos. El auditor establecerá sus criterios de tolerancia a dichos incumplimientos y la recurrencia en exceso de la tolerancia establecida, implicará que excedió la materialidad y se evaluará el efecto en informe y dictamen de auditoría fiscal. Asimismo, cuando el contribuyente incumpla requisitos únicos, tales como la presentación de un único informe anual, el auditor deberá considerar dicho asunto como material o importante.

Bajo el concepto de materialidad, no debe entenderse que los incumplimientos determinados que no superen la materialidad o importancia relativa, no serán informados por el Auditor Fiscal. El informe fiscal y el anexo de hallazgos como parte del informe fiscal, sirven para informar a la Administración Tributaria, sobre las desviaciones o incumplimientos, aun cuando a criterio del Auditor Fiscal, el contribuyente cumplió de manera razonable o en todos los aspectos importantes con sus obligaciones tributarias.

11. Respuesta a los riesgos – Desarrollo de la Auditoría Fiscal

- 11.1 El auditor fiscal deberá desarrollar y documentar la estrategia de auditoría y el plan detallado a través de la ejecución de adecuados programas y procedimientos de auditoría. El desarrollo de los procedimientos, el alcance, las verificaciones, comprobaciones, análisis, debida declaración de hechos generadores de impuesto, cumplimiento de requisitos, atributos o condiciones legales para gozar deducciones o acreditaciones y las conclusiones alcanzadas al finalizar cada programa o evaluación realizada, deberán constar en papeles de trabajo del auditor, de forma detallada, con las descripciones, con asignaciones monetarias y demás datos identificativos y referenciales de las operaciones analizadas y sometidas a comprobación.
- 11.2 Los programas de auditoría pretenden dar respuesta a los riesgos previamente evaluados o determinados por el auditor. La identificación de nuevas variables no establecidas previamente o durante el proceso de planificación del trabajo, implicarán un ajuste en la planeación, en los programas de auditoría y en consecuencia en las pruebas de auditoría a realizar. Dichos ajustes o cambios deben quedar debidamente justificados, documentados y aprobados por quien corresponda, según la estructura de la Firma o el equipo del encargo.
- 11.3 El Auditor Fiscal debe aplicar procedimientos que le proporcionen una seguridad razonable de detectar incumplimientos importantes. La determinación de estos procedimientos y la evaluación de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia obtenida son aspectos de juicio profesional, basados en los conocimientos y experiencia profesionales, sin que ello, signifique entender que deba excluirse la debida realización de los papeles de trabajo y la incorporación de documentos de soporte que fortalezcan la evidencia de haber realizado las verificaciones, comprobaciones, cálculos y análisis de los valores identificados con incidencia fiscal. Un amplio conocimiento de la normativa tributaria, por parte del equipo de auditoría, debería dar como resultado un mejor enfoque de riesgos, eficiencia en el desarrollo de la auditoría, calidad del trabajo y reducción de riesgos de auditoría.
- 11.4 Los procedimientos del auditor fiscal deben incluir la revisión de las comunicaciones relativas entre la Administración Tributaria y el contribuyente, y cuando sea apropiado, hacer indagaciones acerca de fiscalizaciones en proceso o concluidas y aún aquellas que no hayan notificado su resultado.

Evaluar la adecuación de las declaraciones tributarias objeto de análisis

- 11.5 El Auditor Fiscal debe evaluar la adecuación de las declaraciones tributarias del contribuyente objeto de análisis. Una declaración tributaria objeto de análisis, tiene las características de cumplir con las disposiciones fiscales pertinentes, en cuanto a su contenido formal y sustantivo. El auditor fiscal también identifica aquellas características de las declaraciones tributarias objeto de análisis, que son especialmente relevantes para la Administración Tributaria a quienes se destina el informe, las cuales se deben describir en el informe de aseguramiento. Un Auditor Fiscal no acepta un encargo de aseguramiento sobre cumplimiento de obligaciones tributarias, salvo si el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indique que el contribuyente conoce su responsabilidad y manifiesta su compromiso por el cumplimiento de estas obligaciones. Sin embargo, si después de aceptar, el Auditor Fiscal concluye que las declaraciones tributarias objeto de análisis no son adecuadas, expresa una opinión con salvedades sobre el cumplimiento tributario o una conclusión desfavorable (adversa), que representa una opinión de no cumplimiento. En algunos casos el Auditor Fiscal considerará renunciar al encargo.
- 11.6 En el apartado 16 de esta Norma, se establece que el informe de aseguramiento sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe describir los criterios que sirvieron al auditor para confrontar el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Estos criterios pueden ser predeterminados y divulgados de manera general para todos los contribuyentes o desarrollarse específicamente para un contribuyente en particular, según Resoluciones de la Administración Tributaria o Sentencias de otras instancias. Por lo general, algunos criterios predeterminados son adecuados, cuando son pertinentes según las leyes tributarias aplicables y de conformidad a los lineamientos de la Administración Tributaria a quienes se destina el informe.

- 11.7 Es probable que para algunas declaraciones tributarias, objeto de análisis, no existan criterios predeterminados. En esos casos los criterios se desarrollan específicamente. El Auditor Fiscal considerará si los criterios desarrollados específicamente, dan como resultado un informe de aseguramiento de declaraciones tributarias que pudiera inducir a error. El Auditor Fiscal, será diligente al investigar sobre la existencia de estos criterios específicos y solicitará las manifestaciones escritas o salvaguardas por parte del contribuyente. El Auditor Fiscal, debe a consideración, el modo en que la ausencia de dicha confirmación o manifestación, afecte su evaluación de la adecuación de los criterios identificados y la información que sobre ellos se incluya en el informe.
- 11.8 Como parte esencial del desarrollo del trabajo y del cumplimiento de las disposiciones relacionadas con la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC #1), el Auditor Fiscal deberá documentar su trabajo, debiendo describir adecuadamente los hallazgos, bases legales y cuantificando los incumplimientos; a su vez, revelar los atributos o condiciones legales examinados y comprobados, haciendo referencia a las distintas normativas fiscales o tributarias incumplidas.
- 11.9 Los párrafos explicativos PE18 a PE20, proporcionan lineamientos en cuanto a los aspectos clave que debe abordar un auditor al dar respuesta a los riesgos, mediante el desarrollo de programas y procedimientos a la medida de una Auditoría Fiscal bajo las disposiciones de esta NACOT.

