



ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL (ESPOL)

Escuela de Postgrado en Administración de Empresas (ESPAE)

***“GESTIÓN Y GOBERNABILIDAD DEL RIESGO COMO
FACTOR DE MEJORA EN EL CONTROL TRIBUTARIO DEL
GOBIERNO Y LA EMPRESA”***

TÉSIS DE GRADO

Previa a la obtención del Título de :

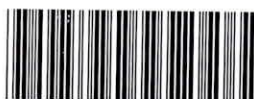
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Presentada por :

Ing. Com. Francisco Xavier Olivares Aguirre

Ing. Com. Isacio Simón Robles Pincay

***Guayaquil - Ecuador
2005***



DP-07733

AGRADECIMIENTO :

Expresamos nuestro sincero y efusivo reconocimiento a la ESPOL-Escuela Superior Politécnica del Litoral- a través de la ESPAE-Escuela de Postgrado en Administración de Empresas- en donde cursamos nuestros estudios de "*Ira. Maestría Ejecutiva en Tributación*", auspiciados con su importante contribución en pro de nuestro desarrollo personal y profesional, así como al Dr. Carlos Velasco Garcés, quien en calidad de Tutor y Director de nuestra tesis contribuyó determinadamente con su gran experiencia, conocimiento y entusiasmo en la conducción y buen término de este arduo y esforzado trabajo de investigación.

Además, expresamos nuestra gratitud tanto a las instituciones como a todas aquellas personas que en forma generosa nos facilitaron toda la información de que dispusimos y nos alentaron para la realización del presente trabajo.

Francisco e Isacio

Guayaquil, XI/2005

DEDICATORIA :

Dedico este trabajo a **Dios** por concederme la fortaleza y perseverancia para realizarlo; a la memoria de mi difunto padre, **Enrique**, quien habiéndome fomentado el hábito a la lectura y el estudio constante influyó en mi vocación por la investigación y el conocimiento; a mi bendecida madre, **Olga**, por su abnegación y desvelo invalorable durante mi educación básica; y a mis hijos **Israel** y **Xavier**, como un legado para que emulen este esfuerzo.

Francisco

DEDICATORIA :

El presente trabajo de investigación está dedicado a Dios nuestro Señor, quien me ha concedido valores como: fuerza, sabiduría y perseverancia necesarios para llevarlo a efecto, así como a mis difuntos padres: **Segundo** y **Escolástica**, mi esposa **Emma Escobar** y mis hijos **Holvin**, **Griselda** e **Ivette**, quienes han sabido compartir y comprender mi esfuerzo en aras de lograr el mayor conocimiento en esta Maestría.

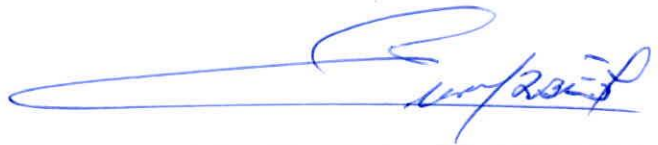
Isacio

DECLARACIÓN EXPRESA :

La responsabilidad del contenido de esta
Tesis de Grado,
nos corresponde exclusivamente



Ing. Com. Francisco Olivares Aguirre



Ing. Com. Isacio Robles Pincay

Guayaquil, XI/2005



MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
SUSTENTACIÓN DEL PROYECTO DE GRADUACIÓN

En Guayaquil, a los 20 días del mes de Noviembre del 2005, en el auditorium de la Escuela de Postgrado en Administración de Empresas ESPAE-ESPOL, sustentaron la Tesis de Grado: ***"GESTIÓN Y GOBERNABILIDAD DEL RIESGO COMO FACTOR DE MEJORA EN EL CONTROL TRIBUTARIO DEL GOBIERNO Y LA EMPRESA"***;

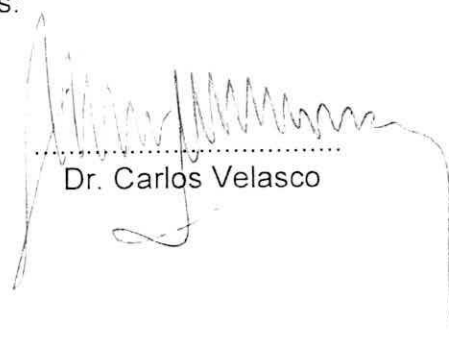
- Olivares Aguirre Francisco Xavier
- Robles Pincay Isacio Simón

Actuaron como miembros del jurado las siguientes personas:

- Ing. Armando Lituma
- Eco. Gabriela Orellana
- Dr. Carlos Velasco

Para constancia de lo actuado firman abajo los presentes:


Ing. Armando Lituma


Dr. Carlos Velasco


Eco. Gabriela Orellana

Se adjunta Acta de Calificaciones.

kam

Malecón 100 y Loja Telf.: 2530057-2530383
Fax: (593-4) 2530057-2530383 Ext. 109 Casilla 09-01-5863

RESUMEN EJECUTIVO

El contenido y secuencia lógica de los tres capítulos que integran el presente trabajo de *“Gestión y Gobernabilidad del Riesgo como factor de mejora en el Control Tributario del Gobierno y la Empresa”* respeta la estructura tradicional de una investigación, pero aporta con una visión constructiva de propuesta que lo complementa y fortalece, mediante la presentación de soluciones opcionales realmente aplicables en la promoción de hacer las cosas de manera diferente y mejorada, y su orientación es un mecanismo de aprendizaje abierto al cambio que requiere la técnica de gestión en el control tributario, que supone una clara decisión de prioridades del más alto nivel gerencial en el gobierno y las empresas, cuyas voluntades consensuadas irán destinado a lograr que éstos adquieran capacidad para innovarse y crecer en forma eficiente y efectiva.

La asunción, gestión y gobernabilidad de los riesgos impactan de manera relevante en la calidad de la práctica del control tributario, por lo que delimita expresa y sistemáticamente cada una de las funciones involucradas en su contexto, asegurando así las bondades y fortalezas potenciales que este proceso técnico posee, tanto como el logro eficiente de los objetivos propuestos a través del mismo.

La presencia permanente de la Administración Tributaria y su contacto íntimo con los contribuyentes a través de visitas frecuentes de asesoría posibilita la atracción,

cooperación, armonía, dinamismo y consolidación de la interacción entre estos actores estratégicos involucrados en el sistema de la tributación, para lo cual se dispone de una diversidad de formas e instrumentos de aplicación.

Con el monitoreo constante y permanente al contribuyente se puede precisar su grado necesario de actualización de conocimientos sobre la tributación y el cumplimiento, que tiene que ser apropiadamente incentivado y estimulado por la Administración para disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo y acrecentando cada vez más el espíritu de responsabilidad tributaria y fiscal en el contribuyente.

Una de las principales alternativas para llevar a cabo la innovación del control y del cumplimiento tributario y mejorar la calidad de los mismos, consiste en modernizarlos a través de la utilización compartida de los conocimientos, así como el aprovechamiento adecuado de la tecnología de información y comunicación(TIC).

En el *capítulo introductorio* se precisa el marco protocolario científico que implica un trabajo de esta naturaleza, en donde se presenta en forma secuenciada las técnicas más significativas y necesarias para articularlas con la autocrítica y la acción concreta de las circunstancias que se presentaron en la investigación.

El *segundo capítulo* enmarca la principal referencia legal y teórico-conceptual que caracterizan la temática de investigación, en donde presentamos exhaustivamente las

contribuciones doctrinarias, científicas y técnicas más relevantes de diferente autoría, a fin de orientar al lector o usuario a ilustrar y fortalecer el conocimiento específico.

El *tercer capítulo* contiene la validación de los resultados que obtuvimos en el trabajo aplicado tanto en la Administración Tributaria (SRI) como en el sector empresarial, conforme lo evidenciamos a través de 3 anexos. Además, contiene el diseño de 8 cuadros, complementados con el análisis y la interpretación de los mismos en forma independiente por cada segmento específico de estudio, con las conclusiones y las acciones correctivas necesarias que incorporamos como valor agregado en procura de solucionar los problemas más relevantes que detectamos, acompañadas de 17 formatos opcionales que inciden en su instrumentación, como estrategia genérica para que la Administración Tributaria y las empresas cuenten con una fuerte herramienta generadora de conocimiento e ideas innovadoras y la adopten en forma congruente y responsable con sus necesidades peculiares. La finalidad es que les permita auto evaluar su comportamiento y desarrollar un mejoramiento continuo en el desempeño del control tributario que les compete ejercer, para cumplir con los objetivos y metas fiscales en términos de eficiencia y eficacia, así como aprender a adaptarse a un sistema dinámico de intercambio que les permita el logro de un mejoramiento continuo y sustentable.

Finalmente, el *acápite* propone el contexto de la alternativa real derivada de nuestra investigación.

CAPITULO II

MARCO DE REFERENCIA.....	12
2.1. Marco Legal	12
2.2. Marco Teórico-Conceptual	16

CAPITULO III

RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	70
3.1. Identificación y Clasificación del Riesgo	71
3.2. Reducción del Riesgo	77
3.3. Detección, Selección y Cobertura del Riesgo	82
3.4. Evaluación y Medición de Resultados	84
3.5. Gestión de los Recursos Humanos	85
3.6. Sistema Interrelacionado de Inteligencia	87
3.7. Encuesta a la Administración Tributaria	88
3.8. Encuesta a la Empresa Privada	94
3.8. CONCLUSIONES	97
3.9. RECOMENDACIONES	101
ANEXOS N° 1 al 4	108

APÉNDICE: Modelo propuesto

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INDICE GENERAL

CONCEPTO	PAGINA
AGRADECIMIENTO	i
DEDICATORIAS	ii
DECLARACIÓN EXPRESA	iii
RESUMEN EJECUTIVO	iv
INDICE GENERAL	vii
INDICE DE FIGURAS	ix
INDICE DE CUADROS	x
INDICE DE TABLAS Y MAPA	xi
INDICE DE FORMAS	xii
SIGLAS, ABREVIATURAS Y SIMBOLOGÍA UTILIZADAS	xiii

CAPÍTULO I

INFORMACIÓN INTRODUCTORIA	1
1.1. Tema	1
1.2. Antecedentes del Problema	1
1.3. Relevamiento del Problema	4
1.4. Sistematización	4
1.5. Objetivo General	5
1.6. Objetivos Específicos	5
1.7. Justificación	6
1.8. Hipótesis	9
1.9. Aspectos Metodológicos	9

INDICE DE FIGURAS

<u>CONCEPTO</u>	<u>PAGINA</u>
Figura N° 1: Fiscalización Preventiva	28
Figura N° 2: Instancias de la Detección del Riesgo	29
Figura N° 3: Pirámide de Ejecución de la Ley	39
Figura N° 4: El Proceso de Auditoria	47

INDICE DE CUADROS

CONCEPTO

PAGINA

Cuadro N° 1: Importancia financiera del contribuyente	33
Cuadro N° 2: Integridad fiscal del contribuyente	34
Cuadro N° 3: Matriz de riesgo combinada	34
Cuadro N° 4: Flujo de actividades y su gobernabilidad	40
Cuadro N° 5: Identificación de Riesgos por nivel jerárquico	64
Cuadro N° 6: Número de Notificaciones y Recaudación por omiso	74
Cuadro N° 7: Contribuyentes inscritos	75
Cuadro N° 8: Número de Notificaciones y recaudación en cruces de diferencias.	76
Cuadro N° 9: Determinaciones tributarias y su resolución	77
Cuadro N° 10: Acción de Control Tributario Preventivo	78
Cuadro N° 11: Acción de Cultura y Capacitación-Sierra	81
Cuadro N° 12: Acción de Cultura y Capacitación-Costa	81
Cuadro N° 13: Distributivo de colaboradores del SRI/2005	87
Cuadros N° 14 al 19: Encuesta a la Administración Tributaria/Preguntas 1 y 3 a la 8	88
Cuadro N° 20: Encuesta a la Empresa Privada/Preguntas 1 a la 4 y 6 a la 8	94
Cuadro N° 21: Encuesta a la Empresa Privada /Preguntas 5 y 9	96

INDICE DE MAPA Y TABLAS

CONCEPTO

PAGINA

Mapa I : 38 Oficinas de atención al contribuyente en las 22 provincias	70
Tabla I : Clasificador CIUU3	72
Tabla II: Aplicación Práctica de Clasificador CIUU3	72

INDICE DE FORMAS

Programa de Trabajo y Herramientas para Diagnóstico y Evaluación en Operaciones Sensibles al Riesgo en el Control Tributario
--

CONCEPTO

PAGINA

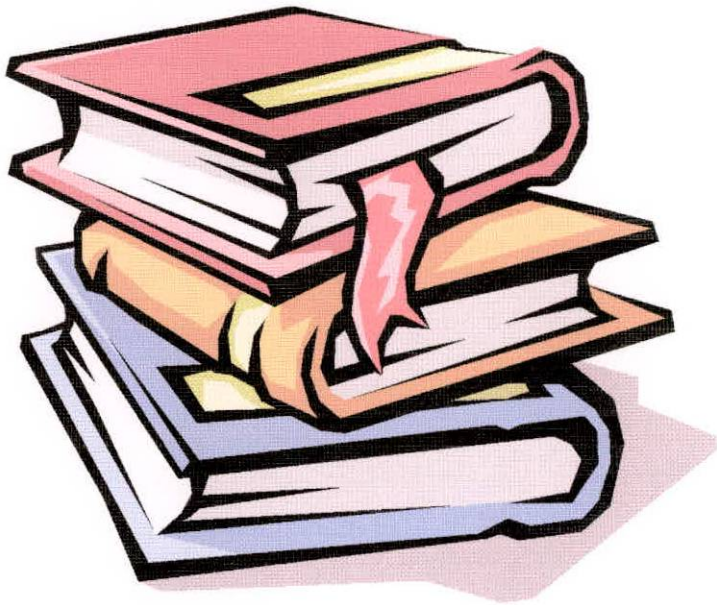
Forma N° 1: Evaluación del Control Interno para el Área Tributaria y en Procedimientos de Contabilidad	116
Forma N° 2: Pruebas Generales de Impuestos/Análisis del IVA	129
Forma N° 3: Pruebas Generales de Impuestos/Análisis de Ventas	130
Forma N° 4: Pruebas Generales de Impuestos/Análisis de Compras	131
Forma N° 5: Pruebas Generales de Impuestos/Análisis de Retenciones	132
Forma N° 6: Pruebas Generales de Impuestos/Movimiento de Inventarios	133
Forma N° 7: Pruebas Generales de Impuestos/Corte Documentario de Ventas (Flor de Exportación)	134
Forma N° 8: Pruebas de Nóminas frente al I.E.S.S./Análisis de Sueldos	135
Forma N° 9: Pruebas de Nóminas frente al I.E.S.S./Análisis de Aportes	136
Forma N° 10: Pruebas de Nóminas frente al I.E.S.S./Análisis de Gasto Nómina Frente al I.E.S.S.	137
Forma N° 11: Pruebas de Nóminas frente al I.E.S.S./Análisis de Provisiones	138
Forma N° 12: Pruebas de Nóminas frente al I.E.S.S./Revisión Carpetas de Empleados	139
Formas N° 13 y 14: Pruebas de Gastos	140
Formas N° 15 y 16: Pruebas de Gastos	141
Forma N° 17: Pruebas de Gastos/Servicios a Terceros	142

SIGLAS, ABREVIATURAS Y SIMBOLOGIA UTILIZADAS

ESPOL	:	Escuela Superior Politécnica del Litoral
ESPAE	:	Escuela de Postgrado en Administración de Empresas
TIC	:	Tecnología de información y comunicación
S.R.I.	:	Servicio de Rentas Internas
Art.	:	Artículo
NEA's	:	Normas Ecuatorianas de Auditoria
NEC's	:	Normas Ecuatorianas de Contabilidad
R.O.	:	Registro Oficial
C.P.A.	:	Contador Público Autorizado
etc.	:	Etcétera
S.A.	:	Sociedad Anónima
C.A.	:	Compañía Anónima
CIAT	:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Cod. C.T.	:	Codificación del Código Tributario
L.R.T.I. Cod.	:	Ley de Régimen Tributario Interno Codificada
RUC	:	Registro Único de Contribuyentes
CAE	:	Corporación Aduanera Ecuatoriana
IESS	:	Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social
Nº	:	Número
%	:	Por ciento
ICE	:	Impuestos a los Consumos Especiales
MICIP	:	Ministerio de Comercio Exterior, Integración y Productividad
COMEXI	:	Consejo de Comercio Exterior e Inversiones
GGRCT	:	Gestión y Gobernabilidad del Riesgo en el Control Tributario
US\$	:	Dólares estadounidenses
DGR	:	Dirección General de Rentas
I.V.A.	:	Impuesto al Valor Agregado
Cto. de Vtas.	:	Costo de Ventas
M.P.	:	Materia Prima
M.O.	:	Mano de Obra
Ctos. Dir. e Ind.:		Costos directos e Indirectos

CAPITULO I

INFORMACIÓN INTRODUCTORIA



CAPITULO I

1. INFORMACIÓN INTRODUCTORIA

1.1. Tema :

**“Gestión y Gobernabilidad del Riesgo como factor de mejora en el
Control Tributario del Gobierno y la Empresa”**

1.2. Antecedentes del problema :

El control tributario es llevada a cabo en el Ecuador sin un procedimiento operativo específico e integral basado en la identificación previa de los riesgos y la evaluación del resultado de los mismos, gestados en las empresas obligadas a cumplir con el fisco.

1.2.1. Causas :

- Falta de concientización de los responsables del control de los tributos acerca de la importancia de la distensión y la flexibilidad

que se manifiesta en los procesos administrativos de las empresas actuales;

- Dificultad en la prevención del riesgo y atención de sus consecuencias y repercusiones; y,
- Escasez de conocimientos para identificar y evaluar los riesgos.

1.2.2. Efectos :

- Enfoque sistemático inadecuado e informal del control tributario;
- Empleo excesivo de recursos en el desarrollo de la gestión determinadora del impuesto a cargo de los entes naturales y jurídicos que tributan; y,
- Severa incidencia negativa en la claridad y precisión de los resultados del control tributario.

1.2.3. Pronóstico :

Si en la gestión del control tributario se sigue aplicando el modelo de control clásico, sin que se le dé la debida importancia a la identificación, análisis y evaluación de los factores de gestación del riesgo en las diferentes empresas, como alternativa de actualidad, la

prevención de errores y/o irregularidades fiscales que éstas acometen seguirá siendo muy limitada.

1.2.4. Control al pronóstico :

Es indispensable implantar la planeación estratégica del control tributario, con una adecuada coparticipación y coordinación entre el gobierno y las empresas que se involucran en esa gestión, mediante una comunicación efectiva y un compromiso real y total.

1.2.5. Presentación de alternativas :

- La gobernabilidad de los riesgos en el control tributario tiene que ser concebida como un instrumento técnico de gestión.
- Es indispensable formular e implantar instrumentos que guíen la identificación, análisis y evaluación de los riesgos en el control tributario aplicado a las empresas públicas y privadas.
- Este instrumento técnico servirá para prevenir y mitigar el acometimiento de errores y/o irregularidades por parte de las empresas, en perjuicio del fisco.

1.3. Relevamiento del problema :

¿ En que forma la falta de gestión y gobernabilidad de los riesgos incide en los resultados del control tributario ?

1.4. Sistematización :

- ¿Cuál es la incidencia que tiene la falta de gestión y gobernabilidad de los riesgos en el control tributario ?
- ¿Cuáles son los factores de riesgo para que en las empresas se presenten errores y/o irregularidades en perjuicio del fisco ?
- ¿Qué impacto ocasiona en el fisco el acometimiento de errores y/o irregularidades por parte de las empresas contribuyentes?
- ¿Cuáles han sido las limitaciones en los resultados que se presentan en el control tributario ?
- ¿De qué manera la gobernabilidad de los riesgos puede ser una alternativa de control para la gestión del control tributario ?

1.5. Objetivo general:

Presentar las características de gestión y gobernabilidad de los riesgos en el control tributario y formular un modelo como estrategia aplicable en el gobierno y las empresas.

1.6. Objetivos específicos:

- Identificar y describir los factores participativos en la gestación de los riesgos de la auditoria tributaria y los mecanismos técnicos aplicables para su dimensionamiento y control, orientado a diversos propósitos de evaluación;
- Establecer la metodología requerida para la ejecución de la auditoria tributaria basada en la evaluación de riesgos; y,
- Ilustrar y habilitar al profesional de auditoria tributaria en los factores básicos a partir de los cuales se sustenta la alternativa de administración, control y seguridad de los sistemas de riesgos basados en la tecnología de información.

1.7. Justificación:

Resulta un desafío plantear, como resultado de la investigación, soluciones viables y concretas, para propender a que la gestión del control tributario sea practicada con un enfoque sistemático orientado a la prevención y reducción de los riesgos.

La meta que debemos proponernos en la gestión del control tributario para la prevención de errores y/o irregularidades (corrupción) por parte del sujeto pasivo, que terminan causando perjuicios al fisco, se la consigue proyectando alternativas que permitan disuadir este riesgo, determinando para cuántos riesgos el sujeto activo—la Administración Tributaria—está preparado, y lo reconoce, en la medida que trata de propiciar la creación de valores mediante el uso transversal de la tecnología de la información, con énfasis en la capacitación de los auditores que gestionan esta tarea, como del sujeto pasivo que tributa.

El enfoque innovador del tema elegido para la investigación despierta actualmente un gran interés, dada la trascendencia que tiene especialmente en los controladores tributarios, en quienes suscita el ánimo de participación, la agilidad mental, así como la curiosidad por la adquisición

de mayor conocimiento y la búsqueda de una alternativa viable y confiable en los problemas que aborda la gestión fiscal dentro del control tributario.

Las unidades de control interno del sector público y privado y las firmas privadas que, conforme a las normas legales y reglamentarias vigentes, practican el control del cumplimiento tributario, cuentan con la infraestructura de equipos y personal adecuados, pero no han prestado la suficiente importancia a la explotación de las bondades que ofrece la nueva filosofía de la gestión integral de riesgos y la tecnología de la información, motivo por el cual estos recursos están siendo subutilizados.

Es necesario que el Estado y las instituciones públicas y privadas sean capaces de identificar riesgos genéricos y que cuenten con sistemas de medición, que les permitan conceptuar, cuantificar y controlar estos riesgos, a fin de prevenir actos de incorrección o incumplimiento.

Gestionar estos riesgos de una manera eficiente e integral es fundamental, ya que su correcto nivel de identificación, medición, monitoreo y control, permite a las empresas optimizar el rendimiento de la productividad y la toma de decisiones gerenciales, para prevenir el puntual y eficiente cumplimiento tributario.

La globalización de los mercados, así como la desregulación de las economías, son tendencias mundiales que han hecho evidente la necesidad de que las instituciones cuenten con herramientas que le permitan la identificación, medición y monitoreo de los riesgos a que se exponen.

A raíz de la apertura de los mercados, del aumento de volumen de transacciones y volatilidad de las mismas, el análisis de estrategias de gestión de riesgos se hace indispensable.

El objetivo principal de la gestión de riesgos es asegurarse que las actividades operacionales de un Gobierno o una empresa, no exponen a riesgos que puedan amenazar su viabilidad futura. La gestión integral de riesgos es en última instancia, responsabilidad de alta dirección o gobierno, ya que es a éstos que corresponde determinar las estrategias a tomar, así como la tolerancia a los riesgos que están dispuestos a sumir.

Como estudiantes de la Maestría Ejecutiva en Tributación, poseemos el conocimiento necesario para abogar la temática planteada, ya que en la preparación profesional hemos aprendido las pautas fundamentales para llevar a cabo un control tributario eficaz. En tal virtud, hemos estudiado la *gestión y gobernabilidad de los riesgos en el control tributario* porque es

poco conocida y por ende tiene más urgencia en ser aplicada, especialmente en la orilla del contribuyente.

1.8. Hipótesis:

La gestión y gobernabilidad de los riesgos tiene una incidencia favorable en el control tributario del gobierno y las empresas.

1.9. Aspectos metodológicos :

1.9.1. Tipo de estudio.- Nuestro trabajo de investigación fue bibliográfico y de campo, a más de exploratorio. Siendo exploratorio, por tener pocos antecedentes respecto a su modelo teórico o a su aplicación práctica, plantea las bases para desarrollar a base de su contenido una nueva o mayor investigación por otros autores.

1.9.2. Método de investigación.- Hemos empleado el paradigma constructivista como alternativa de enfoque y orientación en el trabajo, por ser real y significativamente constructor y enriquecedor del

conocimiento, así como fusionador de “*lo que puede ser conocido*” con “*lo que la persona conoce*”.