PE18. Una auditoría fiscal debidamente planificada y ejecutada, tomará en cuenta los criterios con los cuales se ha enfrentado el asunto principal que el auditor evalúa, el cual consiste en determinar si el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones tributarias, haciendo el análisis de las distintas obligaciones que el contribuyente debió cumplir.

PE19. A manera de ejemplo, sin que se considere que la auditoría fiscal comprende únicamente lo que se describe a continuación, se presenta el hecho que, como parte del examen sobre la adecuada determinación del impuesto sobre la renta, el auditor ha considerado el examinar si los costos y gastos cumplen requisitos para ser deducibles. En ese sentido, el Auditor Fiscal comprobará que dichos costos o gastos: a) Han sido necesarios para la producción de la renta o para la conservación de la fuente, b) Que están vinculados o relacionados con actividades generadoras de rentas gravables del negocio, c) Se han contabilizado adecuadamente, d) Se efectuaron y enteraron las retenciones aplicables según ley, e) Se encuentran debidamente documentados y a nombre del contribuyente, f) Corresponden al ejercicio fiscal auditado, g) De ser operación entre sujetos relacionados, se han realizado los estudios sobre precios de transferencia (en caso sea requerido por los parámetros de ley), h) se han pagado o se encuentran en proceso de pago, entre otros.

PE20. Todas las pruebas o exámenes realizados en Libros, Registros y documentos, y los atributos, condiciones, requisitos y otros examinados, deberán constar en los papeles de trabajo del Auditor Fiscal, debiendo ser lo suficientemente claros y las conclusiones pertinentes deben constar en los papeles de trabajo.

12. Obtención de evidencia – Documentación

- 12.1 El Auditor Fiscal debe obtener evidencia suficiente y adecuada para fundamentar su conclusión. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La adecuación es la medida de la calidad de la evidencia; es decir de su relevancia y fiabilidad. El Auditor Fiscal considera la relación que existe entre el costo de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. Sin embargo, la dificultad o el costo no son, en sí, bases válidas para omitir un procedimiento de obtención de evidencia para el cual no existe alternativa. El Auditor Fiscal utiliza su juicio y aplica escepticismo profesional, al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y por consiguiente, su suficiencia y adecuación para sustentar el informe de aseguramiento. La obtención de evidencia implicará el adecuado uso de criterios de muestreo y el auditor considerará el uso de la NIA 530, debiendo evidenciar en sus papeles de trabajo, los criterios y selección de muestra aplicados en la auditoría fiscal.
- 12.2 Un encargo de aseguramiento, rara vez implica comprobar la autenticidad de la documentación, además el Auditor Fiscal no tiene formación adecuada ni se espera de él que sea un experto en autenticación. Sin embargo, el profesional toma en consideración la fiabilidad de la información que ha de ser utilizada como evidencia, por ejemplo: fotocopias, faxes o documentos microfilmados, digitalizados o cualquier otro documento en formato electrónico, así como los controles sobre su preparación y conservación, cuando sea aplicable.

12.3 En un encargo de seguridad razonable, se obtiene evidencia suficiente y adecuada, como parte de un proceso repetitivo y sistemático, que comprende:

- (a) obtener conocimiento de la condición fiscal objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, lo cual, dependiendo de la condición fiscal objeto de análisis, incluye obtener conocimiento del control interno;
- (b) sobre la base de dicho conocimiento, valorar los riesgos de que la información sobre la condición fiscal objeto de análisis contenga incorrecciones materiales;
- (c) en respuesta a los riesgos valorados, desarrollar respuestas globales y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores;
- (d) aplicar procedimientos posteriores relacionados claramente con los riesgos identificados, utilizando una combinación de inspección, observación, confirmación, re-cálculo, re-ejecución, procedimientos analíticos e indagación. Dichos procedimientos posteriores implican la realización de procedimientos substantivos, que incluyen obtener información corroborativa de fuentes independientes con respecto a la entidad y en función de la naturaleza de la condición fiscal objeto de análisis, pruebas de la eficacia operativa de los controles y,
- (e) evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia.

12.4 "Seguridad razonable" supone un grado de seguridad inferior a seguridad absoluta. Reducir el riesgo de un encargo a cero es muy raramente alcanzable o práctico, teniendo en cuenta la relación costo-beneficio, debido a factores como los siguientes:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del Auditor Fiscal, es más convincente que concluyente.
- El uso de juicio en la obtención y en la evaluación de la evidencia, es la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características de la condición fiscal objeto de análisis.

12.5 La NACOT requiere que el Auditor Fiscal documente adecuadamente su trabajo, indistintamente si el mismo se desarrolla de forma manual, por medio de sistemas de auditoría y uso de tecnologías de información o una combinación de todas las anteriores. Dicha documentación podrá ser consultada cuando sea legalmente requerido por interesados con la competencia para conocerlos, siempre que se requieran dentro de los plazos de retención o conservación de documentación que dicten las leyes. La Firma de auditoría, tendrá políticas relacionadas con la propiedad, custodia y plazo de retención de papeles de trabajo y documentación en general.

13. Uso del trabajo de un experto

13.1 Cuando se utiliza el trabajo de un experto para la obtención y evaluación de evidencia, el Auditor Fiscal y el experto deben tener, conjuntamente, la cualificación y conocimiento adecuados con respecto a la condición fiscal objeto de análisis y a los criterios para que el Auditor Fiscal pueda determinar que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada.

13.2 En algunos encargos de aseguramiento, es posible que la condición fiscal objeto de análisis y los correspondientes criterios, incluyan aspectos que requieren conocimientos y cualificaciones especializados para la obtención y evaluación de la evidencia. En estas situaciones, el Auditor Fiscal puede decidir utilizar el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, denominados expertos, que disponen del conocimiento o experticia y cualificaciones necesarios.

13.3 Debido a la naturaleza y responsabilidad que asume el Auditor Fiscal nombrado, el contenido del dictamen e informe fiscal es del auditor nombrado, aun cuando sus conclusiones pudieran basarse en los resultados provistos por un experto.

13.4 La diligencia es una característica profesional que deben tener todas las personas que intervienen en un encargo de aseguramiento, incluidos los expertos. A las personas que participan en encargos de aseguramiento, se les asignan responsabilidades diferentes. El grado de competencia necesaria, para realizar los encargos, varía según la

naturaleza de sus responsabilidades. Aunque no es necesario que los expertos tengan la misma competencia que el Auditor Fiscal en la realización de todos los aspectos de un encargo de aseguramiento, el Auditor Fiscal determina si los expertos tienen el suficiente conocimiento de la NACOT, para permitirles relacionar el trabajo que se les asigna con el objetivo del encargo.

- 13.4 El Auditor Fiscal adopta procedimientos de control de calidad que tratan la responsabilidad de cada persona que realiza el encargo de aseguramiento, incluido el trabajo de cualquier experto que no sea profesional de la contabilidad, con el fin de asegurar el cumplimiento de esta Norma en el contexto de sus responsabilidades.
- 13.5 El Auditor Fiscal debe participar en el encargo y obtener un conocimiento con la profundidad suficiente, del trabajo para el cual se utiliza al experto, de modo que le permita responsabilizarse de la conclusión, sobre la información relativa a la condición fiscal objeto de análisis. El Auditor Fiscal considera la extensión en la que es razonable utilizar el trabajo de un experto en la formación de la conclusión.
- 13.6 No se espera que el Auditor Fiscal posea el mismo conocimiento y competencia especializados que el experto; sin embargo, el auditor tiene la suficiente competencia y conocimiento para:
- (a) definir los objetivos del trabajo asignado y el modo en que ese trabajo se relaciona con el objetivo del encargo;
 - (b) considerar la razonabilidad de las hipótesis, métodos y datos fuente utilizados por el experto y;
 - (c) considerar la razonabilidad de los hallazgos del experto en relación con las circunstancias del encargo y la conclusión del Auditor Fiscal.
- 13.7 El Auditor Fiscal, debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que el trabajo del experto es adecuado, para las finalidades del encargo de aseguramiento. Al evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia proporcionada por el experto, el auditor fiscal evalúa:
- (a) la competencia profesional, incluida la experiencia y la objetividad del experto;
 - (b) la razonabilidad de las hipótesis, métodos y datos fuente utilizados por el experto y;
 - (c) la razonabilidad y significatividad de los hallazgos del experto en relación con las circunstancias del encargo y con la conclusión del Auditor Fiscal.

14. Consideración de hechos posteriores

- 14.1 El Auditor Fiscal debe tener en cuenta los hechos posteriores, dependiendo del potencial de esos acontecimientos, para afectar a la información sobre la condición fiscal objeto de análisis y para afectar a lo adecuado de la conclusión del auditor.
- 14.2 La consideración de hechos posteriores (eventos subsecuentes) en un examen del cumplimiento de obligaciones tributarias, es similar a la consideración del auditor, de eventos subsecuentes en la auditoría de estados financieros. El Auditor Fiscal debe considerar la información acerca de dichos eventos que llamen su atención, después de finalizado el período al que se refiere la auditoría y previo a la emisión de su Dictamen e Informe Fiscal, siempre que tales eventos afecten el período auditado.
- 14.3 Existen eventos subsecuentes relacionados con el período auditado, que requieren la consideración del contribuyente y la evaluación del Auditor Fiscal, los cuales ocurren con posterioridad al período reportado; pero antes de la fecha del dictamen e informe del auditor. El Auditor Fiscal no tiene ninguna responsabilidad de detectar dichos incumplimientos fiscales. Sin embargo, si el auditor se da cuenta que dichos incumplimientos son de tal naturaleza e importancia, se requiere su revelación en el dictamen, a menos que el contribuyente haya efectuado las correcciones o modificaciones correspondientes. El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar eventos subsecuentes, tales como la revisión de:
- a. Informes de auditoría interna emitidos durante el período subsecuente relacionado con el período auditado.
 - b. Informes de auditoría externa que identifiquen incumplimientos durante el período auditado.

- c. Informes de entidades reguladoras sobre incumplimientos por parte del contribuyente y que afecten el período auditado.
- d. Información acerca de incumplimientos por parte del contribuyente, obtenida a través de otros trabajos profesionales para ese contribuyente, que hayan sido subsanados antes de la fecha de emisión del dictamen.

15. Manifestaciones de la parte responsable

15.1 El Auditor Fiscal debe obtener de la parte responsable (el contribuyente que se audita) las manifestaciones que resulten adecuadas. La confirmación por escrito de manifestaciones orales reduce la posibilidad de malentendidos entre el auditor y la parte responsable. En especial, el Auditor Fiscal solicita a la parte responsable una manifestación escrita en la que se evalúa o se mide la condición fiscal objeto de análisis aplicando los criterios establecidos, se haya o no de poner a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe como una afirmación. No disponer de manifestaciones escritas dará como resultado una salvedad en la opinión.