- **Inductivo:** técnica empleada para la elaboración del presente texto y opiniones. Para ello se partió de informaciones específicas para luego emitir opiniones complejas y generales.
- **Analítico:** se utilizó para elaborar las formas de trabajo propuestas como valor agregado para las pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento para verificar la aplicación de la codificación, legislación y reglamentación tributaria, así como la normativa contable y de auditoria, tanto nacional como internacional.
- **Sintético:** señala la relación de los elementos que surgen dentro del proceso de ejecución de esta investigación, con el resultado final.

1.9.3. Fuentes y técnicas para la recolección de la información

1.9.3.1. Fuentes primarias.-: Aplicamos la técnica de entrevistas para recolectar la información necesaria para avalizar el buen desempeño de nuestro trabajo investigativo, utilizando los

utilizando los cuestionarios que constan como *Anexos N° 2 y N° 3* de este documento, estructurados con 9 preguntas dirigidas a directores y ejecutores del control tributario, recurriendo a la colaboración de la Regional del Litoral-Guayaquil del Servicio de Rentas Internas(SRI), de firmas de auditoria externa, así como de empresas públicas y privadas.

1.9.3.2. Fuentes secundarias.- Consultamos textos, revistas técnicas, boletines, internet, así como la legislación, regulación y normativa que rige en nuestro País.

CAPITULO II

MARCO DE REFERENCIA



CAPITULO II

2. MARCO DE REFERENCIA

2.1. Marco legal

2.1.1. Igualdad, proporcionalidad y generalidad.- Principios

básicos, previstos en el Art. 256, Capítulo 3: Del régimen tributario, TÍTULO XII: DEL SISTEMA ECONÓMICO, de la Constitución Política de la República del Ecuador¹, por los cuales se regulará el régimen tributario.

2.1.2. Responsabilidad de los auditores externos.- Disposición

contenida en el Art. 102, Título quinto: DISPOSICIONES GENERALES, de la **L.R.T.I. Cod.-Ley de Régimen Tributario Interno Codificada**” (N°2004-026)², acorde con el Art. 213 de su Reglamento de aplicación, que obliga a los mismos, bajo juramento, a incluir en los dictámenes que emitan sobre los estados financieros que auditan, la opinión respecto del cumplimiento por parte del sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias como contribuyente, agente de

¹: Asamblea Nacional Constituyente, Registro Oficial(R.O.) N°1,11/VIII/98

²: Función Legislativa, Suplemento(S) de R.O. N°463, 17/XI/2004

retención o percepción, so pena de sanción civil y penal por falta de idoneidad profesional derivada del retardo, infundio o la inexactitud de la indicada opinión. Para el efecto, la Administración Tributaria ha emitido instructivos e implementado formatos tipo que le deben ser presentados mediante archivo electrónico.

2.1.3. Normas Ecuatorianas de Auditoria (NEA's)³.- Adaptadas a

las necesidades del País, a base de las Normas Internacionales de Auditoria, y emitidas por la Superintendencia de Compañías, previa coordinación y análisis interinstitucional desplegada con el Instituto de Investigaciones Contables de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, importantes firmas auditoras privadas, a más de los delegados de la Superintendencia de Bancos y la Administración Tributaria a través del SRI-Servicio de Rentas Internas-. Son de aplicación obligatoria para quienes ejercen funciones de auditoria de estados financieros de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados en forma de material explicativo y de otro tipo; además proporcionadas como una guía o fuente de consulta, principalmente en asuntos de importancia sustantiva, para los contadores y auditores que practican actividades de supervisión, auditoria y servicios de naturaleza

³: Superintendencia de Compañías, Edición Especial de R.O. N°5, 30/IX/2002

similar. Seguidamente detallamos las principales normas que consideramos tienen estrecho vínculo con la gestión del riesgo en el control tributario:

Responsabilidades

NEA No. 1.- “Objetivo y principios generales que amparan una auditoria de estados financieros”;

NEA No. 3.- “Control de calidad para el trabajo de auditoria”;

NEA No. 4.- “Documentación”;

NEA No. 5.- “Fraude y error”;

NEA No. 6.- “Consideración de leyes y reglamentos en una Auditoria de estados financieros”;

Planificación

NEA No. 8.- “Conocimiento del negocio”;

NEA No. 9.- “Importancia relativa de la auditoria”;

Control interno

NEA No. 10.- “Evaluación de riesgo y control interno”;

NEA No. 13.- “Evidencia de auditoria”;

NEA No. 18.- “Partes relacionadas”;

Informe de resultados

NEA No. 25.- “El dictamen del auditor sobre los estados financieros”; y,

NEA No. 29.- “Trabajos de revisión de estados financieros”

2.1.4. Normas ecuatorianas de contabilidad (NEC's)⁴.-

Representan en el País a las Normas Internacionales de Contabilidad, y fueron emitidas en forma armonizada por la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, las Superintendencias de Compañías y de Bancos y del SRI. Están relacionadas con el registro de las operaciones contables, la preparación y presentación de estados financieros de los entes sujetos al control de los organismos antes indicados y son de aplicación obligatoria por parte de todos los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

A continuación detallamos las normas más importantes que consideramos tienen estrecho vínculo con la gestión del riesgo en el control tributario:

NEC No. 1.- “Presentación de los estados financieros”;

NEC No. 2.- “Revelación en los estados financieros de bancos y
otra instituciones financieras similares”;

NEC No. 3.- “Estado de flujos de efectivo”;

NEC No. 5.- “Utilidad o Perdida neta por el periodo, errores
fundamentales y cambios en Políticas contables”;

NEC No. 6.- “Revelaciones de partes relacionadas”;

NEC No. 9.- “Ingresos”;

⁴: Federación Nacional de Contadores del Ecuador, R.O.(S) N°291, 5/X/99

NEC No. 11.- “Inventarios”;

NEC No. 12.- “Propiedades, planta y equipo”; y,

NEC No. 13.- “Contabilización de la depreciación”.

2.2. Marco teórico-conceptual

2.2.1. Gestión.-⁵ Realización de diligencias o desarrollo de funciones conducentes al logro de los objetivos y metas de un negocio o empresa.//Administración y dirección de una empresa atendiendo a una serie de procedimientos y reglas que mediante la coordinación y organización de los recursos disponibles persigue cumplir los objetivos prefijados de la manera más eficaz posible.

2.2.2. Riesgo.-⁶ Probabilidad de que un evento o acción afecte adversamente, que puede ser o no cuantificable. El riesgo de confianza que dentro de su responsabilidad determine el auditor para prevenir y descubrir fraudes descansa principalmente en un sistema de contabilidad adecuado y el sólido control interno de cada ente

“ El riesgo se crea y no se destruye, sólo se transforma ”

⁵ y ⁶: “Enciclopedia Básica de Administración, Contabilidad y Auditoría”, Nélsón Dávalos A., 3ra. Edición, 1990

2.2.2.1. Gestión del Riesgo.- Es un proceso sistemático en cuyo curso se emplean recursos humanos y materiales, en función de un análisis riesgo y con las miras de lograr un resultado óptimo.

2.2.2.2. Gestión de Riesgos.-⁷ Actividad consistente en estudiar y controlar los riesgos que le puedan surgir a una empresa o Institución en sus actividades financieras (mantenimiento y cumplimiento de deudas, compra de activos, inversiones, etc.) tratando de que exista un grado de cobertura adecuada de todos los activos de la sociedad.

2.2.3. Gobernabilidad.-⁸ Mandar o regir una cosa de una manera eficaz/Guiar y dirigir.

2.2.4. Gobernabilidad.-⁹ La gobernabilidad no tiene ninguna connotación normativa automática. Sin embargo, dado que existe en la actualidad una preocupación internacional sobre la gobernabilidad, en tanto que es factor de influencia sobre el desarrollo humano y medio

⁷: "Diccionario ESPARSA, Economía y Negocios, Arthur Andersen S.A.

⁸: "Diccionario Editorial Océano Uno", Edición 2003

⁹: AUDITORIA FISCAL, Juan M. Franco G., www.monografias.com/trabajos13/audfisc/audfisc.shtml

ambiente, será útil intentar señalar algunos criterios básicos que permitan evaluar la gobernabilidad en un contexto específico, los que podrían ser: el grado de *legitimidad*, la *representatividad*, la *responsabilidad* ante el público y la *eficacia* de la gobernabilidad, así como el grado en el que el contexto dentro del cual actúa la gobernabilidad se ve influenciado por la gestión de los asuntos de que trate.

2.2.5. Control.- Constituye uno de los elementos fundamentales en

todo proceso, debiéndose hallar presente y latente en cualquier actividad administrativa o financiera, comprometido con la acción, orientado al cumplimiento de las metas y objetivos previstos, mediante la eficiente asignación y utilización de todos los recursos disponibles y con un horizonte final y constante. Por sí mismo, no representa un fin, sino un medio de suma importancia para alcanzar los objetivos previamente planeados y programados. Toda actividad, incluida la tributaria, es susceptible de control bajo los siguientes aspectos o factores: cantidad, calidad, uso o empleo del tiempo y costo; sin embargo, no es esencial que cada actividad u operación sea controlada bajo cada uno de los cuatro factores señalados.

2.2.6. Control de Gestión del Riesgo.- En realidad son pocos los

temas que han despertado tanto interés a la visión moderna de los ejecutivos y no se diga a la Administración en estos últimos años, como lo ha hecho el control de gestión del riesgo. En el campo empresarial quizás lo que explica este auge es la esperanza de controlar un negocio, o de sentirse controlándolo. Si bien el control de gestión como herramienta de la administración no es nuevo (*existe hace mas de 50 años, a través de lo que se conoció como el control presupuestario*), recién en los últimos 10 ha alcanzado un sitial especial en el mundo de los negocios, situación que también se explica por el aumento en los niveles de competencia al que los empresarios actuales se ven abocados por causa de la globalización económica y de los mercados.

No obstante lo anterior, en la actualidad existe poco conocimiento sobre lo que realmente es el control de gestión del riesgo y sobre la verdadera utilidad que tiene para la dirección de empresas. Son muchos los mitos, imprecisiones, y errores conceptuales que circulan en el ambiente en torno a este concepto.

El control es el proceso que determina si se están alcanzando -y en qué medida- los objetivos en términos de eficiencia y eficacia, y qué riesgos se están enfrentando. Como parte de dicho proceso se ofrece

asesoramiento -solicitado y voluntario- sobre la necesidad de efectuar ajustes.

Lo que realmente se debe realizar es un análisis para minimizar los daños y maximizar los beneficios, y probablemente muchos de los interesados en este tema, lo hacen motivados por el simple hecho de controlar el riesgo, pero la gestión y gobernabilidad del riesgo es esencialmente cuantitativa, por ser un proceso que se retroalimenta con un subproceso de evaluación y medición.

2.2.7. Gobierno.- Término de carácter genérico que se aplica a todos los instrumentos de la autoridad pública de un País, establecidos mediante procesos históricos motivados por la finalidad pública, económica, social y política.

2.2.8. Empresa.- Unidad o realidad socio-económica a ser analizada y estudiada por las ciencias sociales y en particular en las económicas, pues hoy existe un abanico muy diverso de empresas, desde la empresa unipersonal y la microempresa hasta las más grandes o mega empresas, todas ellas encaminadas a realizar una actividad de producción o de prestación de servicios, con el fin de obtener beneficios económicos o sociales.

2.2.9. Grandes, Medianas y Pequeñas Empresas.- La

Administración Tributaria adopta criterios de división en este sentido, dependiendo de la envergadura de las actividades económicas a que se dedican las personas jurídicas en el País.

2.2.10. Marco fundamental de Gestión y Gobernabilidad del

Riesgo.¹⁰ La “*gestión y gobernabilidad del riesgo*” se puede definir como un proceso sistemático y continuo en cuyo curso se emplean recursos humanos y materiales, en función de un análisis del riesgo y con miras a lograr un resultado óptimo, que se debe adaptar al contexto cambiante en el que funcionan el Gobierno y las empresas. Los cambios se pueden dar por diversas tendencias: cambios en el mercado resultantes de nuevas tecnologías (internet por ejemplo), cambios legales, técnicos, creciente globalización, digitalización e internacionalización económica, etc.

La gestión y gobernabilidad del riesgo aporta muchos beneficios, siendo los principales los siguientes:

- Igualdad de trato y confianza del público;
- Posibilidades para la fijación de metas centrales;
- Capacidad para ajustar entre sí los recursos y los riesgos;

¹⁰: “Manual de Fiscalización”, CIAT/International Bureau of Fiscal Documentation, 2003

- Decisiones estratégicas eficaces;
- Libera al contribuyente cumplidor de la carga de una auditoria fiscal;
- Mejora el uso de recursos, con lo cual se puede lograr óptimos resultados;
- Facilita la realización del trabajo en forma sistemática;
- Mejora las posibilidades de comunicación y cooperación;
- Fundamenta las decisiones en análisis realizados de acuerdo a un enfoque científico;
- Estudio de diversas medidas para influir en el comportamiento de cumplimiento;
- Alternativas para reducir los riesgos y la relación entre las alternativas; y,
- Análisis de riesgos y uso de recursos para lograr una óptima implantación de la Ley.

No existe un marco común, debido a las diferencias en legislación y organización que existe entre el gobierno y las empresas; sin embargo el modelo fundamental descrito a continuación identifica los pasos interdependientes y necesarios para el proceso de gestión del riesgo:

2.2.10.1. Identificación y Clasificación del Riesgo.- El primer

paso en la gestión del riesgo es identificar y clasificar el *riesgo objeto* teórico y los hechos y eventos fiscalmente relevantes, relacionados con dicho riesgo. Para cada evento y hecho fiscalmente relevante, se debe establecer qué riesgos objeto se crea con respecto a los diversos instrumentos tributarios. Un evento o hecho fiscalmente relevante puede crear *riesgos objeto* con respecto a varios instrumentos tributarios imponibles. El objetivo de esta etapa es ser lo mas completo posible. Si no se identifican y clasifican los riesgos adecuadamente, ello tendrá un impacto en las etapas subsecuentes, y finalmente no se cubrirán los riesgos.

Esta investigación consiste en los siguientes pasos:

- Reconocer la necesidad para la investigación;
- Formular los términos y los objetivos de las actividades de investigación;
- Planificar de forma aproximada la capacidad, el alcance y el tiempo requerido;
- Obtener la aprobación;
- Seleccionar los contribuyentes y los auditores/investigadores fiscales apropiados;
- Asignar los cargos;
- Llevar a cabo los procedimientos;

- Realizar evaluaciones internas;
- Preparar los resultados y elaborar informes.

Los dos aspectos cruciales para la monitorización efectiva del riesgo son la *educación* y *capacitación* de los funcionarios implicados en esta actividad, y un sistema que permita efectuar un análisis de riesgo y simulación rápido y fiable.

La ponderación de los riesgos es parte de su clasificación, es decir, se debe determinar la urgencia y necesidad de su detección, considerando dos elementos: el *alcance (grado)* del riesgo, y el *monto* del mismo.

- El *alcance (grado)* del riesgo indica la probabilidad de que, en efecto, un riesgo se materialice, cuya evaluación se puede hacer tanto en términos de “alto”, “mediano” o “bajo”, como en porcentajes relativos.
- El *monto* del riesgo se refiere principalmente a la pérdida económica sufriría la Administración Tributaria si éste se materializa.

2.2.10.2. Reducción del Riesgo.- Hay un proverbio bien conocido que dice que “*más vale prevenir que curar*”. Este dicho

también se aplica al sistema de gestión del riesgo. Prevenir o reducir un riesgo es tanto más efectivo como más eficiente que reparar un riesgo posteriormente.

Para el tratamiento fiscal, siempre se ha de prever la posibilidad (futura) de evolucionar hacia un enfoque preventivo o proactivo. En esencia, ello conlleva prevenir riesgos y adelantar el momento en que presta atención a un problema desde la actuación “de forma actualizada” hasta la actuación preventiva. Prevenir la pérdida de ingresos tributario es el enfoque tanto mas eficiente (se minimiza la pérdida de ingreso) como mas efectivo de ejecución de la ley fiscal.

Al crear oportunidades para un enfoque genérico (conjunto, colectivo) la acción preventiva generalmente requiere menos esfuerzo que la acción correctiva. Así mismo se puede decir que la acción preventiva concuerda con el papel cambiante del gobierno en la sociedad.

La reducción del riesgo conlleva la disminución de un riesgo, se puede considerar como una forma especial de cobertura de riesgo.

Mediante la reducción del riesgo, disminuye la probabilidad de que el contribuyente eluda sus deberes y obligaciones. En términos de gestión del riesgo, la reducción del riesgo implica que para cada riesgo se debe establecer si se puede reducir el riesgo de antemano y, en caso afirmativo, en que forma se puede hacer. Si se utiliza debidamente la reducción del riesgo, los riesgos pueden dejar de existir, o su alcance disminuir. En consecuencia, se pueden establecer los parámetros a un nivel superior de modo que se genera menos señales. No obstante, el evento fiscalmente pertinente todavía ocurre, pero el riesgo de que los ingresos tributarios sean insuficientes disminuye gracias a las medidas de reducción del riesgo. Así pues, se requieren menos acciones para cubrir los distintos riesgos.

Un riesgo no siempre es consecuencia del comportamiento intencionado del contribuyente, sino que también puede ser el resultado de una falta de conocimiento fiscal. También puede suceder que un riesgo ocurra particularmente en ciertas circunstancias, o en ciertos (*grupos de*) contribuyentes, por ejemplo en empresas de reciente montadas. Estos empresarios con frecuencia no están al tanto de todas las consecuencias fiscales de sus actividades.

Se puede reducir un riesgo, entre otras cosas, mediante las medidas genéricas siguientes:

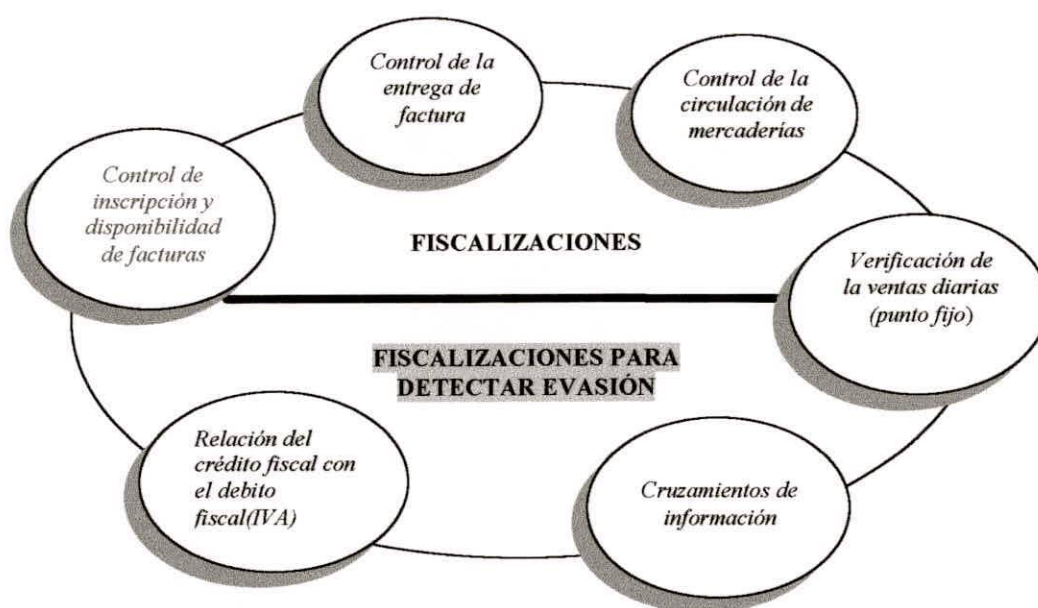
- *Legislación*: substituyendo los elementos de alto riesgo de la legislación por unos menos riesgosos;
- *Educación*: tanto en general, como para cierta legislación (*por ejemplo la legislación nueva*), o dirigida a contribuyentes específicos (*por ejemplo, empresas que recién se inician*);
- *Acuerdos*: por ejemplo con organizaciones comerciales o sectoriales, así como contribuyentes individuales (*para asesorar al contribuyente sobre la interpretación del derecho fiscal en circunstancia especiales*); y,
- Aumentando la *probabilidad* de ser descubierto según la percepción del contribuyente.

El resultado de la reducción del riesgo es que éste se lo minimiza, por lo que se convierten en un riesgo “no potencial”. Si un riesgo no se puede prevenir completamente, pero se logra reducirlo, el resultado será que se fijen a un nivel más alto los límites del parámetro e igualmente que se requiera menos capacidad para cubrir el riesgo.

En la **Figura N°1** se describen algunas de las fiscalizaciones preventivas, las que se considera que generan mayor riesgo para los

contribuyentes que incumplen sus obligaciones tributarias y desalientan conductas evasoras:

Figura N° 1: Fiscalización Preventiva

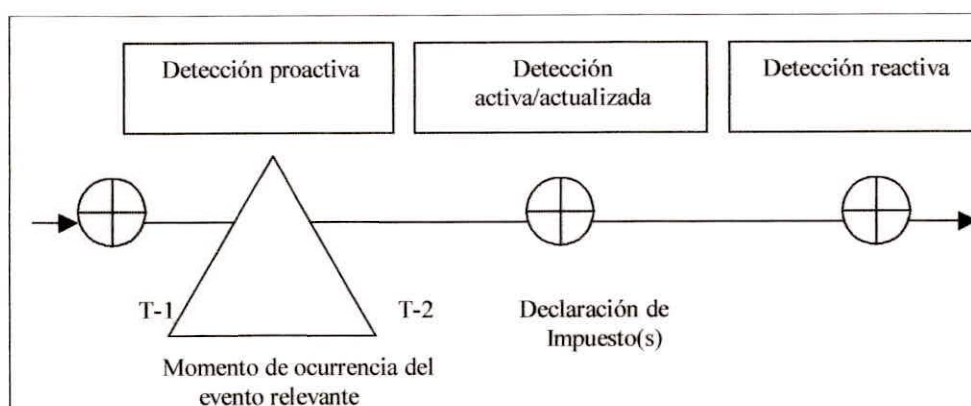


2.2.10.3.- Detección del riesgo.- La detección del riesgo significa establecer si se producirá o se ha producido, un riesgo con cierto grado de probabilidad. Es preciso determinar las posibilidades de detección de cada posible riesgo.

La detección del riesgo se puede hacer en diversos momentos (**Figura N° 2**). La detección es “proactiva” si el evento fiscalmente pertinente todavía está por ocurrir, y es “activa/ actualizada” en el momento en que el evento fiscalmente pertinente ocurre, o cuando ya ha ocurrido,

pero aun no se ha presentado ninguna declaración de impuestos. La detección se conoce como “*reactiva*” si los procedimientos de detección se establecen sobre la base de una declaración presentada (por ejemplo: la señal de una reducción significativa de los activos)

Figura N° 2: Instancias de la Detección del Riesgo



Se debe dar preferencia a la detección “*proactiva*”, seguida de la detección “*activa/actualizada*”. Solo si estos dos enfoques no pueden ser implementados entonces se debe intentar la detección “*reactiva*” en base a la declaración de impuestos.

Cuando un evento fiscalmente pertinente (y, por lo tanto, el riesgo asociado al mismo) se detecta en la etapa más temprana, ello hace posible la cobertura del riesgo “*proactiva*” o “*actualizada*”. En tal caso es posible llevar a cabo consultas previas para establecer las consecuencias fiscales del evento pertinente. Seguidamente, se puede

salvaguardar el interés (fiscal) practicando una liquidación provisional (adicional).

El efecto de cubrir el riesgo en la etapa “proactiva” o “actualizada”, tiene que ver con el comportamiento del contribuyente. Cuanto más cerca esté el momento de acción en que se produce el evento fiscalmente pertinente, mas fácil resultará lograr un cambio de comportamiento. El control con enfoque, la tributación inmediata, y “*quien la hace la paga*” son principios apropiados en este subproceso.

El actuar en las etapas “*proactivas*” o “*actualizadas*”, significa que se puede disponer de la máxima cantidad de información. Los documentos fundamentales todavía están disponibles. Asimismo, es cuando más sabe el contribuyente sobre el evento fiscalmente pertinente.

En función de lo tributario, existen dos formas de detección: Detección “*activa*” y detección “*pasiva*”. Las actividades de detección son “*pasivas*” si el funcionario tributario es informado de un riesgo, sin ninguna acción de su parte (normalmente se tratará de un aviso automático generado por el sistema informático). La detección

“*activa*” implica que es necesaria la acción o acciones de un funcionario tributario.

Las acciones de un funcionario tributario pueden tener lugar externamente -por ejemplo en el emplazamiento del contribuyente- pero también pueden tener lugar en la “*delegación tributaria*”; por ejemplo, si se detectare un riesgo o evento fiscalmente pertinente en la declaración de impuesto o en cuentas anuales.