El auditor fiscal también debe incluir una restricción a la utilización del informe de aseguramiento.

15.2 Durante un encargo de aseguramiento sobre cumplimiento tributario, es posible que la parte responsable haga manifestaciones al Auditor Fiscal, bien sin haber sido solicitadas o bien en respuesta a indagaciones específicas. Cuando esas manifestaciones se relacionan con cuestiones que son materiales con respecto a la evaluación o medición de la condición fiscal objeto de análisis, el Auditor Fiscal:

- (a) evalúa razonabilidad y congruencia con otra evidencia obtenida, así como con otras manifestaciones;
- (b) considera si es de esperar que los que realizan las manifestaciones estén bien informados sobre esas cuestiones y;
- (c) obtiene evidencia corroborativa en caso de un encargo de seguridad razonable o en caso de un encargo de seguridad limitada.

15.3 Algunas manifestaciones de la parte responsable, no pueden sustituir otra evidencia que el Auditor Fiscal pueda razonablemente esperar que esté disponible. La incapacidad de obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una cuestión que tiene o pueda tener un efecto material sobre la evaluación o medición de la condición fiscal objeto de análisis, cuando esa evidencia normalmente estaría disponible, constituye una limitación al alcance del encargo, incluso si se ha recibido una manifestación de la parte responsable en relación con la cuestión.

15.4 El párrafo PE21, expone algunas condiciones a considerar en la formulación de las manifestaciones escritas (salvaguardas) por parte del contribuyente.

PE21. *En un trabajo de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, el Auditor Fiscal debe obtener confirmaciones por escrito del contribuyente o de un miembro de su personal de alto nivel jerárquico con relación a:*

- *Reconocimiento de la responsabilidad del contribuyente del cumplimiento de las obligaciones tributarias.*
- *Reconocimiento de la responsabilidad del contribuyente por el establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno efectiva sobre cumplimientos.*
- *Una declaración de que el contribuyente ha desarrollado una evaluación de: (a) el cumplimiento de las obligaciones tributarias específicas o (b) los controles que aseguran el cumplimiento o la detección oportuna de incumplimientos.*
- *Declaración de la aceptación del contribuyente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias específicas o sobre la efectividad de los controles internos, basados en el criterio declarado o establecido.*
- *Una declaración de que el contribuyente ha divulgado todos los casos conocidos de incumplimiento.*
- *Una declaración de que el contribuyente ha proporcionado toda la documentación necesaria relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias específicas.*
- *Una declaración sobre la interpretación de los requisitos de cumplimiento que tienen varias formas de interpretación.*
- *Una declaración de que el contribuyente ha divulgado cualquier comunicación de entidades regulatorias, auditores internos y otros profesionales relacionados con posibles casos de incumplimientos, incluyendo comunicaciones recibidas entre la fecha de terminación del trabajo de campo y la fecha del dictamen del profesional.*

- Una declaración en la que manifieste si existen fiscalizaciones en proceso o concluidas y no notificadas.

El Auditor Fiscal podría obtener otra información en un documento preparado por el contribuyente, que contenga declaraciones de la administración sobre el cumplimiento de los requisitos fiscales específicos o la efectividad de los controles internos relacionados con los cumplimientos.

16. Formación del dictamen e informe de aseguramiento

- 16.1 El Auditor Fiscal debe concluir sobre si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar la opinión expresada en el informe de aseguramiento. Para alcanzar dicha opinión, el Auditor Fiscal considera toda la evidencia pertinente, independientemente de si parece corroborar o contradecir la información sobre la condición fiscal objeto de análisis.
- 16.2 El informe de aseguramiento debe ser un informe escrito y expresar claramente la conclusión del Auditor Fiscal, relativa a la información sobre la condición fiscal objeto de análisis.
- 16.3 Expresar verbalmente o de otra manera la opinión, puede ser malentendido sin el soporte de un informe escrito. Por este motivo, el Auditor Fiscal no informa verbalmente, sin proporcionar también un informe de aseguramiento definitivo y por escrito.
- 16.4 Esta NACOT requiere de un formato estandarizado de dictamen para todos los encargos de aseguramiento, sobre cumplimiento de obligaciones tributarias. Además, señala los elementos básicos que debe incluir un dictamen de esta naturaleza.
La NACOT no provee ilustración sobre el informe fiscal, ya que éste puede adoptar diferentes formas o contenido, según las particularidades de cada auditoría.
- 16.5 Al evaluar si el contribuyente ha cumplido en todos sus aspectos importantes, el auditor debe considerar en su opinión:
(a) la naturaleza y frecuencia del incumplimiento identificado y,
(b) si tal incumplimiento es importante con respecto a la naturaleza de las obligaciones tributarias formales o sustantivas.
- 16.6 La emisión de opinión de incumplimiento, no está directamente relacionada con la existencia de hallazgos en el anexo al informe fiscal, o condiciones descritas en dicho informe. La opinión de no cumplimiento en el dictamen surge cuando según el juicio profesional del auditor, el contribuyente no ha cumplido de manera importante con las obligaciones fiscales formales y sustantivas que le corresponden.
- 16.7 El informe y dictamen fiscal deberá concluirse y ser presentado dentro de los plazos de ley. El incumplimiento a la terminación del encargo o la no presentación del mismo dentro del plazo legal, podrá ser objeto de análisis por parte del CVPCPA, pudiendo investigar los motivos que originaron el incumplimiento y si la Firma tomó acciones apropiadas, para evitar incurrir en incumplimientos, incluso, las evaluaciones hechas por la Firma en cuanto a renunciar del encargo.
- 16.8 Anexo a la NACOT, se presentan modelos de Dictamen Fiscal, para tres tipos de opinión:
- a) Opinión de cumplimiento
 - b) Opinión de cumplimiento con salvedad, debido a incumplimientos importantes
 - c) Opinión de no cumplimiento

La opinión de cumplimiento, se emite, cuando el Auditor Fiscal concluye que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones tributarias y no tiene incumplimientos importantes o materiales.