En vista de que la detección requiere una cantidad de tiempo considerable y con frecuencia solo puede llevarse a cabo para un contribuyente a la vez, es necesario utilizar este instrumento de manera muy consciente.

La detección “*activa*” se utilizará particularmente en caso de:

- Eventos fiscalmente pertinentes o riesgos de gran alcance y monto;
y/o
- Contribuyente(s) con integridad fiscal (*riesgo sujeto*) relativamente baja;

Cuando sea posible, se debe dar preferencia a una forma “*pasiva*” (e informatizada) de detección, por razones de eficiencia así como de efectividad (rapidez y cobertura total) cuyas fuentes a ser detectadas son:

- Datos del contribuyente (*declaraciones en que se agrupan y declaran eventos fiscalmente pertinentes y otros informes*);
- Datos de tercera personas (*inteligencia fiscal*);
- Datos generales obtenidos internamente por la administración tributaria (señales internas).

Un ejemplo de esta categoría es cuando se detecta al efectuar una comparación entre empresas de las ventas de cierto contribuyente que han disminuido en un periodo, mientras que las de sus competidores en la misma línea han aumentado (*análisis de tendencia*).

2.2.10.4. Selección del riesgo.- Una vez que se ha detectado un riesgo, surge la pregunta al funcionario tributario de si ¿es necesario señalar o seleccionar el riesgo? Esto se conoce como la “*ponderación de riesgos potenciales*”: se evalúa en que medida es urgente señalar el riesgo al funcionario tributario todos los eventos fiscalmente pertinentes, lo que podría resultar superfluo. El que un hecho

fiscalmente pertinente deba o no ser seleccionado depende de tres factores:

- *La importancia financiera* del evento fiscalmente pertinentes con una baja importancia financiera generalmente también tienen consecuencias fiscales limitadas, con lo cual resulta innecesario señalar los eventos fiscalmente pertinentes con importancia financiera limitada.

Una posible clasificación de importancia financiera fiscal del contribuyente es la siguiente:

Cuadro N° 1: Importancia financiera del contribuyente

CÓDIGO	IMPORTANCIA FISCAL	VOLUMEN DE NEGOCIOS POR AÑO
3	Baja	Por ejemplo: menos de 100,000
2	Mediana	Por ejemplo: entre y 100,000 y 500,000
1	Alta	Por ejemplo: más de 500,000

- *El alcance* del riesgo implicado en el riesgo objeto. El *riesgo objeto* se define como la probabilidad de que las consecuencias fiscales de los eventos fiscalmente pertinentes no sean incluidas, o sea solo parcialmente incluidas, en la declaración de impuesto (provisional o final) del instrumento o instrumentos tributarios(s) en cuestión. En general, el alcance del riesgo objeto se establecerá de forma centralizada.

- *El nivel de integridad fiscal del contribuyente en cuestión.* El es el responsable final de que la (s) declaración(es) presentada (s) sean correctas y completas. El riesgo objeto crea la posibilidad, constituye una probabilidad de que las consecuencias fiscales no sean incluidas, o sean incluidas solo parcialmente en la declaración. El alcance de esta probabilidad se determina en función del grado de integridad que puede compensar totalmente el riesgo objeto, mientras que en un bajo nivel de integridad posiblemente no compense dicho riesgo. La integridad del contribuyente se conoce como el *riesgo sujeto*, y se refleja en su comportamiento o “*civismo fiscal*”.

Una posible clasificación de integridad fiscal del contribuyente es la siguiente:

Cuadro N° 2: Integridad fiscal del contribuyente

CÓDIGO	RIESGO FISCAL	CRITERIO
S	Desconocido (empresas nuevas)	Sin antecedentes
A	Bajo (confiable)	Comportamiento cumplidor
B	Promedio (impredecible)	Combinación de ambos
C	Alto (no confiable)	Comportamiento incumplidor
D	Muy alto (fiscalmente fraudulento)	Enjuiciamiento penal fiscal

Combinando las clasificaciones señaladas de *importancia fiscal* y *riesgo sujeto fiscal*, se obtiene la matriz de riesgo siguiente:

Cuadro N° 3: Matriz de riesgo combinada

RIESGO	RIESGO	Desconocido	Bajo	Promedio	Alto	Muy alto
Alto			1 A	1 B	1 C	
Promedio		S	2 A	2 B	2 C	D
Bajo			3 A	3 B	3 C	

Con esta última matriz es posible clasificar a todos los contribuyentes en un número limitado de grupo. La Determinando el peso de estos tres factores (importancia fiscal, alcance del riesgo objeto y grado de integridad fiscal) será posible establecer un umbral (*parámetro o límite de tolerancia*) para su nivel de atención. Con este parámetro se puede determinar el peso del riesgo potencial.

Solamente un evento fiscalmente pertinente detectado (pasiva o activamente) que esté *por encima* de este umbral se lo seleccionará como un *riesgo pertinente* y dará lugar a una señal para el inspector/auditor tributario. El parámetro umbral para los contribuyentes con baja importancia fiscal y un bajo nivel de *riesgo objeto* será más alto que para los contribuyentes con un riesgo e importancia altos.

2.2.10.5.- Cobertura del Riesgo.- Cuando se ha señalado un riesgo, es preciso atacarlo. He allí un riesgo pertinente.

La forma en que se cubra dicho riesgo puede depender del sector, de la intensidad de atención, o del propio evento fiscalmente pertinente. En cada caso, se debe hacer esfuerzos para cubrir el riesgo mediante la forma de tratamiento más efectiva y eficiente. Al cubrir el riesgo, el funcionario tributario deberá contar preferiblemente con el apoyo de

un programa de tratamiento específico para ese riesgo, que le indicará al mismo cómo proceder para enfrentar al riesgo pertinente.

En esencia, la cobertura de un riesgo implica evaluar si las consecuencias fiscales de un evento fiscalmente pertinente han sido total y correctamente incluidas en los libros y cuentas, y en la declaración de impuestos. Si ello no se ha hecho, es un caso de incumplimiento, que requiere que se extinga o elimine el efecto financiero del incumplimiento. Ello se puede lograr corrigiendo la liquidación final o *sustitutiva*-en los casos que se utilizan técnicas de auditoría reactivas-, o practicando una liquidación provisional adicional -en el caso de una detección y cobertura del riesgo “proactiva” o “actualizada”-.

El riesgo de la recaudación respectiva se puede cubrir exigiendo -o habiendo exigido- garantías, identificando posibilidades que alguien la garantice o avalice.

2.2.10.6. Medición y Evaluación de los Resultados.- La evaluación y retroalimentación son elementos esenciales para el desarrollo del proceso de gestión y para aumentar su precisión. La evaluación hace posible pulir el modelo del proceso, y lograr mayor eficiencia. La retroalimentación de los resultados y conclusiones del

proceso de evaluación contribuyen en gran medida a la toma de decisiones de la Administración Tributaria y las empresas. Por lo tanto, es necesario evaluar no solamente cada paso individual sino también el proceso como un todo.

La retroalimentación tendrá un doble impacto:

- Proveerá de información con respecto a las decisiones sobre: la *estrategia*, la *política* y los *planes de auditoría* y sobre la *planificación general de las actividades operacionales de auditoría*. También será una herramienta esencial para la *asignación de recursos humanos y técnicos*.
- Los resultados tendrán un impacto directo en el propio proceso. En vista de que la evaluación debe cubrir los cuatro pasos indicados, al igual que el proceso como un todo, el resultado se podría traducir directamente en decisiones que refuercen los diversos pasos, así como el proceso en sí. Si la auditoría tributaria está principalmente basada en el análisis del riesgo, será de gran importancia evaluar periódicamente el proceso y su resultado.

Cuando el resultado de un riesgo es inferior a lo que las actividades de investigación habían pronosticado, hay que buscar las causas. ¿Se está

tratando el riesgo de manera adecuada? ¿Ha dejado de ser un riesgo?
¿O existe otra razón para el resultado desalentador?.

Aparte de la información obtenida mediante la fiscalización de los riesgos señalados, la información proveniente de fiscalizaciones aleatorias -efectuadas sin razón especial- puede proporcionar retroalimentación adicional.

Las fiscalizaciones al azar pueden dar información sobre riesgos no identificados.

2.2.10.7.- Estrategia de Gobernabilidad (Tratamiento).- La gestión del riesgo no puede existir por sí sola. Existe una interrelación crucial entre el proceso de gestión del riesgo y la estrategia de gobernabilidad (*tratamiento*), que refleja el grado de atención, la forma y la intensidad del tratamiento. La medida en que la estrategia de gobernabilidad definida se implantará realmente en la práctica depende de aspectos como la “*capacidad disponible*” y el nivel de “*desarrollo del personal*”.

En función de la estrategia seleccionada, es posible aplicar varias formas de gobernabilidad. El presente apartado ofrece una descripción de las principales características de esta forma de gobernabilidad.

La elaboración de la estrategia de tratamiento se basa en la pirámide de ejecución de la Ley que incluye todas las formas de gobernabilidad (*Figura N° 3*).

Figura N° 3: Pirámide de ejecución de la Ley



La forma de tratamiento establece el modo en el que se ha cubrir un riesgo. Obviamente, las formas genéricas de gobernabilidad también

sirven para mejorar el cumplimiento. Dentro de la pirámide de ejecución de la Ley se distinguen dos principales flujos de actividades específicas, junto con sus formas asociadas de gobernabilidad:

Cuadro 4: Flujo de actividades y su gobernabilidad

<i>Principal flujo de actividades</i>	<i>Forma de gobernabilidad</i>	<i>Ejemplos</i>
Actividades “proactivas/actualizadas”	1. Facilitar información Activamente 2. Verificaciones proactivas/”actualizadas”	Visitas a empresas nuevas Visitas a empresas, consultas previas, observación en el establecimiento del contribuyente
Actividades de prueba/reactivas	1. Validación 2. Verificación 3. Auditoria	Auditorias parciales, auditorias totales, investigaciones de fraude, campaña

Las actividades “*proactivas/actualizadas*” consisten, por un lado, en el *suministro activo de información* -especialmente dirigida al contribuyente- y por el otro, en una amplia variedad de *formas de gobernabilidad* que se toman de la pirámide antes descrita, en los niveles siguientes:

- Eliminar oportunidades; y,
- Fiscalización preventiva.

La ejecución de la Ley a su vez cuenta con tres componentes:

- La interpretación y puesta en práctica de la Ley;
- La fiscalización; y,

- La prestación de servicios.

Los procesos de verificación y auditoria se los considera como partes del componente de “*fiscalización*”.

2.2.10.7.1. Suministro activo de información.- Una de las formas de actividad proactiva/“actualizada” consiste en facilitar información de manera activa a personas y/o grandes grupos de contribuyentes. Si la información va dirigida a individuos, quiere decir que el contribuyente recibe información a la medida de sus necesidades. Las visitas a las empresas nuevas tiene el objetivo de proporcionar información sobre las leyes y reglamentos fiscales. Al empresario recién empezado también se le indicarán sus obligaciones contables de acuerdo con lo que se exige de su empresa. En resumen, la visita tendrá por objeto eliminar cualquier causa del comportamiento fiscal inaceptable, ofreciéndole la información que necesite.

2.2.10.7.2. Control proactivo/“actualizado”.- Unos de los objetivos que surgen del objetivo estratégico de cumplimiento es optimizar los ingresos tributarios en términos tanto del momento de recepción de los pagos, como de la recepción completa de uno de los pagos. Un instrumento importante para lograr este objetivo consiste en

trabajar “de forma actualizada”; sin embargo, para poder trabajar de esta forma, es necesario que también se lleven a cabo actividades de detección proactivas y “actualizadas”. Por supuesto, debe haber una base legal para realizar estos tipos de control.

Las acciones de carácter masivo pueden estar orientadas a contribuyentes específicos (domicilios predeterminados), o a determinadas zonas geográficas, buscando la “*creación del riesgo*” ante la presencia y accionar del personal afectado a estas tareas.

2.2.10.7.3. Actividades reactivas de control tributario.- Las actividades reactivas de control son las que se llevan a cabo para controlar las declaraciones de impuestos presentadas, y dan como resultados una opinión sobre las mismas.



“Validación”: Dentro del contexto de un enfoque orientado a los riesgos, la selección (final) de las declaraciones de impuestos sirve como una *red de seguridad* en la detección del riesgo identificado y del riesgo que no han sido detectados anteriormente.

La función de *red de seguridad* se basa en el argumento de que un buen número de riesgos pueden ser detectados mucho antes de la llegada de la declaración de impuesto sobre la renta o declaración del impuesto sobre la renta de sociedad en la delegación tributaria (*trabajo actualizado*). Esta selección de las declaraciones de impuestos tiene solamente una utilidad limitada; sin embargo, un gran número de riesgos solamente puede ser detectado sobre la base de la declaración final, particularmente en casos donde se han tomado decisiones técnicamente fiscales después del cierre de los libros.

La selección de las declaraciones de impuesto se concentra específicamente en estos riesgos. Para seleccionar los riesgos en el momento de la llegada de la declaración de impuesto, es necesario establecer criterios válidos en todo el País e incorporarlos en sistemas informáticos para el procesamiento de las declaraciones de impuestos.

El sistema de selección de declaración de impuestos se ajusta al principio de la “*atención asignada*”: se le debe prestar mayor atención a medida que aumenta la importancia fiscal y/o riesgo fiscal. Las declaraciones de impuestos que están en las categorías de bajo riesgo pueden ser procesadas, pero ello solo se dará como resultado de la selección de ciertas declaraciones por un riesgo en particular, si hay “*motivo de rechazo*”. Un “*motivo de rechazo*” es una señal de un posible error en la declaración de impuestos que merece atención mas cercana por parte del personal del procesamiento.

Las declaraciones de impuesto con riesgo medio e importancia media serán rechazadas para su comprobación adicional a fin de determinar si hay manifestación uno o más riesgos de una importancia relativamente pequeña (*detección activa de riesgos*).

La detección y la selección se basan en reglas y criterios de selección. En las reglas y los criterios de selección se tendrán en cuenta la capacidad disponible. La capacidad disponible se reservará para las consultas preliminares, la detección y la selección activas. Para la detección y selección pasivas, se realizan procedimientos de detección y selección activas en conjunto con los recursos humanos a nivel de unidad, la detección y selección activas no se pueden informatizar.

“Verificación”: La verificación es una forma de fiscalización que se lleva a cabo en las oficinas de la Administración Tributaria. Los instrumentos a disposición del inspector obviamente son de menos envergadura que los que se usan para realizar una auditoria en el emplazamiento del contribuyente. Al evaluar la declaración de impuestos, el inspector puede usar datos que están disponibles en la delegación tributaria y las respuestas que un contribuyente haya dado a preguntas que el verificador (*auditor de escritorio*) le haya formulado telefónicamente, por escrito o en un contacto personal con el contribuyente en las oficinas de la Administración Tributaria.

Al aplicar el modelo de gestión de riesgo, el auditor de escritorio abordará el motivo de rechazo de cualquier contribuyente rechazado por el sistema informático, es decir el riesgo seleccionado, sin necesidad de controlar completamente la declaración de impuestos por si es necesario efectuar otro ajuste. El auditor de escritorio debe tomar notas sistemáticamente de la verificación, en papel o en formato digital, lo que le permitirá tener más claros los resultados y conclusiones durante las etapas de objeción y/o recurso.

Algunos ejemplos de datos que pueden estar a disposición del verificador (*auditor de escritorio*) son:

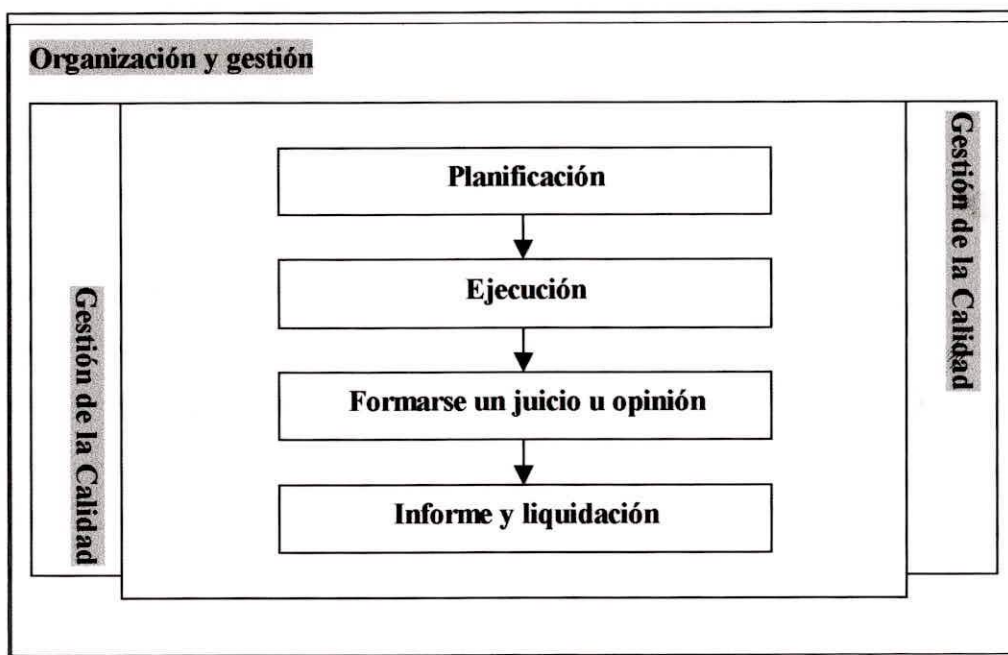
- Datos de intereses devengados por el contribuyente y los saldos de las cuentas bancarias (de acuerdo con los estados de cuenta de los bancos);
- Datos sobre pagos efectuados por compañías de seguros pagadas;
- Datos sobre sueldos y salarios (de acuerdo con los informes del empleador);
- Datos sobre participaciones en empresas y dividendos recibidos (de acuerdo con los informes de los bancos);
- Datos sobre otros gravámenes e impuestos;
- Datos relacionados con el valor de la propiedad;
- Datos sobre hipotecas (de acuerdo con los estados de cuenta de los bancos);
- Escrituras y documentos de notarios públicos;
- Datos diversos que ha recopilado la Administración Tributaria (por ejemplo en auditorías de empresas);
- Datos sectoriales; y,
- Bibliografía sobre aspectos tributarios técnicos.

“Auditoría”: Si después del proceso de selección se decide que es necesario prestar más atención a ciertos contribuyentes, se prepara un encargo de auditoría fiscal (orden de determinación). Una consideración importante a la hora de juzgar si se debe realizar o no una auditoría es, por supuesto, si hay suficiente capacidad disponible de recursos humanos. El encargo indicado, con relación a la auditoría

fiscal de libros y registros, debe establecer la naturaleza y el alcance o ámbito de acción: qué entidad (o qué partes de ésta) y qué declaraciones de impuestos (o partes de ellas) deben ser auditadas (NEA's N° 1 y 29). Esta justificación técnica es importante para que el auditor fiscal sepa lo que se espera de él y su actividad, y así evitar el uso de la discrecionalidad; además, deberá conocer plenamente los procesos típicos de la entidad, al igual que del grupo meta del cual ésta forma parte (NEA N° 8).

En el marco de estas decisiones, se distinguen varios pasos fundamentales para guiar el proceso de auditoria que debe llevar a cabo la Administración Tributaria, los que se incluyen en la **Figura N° 4** que prosigue:

Figura N° 4: El Proceso de Auditoria



operacionales dirigidas a garantizar a la Administración Tributaria que la ejecución del mismo cumpla con los requisitos de la calidad (NEA N° 3).

Los procedimientos que incluyen cada etapa se pueden resumir como sigue:

Planificación: traducir el encargo de auditoria u orden de determinación (Art. 87 Cod. C.T.-Codificación del Código Tributario)(N°2005-009)¹¹ en un programa de auditoria (NEA's N° 8 y 9).

Ejecución: ejecutar el programa de la auditoria (NEA's N° 10, 13 y 19)

Formarse un juicio u opinión: resumir los resultados de la auditoria y formarse un juicio u opinión sobre la base de éstos.

Presentación del informe y liquidación: presentar un informe con el fin de proporcionar información que sea importante para la tributación y/o recaudación de impuestos (NEA's N° 25 y 29).

¹¹: Función Legislativa, Suplemento(S) de R.O. N°38, 14/VI/2005

Los resultados también pueden llevar a ajustar los procedimientos que se han realizado en la etapa que precedió. El auditor tributario prepara un registro de estos procedimientos y las conclusiones a ser incluidas en el “*archivo de papeles de trabajo*” (NEA’s N° 4 y 13)

2.2.10.8. Factores que afectan las estrategias.- Estos pueden ser de orden interno o externo:

<u><i>Externos</i></u>	<u><i>Internos :</i></u>
•Cambios legislativos	•Renovamientos del personal
•Internet y medios electrónicos	•Cambios en la fuerza laboral
•Aumento de la diversidad en la población	•Globalización

La gestión del riesgo y las estrategias de su gobernabilidad deberán abordar: a) la brecha de registro; b) la brecha de declaración; c) la brecha de recaudación; y, d) la brecha de declaración incorrecta.

2.2.10.9. Desarrollo de recurso humanos (*capacitación*).-

Una de las condiciones para la Gobernabilidad del Riesgo en el Control Tributario es lograr el mejoramiento de los recursos humanos en forma continua y paralela a los cambios del entorno, lo cual

permitirá tener un mayor grado de eficacia y potenciará las condiciones para el éxito de este factor. La capacitación y el desarrollo del personal es un subproceso sistemático y permanente, orientado a la adquisición o actualización de conocimientos, al desarrollo de técnicas y habilidades y al cambio de actitudes y comportamientos, tendiente a mejorar los niveles de eficiencia y eficacia del servidor en el desarrollo de sus funciones. En particular, deberán tenerse en cuenta los conceptos siguientes:

- El grupo de trabajo que desarrolle y mantenga los principales sistemas debe ser de primer nivel profesional, con amplios conocimientos sobre el manejo de sistemas de información masiva.
- El personal debe ser seleccionado para cada cargo teniendo en cuenta solamente su capacidad para desempeñarlo, sin considerar atributos innecesarios, como por ejemplo a quienes propician su incorporación o su militancia política o sindical.
- La retribución debe ser igual a las mejores que el mercado de trabajo ofrece para cargos similares en la actividad pública o privada.
- Ello debe estar completado con un régimen ágil, para incorporar o despedir personal en función de las necesidades de la administración, o teniendo en cuenta el rendimiento y las faltas cometidas.

El régimen debe permitir la incorporación de personal transitorio para la realización de determinadas tareas (como por ejemplo las fiscalizaciones preventivas).

- Debe existir una presunción de incorruptibilidad del personal. Algunas administraciones someten a los postulantes a la realización de pruebas con objeto de apreciar su probable grado de vulnerabilidad.
- Debe existir un proceso de institucionalidad, es decir satisfacción por la pertenencia al grupo y a la institución en la cual se trabaja y por la tarea que se realiza.

Las administraciones tributarias son, por naturaleza, organizaciones conformadas por seres humanos. Ellos constituyen el verdadero capital y una de las bases en que se sostiene la excelencia empresarial. Al formular los objetivos, se debe hacer una evaluación de la medida en que los empleados poseen las habilidades requeridas. Si la respuesta a esta es negativa, o si tienen las competencias equivocadas, se deben tomar medidas adicionales. El nivel educativo de los empleados se deben ajustar a las demandas o, alternativamente, se debe aumentar la disponibilidad de herramientas (tales como la lista de verificación o desempeño).

La capacitación y desarrollo del personal es una actividad indispensable para que ésta se pueda constituir en un elemento idóneo que habilite el logro de resultados óptimos en los objetivos propuestos.

El potencial de cada colaborador aflora mejor cuando encuentra a su alrededor una cultura de confianza, diálogo y valores compartidos. Se debe crear un ambiente de sinergia, recompensa, reconocimiento y trabajo en equipo; determinar las competencias del personal; desarrollar sus habilidades y una actitud positiva, responsable y predispuesta para la acción. Por ello se sugiere:

- Determinar las competencias del personal (educación, destrezas y experiencia);
- Determinar las necesidades de la organización;
- Determinar la brecha entre competencias y necesidades;
- Realizar cursos, seminarios y talleres de capacitación para cerrar la brecha;
- Crear mecanismos de diálogo entre las personas y la organización; y,
- Crear mecanismos de recompensa y de reconocimiento.

Hay tres tipos de capacitación básica que debe realizar una administración:

- La de *ingreso*, mediante la cual se brinda la información necesaria para que el nuevo funcionario conozca los principales impuestos, objetivos y estructura de la organización y las características fundamentales de los principales sistemas en uso;
- La que corresponde a la *implantación de los nuevos sistemas* desarrollados; y,

- La que se realiza para cada puesto de trabajo: a) cuando el personal debe ser asignado o reasignado, y b) cuando los sistemas son modificados.