La opinión de cumplimiento con salvedad, se emite, cuando el Auditor Fiscal concluye que han existido incumplimientos importantes o materiales, pero que no llegaron a ser tan generalizados como para opinar que el contribuyente no cumplió con sus obligaciones tributarias.

La opinión de no cumplimiento, se emite, cuando el auditor concluye que existen hallazgos por incumplimientos que son materiales y generalizados o que los mismos, han afectado de manera adversa el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

Esta NACOT, en atención a las disposiciones legales, no incluye la opción de presentar abstención de opinión. En su defecto, requiere que los Auditores Fiscales evalúen de manera anticipada la posibilidad de completar su encargo, dentro de las fechas legalmente establecidas, analicen o concluyan sobre la necesidad de renunciar al encargo, debiendo realizar las diligencias que correspondan.

17. Otras responsabilidades de información

17.1 Conforme algunas disposiciones legales fiscales, tales como, el artículo 135 literal c) del Código Tributario y el artículo 65 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el Auditor Fiscal debe "Examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, las leyes tributarias y el presente Código. El auditor deberá realizar dicho examen mediante la aplicación de normas técnicas de auditoría que establezca el referido Consejo de Vigilancia." y en el informe deberá expresar: "a) Que se audita el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los diferentes tributos y los estados financieros que contienen las cifras acumuladas base para la elaboración de las declaraciones tributarias, la responsabilidad del contribuyente por las cifras auditadas, la responsabilidad del auditor de emitir una opinión y la garantía de que las cifras examinadas están respaldadas de acuerdo a lo establecido en el Art. 135 literal d) del Código Tributario"

17.2 El CVPCPA, atendiendo lo expresado principalmente en el artículo 135 literal c), establece que:

- a) Cuando el contribuyente al que se le realiza el encargo de aseguramiento sobre cumplimiento de las obligaciones tributarias, se encuentre obligado por ley a dictaminar o auditar sus estados financieros, el Auditor Fiscal solicitará el informe de la Firma que realiza la auditoría de estados financieros, a efecto de realizar los procedimientos aplicables que le permitan referirse, a que las cifras han sido auditadas por otra Firma, debiendo señalar la fecha de emisión del informe de auditoría y el tipo de opinión emitida.
- b) Cuando el auditor nombrado para dictaminar las cifras de los estados financieros, emita informe con opinión modificada y dichas modificaciones impliquen la afectación de saldos o transacciones que tengan o pudieran tener efectos en las declaraciones o transacciones con incidencia tributaria, el Auditor Fiscal extenderá su examen sobre dichos saldos o transacciones, a fin de reducir su riesgo en el encargo de aseguramiento sobre el cumplimiento tributario y revelará en su informe y en su caso, en su dictamen, las condiciones identificadas en los estados financieros y la forma de cómo afectan la información o situación tributaria del contribuyente.
- c) Cuando el contribuyente, teniendo nombrado auditor para dictaminar estados financieros, no provea dentro de un plazo razonable convenido con el Auditor Fiscal, el dictamen, estados financieros y notas a los mismos, debidamente auditados, tendrá que convenir con el Auditor Fiscal, la modificación de los términos del encargo, a fin de que el Auditor Fiscal audite los estados financieros en aquellas cuentas, saldos o transacciones de interés fiscal, necesarios para garantizar la emisión del Dictamen e Informe Fiscal. En caso de no llegar a un acuerdo, respecto a la modificación del encargo, el Auditor Fiscal analizará la importancia de esta limitación y evaluará, si debe emitir un informe de cumplimiento con salvedades o un informe de no cumplimiento.
- d) Cuando el contribuyente, únicamente se encuentre obligado a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente y no cuente, voluntariamente, con una auditoría de estados financieros, para propósitos de las disposiciones mencionadas, tales como el artículo 135 c) del Código Tributario y el artículo 65 del Reglamento de aplicación del Código Tributario, el Auditor Fiscal, previo a su nombramiento, deberá identificar tal situación, debiendo convenir un contrato de servicios adicionales con el contribuyente, a fin de cumplir con las disposiciones relacionadas al pronunciamiento sobre las cifras de los estados financieros. Dicha contratación consistirá en el desarrollo de una revisión limitada sobre las cifras de los estados financieros, principalmente, respecto a aquellas que tengan o pudieran tener incidencia fiscal. Esta labor estará basada en los lineamientos provistos por la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2400 "Encargos de Revisión de Estados Financieros Históricos".
- e) En cualquier circunstancia, se encuentren o no auditados los estados financieros, el Auditor Fiscal deberá tener especial cuidado en la incorporación de la información en su Dictamen, Informe, notas y anexos

fiscales, que revelen información suficiente y apropiada para el principal usuario del Dictamen e Informe Fiscal y no necesariamente una réplica del contenido del informe de auditoría de estados financieros.

18 Transitorio

18.1 En el caso de nombramientos para realizar auditoría fiscal de ejercicios anteriores al 1 de enero de 2017, la Firma nombrada aplicará la NACOT vigente a esa fecha.

19 Fecha de entrada en vigencia

Esta NACOT, es aplicable a los encargos de aseguramiento sobre cumplimiento de obligaciones tributarias para el ejercicio fiscal que inicie el 1 de enero de 2017.

Glosario de términos

Administración Tributaria: Es la Dirección General de Impuestos Internos, dentro de la estructura del Ministerio de Hacienda.

Dictamen Fiscal: Documento con estructura regulada por la NACOT, donde consta la opinión de la Firma, respecto al cumplimiento o no cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de un contribuyente.

Firma: Contador Público que ejerce individualmente o una persona jurídica autorizada por el CVPCPA y que han sido nombrados por un contribuyente para dictaminar fiscalmente. El término "Firma" es equivalente a Auditor Fiscal.

Hallazgos: Incumplimientos a regulaciones tributarias, por parte del contribuyente y que la Firma ha determinado.

Informe Fiscal: Documento cuya estructura no está regulada por la NACOT, donde la Firma describe los principales procedimientos realizados como parte del proceso de la Auditoría Fiscal y resume los hallazgos o incumplimientos tributarios.

ANEXO 1 – MODELO DE DICTAMEN CON OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO

EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V.

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES PARA PROPÓSITOS FISCALES POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2017

A la Administración Tributaria

Dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Párrafo introductorio

Hemos examinado el cumplimiento por parte de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., con Número de Identificación Tributaria XXXX-XXXXXX-XXX-X, con las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Operaciones Financieras, Código Tributario, (el auditor fiscal deberá incorporar otras leyes, según sean aplicables a la entidad auditada, por ejemplo: Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, Ley de Turismo, etc) y sus respectivos reglamentos, por el ejercicio impositivo terminado el 31 de diciembre de 2017.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

La presentación razonable del Balance General adjunto de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V. al 31 de diciembre de 2017 y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con las bases contables descritas en la Nota X, incluyendo los anexos 1 al X que se acompañan, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes indicadas, son responsabilidad de la administración de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V.. La dirección es responsable del control interno fiscal, para permitir el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas y que las declaraciones tributarias e informes requeridos por la Administración Tributaria se encuentren libres de incorrección material, debida a fraude o error. Los miembros del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del cumplimiento de las leyes tributarias en general.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, aprobada según acuerdo xx de fecha xxxxx. Somos independientes de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), el cual ha sido adoptado por el CVPCPA, junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría, sobre el cumplimiento tributario requerido por las leyes tributarias de El Salvador y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA.

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., y que sus declaraciones tributarias y demás informes requeridos por la Administración Tributaria, se encuentren libres de incorrección material, debida a fraude o error y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de

seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la NACOT, siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que incumplen de manera importante las regulaciones fiscales indicadas en el primer párrafo del informe.

Nuestro examen sobre cumplimiento de las obligaciones tributarias, se realizó sobre la base de pruebas selectivas de la evidencia que respalda el cumplimiento por parte de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V. con dichas obligaciones tributarias. Además, efectuamos aquellos otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias, incluyendo los diseñados para verificar la existencia de operaciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales y su cumplimiento con las leyes tributarias y, cuando aplique, desarrollar procedimientos de auditoría, sobre los estudios de precios de transferencia que la empresa presente. Nuestro examen no proporciona una determinación legal sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V.

Como parte de una auditoría de conformidad con la NACOT, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Estuvimos atentos a la identificación de incumplimientos debido a fraude o error. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtuvimos conocimiento del control interno fiscal relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno fiscal de la entidad.
- Estuvimos atentos ante los pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria, siempre que los mismos hayan sido del acceso público.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Opinión

En nuestra opinión, EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., cumplió, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones tributarias referidas en el primer párrafo, por el año terminado al 31 de diciembre de 2017.

Informe sobre otras responsabilidades de informar

Conforme algunas disposiciones legales fiscales, tales como, el artículo 135 literal c) del Código Tributario y el artículo 65 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el auditor fiscal debe "Examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, las leyes tributarias y el presente Código. El auditor deberá realizar dicho examen mediante la aplicación de normas técnicas de auditoría que establezca el referido Consejo de Vigilancia." y en el informe deberá expresar: "a) Que se audita el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los diferentes tributos y los estados financieros que contienen las cifras acumuladas base para la elaboración de las declaraciones tributarias, la responsabilidad del contribuyente por las cifras auditadas, la responsabilidad del auditor de emitir una opinión y la garantía de que las cifras examinadas están respaldadas de acuerdo a lo establecido en el Art. 135 literal d) del Código Tributario"

El primer párrafo de este informe, presenta la opinión del auditor sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales y sustantivas; sin embargo, el examen sobre las cifras de los estados financieros fue realizado por otra firma, quienes con fecha xx de xxx de xxx, emitieron una opinión (consignar el tipo de opinión que emitió la firma que audita los estados financieros, pudiendo ser: Opinión sin salvedades, Opinión con salvedades, Opinión adversa o abstención de opinión).

[En el caso, que los estados financieros del contribuyente no hayan sido auditados, el auditor fiscal deberá aplicar lo dispuesto en el apartado 17 de la NACOT y deberá cambiar la redacción del párrafo anterior, por el siguiente:

El primer párrafo de este informe, presenta la opinión del auditor sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales y sustantivas. Los estados financieros no han sido auditados. Nuestra firma desarrolló procedimientos de revisión limitados respecto a las cifras o cuentas y operaciones que pueden tener incidencia o riesgo fiscal. Al respecto, nada llamó nuestra atención a que dichas cifras u operaciones no estén de conformidad a los principios o normas de contabilidad establecidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, los cuales se describen en la nota x a los estados financieros.

(La redacción podrá cambiar en la parte final del párrafo anterior, cuando el contribuyente no aplique los principios o normas contables adoptados por el CVPCPA, debiendo redactar de la siguiente manera: "Al respecto, llamamos la atención a lo descrito en la nota x a los estados financieros, donde se revela la base contable usada por el contribuyente en la preparación de sus estados financieros, la cual constituye una base diferente a los principios o normas adoptadas por el Consejo de Vigilancia de Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias.