Para llevar a cabo una administración tributaria con integridad e imparcialidad, en cuanto a recursos humanos hay que tomar en cuenta los atributos indispensables siguientes:

- Establecer un código de conducta que defina y promueva patrones de comportamiento de los funcionarios y control de rendimiento
- Incompatibilidad para el ejercicio de actividades privadas de asesoramiento tributario
- Respeto al contribuyente para proteger la privacidad y confidencialidad de su información.

Específicamente, se desea que los funcionarios o empleados miembros de una delegación o unidad tributaria y de un equipo de fiscalización o auditoria, tenga el perfil de competencias siguientes:

- Comunicación interactiva y eficaz;
- Habilidades de escritura;
- Nivel apropiado de confianza en sí mismo;

- Conocimiento de los principios de buena gobernabilidad;
- Conocimiento de la legislación en general, las políticas y los procedimientos;
- Conocimiento de las normas en materia de práctica tributaria;
- Conocimientos sobre auditorías(sobre todo los auditores operativos);
- Conocimiento sobre la tecnología de oficinas; y,
- Conocimiento de los valores en los que se apoya la gestión tributaria.

Además del entendimiento práctico, la pericia y la capacidad para resolver problemas, las competencias exigidas a un nivel alto/medio son principalmente los que siguen:

- Unos conocimientos avanzados de la legislación y los reglamentos fiscales y de los fundamentos teóricos; y,
- Un espíritu abierto a temas que van más allá de la propia disciplina, sobre todo con relación a los desarrollos en la sociedad que pueden ser relevantes para los procesos fiscales.

Las competencias exigidas a un nivel de pericia avanzado/graduado están vinculadas a:

- Aptitudes de pensamiento analítico/crítico y sistemático/metodológico;
- Uso del sentido creativo, la solución innovadora de problemas y

el juicio independiente; y,

- Capacidad de aplicar las habilidades de consulta y negociación en situaciones con carácter política/administrativamente y fiscal/jurídicamente complejo.

2.2.11. Declaración fiscal.-¹² Documento suscrito por el sujeto pasivo en el que da a conocer a la Administración Tributaria que han concurrido las circunstancias y elementos constitutivos, en su caso, de un *hecho imponible*. De ella deriva el nacimiento de la *cuota u obligación tributaria*. Cuando el propio sujeto pasivo hace la liquidación de la deuda tributaria al tiempo de presentar la declaración se denomina declaración en régimen de autoliquidación. La declaración queda luego sujeta a revisión y comprobación del sujeto activo.



¹²: “Diccionario ESPARSA, Economía y Negocios, Arthur Andersen S.A.

2.2.12. Administración Tributaria.- El “SRI” fue creado por la Ley N° 41, promulgada a través del Registro Oficial, el 2 diciembre de 1997, como un ente de derecho público técnico y autónomo, con personería jurídica, patrimonio y fondos propios, encargada de la administración y recaudación de los impuestos que están bajo su ámbito de acción:

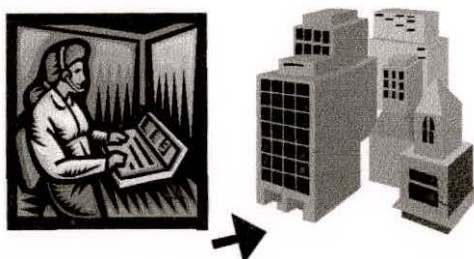
- Impuesto a la Renta;
- Impuesto al Valor Agregado;
- Impuesto a los Consumos Especiales; e, Impuesto a la Propiedad de Vehículos Motorizados.



Tiene como objetivo general, impulsar una administración tributaria moderna y profesionalizada que mantenga una relación responsable y transparente con la sociedad, otorgando especial importancia al fomento de la cultura tributaria, como verdadero compromiso para el

desarrollo del País, mediante la difusión y capacitación de los contribuyentes con respecto a sus obligaciones tributarias, así como la atención y resolución de sus peticiones, reclamos y consultas.

2.2.13. Auditoria Fiscal.-¹³ Es el control realizado en forma automatizada desde las oficinas de la Administración Tributaria.



2.2.13.1. “Es un proceso sistemático, significa que el trabajo a desarrollar se encuentra planificado y sujeto a unas normas técnicas, es decir que su desarrollo no se hace al azar sino a base unos métodos estructurados” (opinión de Wallace).

2.2.13.2. “Consiste en la investigación selectiva de las cuentas del Balance, de las cuentas de resultados, de la documentación, registro y operaciones efectuadas por una empresa, tendiente a comprobar que las bases afectas a tributos se hayan determinado de acuerdo con las

¹³: <http://www.monografias.com/trabajos13/audfisc/audfisc.shtml>

normas técnicas que regulan la contabilidad y cumpliendo con las disposiciones legales contenidas en el Código Tributario, Código de comercio, y demás leyes o normas impositivas que corresponda aplicar”.

2.2.13.3. “La Auditoria fiscal es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos u acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a los interesados, lo cual implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones resultantes de sus relaciones con la hacienda publica –su grado de adecuación a las Normas Contables Generalmente Aceptadas (NCGA)-, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizados razonablemente con arreglo a las normas fiscales de aplicación”.

2.2.13.4. Función de control que ejercen ciertos órganos estatales sobre la actividad administrativa de comprobar que los ingresos y gastos se ajustan a lo descrito en los presupuestos y se cumple puntualmente con el tribute al fisco.

2.2.13.5. La auditoria del área fiscal persigue un doble objetivo: primero comprobar que la compañía ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función del devengo, habiendo provisionado los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales y, segundo, si se han producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos.

2.2.14. Objetivos de la Auditoria Fiscal.- La auditoria del área fiscal persigue un doble objetivo: primero comprobar que la compañía ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función del devengo, habiendo provisionado los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales y, segundo, verificar si se ha producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos (NEA N° 1).

2.2.15. Auditoria Tributaria.- Es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente, dentro de la empresa, las transacciones y acontecimientos económicos que tienen relación directa con los tributos generados por ésta, y comunicar el resultado a las partes relacionadas.

2.2.16. Diferencias y similitudes entre la Auditoria Fiscal y la

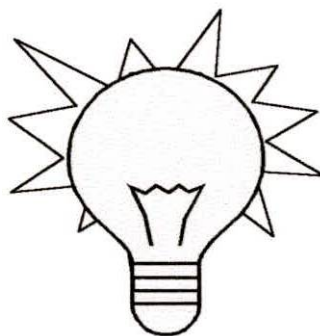
Auditoria Financiera.- En el *Anexo N° 1* que forma parte del presente documento se puede observar que la auditoria financiera cuenta con un objetivo que engloba indirectamente al de la auditoria fiscal, ya que el auditor para opinar sobre la razonabilidad de las cuentas anuales, deberá determinar si la entidad auditada ha declarado sus impuestos correctamente. El auditor fiscal tiene por objetivo precisamente este último, aunque en muchas ocasiones deba determinar si la contabilidad es razonable, como un punto de partida hacia las distintas bases imponibles.

2.2.17 Corrupción.- Consiste en el mal uso del cargo o función con fines

no oficiales, manifestado de la forma siguiente: El soborno, la extorsión el tráfico de influencia, el nepotismo el fraude el pago de dinero a funcionarios gubernamentales para acelerar, demorar u omitir trámites o investigaciones de asuntos que corresponda a su jurisdicción, defalco entre otros.

2.2.18. Riesgo de auditoria.- Es el riesgo que el auditor atribuye a una

inapropiada opinión de auditoria cuando los estados financieros están representados en forma sustancialmente errónea (NEA N° 10).



2.2.18.1. Riesgo inherente.- Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros, o en un tipo específico de negocio, en función de las características o particularidades de dicho rubro (cuenta, saldo o grupo de transacciones) o negocio, sin considerar el efecto de los procedimientos del control interno que pudiere existir. Si el auditor determina que existe una alta probabilidad de errores al ignorar los controles internos, concluirá que el riesgo inherente es *alto*. Al establecer este riesgo, los controles internos se ignoran porque se consideran en forma independiente en el modelo de riesgo de auditoría, como riesgo de control.

Ejemplos de riesgos inherentes, que se hacen presente por naturaleza, sin necesidad de ejecución de operaciones comerciales o financieras:

- Riesgo País (*jurídico*)
- Riesgo por actividad empresarial o negocio
- Riesgo por ubicación geográfica (*cultura tributaria fuerte teniendo al contribuyente más cerca*)

- Riesgo de interpretación (*incultura tributaria*)
- Riesgo presuntivo (*Administración Tributaria presume para su beneficio y el contribuyente para el suyo*)
- Riesgo de recursos (*humanos capacitados, tecnológicos, financieros*)

2.2.18.2. Riesgo de control.- Es el riesgo de que los errores importantes (que excedan al criterio sobre la importancia al agregarse a otros errores) en un segmento o rubro específico no sean prevenidos por la estructura de control interno existente en la empresa. Representa una evaluación de la eficacia de la estructura del control interno del contribuyente para prevenir o detectar errores, y la intención del auditor para realizar esa evaluación en un nivel inferior al máximo (100%) como parte del programa de auditoría.

Ejemplos de riesgos de control débiles:

- Política débil de control interno
- Ausencia de procedimientos de control interno
- Indefinición de funciones departamentales
- Desconocimiento del marco técnico legal vigente en el País por parte del recurso humano de la empresa: mandatarios, asesores,

funcionarios, empleados, trabajadores, etc. (NEC's, Ley de Seguridad Social, Ley de Compañías, Codificación del Código de Trabajo y del Código Civil, Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamentación conexas, Código de Comercio, etc.)

2.2.18.3. Riesgo de detección.- Es el riesgo de que las evidencias de auditoría para un segmento no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno. En auditoría tributaria, es el riesgo de que no se detecten errores, irregularidades y otros aspectos ilegales que tengan una incidencia importante en la situación tributaria del contribuyente y que podrían originar el pago de multas, determinaciones negativas e incluso prisión de éste.

2.2.18.4. Cuantificación del riesgo en la toma de decisiones.- Cuando el auditor tributario concluye su trabajo y tiene una visión clara de la situación tributaria, *cuantifica y comunica* a la gerencia de la empresa o sociedad contribuyente los riesgos que ésta presenta, pero es única y exclusiva responsabilidad de esa gerencia la decisión de corregir los *errores e irregularidades* que se encontraron en la revisión. Sin embargo, es responsabilidad del auditor mencionar

en el informe de cumplimiento tributario o informe interno a la gerencia sobre los problemas que no hayan sido corregidos.

$$\text{“CUANTIFICACIÓN DEL RIESGO = DINERO + RESPONSABILIDADES”}$$

2.2.19. Riesgos identificados por Nivel Jerárquico¹⁴.- Las causas y ocurrencias de riesgos y sus efectos se presentan, por nivel jerárquico, según el *Cuadro N° 5* que sigue:

Cuadro N° 5: Identificación de Riesgos por nivel jerárquico

Hechos/causas	Nivel	Riesgo/efectos
	Directivo (estratégico)	
Indecisión		Estancamiento de la entidad
Desconocimiento del entorno		Sanciones legales
Desconocimiento de la unidad		Inaplicabilidad de directivos
Imprecisión organizativa		Conflicto institucional
	Gerencial (administrativo)	
Descoordinación		Ineficiencia
Desvaloración		Desmotivación
Irresponsabilidad		Fuga de recursos
Desinformación económica		Incosteabilidad
	Especialista (técnico)	
Desactualización		Inaplicabilidad
Desestandarización		Discontinuidad
Descalificación		Inoperatividad
Desorientación		Incompatibilidad
Incompetencia		Incosteabilidad
	Operativo /metodológico	
Desacato		Conflicto operativo
Desconocimiento		Errores
Deshonestidad		Fraude
Desinterés		Merma
Desobligo		Accidentes

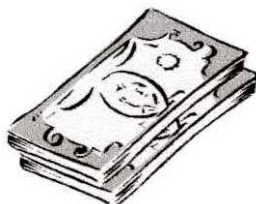
¹⁴: “La Identificación y Administración de los Riesgos en el Gobierno y la Empresa”, C.P.-CISA Juan M. Lazcano S., III/2005

2.2.20. Error.- Acto inconsciente y no intencionado que incluye equivocaciones al preparar u obtener información contable con la que se presentan estados financieros se determinan impuestos, por omisión o interpretación equivocada de hechos (NEA N° 5).

2.2.21. Incumplimiento.- Se refiere a actos de omisión o comisión por parte de la entidad que se esta auditando, ya sea en forma intencional o no intencional, y que son contrarios a las leyes y reglamentos vigentes.

2.2.22. Irregularidades.- Distorsiones u omisiones de importes o exposiciones hechas en forma intencional en los estados financieros, incluyendo informes financieros fraudulentos.

2.2.23. Fraude.- Engaño, inexactitud, consistente en el abuso de confianza que produce o prepara un daño, generalmente material (NEA N° 5).



2.2.24.- Defraudación fiscal.- Todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero (Art. 342, 344, 345 de Cod. C.T.) como:

- Omitir dolosamente los ingresos, incluir costos, deducciones, rebajas o declaraciones, utilizar datos falsos, incompletos o desfigurados en la información suministrada al SRI para pagar menos impuesto (mala fe con intención);
- Alteración dolosa en los libros de contabilidad, en perjuicio del acreedor tributario, de anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;
- Llevar doble contabilidad con distintos asientos para el mismo negocio o actividad económica; y,
- Destruir total o parcialmente los libros de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o los documentos de respaldo, para evadir el pago o disminuir la cuantía del tributo; y, otros.

Con sanción civil (*pago económico de la obligación*), prisión de tres meses a seis años, sin perjuicio de las sanciones administrativas aplicables (*decomiso, multa, clausura*). En lo atinente a la declaración de retenciones de impuesto en la fuente o al valor agregado, constituye defraudación el hecho de no declarar la totalidad de éstas que se hayan realizado, o el efectuarlas y declararlas por un valor inferior, en cuyo caso la sanción se calculará sobre el valor de la retención no efectuada o no declarada, a más de la prisión de dos a cinco años del agente de retención.



2.2.25. Determinación fiscal (Art. 87-93 de Cod. C.T. y 22 de la

L.R.T.I. Cod.).- Acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la Administración Tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador de la base imponible y la cuantía de un tributo, que se efectuarán por cualquiera de los sistemas siguientes:

- Por declaración del sujeto pasivo;
- Por actuación de la Administración Tributaria (directa o presuntiva); y,
- En forma mixta o combinada.



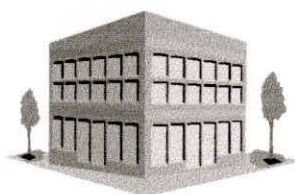
2.2.26. Responsabilidad del tributo.- Recae sobre las personas que presentan la declaración por propia o en representación de terceros o de sociedades y en las personas que dolosamente participaren en la infracción (Art. 344 de Cod. C.T. y 101 de la L.R.T.I. Cod.).

"CONTADOR + REPRESENTANTE LEGAL = RESPONSABLES SOLIDARIOS"

2.2.27.- Sociedad.- Para efectos de la L.R.T.I, Cod.(Art. 98), este término comprende:

- La persona jurídica;
- La sociedad de hecho;
- El fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las instituciones del Estado, siempre y cuando las beneficiarias sean éstas;

- El consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; y,
- El fondo de inversión o cualquier ente que, aunque carezca de personería jurídica, se constituya en unidad económica o patrimonio independiente de los de sus miembros.



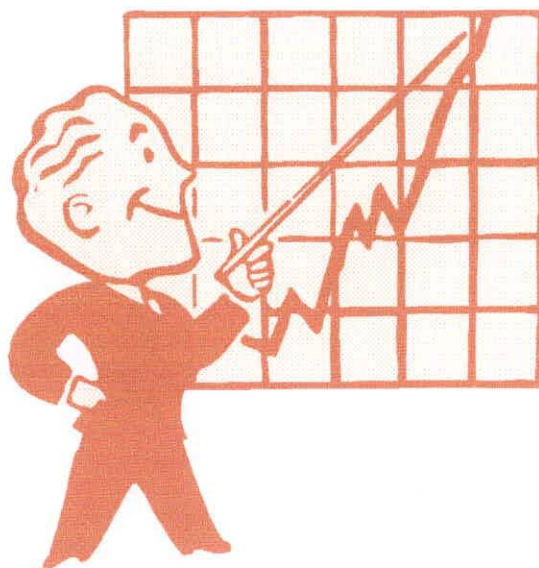
2.2.27. Control interno.¹⁵ Se define de manera amplia como un sistema llevado a cabo por el Consejo de Administración, la Gerencia y otro personal de la organización que está diseñado para brindar una garantía razonable sobre el logro de los objetivos en una o más de las categorías siguientes:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones;
- Confiabilidad de la información administrativo-financiera;
- y,
- Cumplimiento con las leyes, normas y políticas.

¹⁵: “Treadway Comisión/COSO(Comité of Sponsoring Organizations), 1992

CAPITULO III

RESULTADOS DE INVESTIGACIÓN



CAPITULO III

3. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN:

VALIDACIÓN DE GESTIÓN Y CONTROL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA Y LA EMPRESA

La investigación realizada en la Administración Tributaria(SRI), relativa al modelo de gestión y gobernabilidad del riesgo, reveló que en su forma general lo aplican neutralmente, conforme se lo expone en los resultados siguientes:



MAPA I : 38 oficinas de atención al contribuyente en las 22 provincias

3.1 Identificación y Clasificación del Riesgo.- Para el desarrollo de esta gestión, utiliza la CLASIFICACIÓN AMPLIADA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE ACUERDO AL CIIU – TERCERA VERSION INEC- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos- acorde con la realidad económica del País y cuyo ámbito de aplicación se extiende a todas las instituciones involucradas en su empleo a fin de regular su aplicación y facilitar la comparabilidad a nivel nacional e internacional. Este documento fue creado con lineamientos generales y una estructura de clasificación con una desagregación de 6 dígitos (niveles) al interior de cada clase, manteniéndose la establecida por las Naciones Unidas hasta el quinto dígito a fin de precautelar la comparabilidad internacional. El CIIU3 consta de 17 Secciones, 60 Divisiones, 159 Grupos, 292 Clases, 419 Subclases y 2180 Actividades en su último nivel, y son estas últimas las que el contribuyente puede utilizar para el RUC-Registro Único de Contribuyentes-. El detalle de este clasificador es conforme la **Tabla I** que sigue:

NIVELES		CODIGOS UTILIZADOS		
1	Sección	Literal (A - Q)		
2	División	Literal (A - Q)	más 2 dígitos	(01-99)
3	Grupo	Literal (A - Q)	más 3 dígitos	(011-990)
4	Clase	Literal (A - Q)	más 4 dígitos	(0111-9900)
5	Subclase	Literal (A - Q)	más 5 dígitos	(01111.0-9900.0)
6	Actividad Individual	Literal (A - Q)	más 6 dígitos	(01111.00-9900.00)

A.-	AGRICULTURA, GANADERÍA, CAZA Y SILVICULTURA	
B.-	PESCA	
C.-	EXPLOTACION DE MINAS Y CANTERAS	
D.-	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	
E.-	SUMINISTROS DE ELECTRICIDAD, GAS Y AGUA	
F.-	CONSTRUCCION	
G.-	COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR; REPARACION DE VEHICULOS AUTOMOTORES, MOTOCICLETAS, EFECTOS PERSONALES Y ENSEREDOMESTICOS	
H.-	HOTELES Y REATAURANTES	
I.-	TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	
J.-	INTERMEDIACION FINANCIERA	
K.-	ACTIVIDADES INMOBILIARIAS, EMPRESARIALES Y DE ALQUILER	
L.-	ADMINISTRACION PUBLICA Y DEFENSA; PLANES DE SEGURIDAD	SOCIAL DE
	AFILIACION OBLIGATORIA.	
M.-	ENSEÑANZA	
N.-	ACTIVIDADES DE SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD	
O.-	OTRAS ACTIVIDADES COMUNITARIAS SOCIALES Y PERSONALES DE TIPO SERVICIOS	
P.-	HOGARES PRIVADOS CON SERVICIO DOMESTICO	
Q.-	ORGANIZACIONES Y ORGANOS EXTRATERRITORIALES	
R.-	BAJO RELACION DE DEPENDENCIA SECTOR PRIVADO	
S.-	BAJO RELACION DE DEPENDENCIA SECTOR PUBLICO	

TABLA I : Clasificador CHU3

Un ejemplo de aplicación práctica se muestra en el la *Tabla II* que sigue:

A	AGRICULTURA, GANADERIA, CAZA Y ACTIVIDADES DE SERVICIO CONEXAS.
A 01	AGRICULTURA, GANADERIA, CAZA Y ACTIVIDADES DE SERVICIO CONEXAS.
A 011	CULTIVOS EN GENERAL; CULTIVOS DE PRODUCTOS DE MERCADO; HORTICULTURA.
A 0111	CULTIVO DE CEREALES Y OTROS CULTIVOS N.C.P.
A 0111.0	CULTIVO DE CEREALES.
A 0111.00	Cultivo de arroz.
A 0111.01	Cultivo de trigo.
A 0111.02	Cultivo de maíz seco.
A 0111.09	Cultivo de otros cereales; avena,cebada,centeno,quinua,sorgo,etc.

TABLA II : Aplicación Práctica de Clasificador CHU3

Implantó la “*Matriz Global*”, herramienta que permite controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de cada contribuyente y alimentar directamente a los procesos del RUC y “*Lista Blanca*”, y se

desarrollaron sistemas automatizados de selección y revisiones masivas y selectivos a grandes grupos de contribuyentes, que incorpora tres niveles de seguimiento y control (*auditoria de primer, segundo y tercer piso*): el ciclo del contribuyente, las inconsistencias y las diferencias, logrando que el proceso de recaudación provenga del 95% de las declaraciones voluntarias de los contribuyentes .

- En el control del “*ciclo del contribuyente*”, revisa las obligaciones básicas relacionadas con la información registrada en el catastro del RUC-registro Único de Contribuyentes-; se verifica la vigencia de la autorización para la impresión y emisión de facturas; y, se identifica a los contribuyentes que se encuentran omisos, de la obligación de presentar sus declaraciones de impuestos o anexos de información.
- El proceso de control relacionado con “*inconsistencias*” comprende la revisión de información matemática errónea en los cálculos, encontrada por los fedatarios, sobre la base de las declaraciones de los contribuyentes presentadas al SRI.
- El control de las “*diferencias*”, comprende aquellas que son encontradas en las declaraciones y anexos de los contribuyentes aplicando técnicas de cruces con información de terceros: proveedores, instituciones públicas, instituciones del sistema financiero, CAE, IESS, etc.

Durante el año 2004, dentro las acciones tomadas para el control del “*ciclo del contribuyente*”, fijó como política la *selección de segmentos de contribuyentes* que tienen mayor importancia fiscal para la Administración, obteniéndose de las notificaciones por omisión de las declaraciones los resultados que conforman el *Cuadro N° 6* siguiente:

Cuadro N° 6: NUMERO DE NOTIFICACIONES Y RECAUDACIÓN POR OMISOS
(Año 2004, en miles US\$)

REGIONAL	N° de Contribuyentes Notificados	Monto de Recaudación
Norte	23.698	35,484.6
Litoral	34.923	13,908.5
Austro	9.280	1,903.3
Manabí	22.114	2,634.4
Centro 1	14.615	1,114.4
Centro 2	23.552	1,280.2
El Oro	12.402	3,209.1
Sur	3.086	245.7
TOTAL	113.670	59,780.3

Fuente: Reportes de Oficinas Regionales SRI

Bajo la política de brindar una asistencia de calidad a los contribuyentes, se ha logrado una evolución favorable en el número de inscripciones, autorizaciones de facturación y declaraciones de impuestos.

Durante el primer semestre del año 2005, se inscribieron en el RUC de contribuyentes 73.000 personas naturales y 5.900 sociedades, y actualizaron su registro 168.800 contribuyentes. Con estos cambios en la base de datos del RUC, su clasificación estructural es conforme se muestra en el *Cuadro N° 7* que sigue:

Cuadro N° 7: Contribuyentes inscritos/2005

Contribuyentes	Base a junio 30/2005
Personas naturales	1'232.861
Sociedades	125.348
TOTAL	1'358.209

Fuente: Reportes de Oficinas Regionales SRI

Del total de los contribuyentes inscritos, 955.7 mil corresponden a la Base Gestionable¹⁶ siendo, el 91% personas naturales y el 9% sociedades.

Asimismo, se continuó con la identificación y seguimiento de las declaraciones de los Contribuyentes Especiales, acción que permitió la mejora del porcentaje de presentación de sus declaraciones al 96,9%, frente al 94,1% del año 2003.