(En caso, que el auditor fiscal, al desarrollar su revisión limitada determine desviaciones a los principios o normas contables utilizadas por el cliente; el auditor fiscal, al finalizar la redacción de cualquiera de los párrafos anteriores, según corresponda, detallará las desviaciones observadas.

Restricción para el uso del dictamen fiscal

Este informe es sólo para información de la Administración Tributaria y (Nombre del contribuyente) y no debe ser utilizado para otros propósitos.

(Nombre del Socio a cargo de la auditoría y sello)

(Nombre de la Firma de auditoría nombrada, si fuera distinto a persona natural con su respectivo sello)

[Firma en nombre de la Firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda]

[Dirección del auditor y lugar de emisión del dictamen]

[Fecha]

ANEXO 2 – MODELO DE DICTAMEN CON OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO CON SALVEDAD

EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V.

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES PARA PROPÓSITOS FISCALES

POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2017

A la Administración Tributaria

Dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Párrafo introductorio

Hemos examinado el cumplimiento por parte de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., con Número de Identificación Tributaria XXXX-XXXXXX-XXX-X, con las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Operaciones Financieras, Código Tributario, (el auditor fiscal deberá incorporar otras leyes, según sean aplicables a la entidad auditada, por ejemplo: Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, Ley de Turismo, etc) y sus respectivos reglamentos, por el ejercicio impositivo terminado el 31 de diciembre de 2017.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

La presentación razonable del Balance General adjunto de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V. al 31 de diciembre de 2017 y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con las bases contables descritas en la Nota X, incluyendo los anexos 1 al X que se acompañan, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes indicadas, son responsabilidad de la administración de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V.. La dirección es responsable del control interno fiscal, para permitir el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas y que las declaraciones tributarias e informes requeridos por la Administración Tributaria se encuentren libres de incorrección material, debida a fraude o error. Los miembros del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del cumplimiento de las leyes tributarias en general.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, aprobada según acuerdo xx de fecha xxxxx. Somos independientes de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), el cual ha sido adoptado por el CVPCPA, junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría, sobre el cumplimiento tributario requerido por las leyes tributarias de El Salvador y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA.

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., y que sus declaraciones tributarias y demás informes requeridos por la Administración Tributaria, se encuentren libres de incorrección material, debida a fraude o error y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la NACOT, siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que incumplen de manera importante las regulaciones fiscales indicadas en el primer párrafo del informe.

Nuestro examen sobre cumplimiento de las obligaciones tributarias, se realizó sobre la base de pruebas selectivas de la evidencia que respalda el cumplimiento por parte de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V. con dichas obligaciones tributarias. Además, efectuamos aquellos otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias, incluyendo los diseñados para verificar la existencia de operaciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales y su cumplimiento con las leyes tributarias y, cuando aplique, desarrollar procedimientos de auditoría sobre los estudios de precios de transferencia que la empresa presente. Nuestro examen no proporciona una determinación legal sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V.

Como parte de una auditoría de conformidad con la NACOT, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Estuvimos atentos a la identificación de incumplimientos debido a fraude o error. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtuvimos conocimiento del control interno fiscal relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno fiscal de la entidad.
- Estuvimos atentos ante los pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria, siempre que los mismos hayan sido del acceso público.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de cumplimiento con salvedades.

Fundamento de la opinión de cumplimiento con salvedades

Como resultado de nuestro examen, hemos identificado los siguientes incumplimientos importantes:

(Describir en qué consiste el o los incumplimientos importantes).

Opinión

En nuestra opinión, excepto por los incumplimientos señalados en el párrafo anterior, EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., cumplió, en todos los aspectos importantes, con las obligaciones tributarias referidas en el primer párrafo, por el año terminado al 31 de diciembre de 2017.

Informe sobre otras responsabilidades de informar

Conforme algunas disposiciones legales fiscales, tales como, el artículo 135 literal c) del Código Tributario y el artículo 65 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el auditor fiscal debe "Examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, las leyes tributarias y el presente Código. El auditor deberá realizar dicho examen mediante la aplicación de normas técnicas de auditoría que establezca el referido Consejo de Vigilancia." y en el informe deberá expresar: "a) Que se audita el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los diferentes tributos y los estados financieros que contienen las cifras acumuladas base para la elaboración de las declaraciones tributarias, la responsabilidad del contribuyente por las cifras auditadas, la responsabilidad del auditor de emitir una opinión y la garantía de que las cifras examinadas están respaldadas de acuerdo a lo establecido en el Art. 135 literal d) del Código Tributario"

El primer párrafo de este informe, presenta la opinión del auditor sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales y sustantivas; sin embargo, el examen sobre las cifras de los estados financieros fue realizado por otra firma, quienes con fecha xx de xxx de xxx, emitieron una opinión (consignar el tipo de opinión que emitió la firma que audita los estados financieros, pudiendo ser: Opinión sin salvedades, Opinión con salvedades, Opinión adversa o abstención de opinión).

[En el caso, que los estados financieros del contribuyente no hayan sido auditados, el auditor fiscal deberá aplicar lo dispuesto en el apartado 17 de la NACOT y deberá cambiar la redacción del párrafo anterior, por el siguiente:

El primer párrafo de este informe, presenta la opinión del auditor sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales y sustantivas. Los estados financieros no han sido auditados. Nuestra firma desarrolló procedimientos de revisión limitados respecto a las cifras o cuentas y operaciones que pueden tener incidencia o riesgo fiscal. Al respecto, nada llamó nuestra atención a que dichas cifras u operaciones no estén de conformidad a los principios o normas de contabilidad establecidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, los cuales se describen en la nota x a los estados financieros.