En el proceso de “control de inconsistencias”, se seleccionó a aquellos contribuyentes obligados a pagar anticipos de Impuesto a la Renta, habiendo identificado 667 casos a nivel nacional, cuyo cálculo del anticipo declarado en el año fiscal 2004 presentó algún error. De este total fueron notificados 557 contribuyentes, de los cuales el 55% solicitó la rectificación de su declaración, el 8% presentó una declaración sustitutiva,

¹⁶: Los contribuyentes que están en Base Gestionable son aquellos que manifestaron algún indicio de actividad económica, vinculado a sus deberes formales con el SRI, a partir de enero del 2002.

el 25% justificó ante el SRI los errores encontrados y el 12% se encontró involucrado en algún proceso de sanción.

La gestión del control de “diferencias” a nivel nacional contempló proyectos independientes llevados a cabo por las Direcciones Regionales, así como los enviados por la Dirección Nacional. En el caso de estos últimos, durante el año 2004 se consideraron dos controles: el anticipo del Impuesto a la Renta tomado como crédito tributario por los contribuyentes en sus declaraciones del año fiscal 2003, y el control de la inscripción en el Registro Mercantil de las utilidades reinvertidas. El total de contribuyentes notificados por diferencias en el año 2004, así como la recaudación generada por dicha gestión se resume en el cuadro siguiente:

Cuadro N° 8:

**NUMERO DE NOTIFICACIONES Y RECAUDACIÓN
POR CRUCES DE DIFERENCIAS
(Año 2004, en miles US\$)**

<u>REGIONAL</u>	<u>No. de Contribuyentes Notificados</u>	<u>Monto de Recaudación</u>
Norte	922	897.51
Litoral Sur	889	1,097.78
Centro 1	366	188.33
Centro 2	90	45.00
Austro	630	385.93
Sur	618	101.82
Manabí	1.848	227.34
El Oro	583	110.72
<u>TOTAL</u>	<u>5,946</u>	<u>3,054.42</u>

Fuente: Reportes de Oficinas Regionales SRI

3.2. Reducción del Riesgo.- Es en esta fase donde más enfocó el SRI su gestión, mediante el desarrollo de una campaña intensiva a través de la Unidad de los Fedatarios Fiscales, visitando las 22 provincias del Ecuador en labores aleatorias de *información* y de *sanción*, encaminadas a mantener la presencia fiscal activa, generar el ambiente de riesgo al incumplimiento, y *disuadir* las prácticas de evasión tributaria, más que para obtener una mayor recaudación, ya que las determinaciones tributarias que hace el SRI pueden ser objetadas e impugnadas y su resolución por la vía que el derecho contempla, toma largos períodos de tiempo, conforme se ilustra en el **Cuadro N° 9** siguiente:

Cuadro N° 9: Determinaciones tributarias y su resolución

PROCESO	EFFECTUADO POR	RESULTADO	TIEMPO
Determinación tributaria	Administración Tributaria	Acta de Determinación	1 año
		Liquidación de diferencias	60 días
Reclamo Administrativo	Impugnación del contribuyente	Resolución	120 días hábiles
Recurso de Revisión (no obligatorio)	Impugnación del contribuyente	Resolución	1 año
Juicio contencioso tributario	Demanda del contribuyente	Sentencia del Tribunal Distrital Fiscal	4 años
Recurso de Casación	Recurso presentado por cualquiera de las partes	Sentencia de la Sala Fiscal de la Corte Suprema de Justicia	1 año

Fuente: Reportes de Oficinas Regionales SRI

La información y prevención representaron el 93% de todas las actividades de esta unidad, mientras que los actos sancionadores únicamente el 7%. Las

labores informativas, se realizan por medio de visitas personalizadas a los establecimientos, informando acerca de las obligaciones de los contribuyentes y advirtiéndolos de las posibles sanciones en caso de incumplimiento. Las visitas que originan sanciones, se ejecutan mediante compras simuladas para detectar el incumplimiento del régimen de facturación. Un resumen de lo indicado consta en el **Cuadro N° 10** que se muestra a continuación:

Cuadro N° 10: Acción de Control Tributario Preventivo

Acciones de información:	42.233 locales	84.74%
Acciones de prevención:	3.884 locales	7.79%
Acciones de clausura e incautación:	3.722	7.47%
	49.839	100.00%

Fuente: Reportes de Oficinas Regionales SRI

Las actividades también contemplan el control a aquellos contribuyentes que no entregan un comprobante de venta a pesar de contar con la respectiva autorización. Al terminar el año 2004, por tal hecho se habían clausurado 214 locales, y el incumplimiento fue del 22.70% frente al 20,5% del año 2003.

Durante el primer semestre del 2005, la Institución realizó 22.628 visitas de *prevención y control* a los contribuyentes, verificando el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ocasionando la clausura de 1.305 establecimientos por

incumplir con la obligación de entregar comprobantes de venta, y 106 incautaciones de mercadería que no disponía de documentos autorizados que acrediten su procedencia (*contrabando*).

A partir del 1 de noviembre del 2004 que entró en vigencia la norma que establece la emisión de comprobantes de venta por montos menores a cuatro dólares en la comercialización de derivados de hidrocarburos, especialmente el gas licuado de petróleo, el SRI inició una campaña informativa en los medios de comunicación y mediante 1.447 visitas personalizadas a distribuidores registrados, habiéndose cubierto el 97.70% de la labor informativa preventiva. Por otro lado, y con la finalidad de difundir las reformas al reglamento de comprobantes de venta, particularmente para los distribuidores de gas, se realizaron charlas informativas, en algunas ciudades del país como Quito, Ambato, Cuenca, Esmeraldas y Loja entre las principales, que permitieron la capacitación de aproximadamente 200 personas.

La Dirección Nacional de Hidrocarburos (DNH) solicitó el apoyo del SRI para frenar la comercialización ilícita de gas licuado de petróleo, para lo cual se diseñó el proyecto denominado “*Oro Negro*”, que fue presentado a las autoridades de la DNH y de Petrocomercial, instituciones que se pronunciaron favorablemente sobre el mismo. Las fases iniciales del proyecto habían sido ejecutadas en el año 2003, en lo relacionado al intercambio de información de

las guías electrónicas de remisión, que es cargada en los sistemas de informáticos del SRI previo a la salida de los vehículos que distribuyen combustibles. De esta forma, se puede mantener el control y enviar la respuesta automática sobre la situación tributaria del comercializador, el distribuidor y el transportista. Los resultados en el año 2004 se sintetizan en el control de 4.105 guías de remisión sobre las cuales el 79% tuvo errores o inconsistencias.

En enero 24 del 2002, el SRI y el MEC-Ministerio de Educación y Cultura suscribieron un Convenio de Cooperación Interinstitucional con una duración de 4 meses; y, el 14 de noviembre del mismo año un Convenio Modificador por el cual se amplió la duración del convenio inicial a uno estratégico por 5 años, es decir hasta el año lectivo 2006 – 2007. El objetivo del Convenio es contribuir al mejoramiento de la calidad de la educación y generar una cultura tributaria mediante la ejecución de dos programas. El primero, denominado de “*Educación y Capacitación Tributaria*”, dirigido a estudiantes de bachillerato y el de “*Cultura Tributaria*” que está dirigido los alumnos de educación básica.

El programa se está desarrollando en los regímenes Costa y Sierra y en el año 2004 –2005(*Cuadros N° 11 y 12*) se obtuvieron los resultados siguientes:

Cuadro N° 11: Acción de Cultura y Capacitación**REGIMEN SIERRA****AÑO LECTIVO 2004 – 2005**

Provincias	16
Estudiantes	8.000
Profesores	400
Facilitadores	400
Coordinadores Provinciales	16
Coordinadores Nacionales	2

Cuadro N° 12: Acción de Cultura y Capacitación**REGIMEN COSTA****AÑO LECTIVO 2004 – 2005**

Provincias	6
Estudiantes	4.000
Profesores	270
Facilitadores	270
Coordinadores Provinciales	7
Coordinadores Nacionales	2

En las escuelas fiscales de régimen sierra se ejecutó un plan piloto, el cual terminó en el mes de abril del año 2004. Actualmente se está ejecutando el plan operativo de los establecimientos de bachillerato para el año lectivo 2004 –2005, que concluye en la costa en el mes de enero de 2005 y en la sierra en junio de 2005.



3.3. Detección, Selección y Cobertura del Riesgo.- Esta gestión la focalizó en el año 2004 en el control de los valores utilizados como reinversión de utilidades de la declaración de impuestos del año fiscal 2002, frente a la información proporcionada por los Registradores Mercantiles y de la Propiedad, habiéndose identificado 750 contribuyentes, que fueron notificados por un valor total de US\$ 12 millones.

Los controles puntuales se materializaron a través de la emisión de 390 órdenes de determinación (*auditorias*) que concluyeron en 237 actas con un monto total de glosas por US\$103,9 millones. También fueron emitidas 191 liquidaciones de pago por un monto de US\$ 33,6 millones, llegando a US\$ 137,5 millones la suma total de determinaciones en el año.

Además, durante el primer semestre del 2005, se emitieron 222 ordenes de determinación y se concluyeron 343 actas de determinación, con un monto

total de glosas por US\$ 97,6 millones. Adicionalmente, se emitieron 176 liquidaciones de pago por un monto de US\$ 5,1 millones. Las gestiones de auditoria en esta sub fase también fueron canalizadas a mantener los controles de las obligaciones tributarias de las Instituciones Financieras: Bancos, Sociedades Financieras, Mutualistas y Cooperativas. En lo que respecta a la banca cerrada se concluyeron 34 determinaciones, generando una glosa que se está en proceso de cobro, de aproximadamente US\$ 1,8 millones.

Dentro de los procedimientos de control a las Donaciones del Impuesto a la Renta del año 2003, se realizaron las liquidaciones de 5.688 donantes bajo relación de dependencia a 55 entidades beneficiarias, por un monto total de US\$ 1,7 millones. El primer anticipo de Impuesto a la Renta del año 2004 se liquidó a 99 entidades receptoras, sustentado en 1.515 contribuyentes donantes por un monto total de US\$ 4,1 millones de dólares. Finalmente conviene señalar que se efectuó el reproceso final de Impuesto a la Renta del año 2002 a 66 entidades beneficiarias que tuvieron 9.673 donantes, por un monto total de 1,9 millones de dólares.

Es destacable que los contribuyentes especiales que concentran el 76% de los valores recaudados en todos los impuestos, realizan sus declaraciones por medios magnéticos o Internet. En el ICE, a partir de octubre del 2004 se inició también la recepción de anexos a través de este sistema, enfocando la gestión

principalmente a la depuración de la información para facilitar el uso a los contribuyentes que la ingresan; además, se puso en operación el sistema de cupos de alcohol exonerado con un proceso de capacitación a los usuarios externos: productores de alcohol y productores de bebidas alcohólicas.

En el transcurso del año, se efectuaron los análisis de la situación del negocio de locutorios y de los productos de bebidas gaseosas respecto al cálculo de la base imponible de este impuesto. Finalmente, se realizó la determinación de los precios referenciales que sirven para el cálculo de la base imponible del ICE en aquellos productos alcohólicos distintos de la cerveza de fabricación nacional.

3.4. Evaluación y Medición de los Resultados.- En la gestión de este subproceso, la Institución desarrolló mejoras en las herramientas del control tributario y el seguimiento automatizado de las auditorías, y con el objetivo de eliminar la discrecionalidad en la ejecución de las mismas, desarrolló el prototipo del “*sistema de apoyo al proceso*” con el objetivo de controlar el flujo de actividades de esta labor. Con esta herramienta se generarán automáticamente los papeles de trabajo y registro de glosas identificadas y permitirá mantener un adecuado control de los procesos determinativos, minimizando el trabajo operativo de los auditores y optimizando el tiempo de análisis.

Finalmente, se creó el programa que valida la información de los anexos remitidos por las empresas emisoras de tarjetas de crédito, disponible en el Registro de Información General (RIG).

3.5. Gestión de los Recursos Humanos.- En lo relacionado a la, desde el año 1999 el SRI inició el proceso de modernización a nivel nacional, basado en criterios de centralización normativa y desconcentración administrativa, y con políticas institucionales claras que permiten actuar bajo los mismos principios a todos sus directivos y funcionarios. Este modelo de gestión está caracterizado por:

- Flexibilidad y aplanamiento de la estructura orgánico-funcional;
- Eficiencia;
- Poli funcionalidad del personal;
- Profesionalización;
- Competencia laboral;
- Tercerización de servicios; y,
- Tecnología de información.

Como resultado de la aplicación de este modelo de gestión, el SRI logró crear una cultura organizacional propia, con características de excelencia en cuanto

a responsabilidad, al aplicar una visión empresarial privada en un organismo público, manteniendo el objetivo de servicio a la sociedad, lo que implica:

- Aplicación objetiva de la Ley;
- Respeto absoluto a los derechos del ciudadano;
- Fomento de la cultura institucional de calidad en el servicio;
- Practicar la política de transparencia y rendición de cuentas; y,
- Uso de mecanismos para detectar actos de corrupción y separación de funcionarios que no actúen con integridad.

Además, ha redefinido la estrategia de reclutamiento de personal de acuerdo a las políticas institucionales y al Plan Estratégico 2005-2006, mediante el cual se da prioridad a la contratación de personal para las áreas de Control y Gestión Tributaria. El número de colaboradores de la Institución a diciembre de 2004 fue de 1.947 y a junio de 2005, es de 1.945, como se detalla en el *Cuadro N° 13* siguiente:

Cuadro N° 13: Distributivo de colaboradores del SRI/2005

REGIONAL	TOTAL GENERAL	
	Diciembre 2004	Junio 2005
AUSTRO	138	135
CENTRO 1	128	131
CENTRO DOS	80	78
DEL SUR	63	64
EL ORO	78	76
LITORAL SUR	423	418
MANABI	145	143
NACIONAL	282	278
NORTE	610	622
Total general	1947	1945

3.6. Sistema Interrelacionado de Inteligencia.- El SRI ha continuado colaborando con el proyecto de “e-government” del Estado, habiendo concluido el proceso de implantación y capacitación para el uso del Sistema de Licencias previas a la Importación, dentro del apoyo de herramientas tecnológicas al MICIP(COMEXI). En este proceso se desarrollaron diferentes proyectos con la participación de otras entidades de los sectores público, privado y de usuarios, con el fin de desarrollar y poner en operación los sistemas interrelacionados en la base datos. Sin embargo, no se ha interrelacionado el vínculo con la información del Registro Civil, para efectos de cruce de información ni la base de datos propia de la Administración ha sido sometida a una permanente y continua actualización.

3.7. Encuesta a la Administración Tributaria:

3.7.1. Preguntas 1 y 3: Conocimiento del modelo de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con la Auditoria Tributaria, previsto en el “Manual de Procedimientos”

Cuadro N° 14

UNIDAD INSTITUCIONAL	Frecuencia		%		TOTAL
	Si	No	Si	No	
A. Unidad de Gestión Tributaria	1	2	17	33	50%
B. Sub Unidad de Auditoria Tributaria	3	0	50	00	50%
TOTAL	4	2	67	33	100%

NIVEL DE CONFIABILIDAD: Poca=30%; Neutral=50%; Alta=75%; Muy alta=90%; Extrema=100%

Análisis e interpretación.- La situación demuestra que entre el personal de estas dos áreas estratégicas de la Institución, es neutralmente alto(67%) el riesgo en el nivel de confianza sobre el conocimiento del modelo de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con la Auditoria Tributaria y de que éste se encuentra previsto en el “Manual de Procedimientos”. Sin embargo, el 33% de desinformación constituye un contingente para que se produzca una descoordinación, equivocación, e ineficiencia interna en la aplicación del modelo, y adicionalmente afecta al factor de “confianza en sus procedimientos”, implícito en el proceso de Institucionalidad del SRI.

3.7.2. *Pregunta 4: Aplicación del modelo de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con la Auditoria Tributaria, a base de un fin u Objetivo Claro*

Cuadro N° 15

UNIDAD INSTITUCIONAL	Frecuencia		%		TOTAL
	Si	No	Si	No	
A. Unidad de Gestión Tributaria	2	1	33	17	50%
B. Sub Unidad de Auditoria Tributaria	1	2	17	33	50%
TOTAL	3	3	50	50	100%

NIVEL DE CONFIABILIDAD: Poca=30%; Neutral=50%; Alta=75%; Muy alta=90%; Extrema=100%

Análisis e interpretación.- La situación demuestra que entre el personal de estas dos áreas estratégicas de la Institución, es neutral(50%) el riesgo en el nivel de confianza en la aplicación del modelo de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con la Auditoria Tributaria a base un fin u objetivo claro. Por lo tanto, constituye un contingente de que no se permita a directivos y funcionarios actuar coordinada y eficientemente bajo principios y políticas uniformes, en el logro de metas y objetivos corporativos específicamente previstos en este modelo, y adicionalmente distorsiona la aplicación del factor de “confianza en sus procedimientos”, implícito en el proceso de Institucionalidad del SRI.

3.7.3. *Pregunta 5: Base de datos del contribuyente actualizada para la aplicación del modelo*

Cuadro N° 16

UNIDAD INSTITUCIONAL	Frecuencia		%		TOTAL
	Si	No	Si	No	
A. Unidad de Gestión Tributaria	0	3	00	50	50%
B. Sub Unidad de Auditoria Tributaria	2	1	33	17	50%
TOTAL	2	4	33	67	100%

NIVEL DE CONFIABILIDAD: Poca=30%; Neutral=50%; Alta=75%; Muy alta=90%; Extrema=100%

Análisis e interpretación.- La situación demuestra que la base de datos con la que opera la Administración en el modelo de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con la Auditoria Tributaria, no(67%) está suficientemente actualizada, debido a la saturación de los sistemas informáticos, lo cual afecta a la aplicabilidad, eficiencia y continuidad de éstos, al proceso integrado de control y fiscalización, así como al normal funcionamiento de la información institucional interrelacionada con bases de datos de terceros. Adicionalmente, se afecta al modelo en su primera fase de “*Identificación y Clasificación del Riesgo*” y en las otras subsecuentes, así como al escogimiento de la estrategia de gobernabilidad adecuada.

3.7.4. *Pregunta 6: Aplicación del modelo ajustada a cambios continuos del entorno de su funcionamiento*

Cuadro N° 17

UNIDAD INSTITUCIONAL	Frecuencia		%		TOTAL
	Si	No	Si	No	
A. Unidad de Gestión Tributaria	1	2	17	33	50%
B. Sub Unidad de Auditoria Tributaria	3	0	50	00	50%
TOTAL	4	2	67	33	100%

NIVEL DE CONFIABILIDAD: Poca=30%; Neutral=50%; Alta=75%; Muy alta=90%; Extrema=100%

Análisis e interpretación.- La situación demuestra que la aplicación del modelo de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con la Auditoria Tributaria por parte de la Administración se ajusta a los cambios de su entorno de funcionamiento en una forma neutralmente alta(67%). Sin embargo, el 33% de inaplicación de los ajustes continuos constituye un potencial contingente para que se produzca cierta distorsión en la operatividad real u objetiva del modelo, lo que una vez más confirma que un nivel bajo de desinformación interna se puede convertir en un factor de riesgo para los propósitos que se persigue con el innovador modelo mencionado.

3.7.5. *Pregunta 7: Aplicación del modelo fundamentada en estrategias de gobernabilidad o tratamiento adecuadamente definidas*

Cuadro N° 18

UNIDAD INSTITUCIONAL	Frecuencia		%		TOTAL
	Si	No	Si	No	
A. Unidad de Gestión Tributaria	0	3	00	50	50%
B. Sub Unidad de Auditoria Tributaria	2	1	33	17	50%
TOTAL	2	4	33	67	100%

NIVEL DE CONFIABILIDAD: Poca=30%; Neutral=50%; Alta=75%; Muy alta=90%; Extrema=100%

Análisis e interpretación.- La situación demuestra que la Administración no(67%) define ni interrelaciona suficientemente la estrategia de gobernabilidad (tratamiento) del riesgo con el proceso de Gestión del Riesgo referente a la Auditoria Tributaria, debido a que no toma debida conciencia de que ésta depende de aspectos como asegurarse de que se cuenta tanto con la disponibilidad, como la capacitación y el desarrollo adecuados del recurso humano necesario para asignarlo al ejercicio de la fiscalización de oficina y de campo, lo cual se convierte en un factor limitante en el cierre y retroalimentación del proceso en mención y en el accionar oportuno y eficaz de las competencias atribuibles a la Institución. Además, se resta en forma significativa el eficiente y efectivo funcionamiento del modelo, principalmente en sus fases de “Identificación y Clasificación, Selección y Cobertura del Riesgo”.

3.7.6. *Pregunta 8: Aplicación de las NEA's en el proceso de fiscalización/auditoria*

Cuadro N° 19

UNIDAD INSTITUCIONAL	Frecuencia		%		TOTAL
	Si	No	Si	No	
A. Unidad de Gestión Tributaria	0	3	00	50	50%
B. Sub Unidad de Auditoria Tributaria	0	3	00	50	50%
TOTAL	0	6	00	100	100%

NIVEL DE CONFIABILIDAD: Poca=30%; Neutral=50%; Alta=75%; Muy alta=90%; Extrema=100%

Análisis e interpretación.- La situación de la Administración revela un riesgo extremo de desconfianza(100%) en cuanto se refiere al nivel de conocimiento de las NEA's, y al acatamiento a sus disposiciones técnicas de responsabilidad, planificación, evaluación del control interno y comunicación de resultados previstas para el proceso de fiscalización/auditoria de un contribuyente en particular o grupo de contribuyentes específicos. En consecuencia, existe una alta probabilidad de que los auditores tributarios, sin saberlo, se expongan a incurrir en situaciones desenfoque, error, discontinuidad o ilegitimidad en la emisión de los juicios en el ejercicio de la facultad legal de fiscalizar a los contribuyentes, con lo que adicionalmente se denota una alta afectación al factor de “*confianza en sus procedimientos*”, implícito en el proceso de Institucionalidad del SRI.

3.8. Encuesta a la Empresa Privada :

3.8.1. Preguntas 1 a la 4, y 6 a la 8: Conocimiento, aplicabilidad del modelo de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con el Control Tributario

Cuadro N° 20

E M P R E S A	Frecuencia		%		TOTAL
	Si	No	Si	No	
A. GLESYN S.A.	0	1	00	100	100%
B. AGRO AEREOS S.A.	0	1	00	100	100%
C. SEBIOCA S.A.	0	1	00	100	100%
D. TRANSESPOL S.A.	0	1	00	100	100%
D. CONSENVASES S.A.	0	1	00	100	100%
E. NEPLAST C.A.	0	1	00	100	100%

NIVEL DE CONFIABILIDAD: Poca=30%; Media=50%; Alta=75%; Muy alta=90%; Extrema=100%

Análisis e interpretación.- En el caso del sector empresarial privado se estableció que en general, a nivel gerencial ni operativo, no conocen ni aplican el marco de GGRCT como una estrategia para detectar y atenuar las contingencias tributarias a las que se encuentran expuestas, con lo cual deducimos que tampoco cuentan con una política o procedimientos de previsión a este respecto, menos aún de planificación tributaria. Esta situación extrema las aproxima al acometimiento de un cúmulo de errores, irregularidades, inclusive colusión, incurriendo consciente o inconscientemente en las acciones de elusión o evasión calificadas como perjuicio económico al fisco, según lo previsto en los Arts. 379,381 y 383 de la Cod. C.T. y 111 de la L.R.T.I. Cod.

Lo que nos permite interpretar que todas las empresas sometidas al estudio son altamente proclives a buscar el riesgo, mas no a gestionarlo y evitarlo, por lo con seguridad pueden ser sometidas a procesos de determinación por parte de la Administración Tributaria, con lo que también se auto ocasionan daños económico-financieros y de prestigio fiscal significantes, los cuales constituyen justamente los factores del riesgo que les deberían permitir cuantificarlos para que éstas le asignen la real y verdadera importancia de valor agregado que los mismos tienen.

3.8.2. Preguntas 5 y 9: Base de datos actualizada y aplicación de las NEC's en el proceso relacionado con el Control Tributario

Cuadro N° 21

E M P R E S A	Frecuencia		%		TOTAL
	Si	No	Si	No	
A. GLESYN S.A.	1	0	100	00	100%
B. AGRO AEREOS S.A.	1	0	100	00	100%
C. SEBIOCA S.A.	1	0	100	00	100%
D. TRANSESPOL S.A.	1	0	100	00	100%
D. CONSENVASES S.A.	1	0	100	00	100%
E. NEPLAST C.A.	1	0	100	00	100%

NIVEL DE CONFIABILIDAD: Poca=30%; Media=50%; Alta=75%; Muy alta=90%; Extrema=100%

Análisis e interpretación.- No obstante el extremo nivel de confiabilidad presentado por la administración empresa privada en esta parte del estudio, las estadísticas del SRI de los últimos dos años que hemos analizado lo contradicen y demuestran que los riesgos de glosa fiscales detectados en este sector han sido motivadas especialmente por el desconocimiento integral y la forma poco técnica de aplicar las disposiciones legales y la normativa contable vigentes en nuestro País, en la operaciones comerciales y financieras: a) Contribuyentes glosados presuntamente por el 100% del Costo de Ventas(NEC N° 11 que hasta hace ocho años la DGR no revisaba); b) Glosas en nóminas (L.R.T.I. Cod., Codificación y Ley Laboral; Ley de Seguridad Social mal o no aplicadas, como efecto de actual correlación en bases de datos); c) Glosas por ventas a menor valor del precio de venta sin la debida justificación; d) Falta de presentación de anexos necesarios; etc.