(La redacción podrá cambiar en la parte final del párrafo anterior, cuando el contribuyente no aplique los principios o normas contables adoptados por el CVPCPA, debiendo redactar de la siguiente manera: "Al respecto, llamamos la atención a lo descrito en la nota x a los estados financieros, donde se revela la base contable usada por el contribuyente en la preparación de sus estados financieros, la cual constituye una base diferente a los principios o normas adoptadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias.

(En caso, que el auditor fiscal, al desarrollar su revisión limitada determine desviaciones a los principios o normas contables utilizadas por el cliente; el auditor fiscal, al finalizar la redacción de cualquiera de los párrafos anteriores, según corresponda, detallará las desviaciones observadas.

Restricción para el uso del dictamen fiscal

Este informe es sólo para información de la Administración Tributaria y (Nombre del contribuyente), y no debe ser utilizado para otros propósitos.

(Nombre del Socio a cargo de la auditoría y sello)

(Nombre de la Firma de auditoría nombrada, si fuera distinto a persona natural con su respectivo sello)

[Firma en nombre de la Firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda]

[Dirección del auditor y lugar de emisión del dictamen]

[Fecha]

ANEXO 3 – MODELO DE DICTAMEN CON OPINIÓN DE NO CUMPLIMIENTO

EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V.

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES PARA PROPÓSITOS FISCALES POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2017

A la Administración Tributaria

Dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Párrafo introductorio

Hemos examinado el cumplimiento por parte de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., con Número de Identificación Tributaria XXXX-XXXXXX-XXX-X, con las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Operaciones Financieras, Código Tributario, (el auditor fiscal deberá incorporar otras leyes, según sean aplicables a la entidad auditada, por ejemplo: Ley de Contribución Especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, Ley de Turismo, etc) y sus respectivos reglamentos, por el ejercicio impositivo terminado el 31 de diciembre de 2017.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias

La presentación razonable del Balance General adjunto de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V. al 31 de diciembre de 2017 y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con las bases contables descritas en la Nota X, incluyendo los anexos 1 al X que se acompañan, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes indicadas, son responsabilidad de la administración de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V.. La dirección es responsable del control interno fiscal, para permitir el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas y que las declaraciones tributarias e informes requeridos por la Administración Tributaria se encuentren libres de incorrección material, debida a fraude o error. Los miembros del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del cumplimiento de las leyes tributarias en general.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, aprobada según acuerdo xx de fecha xxxxx. Somos independientes de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), el cual ha sido adoptado por el CVPCPA, junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría, sobre el cumplimiento tributario requerido por las leyes tributarias de El Salvador y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA.

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., y que sus declaraciones tributarias y demás informes requeridos por la Administración Tributaria, se encuentren libres de incorrección material, debida a fraude o error y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la NACOT, siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que incumplen de manera importante las regulaciones fiscales indicadas en el primer párrafo del informe.

Nuestro examen sobre cumplimiento de las obligaciones tributarias, se realizó sobre la base de pruebas selectivas de la evidencia que respalda el cumplimiento por parte de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V. con dichas obligaciones tributarias. Además, efectuamos aquellos otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias, incluyendo los diseñados para verificar la existencia de operaciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales y su cumplimiento con las leyes tributarias y, cuando aplique, desarrollar procedimientos de auditoría sobre los estudios de precios de transferencia que la empresa presente. Nuestro examen no proporciona una determinación legal sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V.

Como parte de una auditoría de conformidad con la NACOT, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Estuvimos atentos a la identificación de incumplimientos debido a fraude o error. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtuvimos conocimiento del control interno fiscal relevante para la auditoría, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno fiscal de la entidad.
- Estuvimos atentos ante los pronunciamientos emitidos por la Administración Tributaria, siempre que los mismos hayan sido del acceso público.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de no cumplimiento.

Fundamento de la opinión de no cumplimiento

Como resultado de nuestro examen, hemos identificado los siguientes incumplimientos importantes:

(Describir en que consiste el o los incumplimientos importantes, que a juicio del auditor, sobrepasan la materialidad, son generalizados y no resulta apropiada la emisión de un dictamen de cumplimiento con salvedades)

Opinión

En nuestra opinión, debido a los efectos de los incumplimientos señalados en el párrafo anterior, EL CONTRIBUYENTE, S.A. DE C.V., no cumplió con las obligaciones tributarias referidas en el primer párrafo, por el año terminado al 31 de diciembre de 2017.

Informe sobre otras responsabilidades de informar

Conforme algunas disposiciones legales fiscales, tales como, el artículo 135 literal c) del Código Tributario y el artículo 65 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el auditor fiscal debe "Examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, las leyes tributarias y el presente Código. El auditor deberá realizar dicho examen mediante la aplicación de normas técnicas de auditoría que establezca el referido Consejo de Vigilancia." y en el informe deberá expresar: "a) Que se audita el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los diferentes tributos y los estados financieros que contienen las cifras acumuladas base para la elaboración de las declaraciones tributarias, la responsabilidad del contribuyente por las cifras auditadas, la responsabilidad del auditor de emitir una opinión y la garantía de que las cifras examinadas están respaldadas de acuerdo a lo establecido en el Art. 135 literal d) del Código Tributario"

El primer párrafo de este informe, presenta la opinión del auditor sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales y sustantivas; sin embargo, el examen sobre las cifras de los estados financieros fue realizado por otra firma, quienes con fecha xx de xxx de xxx, emitieron una opinión (consignar el tipo de opinión que emitió la firma que audita los estados financieros, pudiendo ser: Opinión sin salvedades, Opinión con salvedades, Opinión adversa o abstención de opinión).