“Lo que no se hace sentir no se entiende, y lo que no se entiende no interesa”

3.9. CONCLUSIONES

Luego de haber aplicado nuestra investigación en el Gobierno, representado por la Administración Tributaria (SRI), y en 6 Empresas del sector privado, estamos en condiciones de concluir lo que prosigue:



3.9.1. En el Gobierno :

3.9.1.1. La Unidad de Gestión Tributaria no tiene conocimiento pleno de que la Institución desarrolla la Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con el Control Tributario y de que ese modelo se encuentra previsto en el Manual de Procedimientos interno, desinformación que expone al riesgo la armonía y confianza de los procedimientos internos para la efectiva aplicación del indicado paradigma estratégico.

3.9.1.2. La Sub Unidad de Auditoria Tributaria, a pesar de que conoce y aplica el paradigma de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con el Control Tributario, no está suficientemente conciente de que éste tiene un fin y un propósito específico, lo que puede impedir que tanto los niveles gerenciales como operativos actúen coordinada y eficazmente a base de principios y políticas uniformes para la consecución de un objetivo institucional común.

3.9.1.3. La base de datos del contribuyente con que cuenta la Administración Tributaria no se la actualiza con la misma celeridad que exige la información básica con la que debe operar el proceso integrado de control, lo que conduce a la discontinuidad y anormalidad de su funcionamiento y enlace interno y externo, así como da apertura a la promoción de los riesgos de defraudación fiscal.

3.9.1.4. La Unidad de Gestión Tributaria no está suficientemente informada sobre los cambios continuos y permanentes que requiere el proceso integrado de control tributario que aplica la Administración, con lo que puede ocurrir una contingencia riesgosa que distorsione los propósitos que éste persigue.

3.9.1.5. La Unidad de Gestión Tributaria no toma debida conciencia de que la estrategia de gobernabilidad está interrelacionada con el proceso integrado de control tributario, lo equivale a no se pueda asegurar que la Administración lo opere debidamente por falta de disponibilidad efectiva del capital humano suficiente y permanente desarrollado.

3.9.1.6. La carencia del conocimiento de las NEA's, que se aplican en las auditorias gubernamentales y privadas, y la sujeción rigurosa a los procedimientos técnicos previstos en ellas son factores de riesgo que pueden influir mucho en el ejercicio de fiscalización o auditoria que lleva a cabo la Administración Tributaria ante los contribuyentes, con respecto a la responsabilidad, planificación, evaluación del control interno y emisión de un legítimo criterio profesional, tanto como en la confiabilidad de sus procedimientos.



“Para obtener ganancias hay que asumir y gestionar riesgos”

3.9.2. En las Empresas :

La responsabilidad de la gestión y gobernabilidad integral de los riesgos en el autocontrol tributario recae en última instancia sobre los directivos y funcionarios de los sectores empresarial privado y profesional del País, ya que es a éstos que corresponde determinar la dirección estratégica a tomar, así como la tolerancia al riesgo que están dispuestos a sumir, pero ellos no la están realmente sintiendo y apreciando como una herramienta eficaz que agrega valor a la cultura y al civismo fiscal y contrarresta positivamente los perjuicios económicos y el deterioro de su reputación que estas personas se auto infringen por causa del incumplimiento fiscal. Asimismo, es cada vez más crítico por parte de éstos el grado de desconocimiento legal y técnico adecuado de las disposiciones y normativas que regulan las obligaciones con el fisco. De ahí que resulta necesario que éstos dispongan de las herramientas necesarias para la gestión integral de riesgos genéricos en el control tributario, con sistemas de medición que les permitan conceptuar, cuantificar, evaluar y controlar estos riesgos, pues su objetivo es asegurar que las actividades y operaciones propias de la naturaleza de cada negocio o profesión no se exponen a amenazas de pérdidas que inviabilicen su estabilidad futura.

3.10. RECOMENDACIONES

En calidad de aporte y como valor agregado a los resultados que obtuvimos y estamos presentando, planteamos las acciones correctivas que van dirigidas como apoyo real a la Administración Tributaria, a los entes privados y los organismos profesionales para que asimilen y adapten a sus características peculiares el paradigma genérico de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo en el Control Tributario(*GGRCT*), sacándole el máximo provecho a las ventajas que este proporciona como herramienta de cultura cívica fiscal.

3.10.1. Para el Gobierno :

La Unidad de Planificación y Control de Gestión de la Dirección Regional-Sur del SRI

3.10.1.1. Programará una intensa y permanente campaña de difusión e inducción institucional sobre el contenido y funcionamiento integral del marco genérico de *GGRCT*, de manera especial en la Unidad de Gestión Tributaria, lo que permitirá que ésta se mantenga debidamente informada al respecto y su labor sea coordinada paralelamente con la Unidad de Auditoria Tributaria que lo aplica, para que estos componentes estratégicos de negocio conciente y armonizadamente actúen agregando valores en la consecución de un objetivo interno

común y se concrete así la legitimidad y confiabilidad de sus procedimientos.

3.10.1.2. Supervisará y evaluará periódicamente, mientras dure la sugerida campaña de difusión, los resultados de cumplimiento que cada una de las unidades antes indicadas deberán reportar respecto a la aplicación integral del marco genérico de *GGRCT*, hasta lograr que éstas hagan del trabajo coordinado y sinérgico una práctica rutinaria, pudiendo proporcionárseles algún tipo de incentivo que compense el buen desempeño.

3.10.1.3. Desarrollará junto con la Unidad de Servicios Tributarios un monitoreo preventivo a la base de datos del contribuyente, cuyo resultado lo reportará a la Dirección Regional para que el nivel de alta gerencia se comprometa en la precautelación de las alternativas mínimas que faciliten la actualización continua de esta valiosa herramienta tecnológica de información y de enlace interno y externo, que además habilita el proceso operativo de entrada en el marco genérico de *GGRCT*.

3.10.1.4. Inducirá a la Unidad de Gestión Tributaria a que se involucre en el conocimiento de los ajustes al marco genérico de *GGRCT* que los cambios continuos en el entorno de funcionamiento obligan a adoptar en la asignación de recursos humanos y aplicación de procedimientos,

como efecto de la reducción de las brechas de omisión o pago tributario que van aumentando la de veracidad.

3.10.1.5. Ejercerá la coordinación que sea necesaria para que la Unidad de Gestión tome conciencia de la importancia que tiene la interrelación de la estrategia de gobernabilidad del riesgo con el proceso integrado de control tributario, donde influyen mucho las estadísticas de rendimiento en la recaudación voluntaria y no voluntaria, así como la disponibilidad efectiva del recurso humano y su desarrollo personal y de competencia profesional.

3.10.1.6. Programará una amplia campaña de difusión, dirigida más que todo a la Unidad de Auditoria Tributaria, sobre los procedimientos técnicos que rigen para el idóneo ejercicio de la facultad fiscalizadora o auditora que tiene la Administración, previstos en las NEA's, básicamente en las de *“Responsabilidad”* (Nº1 y 3 al 6), *“Planificación”* (Nº8 y 9), *“Control Interno”* (Nº10, 13 y 18) e *“Informe de Resultados”* (Nº25 y 29), con la cual se conseguirá por un lado fortalecer y optimizar las políticas institucionales de eficiencia, polifuncionalidad, profesionalización y competencia laboral del personal, y por otro lado mantener el objetivo de prestar un servicio de calidad a la ciudadanía.

3.10.1.7. Someterá, junto con la Unidad de Auditoria Tributaria, a un estudio analítico-crítico los formularios de *“Evaluación de Control Interno”*, así como de *“Pruebas de Gastos”*, *“Pruebas de Nóminas”* y *“Pruebas*

Generales de Impuestos” que se propone como herramientas opcionales a través de las *Formas N° 1 al 17* que son parte integrante del presente documento.

La Dirección Nacional de Gestión Tributaria, a través de sus Unidades de Servicio y de Control Tributario, así como de Fedatarios Fiscales

3.10.1.8. Proyectarán a nivel nacional, como parte de la aplicación del subproceso de “*Reducción Fiscal*”, una amplia y permanente campaña preventiva y disuasiva, sobre la divulgación de las fortalezas y oportunidades que caracterizan al marco innovador de *GGRCT*, mediante charlas informativas, seminarios o cursos de capacitación, que se podrían llevara cabo a través de convenios de corresponsabilidad con las cámaras de la producción, los gremios empresariales y de profesionales y otros organismos públicos y privados, lo que permitirá a la Administración Tributaria disponer de una fuerza de contribuyentes mucho más crítica y cumplidora y cumplir con uno de sus propósitos básicos: *difusión y capacitación de los contribuyentes para el fomento de la cultura tributaria.*

3.10.2. Para las Empresas :

3.10.2.1. Los directorios y las gerencias de los organismos empresariales y sus funcionarios, así como los organismos profesionales deben encarar como uno de sus retos más importantes, el determinar para cuántos riesgos están preparados, y lo asimilan, a medida que están dispuestos a tratar de agregar valores a su gestión. El marco genérico de *GGRCT* les permitirá encarar mejor ese reto, para lo cual considerarán que su premisa subyacente es que cada ente existe para proporcionar y acrecentar valor a sus intereses y que el marco constituye:

- Un proceso permanente y continuado a través de un ente u organización, realizado por personas sobre el establecimiento de estrategias, en cada nivel y unidad, e incluye tener un panorama general de los riesgos;
- Un diseño para identificar posibles eventos que, si ocurren, afectarán a la entidad, lo que requiere controlarlos dentro de los límites razonables;
- El proceso capaz de proporcionar una seguridad razonable al directorio y a la gerencia sobre su desempeño, que se adopta y enfoca para la consecución de objetivos en una o más categorías, separadas pero superpuestas;
- El fundamento de la definición de eficacia del control interno en los riesgos empresariales.

3.10.2.2. Una vez generado y desarrollado lo anterior, deben establecer estrategias y objetivos para lograr un equilibrio óptimo entre los objetivos de crecimiento y retorno, y los riesgos relacionados con el control tributario, programando y desplegando eficazmente y eficientemente los recursos que les permitirán asegurar el logro de sus objetivos de rendimiento y desempeño y evitar pérdidas económicas y de prestigio ante el fisco.

3.10.2.3. En el contexto de la misión o visión que cada ente haya fijado, la gerencia establecerá la gestión interna integral del riesgo, que se encaminará al logro de objetivos en cuatro categorías:

- *Estratégicos* (de alto nivel, alineados con y respaldando su misión o visión)
- *Operativos* (uso eficaz y eficientes de sus recursos)
- *De información* (confiabilidad de la misma)
- *De cumplimiento* (sujeción a las leyes y reglamentos aplicables)

3.10.2.4. Contarán con un vademécum genérico y actualizado de las leyes, regulaciones y normativas, inclusive las de tributación, contabilidad y seguridad social, como una herramienta estratégica para crear las oportunidades de mejora en el cumplimiento de lo que éstas disponen, estableciendo procesos y formulando planes para la captura y aprovechamiento de esas oportunidades.

3.10.2.5. En la función operativa de las organizaciones, la gerencia y el directorio contarán con el personal profesionalizado que garantice la implementación, funcionamiento y sostenibilidad del marco genérico de *GGRCT*.

3.10.2.6. Someterán, junto con los funcionarios operativos responsables del control tributario, a un estudio analítico-crítico los formularios de “Evaluación de Control Interno”, así como de “Pruebas de Gastos”, “Pruebas de Nóminas” y “Pruebas Generales de Impuestos” que se presenta como herramientas opcionales de autocontrol empresarial a través de las Formas N° 1 al 17 que son parte integrante del presente documento.

Anexo N° 1

DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE AUDITORIAS FINANCIERA Y FISCAL

	Auditoria financiera	Auditoria fiscal
OBJETIVO	Opinar si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significantes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada	<i>Determinar si las bases imponibles declaradas por la entidad contribuyente son correctas conforme a los criterios legalmente establecidos</i>
OPINIÓN	Hay supuestos en los que es posible denegar la opinión	<i>Se debe emitir opinión en todos los casos</i>
	La opinión parcial no está permitida	<i>Opinión parcial permitida</i>
ACCESO A LA INFORMACIÓN INTERNA	Amplio acceso a la información económico-financiera, por tratarse de una colaboración profesional, así como a los controles internos establecidos por la entidad	<i>Menos facilidades para el acceso a la información, así como para apoyarse en los controles internos de la entidad</i>
OPORTUNIDAD	Desarrolla su función normalmente, de forma casi simultánea a los hechos que verifica	<i>Su actuación se inicia tras el término del plazo legalmente establecido para la presentación de las distintas declaraciones fiscales</i>
MEDIOS	Obtención de información a terceros limitada	<i>Obtención de información a terceros sin límite</i>
	Cruces de información restringidos a datos internos de la entidad	<i>Posibilidad de cruzar información con declaraciones presentadas por otros contribuyentes, además de entre las presentadas por la entidad</i>
	Sistemas expertos	<i>Sistemas expertos y estatales</i>
PROCEDIMIENTOS	Cuestionario de evaluación de control interno, indagaciones orales y escritas	<i>Cuestionario de control interno tributario, indagaciones orales y escritas</i>
	Conciliaciones globales limitadas a datos de la propia entidad	<i>Conciliaciones globales con datos de la entidad y con información obtenida de otros contribuyentes</i>
	Confirmaciones con terceros limitadas	<i>Confirmaciones con terceros amplias</i>
DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO	Papeles de trabajo	<i>Diligencias</i>
	Informe de auditoria	<i>Acta de determinación</i>
REVISIÓN DEL TRABAJO	Firmas profesionales de auditoría externa	<i>Inspección por parte de Administración tributaria</i>



Anexo N° 2

CUESTIONARIO DE ENCUESTA DIRIGIDA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS MAESTRIA EJECUTIVA EN TRIBUTACIÓN I

ENCUESTA DE APLICACIÓN DEL MARCO DE GESTIÓN Y GOBERNABILIDAD DEL RIESGO EN EL CONTROL TRIBUTARIO

NOMBRE: _____
 PROFESIÓN: _____
 CARGO O FUNCIÓN: _____
 INSTITUCIÓN: _____
 Estimado Señor/a o Srta.

La presente encuesta tiene carácter confidencial, ya que será utilizada únicamente para la realización de una tesis de investigación académica; consecuentemente, agradeceremos a usted se digne colaborar con respuestas que sean lo más cercanas a la realidad, marcando con una "X" en el círculo frente a la opción escogida según su criterio, a fin de optimizar el resultado correspondiente.

1. ¿Conoce la Administración el contexto y el marco estructural de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con la Fiscalización Tributaria?

Si

☐

No

☐

2. ¿Aplica la Administración el contexto y el marco de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con la Fiscalización Tributaria?

Si

☐

No

☐

3. ¿Dónde se encuentra contemplado el contexto y el marco de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con la Auditoría Tributaria?

En una Base Legal

.....

En una Política

.....

En un Manual de Procedimientos

.....

4. ¿ Aplica la administración el proceso de Gestión y gobernabilidad del Riesgo antes indicado a base de un fin u objetivo claro?

Si

☐

No

☐

Describalo, de ser afirmativa su respuesta :

.....
....

5. ¿Cuenta la Administración con una base de datos de contribuyentes fiable y completa?

Digital?

☐

Física?

☐

Actualizada?

☐

Por sector geográfico?

☐

Por actividad económica homogénea?

☐

Por clase o categoría de contribuyente?

☐

6. ¿ Este proceso de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo que aplica la Administración se ajusta a los cambios continuos que se producen en el entorno de su funcionamiento?

Si

☐

No

☐

Describe la naturaleza de los cambios, de ser afirmativa su respuesta:

.....
.....
.....

7. ¿ Este proceso de Gestión del Riesgo que aplica la Administración se basa en estrategias de gobernabilidad o tratamiento adecuadamente definidas?

Si

☐

No

☐

De ser afirmativa su respuesta, describa los aspectos que inciden en la medida de definición e implantación de esas estrategias:

.....
.....
.....

8. ¿ Para el proceso de fiscalización/auditoria propio de la labor determinadora, la Administración se fundamente técnicamente en las NEA's?

☐☐

Si Cuáles?..... No

De no ser afirmativa su respuesta describa, si fuere del caso, cuál es la norma o
procedimiento que guía dicho
proceso.....

**9. ¿ Para el proceso de fiscalización/auditoria propio de la labor
determinadora, la Administración se fundamente técnicamente en las
NEC's?**

Si ☐ Cuáles?..... No ☐

De no ser afirmativa su respuesta describa, si fuere del caso, cuál es la norma o
procedimiento que guía dicho
proceso.....

Lugar y fecha:



Anexo N° 2

CUESTIONARIO DE ENCUESTA DIRIGIDA A LA EMPRESA PRIVADA

ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL ESCUELA DE POSTGRADO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS MAESTRIA EJECUTIVA EN TRIBUTACIÓN I

ENCUESTA DE APLICACIÓN DEL MARCO DE GESTIÓN Y GOBERNABILIDAD DEL RIESGO EN EL CONTROL TRIBUTARIO

NOMBRE: _____
 PROFESIÓN: _____
 CARGO O FUNCIÓN: _____
 INSTITUCIÓN: _____
 Estimado Señor/a o Srta.

La presente encuesta tiene carácter confidencial, ya que será utilizada únicamente para la realización de una tesis de investigación académica; consecuentemente, agradeceremos a usted se digne colaborar con respuestas que sean lo más cercanas a la realidad, marcando con una "X" en el círculo frente a la opción escogida según su criterio, a fin de optimizar el resultado correspondiente.

1. ¿Conoce la Empresa el contexto y el marco estructural de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con el Control Tributario?

Si

☐

No

☐

1. ¿Aplica la Empresa el contexto y el marco de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con el Control Tributario?

Si

☐

No

☐

3. ¿Dónde se encuentra establecido el contexto y el marco de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo relacionado con el Control Tributario?

En una Base Legal

.....

En una Política

.....

En un Manual de Procedimientos

.....

4. ¿ Aplica la Empresa el proceso de Gestión y gobernabilidad del Riesgo antes indicado a base de un fin u objetivo claro?

Si

☐

No

☐

Describalo, de ser afirmativa su respuesta :

.....

5. ¿Cuenta la Empresa con una base de datos de control tributario fiable y completa?

Digital? ☐Física? ☐Actualizada? ☐Por clase de impuesto? ☐Por actividad económica? ☐

6. ¿ Este proceso de Gestión y Gobernabilidad del Riesgo que aplica la Empresa se ajusta a los cambios continuos que se producen en el entorno de su funcionamiento

Si

☐

No

☐

Describe la naturaleza de los cambios, de ser afirmativa su respuesta:

.....

7. ¿ Este proceso de Gestión del Riesgo que aplica la Empresa se basa en estrategias de gobernabilidad o tratamiento adecuadamente definidas?

Si

☐

No

☐

De ser afirmativa su respuesta, describa los aspectos que inciden en la medida de definición e implantación de esas estrategias:

.....

8. ¿ Para el proceso de control tributario propio de la labor determinadora, la Empresa se fundamente en las disposiciones legales de tributación?

Si ☐

Cuáles?.....

No ☐

De no ser afirmativa su respuesta describa, si fuere del caso, cuál es la norma o procedimiento que guía dicho proceso.....

9. ¿ Para el proceso de control tributario propio de su labor, la Empresa se fundamenta técnicamente en las NEC's?

Si ☐ Cuáles?..... No ☐

De no ser afirmativa su respuesta describa, si fuere del caso, cuál es la norma o procedimiento que guía dicho proceso.....

Lugar y fecha:

Anexo N° 4

❖ **NOMINA DE FUNCIONARIOS/AS ENCUESTADO/AS**
EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

Unidad de Gestión Tributaria:

- Jefe de Unidad
- Supervisora de Cruces
- Analista Señor

Unidad de Auditoria Tributaria:

- Auditor Tributario
- Analista Tributaria
- Especialista Tributaria

❖ **NOMINA DE EMPRESAS ENCUESTADAS:**

- GLESYN S.A.
- AGRO AEREOS S.A.
- SEBIOCA S.A.
- TRANSESPOL S.A.
- CONSENVASES S.A.
- NEPLAST C.A.

Forma N°1

**PROGRAMA DE TRABAJO Y HERRAMIENTAS PARA DIAGNÓSTICO Y
EVALUACIÓN EN OPERACIONES SENSIBLES AL RIESGO
EN EL CONTROL TRIBUTARIO**

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO PARA EL AREA TRIBUTARIA

CLIENTE:

FECHA AUDITORIA:

INTRODUCCION

El siguiente programa representa una guía para la obtención de información acerca de los sistemas y ambiente de control que la empresa está aplicando para efectos de la declaración del impuesto a la renta, retenciones en la fuente e impuesto al valor agregado con el propósito de identificar controles y probar controles que disminuyan el riesgo; así como planificar y efectuar nuestro trabajo en cuanto a la confiabilidad de sistemas.

	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>N/A</u>
<u>GENERALES</u>			
1. ¿Mantiene la Compañía una base legal organizada y actualizada?			
2. ¿El encargado de realizar y revisar las retenciones en la fuente, I.V.A., impuesto a la renta, intereses de mora y multas se encuentra constantemente actualizado e informado en lo que se refiere a disposiciones legales?			
3. ¿Mantiene la compañía en su sistema cuentas individuales por cada concepto de impuesto? Como por ejemplo: - Anticipos de impuesto a la renta - Retenciones efectuadas a la compañía - Impuesto a la renta de la compañía - Retenciones en la fuente - Retenciones sobre nómina - IVA percibido - Crédito fiscal			

	SI	NO	N/A
<u>IMPUESTO A LA RENTA DE LA COMPAÑÍA</u>			
1. ¿Se cruza la utilidad del ejercicio según la declaración, con el valor según balances de la compañía? (mapeo de cuentas)			
2. ¿El sistema contable de la compañía mantiene la contabilización de los gastos no deducibles e ingresos exentos en una cuenta separada para el efecto?			
3. ¿La revisión de estos gastos e ingresos es efectuada por una persona jerárquicamente responsable?(Anote el nombre de la persona encargada de este procedimiento,)(que debe ser el Contador General)			
4. Se efectúa una conciliación tributaria tomando en cuenta los gastos no deducibles e ingresos exentos presentados en el Programa de Auditoría para Impuesto a la Renta?			
5. ¿Esta conciliación es revisada por una persona jerárquicamente responsable? Si así fuere anote el nombre de esta persona. (debe de ser el Auditor Interno, de existir)			
6. ¿Si la compañía realiza los siguientes procedimientos está debidamente autorizada por el Servicio de Rentas Internas? - Depreciación acelerada de activos fijos - Valuación de inventarios (el cambio de política lo autoriza Sup. Cías.) - Baja de activos fijos (acta notariada: Gerente, Contador, Bodeguero) - Baja de inventarios (autorizada por Sup. de Cías.) - Provisiones especiales (herencias, legados)			
7. El pago del impuesto a la renta se ha efectuado considerando los plazos establecidos de acuerdo al noveno dígito del RUC)			
Anticipos Impuesto a la Renta			
NovenoDígito	Primera Cuota	Segunda Cuota	
1	10 de julio	10 de septiembre	
2	12 de julio	12 de septiembre	
3	14 de julio	14 de septiembre	
4	16 de julio	16 de septiembre	
5	18 de julio	18 de septiembre	
6	20 de julio	20 de septiembre	
7	22 de julio	22 de septiembre	
8	24 de julio	24 de septiembre	
9	26 de julio	26 de septiembre	
0	28 de julio	28 de septiembre	

Impuesto a la Renta		SI	NO	N/A
Noveno Dígito	Plazo hasta			
1	10 de abril			
2	12 de abril			
3	14 de abril			
4	16 de abril			
5	18 de abril			
6	20 de abril			
7	22 de abril			
8	24 de abril			
9	26 de abril			
0	28 de abril			
8. ¿Se ha efectuado el cálculo de intereses por mora y multas en los casos que exista retraso en la presentación de la declaración? (autoliquidación)				
9. ¿Los cálculos aritméticos, plazo de presentación y demás datos contenidos en el formulario 101 son debidamente revisados por una persona responsable?				
RETENCIONES EN LA FUENTE				
1. ¿Los porcentajes de retención se aplican en base a disposiciones legales emitidas y éstos se comunican oportunamente al personal encargado? (difusión permanente)				
2. ¿Son adecuadamente revisados los valores retenidos y los porcentajes de retención por una persona responsable jerárquicamente?				
3. En los siguientes procedimientos anote las personas responsables de efectuarlos: -Registro de la retención -Revisión del porcentaje y valor retenido -Emisión del comprobante de retención -Elaboración mensual de la declaración -Revisión de la declaración -Archivo de documentos				
COMPROBANTES DE RETENCION EMITIDOS				
1. ¿Al momento de realizar una retención se procede a elaborar un comprobante de retención? (arqueo periódico de comprobantes)				

	SI	NO	N/A
2. ¿Se entregan inmediatamente estos comprobantes al sujeto de retención? (implementación necesaria de política y logística)			
3. ¿Los comprobantes de retención contienen los requisitos establecidos por la Ley?			
4. ¿Existe un archivo secuencial de los comprobantes emitidos por la compañía?			
<u>ARCHIVO DE RETENCIONES EFECTUADAS A LA COMPAÑÍA</u>			
1. ¿Existe un archivo de las retenciones efectuadas a la compañía que representen un respaldo para el crédito tributario que se debe considerar en la declaración del impuesto anual?			
<u>DECLARACIÓN Y PAGO MENSUAL DE RET. EN LA FUENTE</u>			
1. ¿El plan de cuentas de la compañía contiene un código separado para cada concepto de retención que facilite la elaboración de la declaración y conciliación con el mayor? Así tenemos: - Sueldos, salarios y pagos a trabajadores en relación de dependencia - Intereses, rendimientos financieros - Compra de bienes muebles - Arriendos y pagos a sociedades - Honorarios y similares efectuados a personas naturales - Arriendos y otros pagos a personas jurídicas (codificación individualizada)			
2. ¿Se cruzan los valores presentados en la declaración mensual con las retenciones efectuadas según el mayor y con el Estado de Retenciones en la Fuente? (control celoso de fondos públicos)			
3. ¿La declaración mensual de retenciones en la fuente es adecuada y periódicamente revisada en lo referente a cálculos aritméticos, valores por cada concepto de retención y otros conceptos mencionados en el formulario 103? (revisión minuciosa)			
4. ¿Se toman en cuenta los plazos establecidos para la declaración y pago de retenciones?			

		SI	NO	N/A
Noveno Dígito	Vencimiento			
1	10 del mes siguiente			
2	12 del mes siguiente			
3	14 del mes siguiente			
4	16 del mes siguiente			
5	18 del mes siguiente			
6	20 del mes siguiente			
7	22 del mes siguiente			
8	24 del mes siguiente			
9	26 del mes siguiente			
0	28 del mes siguiente			
5. ¿Se efectúa el cálculo de intereses por mora y multas en los casos de incumplimiento de las siguientes disposiciones:				
- No efectúa retención parcial?				
- No deposita los valores retenidos?				
- Retraso en la presentación de la declaración?				
- Falta de entrega de comprobantes de retención?				
<u>RETENCIONES SOBRE NÓMINAS</u>				
1. ¿El cálculo del impuesto a la renta de los empleados en relación de dependencia es realizado en un sistema computarizado?				
2. ¿Indique sobre qué rubros se está aportando al IESS y gravando el impuesto a la renta.				
.....				
.....				
.....				
.....				
3. ¿Con referencia al punto anterior; existen partidas inusuales que formen parte de la remuneración o cuyo tratamiento sea dudoso?				
4. ¿Se considera como base imponible el total de ingresos percibidos para el cálculo del impuesto a la renta personal?				
5. ¿Existen funcionarios a los que la compañía paga el impuesto a la renta o aportes al IESS?				
6. ¿Existe personal adecuado quien revise las retenciones de impuesto efectuadas?				

	<u>SI</u>	<u>NO</u>
7. ¿El valor de retenciones sobre los ingresos en relación de dependencia se cruza con el impuesto a la renta retenido según el rol de pago y el mayor general?		
<u>IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</u>		
1. ¿Las transferencias de bienes o prestación de servicios realizados por parte de la compañía causan la emisión de algún otro documento diferente a facturas, notas o boletas de venta?		
2. ¿Las facturas emitidas por la compañía contienen los requisitos vigentes establecidos por la ley?		
3. ¿Se considera como base imponible del IVA las disposiciones legales incluyendo el 12 % de IVA sobre la transferencia de bienes o servicios realizada por la compañía?		
Base imponible sobre transferencias:		
- Precio de venta - Costo de servicios - Fletes - Gastos legales imputables al precio		
¿Se podrán deducir del precio de venta siempre que consten en la		
factura y se establezcan por separado:		
- Descuentos o bonificaciones normales ? - Intereses y seguros sobre ventas a plazo ? - Envases devueltos ?		
4. ¿Se registra debidamente en cuentas separadas el IVA y el crédito fiscal?		
- Crédito fiscal (cuenta de activo) - IVA Percibido (cuenta de pasivo)		
5. ¿Tanto las cuentas como los valores que intervienen en la declaración mensual son cotejados con el mayor general?		
6. ¿Los valores, conceptos y cálculos aritméticos de la declaración mensual del IVA son adecuadamente revisados?		
7. ¿Se toman en cuenta los plazos establecidos para la declaración y pago del IVA?		

Noveno Dígito		Vencimiento		
1	10 del mes siguiente			
2	12 del mes siguiente			
3	14 del mes siguiente			
4	16 del mes siguiente			
5	18 del mes siguiente			
6	20 del mes siguiente			
7	22 del mes siguiente			
8	24 del mes siguiente			
9	26 del mes siguiente			
0	28 del mes siguiente			
8. Si existiese incumplimiento en las siguientes disposiciones legales se realiza se efectúa el cálculo de intereses por mora y multa:				
- Retraso en la presentación de la declaración				
- Falta de declaración				
- No emisión de facturas				

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD

	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>N/A</u>
AREA: <u>Propiedad, Planta y Equipo, y Depreciación</u>			
1. Dónde están ubicados los activos fijos? Describe brevemente las clases de activos fijos			
2. ¿Se llevan Cuentas de Control apropiadas por ubicaciones, por clases de activos?			
4. ¿Cuáles son las normas que rigen la distinción entre los gastos que hay que capitalizar y los que hay que cargar a operaciones y mantenimiento?			
5. ¿Se lleva un control sobre las adiciones al Activo Fijo a través de un sistema regular de autorizaciones?			
6. ¿Si las adiciones al Activo Fijo no son previamente autorizadas, los aprueba posteriormente uno o varios funcionarios de la Gerencia?			
6. ¿Se llevan registros detallados de tarjetas de control o en forma de que los libros muestren las partidas individuales de cada grupo de activos (terreno, edificios, maquinaria, etc.)			
8. ¿Concuerdan los registros detallados con los controles y con el mayor?			
9. ¿Se hacen comprobaciones periódicas de las existencias físicas comparando las partidas que aparecen en los registros detallados con las que están en servicio?			
10. ¿Cuándo se realizó una toma física de los activos existentes?			
11. ¿Si no se llevan registros detallados de los bienes como es posible saber que las cuentas reflejan los activos en servicio?			
12. ¿Qué medidas se adoptan para informar sobre los activos totalmente depreciados, retirados, en desuso, deteriorados o abandonados?			
13. ¿Qué control se mantiene sobre los activos mencionados precedentemente para asegurar que se informe si se venden los mismos?			
14. ¿Qué control se ejerce sobre activos como: herramientas, los moldes, los modelos y otras partidas pequeñas semejantes?			
15. ¿Qué normas se sigue en lo que respecta a los bienes totalmente depreciados?			
16. ¿Cuál es la política de la compañía en lo que respecta a seguros sobre los bienes?			

	SI	NO	N/A
AREA: Inventarios y Costos de Ventas (NEC N° 9 y 11)			
1. ¿Cuáles son los principales productos de la Compañía?			
2. Describa de una forma somera los procedimientos de fabricación o adquisición. (Hacer un memorando)			
3. ¿Describa de una manera general el sistema de costos empleado y la base utilizada para valorar los inventarios (Hacer un memorando). (invent. Permanente, que permite reconocer Cto de Vtas.)			
4. ¿Se han tomado en cuenta todos los elementos directos e indirectos de los costos para determinar el sistema y las bases de valuación de inventarios?			
5. ¿Si existe la posibilidad de que ocurran pérdidas de inventarios sin que sean reportadas por mermas o disminuciones, daños, etc., que reservas se han creado en los libros para cubrirlas?			
6. ¿Cómo se contabilizan las transferencias o ventas de una planta o compañía a otra relacionada? (independientemente)			
7. ¿Dónde están localizados los inventarios?			
8. ¿Cuáles son las principales partidas de los inventarios? (M.P., M.O., Ctos. Dir. E Indir., Cto. Vtas, Ctos. Dir. E Ind., individualiz.)			
9. ¿Qué clasificaciones del inventario se llevan en las cuentas?			
10. ¿Se llevan cuentas apropiadas de control y de autocontrol por antigüedad y por clases de partidas?			
11. ¿Qué procedimientos se emplean para contar, inspeccionar e informar sobre las mercaderías recibidas? (Hacer un memorando)			
12. ¿Qué método se usa para contar los artículos e informar sobre el movimiento de los mismos de una operación a otra durante el proceso de fabricación y cuándo entra en el almacén después de su terminación? (órdenes y lotes)			
13. ¿Se almacenan las existencias de una manera ordenada y sistemática para facilitar la manipulación, el recuento y la localización de los artículos? (requiere un manual)			
14. ¿Qué medidas se adoptan para impedir, las entregas o los despachos, sin la presentación de solicitudes apropiadas o sin ser registradas?			
15. ¿Son las siguientes clases de inventarios objeto de un control en contabilidad: (verificación minuciosa de S.R.L.)			
(a) Consignaciones ?			
(b) Materiales en poder de proveedores, contratistas, etc.?			
(c) Materiales o Mercancías en Bodegas?			
(d) Mercancías despachadas o embarcadas por medio de simples notas de remisión?			
16. ¿Están las mercaderías en existencia, que no son propiedad de la compañía (Mercaderías facturadas a clientes y no embarcadas,			

mercaderías recibidas en consignación etc.), físicamente separadas y son objeto de un control en contabilidad?			
17. ¿Se comprueban físicamente los inventarios de mercaderías depositados en almacenes públicos (almaceneras)?	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>N/A</u>
18. Inventarios Físicos: (neteo IVA tarifa 12% y 0%)			
(a) Se realizan conteos físicos completos por lo menos una vez al año?			
(b) Cuando se realizan estos conteos físicos:			
- Existen instrucciones estrictas adecuadas para los conteos?			
- Se emplean tarjetas previamente numeradas y se tiene un control sobre las mismas?			
- Se realizan dobles comprobaciones por recuentos por lo menos cuando las variaciones son importantes?			
- Realizan los conteos empleados distintos de los que son responsables de la custodia de la mercancía de que se trate ?			
- Se toman medidas para el corte adecuados en los documentos de despacho o embarques, producción, ingreso, etc.?			
- Se investigan minuciosamente los sobrantes y los faltantes importantes y se concilia contablemente?			
19. ¿Proporcionan los procedimientos empleados para anotar, valorar y calcular los inventarios detallados (compilados partiendo de conteos periódicos o continuos) una revisión y una comprobación suficientes para asegurar la exactitud de los mismos?			
(Manual, políticas o normas)			
20. ¿Aprueba algún empleado responsable por escrito los ajustes hechos en los registros basados en los inventarios físicos o costo de ventas?			
(aprobación de autoridad)			
21. ¿Qué medidas se adoptan para la revisión sistemática y el ajuste de los inventarios con existencia excesiva y para las partidas obsoletas o de lento movimiento? (rotación, obsolescencia y provisión: no deducible)			
22. ¿Qué procedimientos se tienen implantados de modo que los inventarios cancelados en las cuentas como obsoletos no se: (hacer un memorando)			
(a) Vuelven a descargar de las cuentas si posteriormente se venden o usan?			
(b) Incluyan en inventarios subsecuentes?			
23. ¿Cuál es la norma de la compañía en lo que respecta a tener aseguradas sus existencias? Se ajusta rápidamente la cobertura del seguro cuando ocurren cambios importantes en los inventarios?			

	SI	NO	N/A
AREA: <u>Ventas y Cuentas por Cobrar, Misceláneas y Documentos por Cobrar</u>			
<u>Documentos por Cobrar y Ventas</u>			
1.¿Cuál es el origen de los documentos?			
2.¿Dónde están los documentos y las garantías, si existen?			
3. ¿La persona que tiene bajo su custodia los documentos y las garantías es independiente del cajero y del contador?			
4. ¿Se lleva un registro de documentos?			
5. ¿Se concilia periódicamente el auxiliar con el mayor?			
6. ¿Están anotados los pagos parciales en el reverso de los documentos?			
7. ¿Están autorizados por un funcionario responsable los documentos y las renovaciones?			
8. ¿Cuál es la norma de la compañía en lo que respecta a la contabilización de los intereses acumulados cobrados sobre los documentos?			
9. ¿Se confirman periódicamente por la compañía con sus cliente			
10. ¿Se llevan un registro de documentos descontados que muestren el pasivo contingente que implican?			
11. ¿Sus ventas están gravadas con tarifa cero o doce por ciento de IVA. ?			
12. ¿Utiliza varias cuentas de mayor general para contabilizar cada tipo de venta?			
13. ¿Hace arqueo de facturas emitidas, cotejando el número secuencial de las mismas?			
14. ¿Efectúa descuentos por pronto pago y cantidad?			
15. ¿Los descuentos por pronto pago y cantidad los efectúa en la misma factura comercial de la venta?			
16. ¿Los descuentos por pronto pago y cantidad que no son emitidos en la misma facturar a comercial, consideran los impuestos respectivos			
17. ¿Las devoluciones en ventas están efectuadas mediante notas de crédito ?			
18. ¿Las bonificaciones en ventas se encuentran facturadas?			

	<u>SI</u>	<u>NO</u>	<u>N/A</u>
AREA: <u>Compras, cuentas por pagar, pagos y gastos</u>			
1. ¿Quién y dónde realiza las compras?			
2. ¿Es la compra una función debidamente separada de la contabilidad, la recepción y los embarques?			
3. ¿Se hacen las compras solamente basándolas en solicitudes o pedidos firmados por personas autorizadas (como los jefes de departamento)?			
4. ¿Se preparan los pedidos solicitudes adecuadas para todas las compras?			
5. ¿Indican los pedidos las condiciones de pago y precio?			
6. ¿Los pedidos son numerados previamente y se lleva un control de ellos?			
7. ¿Cuántas copias se preparan del pedido y que distribución se les da?			
8. ¿Se hacen compras exclusivamente a vendedores o proveedores incluidos en los listados aprobados por el departamento de compras?			
9. ¿Revisa periódicamente el departamento de contabilidad o auditoría, los precios pagados por las mercancías para ver si esos precios no son superiores a los corrientes del mercado?			
10. ¿Si se necesitan aprobaciones especiales para ciertas compras debido a su clase, cantidad y otras limitaciones, verifica esas aprobaciones el departamento de contabilidad o el auditor interno?			
11. ¿Pasan las facturas de los proveedores por el departamento de compras? (Por lo general esto no es conveniente). En caso afirmativo qué usos se hace de ellas o qué funciones se cumplen con respecto a ellas?			
<u>Recepción</u>			
1. ¿Existe en cada planta o local un punto central para la recepción de mercancías?			
2. ¿Se exige que todas las mercancías, los materiales y los suministros que llegan pasen por este punto central de recepción?			
3. ¿Se suministran al departamento de recepción copias de todos los pedidos?			
4. ¿En caso afirmativo, se omiten las cantidades con el fin de asegurar que se haga un recuento efectivo de las cantidades recibidas?			
5. ¿Se preparan informes de recepción firmados por todas las mercancías recibidas?			
6. ¿Están numerados previamente los informes de recepción y se queda el departamento de recepción con una copia de cada informe o se lleva un registro permanente?			

- | | | | |
|--|--|--|--|
| <p>7.¿Cuántas copias del informe de recepción se preparan y que distribución se les da?</p> <p>8.¿Qué medidas se adoptan para inspeccionar las especificaciones y la calidad de las mercaderías recibidas?</p> | | | |
|--|--|--|--|

Cuentas por Pagar

- | | | | |
|--|--|--|--|
| <p>1.¿Mantiene la compañía un sistema de cuentas por pagar (con un registro de facturas y un auxiliar de cuentas por pagar)?</p> <p>2.¿Recibe el departamento de contabilidad directamente, del personal encargado de recibir la correspondencia, las facturas de los Acreedores?</p> <p>3.¿Se lleva un control de las facturas inmediatamente de recibirlas?</p> <p>4.¿Se retienen las facturas en el departamento de contabilidad o se envían a otros departamentos para su aprobación?</p> <p>5.¿Se revisan las facturas en el departamento de contabilidad en lugar de hacerlo en el departamento de compras o en el de tesorería?</p> <p>6.Incluyen en esa revisión:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) La comprobación de las multiplicaciones y sumas?(b) La verificación de la distribución de los cargos?(c) La comprobación de la cantidad, calidad, precios y las condiciones de pago mediante la comparación con los pedidos, los ingresos de recepción, los informes de inspección, etc.?(d) La comprobación de las facturas de Fletes comparándolas con los pedidos las facturas de ventas, etc.?(e) La verificación de las facturas de gastos según aprobaciones de las personas designadas? <p>7. ¿Se adjuntan a los comprobantes a los documentos que le sirven de base y se archivan con ellos?</p> | | | |
|--|--|--|--|

PRUEBAS GENERALES DE IMPUESTOS

COMPañIA XYZ
ANALISIS DEL IVA
AL 31-DIC.-2004

Preparado por:

Fecha:

F-2
10/09/2004

Revisado por:

Fecha:

17/02/2005

MES	No. FORM.	I V A EN VTAS.	NOTAS DE CREDITO			I V A C O M P R A S			FACTOR PROPORC.	TOTAL IMPUESTO	CRED.TRIB. MES ANTER.	CRED.TRIB. PROX. MES	RETENCIÓN IVA POR CIA.	TOTAL A PAGAR	INTERES MORA	MULTAS	TOTAL PAGADO	FECHA A PAGAR	FECHA DE PAGO	MESES DE ATRASO
			SOLICITADAS	DEVUELTAS	SALDO MES	BIENES	SERVICIOS	ACT. FIJOS												
ENERO										✓ -	21.668,21	ok	✓ -							
FEBRERO																				
MARZO																				
ABRIL																				
MAYO																				
JUNIO																				
JULIO																				
AGOSTO																				
SEPTIEMBRE																				
OCTUBRE																				
NOVIEMBRE																				
DICIEMBRE																				
(A) (T)																				

E-4

Intereses al SRI

(A) Hasta el momento de nuestra revisión en la compañía no se realizaba el pago de impuestos del mes de diciembre del 2004

(T) Cruzado con mayores
Verificado suma

PRUEBAS GENERALES DE IMPUESTOS

T - 2

COMPañIA XYZ
ANALISIS DE VENTAS
AL 31-DIC-2004

Preparado por:

Fecha:

Revizado por:

Fecha:

M E S	REF P/T	C O R T E		VENTAS SEGÚN DECLARACIONES			TOTAL VENTAS	SEGÚN MAYORES	DIFERENCIA	SEGÚN COA	DIFERENCIA
		DESDE	HASTA	TARIFA 12%	EXPORTACION	TARIFA 0%					
ENERO							—X—	—√—			
FEBRERO	T - 3										
MARZO											
ABRIL	T - 3										
MAYO											
JUNIO											
JULIO											
AGOSTO											
SEPTIEMBRE											
OCTUBRE											
NOVIEMBRE											
DICIEMBRE											
TOTAL											

(B) Los anexos de COA (Confrontación de operaciones Autodeclaradas), aún no se encuentran presentados

√ Verificado con mayores

√ Verificado con declaraciones

(T) Verificado suma

0 En anexos COA, se encuentran totalizados los valores y no neteados.

0 En anexos COA, se encuentran totalizados los valores y no neteados.

0 En anexos COA, se encuentran totalizados los valores y no neteados.

Forma N° 4

PRUEBAS GENERALES DE IMPUESTOS

F - 2 . 2

COMPañA XYZ
ANALISIS DE COMPRAS
AL 31-DIC-2004

Preparado por:
 Revizado por:

Fecha:
 Fecha:

M E S	COMPRAS SEGÚN DECLARACIONES				TOTAL IVA	TOTAL COMPRAS	SEGÚN MAYOR	DIFERENCIA	SEGÚN COA	DIFERENCIA
	BIENES 12%	SERVICIOS 12%	ACTIVO FIJO	TARIFA CERCA						
ENERO							— ✓ —			
FEBRERO										
MARZO										
ABRIL										
MAYO										
JUNIO										
JULIO										
AGOSTO										
SEPTIEMBRE										
OCTUBRE										
NOVIEMBRE										
DICIEMBRE (A)										
TOTAL (T)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
					-	-	▲	-		

(A) Hasta el momento de nuestra revisión en la compañía no se realizaba el pago de impuestos del mes de diciembre del 2004

✓ Verificado con mayores

(T) Verificado suma

PRUEBAS GENERALES DE IMPUESTOS

COMPANIA XYZ
ANALISIS DE RETENCIONES
AL 31-DIC-2004

Preparado por: Fecha:

M-2

Revisado por: Fecha:

MES	Relación de Dependencia			8% RET. FTE.			5% RET. FTE.			1% RET. FTE.			15% RET. FTE.			TOTAL A PAGAR	INTERES MORA	MULTA	TOTAL PAGADO	FECHA A PAGAR	FECHA DE PAGO	MESES DE ATRSO
	Declaración	Mayor	DIFERENCIA	Declaración	Mayor	DIFERENCIA	Declaración	Mayor	DIFERENCIA	Declaración	Mayor	DIFERENCIA	Declaración	Mayor	DIFERENCIA							
Enero																						
Febrero																						
Marzo																						
Abril																						
Mayo																						
Junio																						
Julio																						
Agosto																						
Septiembre																						
Octubre																						
Noviembre																						
Diciembre																						
Por Pagar																						

Total Por Pagar Retenciones 20,00
M-2

Intereses al S -

Pagos realizados por concepto de retenciones
15% Reglas del año 2004.

Verificado con mayores
Verificado suma

Forma N° 6

PRUEBAS GENERALES DE IMPUESTOS

COMPañÍA XYZ
MOVIMIENTO DE INVENTARIOS
AL 31-DIC-2004

SALDO INVENTARIO			DEVOL. EN COMPRAS	DISPONIBLE PARA LA VENTA	SALDO FIN DE MES	COSTO DE VENTAS	DEVOLUC. EN VENTAS	CTO. VTAS. NETO
MESES	MES	COMPRAS						
Enero								
Febrero								
Marzo								
Abril								
Mayo								
Junio								
Julio								
Agosto								
Septiembre								
Octubre								
Noviembre								
Diciembre								
TOTAL	-	-	-	-	-	-	-	-

DIFERENCIA

-

Forma N° 7

PRUEBAS GENERALES DE IMPUESTOS

COMPañÍA XYZ
CORTE DOCUMENTARIO VENTAS FLOR EXPORTACION
AL 31-DIC-2004

Preparado por:

Fecha:

Revizado por:

Fecha:

MES	DESDE	HASTA	# CAJAS	VALOR	MAYORES
ENERO					
FEBRERO					
MARZO					
ABRIL					
MAYO					
JUNIO					
JULIO					
AGOSTO					
SEPTIEMBRE					
OCTUBRE					
NOVIEMBRE					
DICIEMBRE					



Devoluciones
 Devoluciones
 Devoluciones

Formul. Rectificación # 502

TOTAL :

-	-	-	-
---	---	---	---

--



Devolucion Formulario Rectificación # 502

Devoluciones que son con tarifa cero, que no se las puede desglosar solo gravadas con IVA

PRUEBAS DE NÓMINAS FRENTE AL I.E.S.S.

COMPañÍA XYZ

Elaborado por:

Análisis de sueldos

Fecha:

Al 31 de diciembre del 2004

MES	SUELDO ROLES	SUELDO PLANILLAS	DIFERENCIA
Enero	✓	✗	
Febrero			
Marzo			
Abril			
Mayo			
Junio			
Julio			
Agosto			
Septiembre			
Octubre			
Noviembre			
Diciembre			
TOTAL	-	-	-



- Valores tomados y verificados con roles de pago, es conforme
- Valores tomados y verificados con planillas de aportes, es conforme
- Sumado, es conforme

Forma N° 9

PRUEBAS DE NÓMINAS FRENTE AL I.E.S.S.

COMPañÍA XYZ
Análisis de aportes IESS
Al 31 de diciembre del 2004

Elaborado por:
Fecha:

Mes	Sueldo según roles	Sueldo según planillas	APORTE PATRONAL		Diferencia
			Según auditoría	Según planillas	
Enero					
Febrero					
Marzo					
Abril					
Mayo					
Junio					
Julio					
Agosto					
Septiembre					
Octubre					
Noviembre					
Diciembre					
Total					

Valores tomados de Planillas de Aportesformularios de Aportes al IESS
Valores tomados y verificados de roles de pago, es conforme
Sumado, es conforme

Forma N° 10

PRUEBAS DE NÓMINAS FRENTE AL I.E.S.S.

COMPañÍA XYZ
Análisis de Gasto Nomina Frente al IESS
Al 31 de diciembre del 2004

Elaborado por:

Fecha:

<u>CODIGO</u>	<u>DESCRIPCION</u>	<u>VALOR</u>
51200001	Sueldos	
51200003	Sobretiempos	
51200004	Comisiones	
51200006	Bonos e Incentivos	
51200063	Seguros Salud	
		-
		12,15%
	Cálculo Según Auditoría	-
	Diferencia	
51200003	Aportes Patronal Cía.	

✓ Valores tomados y verificados con roles de pago, es conforme

✓ Valores tomados y verificados con planillas de aportes, es conforme

Sumado, es conforme

Forma N° 11

PRUEBAS DE NÓMINAS FRENTE AL I.E.S.S.

COMPañÍA XYZ
Análisis de provisiones
Al 31 de diciembre del 2004

Elab. por:

Fecha:

Mes	No. Empleados	Sueldo Mensual	Décimo Tercero	Décimo Cuarto	Vacaciones	Fondos de Reserva	Aporte Personal
Enero	112	-	-	1.265,79	-	-	-
Febrero	113	-	-	1.277,09	-	-	-
Marzo	112	-	-	1.265,79	-	-	-
Abril	110	-	-	1.243,18	-	-	-
Mayo	110	-	-	1.243,18	-	-	-
Junio	115	-	-	1.299,69	-	-	-
Julio	114	-	-	1.288,39	-	-	-
Agosto	116	-	-	1.310,99	-	-	-
Septiembre	114	-	-	1.288,39	-	-	-
Octubre	114	-	-	1.288,39	-	-	-
Noviembre	116	-	-	1.310,99	-	-	-
Diciembre	118	-	-	1.333,60	-	-	-
Según Auditoría		-	-	15.415,47	-	-	-
Diferencia		-	-	88.678,27	-	439,12	-
Según Compañía		-	-	88.678,27	-	45.375,41	-
		-	-	15.854,59	-	84.976,28	-

✓✓ Valores tomados de roles de pago, son conformes.

✓✓ Valores tomados de balances de comprobación por meses, son conformes.

Ⓐ Sumado, es conforme

NOTA: Los valores que se observan por diferencias se deben a que nuestro cálculo es global, mientras que los valores presentados por la Compañía son con datos específicos de cada empleado.

Forma N° 12

PRUEBAS DE NÓMINAS FRENTE AL I.E.S.S.

COMPAÑÍA XYZ
REVISION CARPETAS EMPLEADOS
Al 31 DICB. 2004

Elab. por:

Fecha:

NOMBRE	AVISO DE ENTRADA	COPIA CEDULA	CONTRATO TRABAJO	HOJA DE VIDA	TITULO	EVALUACION DESEMPEÑO	EXAMENES MEDICOS	OBSERVACIONES
Rivera Andrade María del Carmen	ok	ok	ok	no	ok	ok	no	Salió de Israriego el 31 de agosto del 2004
Cárdenas Burbano Wilmer	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	Salió de Israriego el 11 de agosto del 2004
Tagliani Juan Carlos	no	ok	no	ok	ok	ok	no	
Zapata Carvajal Segundo	ok	ok	ok	ok	no	ok	no	Contrato de trabajo no firmado.
Vargas Buñay Pilar	ok	ok	ok	ok	no	ok	no	
Hidalgo Proaño Norma	ok	ok	ok	ok	ok	ok	no	
Cuaspud Taimal Jorge	ok	ok	ok	ok	ok	ok	no	
Granja Gallardo Wladimir	ok	ok	ok	ok	no	ok	no	
Heredia Merino Fabricio	ok	ok	ok	ok	ok	ok	no	
Córdova Hidalgo Pedro	ok	ok	no	ok	ok	ok	no	
Baquero Fonseca Iván	ok	ok	ok	ok	ok	ok	no	
Noriega Flores Daniel	ok	ok	ok	ok	ok	ok	no	
Santiana Tulcanaza Javier	ok	no	ok	no	no	ok	no	Contrato de trabajo no firmado.

Datos verificados con carpetas de personal

Forma N° 13 PRUEBA DE GASTOS

COMPANÍA XYZ

AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2004

DIARIO	FECHA	NOMBRE DE CUENTA	TEXTO	DEBITO	CREDITO	I	E	A	R	OBSERVACIONES
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	

ANALIZADO %

SIN ANALIZAR %

TOTAL

I Integridad
E Existencia
A Exactitud
R Registro
✓ Verificado, es conforme

COMPANÍA XYZ

Forma N° 14 PRUEBA DE GASTOS

AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2004

DIARIO	FECHA	NOMBRE DE CUENTA	TEXTO	DEBITO	CREDITO	I	E	A	R	OBSERVACIONES
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	
						✓	✓	✓	✓	

ANALIZADO %

SIN ANALIZAR %

TOTAL

I Integridad
E Existencia
A Exactitud
R Registro
✓ Verificado, es conforme

Forma N° 15 PRUEBA DE GASTOS
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2004

ANALIZADO %	
SIN ANALIZAR %	
TOTAL	

Forma Nº 16 PRUEBA DE GASTOS
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2004

ANALIZADO %	
SIN ANALIZAR %	
TOTAL	

✓

PRUEBA DE GASTOS

COMPANÍA XYZ
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2004

SERVICIOS A TERCEROS				
AS. DIARIO	FECHA	DETALLE	VALOR	OBSERVACIONES

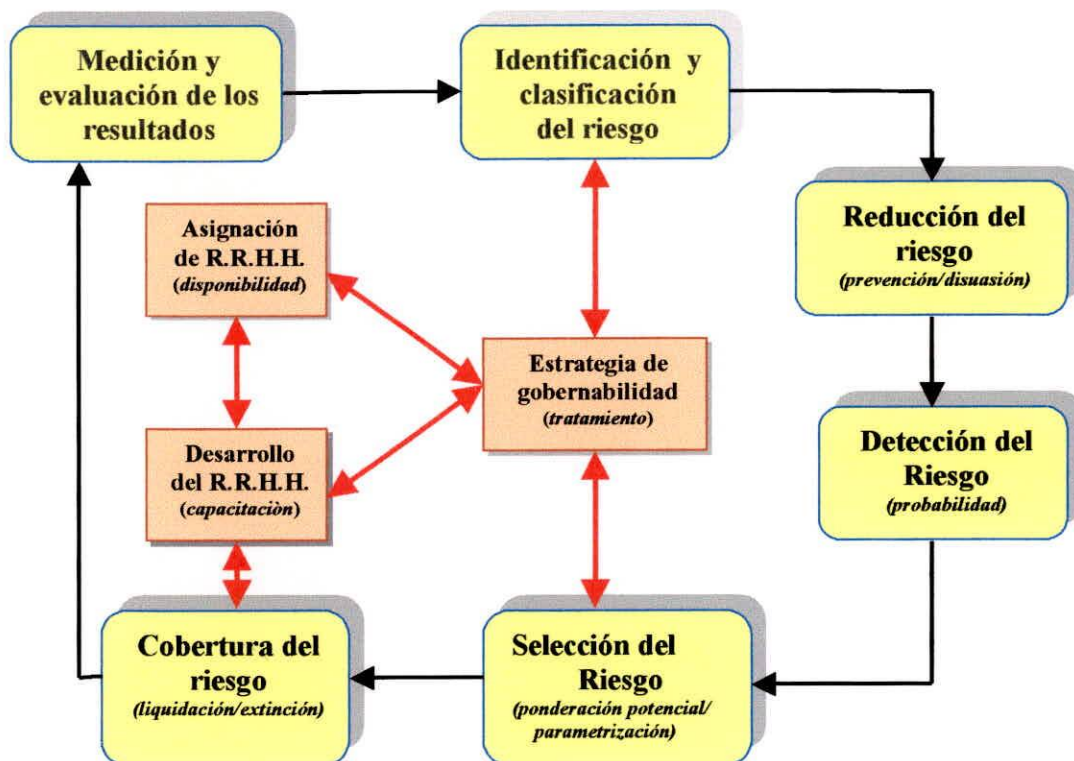
ANALIZADO %
SIN ANALIZAR %
TOTAL

=====

- I : Integridad
- E : Existencia
- A : Exactitud
- R : Registro
- ✓ Verificado, es conforme

APÉNDICE

MODELO PROPUESTO



**GESTIÓN Y GOBERNABILIDAD DEL RIESGO EN
EL CONTROL TRIBUTARIO DEL GOBIERNO Y
LA EMPRESA**

“Lo que no se puede medir, no se puede evaluar; lo que no se puede evaluar, no se puede controlar; y, lo que no se puede controlar, no se puede mejorar”
(Máxima estadounidense)

1. ESQUEMATIZACIÓN DEL MODELO PROPUESTO

1.1. PRESENTACIÓN

“GESTIÓN Y GOBERNABILIDAD DEL RIESGO COMO FACTOR DE MEJORA EN EL CONTROL TRIBUTARIO DEL GOBIERNO Y LA EMPRESA”

El presente trabajo investigativo constituye un factor indispensable para generar una mejora cualitativa tanto para el servicio que presta la Administración Tributaria como por los actores socio-económicos pasivos que deben cumplir como contribuyentes, acorde a sus necesidades particulares, ya que promueve y asegura por una parte la ejecución de la Ley mediante la optimización e implantación de una verdadera política de validación, verificación y fiscalización tributaria, aumentando la calidad del servicio de asistencia a los contribuyentes, y por otra parte garantizar a éstos el establecimiento de una estrategia sustentable de mejoría en el riesgo del cumplimiento con el fisco, aportando así al desarrollo interactivo y cooperativo de ambas partes involucradas en el subsistema de control tributario.

Un *riesgo* es la oportunidad- en sentido negativo - de incumplimiento en una situación específica, donde este incumplimiento es definido como la falta de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. El control del riesgo es la reducción

sistemática del incumplimiento, siempre que sea factible, ya que no lo podemos eliminar pero si minimizar su efecto.

El discernimiento sobre el modelo particular de gestación y gobernabilidad del riesgo proporcionará las bases para una labor consensuada y fructífera. Bajo esta premisa, se hace un estudio aleatorio con toda la legislación, normatividad y doctrina referencial aplicable en el contexto nacional. Esta coyuntura referencial se sostiene en tres componentes: aplicación de la Ley y la norma, supervisión y provisión de servicios.

La aplicación de la Ley y la norma, por un lado debe cumplir con el principio tributario de “*igualdad*”¹, mientras que por otro, las bases de la “*eficiencia y efectividad*” en la ejecución de los deberes por parte del Gobierno y la empresa inciden en la decisión sobre la extensión de la supervisión y evaluación, que a su vez está conformada por el proceso de “*control y verificación*”. Esto implica que la gestación y gobernabilidad del riesgo debe ser sistemática -en cuyo proceso se emplean recursos humanos y materiales- y basada en argumentos racionales, mas no arbitrarios ni discrecionales, de donde se deriva la política de “*selección y control del riesgo*”.

El riesgo asignado a un contribuyente- en una situación específica – está basado en dos componentes: el *interés* fiscal y el *riesgo* fiscal. Con respecto al segundo, se hace una distinción entre el *sujeto* y el *objeto* del riesgo.

¹: “Constitución Política de la República del Ecuador”, Asamblea Nacional Constituyente, R.O. N°1, 11/VIII/98, Art. 256

Existe un modelo de categoría de atención para operacionalizar los dos componentes mencionados, en cuyo resultado se crean sectores de contribuyentes homogéneos. Para el caso del *objeto* del riesgo, se sigue un camino totalmente diferente.

La estrategia de gestación y gobernabilidad del riesgo expresa la atención cuantitativa, su forma y su intensidad, así como aspectos de la disponibilidad y desarrollo del personal idóneo que se asigna, determinan la extensión con que efectivamente en la práctica se puede utilizar esa estrategia seleccionada.

El marco propuesto de gestión y gobernabilidad del riesgo, consiste en seguir un número lógico y consecutivo de fases, como sigue:

3.1.1. Identificación y clasificación del riesgo.- Es el descubrimiento y descripción del riesgo en la ejecución de las leyes, regulaciones y normativas tributarias. Muchos riesgos son obvios, tales como el pago de salarios no declarados en empresas de provisión de servicios de mano de obra o tercerizadoras; y, otros riesgos requieren del conocimiento de regulaciones específicas en los sectores, tales como el pago de comisiones;

3.1.2. Reducción del riesgo (*Previsión/persuación*).- Cómo se puede minimizar un riesgo a través de medidas preventivas como por ejemplo: modificaciones a la legislación, la provisión de mayor o mejor información, y la mejora del uso de información cruzada;

- 3.1.3. **Detección del riesgo (*Probabilidad*).-** Si persiste la probabilidad del riesgo, no obstante las estrategias de reducción, es importante detectarlo directamente en el flujo de declaraciones presentadas al fisco;
- 3.1.4. **Selección del riesgo (*Ponderación potencial*).-** El riesgo puede ser ponderado potencialmente en comparación con los demás riesgos, y se debe asignar una adecuada capacidad de gobernabilidad al mismo. La adecuada forma de gobernabilidad del riesgo se establece junto con la estrategia de manejo seleccionada;
- 3.1.5. **Cobertura del riesgo (*Liquidación/extinción*).-** La efectiva estrategia de gobernabilidad del riesgo con apoyo de información para el estratega; y,
- 3.1.6. **Medición y evaluación de los resultados obtenidos.-** Es necesaria una evaluación periódica para continuar con la medición de la gravedad del riesgo en forma sistemática. Si un riesgo resulta ser más importante de lo que originalmente se creía, se debe asignar una mayor capacidad a la estrategia de gobernabilidad y viceversa.

3.2. OBJETIVOS

Proveer un procedimiento alternativo para robustecer la práctica del control tributario en los entes naturales y jurídicos con un enfoque real y constructivo basado en la

prevención, detección y cobertura de riesgos, como un impulso sustantivo al cumplimiento cívico, voluntario y correcto de la obligación tributaria; eliminar las razones y oportunidades que el contribuyente tiene de incurrir en evasión o fraude fiscal; y, aumentar la calidad del servicio de la Administración Tributaria, promoviendo así una nueva cultura institucional, tendiente a lograr una imagen confiable de ésta frente a la opinión pública, en cuanto a su integridad, eficacia y transparencia. Otra finalidad de este trabajo es adecuar la visión controladora a las nuevas realidades de la sociedad que en el presente siglo XXI sustenta su desarrollo futuro en la revolución del conocimiento, la tecnología de la información y la innovación creativa.

El anhelo es que los actores claves dedicados a la tarea del control tributario asuman una actitud de cambio como camino hacia ese futuro que ya lo tenemos presente.

3.3. FUNDAMENTACION TEÓRICA

Para el proceso de gestión de riesgos en aplicación del control tributario, se cuenta en la actualidad con innovadas formas y medios para lograr desarrollar con mayor rapidez en los profesionales que la practican: habilidades, destrezas, creatividad, innovación y competencias. Es importante resaltar el rol que cumplen el profesional que se involucra en el mencionado proceso, ya que este se extiende mucho mas allá del dominio tradicional de la inspección, puesto que es una revisión concienzuda, sistemática y crítica del cumplimiento de las obligaciones tributarias, basada en la verificación del sistema contable y operacional del sujeto pasivo, en el cual se reflejan todos los hechos económicos que se derivan de las actividades que éste realiza y que generan tributos de

conformidad con la legislación impositiva que los rigen, generando un riesgo de que el contribuyente no declare ni pague adecuadamente el impuesto.

Consecuentemente, la Administración Tributaria y las empresas se ven obligadas a construir y seleccionar estrategias o procedimientos de control, siguiendo lineamientos y técnicas de revisión, lo cual requiere no sólo de un estudio actualizado de las materias propias de la tributación, sino también de otras disciplinas vinculadas como contabilidad, finanzas públicas, administración financiera, planificación estratégica, ingeniería económico-financiera, micro y macroeconomía de los negocios, derecho empresarial en sus diferentes ámbitos -comercial, social, económico, etc.- entre otras, así como en particular el uso de la hermenéutica -interpretación- jurídica, lo importante es que los profesionales encargados de su ejecución logren comprender que el conocimiento es inacabado y que se lo construye a diario, conforme a las especificaciones evolutivas de cada uno. Esta es la razón fundamental por la que dicho profesional tiene que ser sometido a un permanente adiestramiento para mantener sus conocimientos técnicos y legales actualizados, creando los mecanismos y funciones necesarias que permitan renovarlo y adaptarlo a los avances científicos y tecnológicos que ocurren en su entorno, con lo que se consigue elevar el rendimiento institucional que anhela el Estado como cambio de un modelo tradicional y caduco de desarrollo vigente en nuestra sociedad.

Este aspecto, conlleva a la conveniencia de contar con modelos o guías como ayuda para la gestión y gobernabilidad de riesgos en el control tributario, fijando las pautas a seguir para aplicarlas en su proceso. De una permanente actualización depende hoy en

día el grado de mejoramiento requerido en las capacidades competitivas tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente, que asegure el acceso de ambos actores a los nuevos escenarios y realidades de la sociedad presente o futura, que les posibiliten potenciar sus fortalezas, disminuir sus debilidades, aprovechar las oportunidades y neutralizar los retos en condiciones de equidad, calidad y crecimiento., para lo cual deben estar dispuestos a modificar los maneras tradicionales de hacer las cosas con objeto de “*aprender a enseñar y a aprender*”, realizando continuamente tareas innovadoras y adaptándose a nuevos conocimientos, lo que permitirá que estos actores se retro alimenten y adquieran coordinada y cooperativamente mayor coherencia con el sistema económico-político sustancialmente reformador que el Estado se debe plantear en este aspecto, y que tiene como objetivo el mejoramiento de la calidad del servicio al contribuyente, así como el óptimo aprovechamiento de sus recursos en bien del desarrollo socio-económico del país.

La *gestión y gobernabilidad de riesgos* constituye un conjunto de actividades de servicio técnico que se ejercen paralelamente no solo para investigar, conocer, orientar, prevenir, renovar, coordinar científica y democráticamente el grado de atención a las funciones del subsistema de control tributario, sino para medir y agregar valores, estimular a sus protagonistas a que perfeccionen o mejoren su trabajo profesional e interactúen apropiadamente con autoridades y miembros de la comunidad, y para elevar los niveles de eficiencia en la relación estado-sociedad.

El principio básico de la estrategia de gestación y gobernabilidad del riesgo es que al contribuyente se le da la atención que amerita, lo que quiere decir que *mientras más alto es el riesgo, mayor es la atención*.

Para que el control tributario alcance un resultado óptimo o ideal, debe de ser instrumentado con carácter preventivo, esto implica que, quien ejerza esta tarea estará alerta y capacitado para prever y evitar potenciales riesgos, basándose en el adagio que dice “*más vale prevenir que corregir*”. La previsión es una anticipación a los hechos que pueden ocurrir y no una amenaza, ni llamada de atención; se aplica a base de sugerencias y recomendaciones hábilmente expresadas. Esto es posible lograrlo con el debido y conveniente planeamiento, evitando de esta forma que el personal que ejerza este tipo de control pierda confianza de sí mismo, gracias a la previsión.

El perfeccionamiento o mejoramiento del control tributario es un reto que plantea el ritmo vertiginoso con que avanza el desarrollo científico y tecnológico, que afecta de sobremanera al sistema fiscal y por consiguiente está causando una marcada brecha cultural entre la sociedad y el estado.

El mejoramiento del accionar en el control tributario que se plantea en la actualidad es de carácter integral, pues implica los aspectos siguientes:

- Compenetración de los propósitos del control tributario;
- Posesión de una doctrina y filosofía renovada;
- Dominio de vasto conocimiento;

- Adhesión a la tecnología e información actualizada;
- Habilidad y destreza para lograr el progreso en los aspectos no cognoscitivos de tributación;
- Capacidad y habilidad para entrar y mantenerse en contacto con los miembros de la comunidad;
- Capacidad para enfrentar y resolver problemas tributarios con sentido objetivo y de investigación; y,
- Activa capacidad de estudio y rendimiento profesional, con adaptación a los cambios en la administración del sistema tributario

Por tanto, la GGGRCT-Gestión de Gobernabilidad del Riesgo en el Control Tributario:

- Es una herramienta estratégica eficaz que permite a los niveles de decisión gerencial del Gobierno y las empresas, afrontar los riesgos contingentes implícitos en el control tributario
- Representa un paradigma ambicioso y de gran alcance, que busca impulsar mejoras en la alineación entre las estrategias y los riesgos socio-económicos que se despliegan a través de los procesos y los recursos, para desarrollar y acrecentar valor tanto en la instituciones como en sus interesado
- Proporciona la concepción genérica y los medios necesarios para que las entidades instrumenten la gestión y el control de los riesgos en todos los sectores, áreas o rubros

- Constituye una propuesta innovadora y generadora de cambio cognoscitivo, cuya transición e implementación tiene implicaciones a largo plazo.

3.4. ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS

3.4.1. Para el Gobierno :

Asegurar que su gestión en el control tributario se mantenga encaminada hacia:

- ❑ La adaptación y aplicación de las pautas supervisoras y buenas prácticas planteadas por el “CIAT”
- ❑ El fortalecimiento en la difusión de, comunicación y estandarización interna y externa de los nuevos procesos de control tributario, mediante
 - Charlas, Reuniones y Talleres de inducción hacia el cambio a emprender
 - Reuniones de debate e intercambio de experiencias y vivencias, tanto al interior de la Administración Tributaria como de las empresas y la sociedad civil
 - Cursos, seminarios y talleres de capacitación
 - Conformación de equipos y comisiones de trabajo para el manejo de la Transición
 - Conformación de equipos y comisiones de trabajo para el manejo de la Celebración de convenios de corresponsabilidad con la comunidad cada vez que se introduzcan innovaciones al sistema tributario.

- ❑ La promoción de mejores políticas de especialización y desarrollo del recurso humano asignado al ejercicio de la gestión del control tributario

3.4.2. Para los directorios, gerencias empresariales, organismos profesionales especializados y demás interesados :

Asimilar y aplicar pro activamente a sus características peculiares el paradigma genérico de GGRCT, como una herramienta que proporciona seguridad, solvencia y estabilidad jurídico-económicas duraderas en nuestro País, a más de cultura cívico-fiscal, en la medida que exista real y responsable predisposición para:

- ❑ Encarar la omnipresencia intrínseca y externa de los riesgos en toda gestión
- ❑ Desarrollar y acrecentar valores en cada gestión particular

“ EL CONTROL TRIBUTARIO FOMENTA ENTIDADES MÁS SÓLIDAS Y SOLVENTES “
--

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS :

1. ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE, Constitución Política de la República del Ecuador, R.O. N°1: 11/VIII/1998, Art. 256
2. FUNCIÓN LEGISLATIVA, Ley de Régimen Tributario Interno Codificada(N° 2004-026), R.O.(S) N° 463: 17/XI/2004, Art. 213
3. FUNCIÓN LEGISLATIVA, Codificación del Código Tributario(N° 2005-009), R.O.(S) N° 38: 14/VI/2005, Art. 87
4. FEDERACIÓN NACIONAL DE CONTADORES DEL ECUADOR, Normas Ecuatorianas de Contabilidad, R.O.(S) N° 291: 5/X/1999
5. SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS, Normas Ecuatorianas de Auditoria, R.O. N° 5 (Edición Especial): 30/IX/2002
6. DÁVALOS A. NÉLSON, C.P.A., Enciclopedia Básica de Administración, Contabilidad y Auditoria, 1990
7. ESPARSA, DICCIONARIO, Economía y Negocios, Arthur Andersen S.A.(Folleto)

8. OCÉANO UNO EDITORIAL, DICCIONARIO 2003
9. FRANCO G., JUAN M., Auditoria Fiscal: www.monografias.com/trabajos13/audfisc.shtml
10. CIAT/International Bureau of Fiscal Documentation, Manual de Fiscalización/2003
11. LAZCANO S., JUAN M., C.P.-CISA, La Identificación y Administración de los Riesgos en el Gobierno y la Empresa, III/2005
12. COSO-Comité of Sponsoring Organizations, Treadway Comision/1992