

**AUDITORÍA TRIBUTARIA DE IMPUESTOS NACIONALES: ANÁLISIS A PARTIR DE LAS PRUEBAS SUSTANTIVAS Y PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO**

**TAX AUDIT OF NATIONAL TAXES: ANALYSIS BASED ON SUBSTANTIVE TESTS AND COMPLIANCE TESTS**

**RESUMEN**

Este artículo tiene como finalidad analizar las pruebas sustantivas y de cumplimiento en una auditoría tributaria de impuestos nacionales en Colombia; con la entrada de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir de la Ley 1314 de 2009 se da origen a realizar el proceso de convergencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Colombia (PCGA) a las NIIF; actualmente se realizan los registros y procesos de contabilidad bajo NIIF, por ende, se inicia con la caracterización de los riesgos que conforma el proceso de auditoría de acuerdo a las Normas

**ABSTRACT**

The purpose of this article is to analyze the substantive and compliance tests in a tax audit of national taxes in Colombia; With the entry of the International Financial Reporting Standards (IFRS), from Law 1314 of 2009, the process of convergence of Accounting Principles Generally Accepted in Colombia (GAAP) to IFRS was originated; At present, the accounting records and processes are made under IFRS, therefore, it begins with the characterization of the risks that make up the audit process according to the Information Assurance Rules; The applicable current

**LUDIVIA HERNÁNDEZ AROS**

Profesora investigadora de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué-Espinal, Colombia, integrante del grupo de investigación Planaudi y Sinergia. Magister en Auditoría y Gestión Empresarial de la Universidad UNINI, Puerto Rico. Especialista en Revisoría Fiscal y Control de Gestión de la Universidad Cooperativa de Colombia E.mail: ludivia.hernandez@campusucc.edu.co

**MARIO HEIMER FLOREZ GUZMÁN**

Doctorado en Ciencias de la Educación. Investigador asociado de COLCIENCIAS, Director del Grupo Mundo Organizacional. E.mail. mariohfg@hotmail.com

**CAMILA ARIAS RAMÍREZ**

Estudiante de Octavo semestre pregrado. Programa contaduría pública Universidad cooperativa de Colombia-sede Ibagué - Espinal correo: camila.ariasr@campusucc.edu.co

**BRAYAN MAURICIO ANGARITA ROMERO**

Estudiante de décimo semestre pregrado. Programa contaduría pública Universidad cooperativa de Colombia-sede Ibagué - Espinal correo: brayan.angaritar@campusucc.edu.co

*Recibido: mayo 30 de 2018. Aprobado: Junio 26 de 2018*

DOI: <http://dx.doi.org/10.21017/Pen.Repub.2018.n9.a41>

\* Artículo derivado de proyecto de investigación denominado "Fortalecimiento contable y tributario a población vulnerable de micros y pequeñas empresas de Ibagué" asociado al grupo Planaudi, adscrito al Centro de Investigaciones del programa de Contaduría Pública - Línea de Investigación Control y Aseguramiento de la Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué-Espinal, financiado el mismo por CONADI

de Aseguramiento de la Información; seguido se conceptualizará la normatividad vigente aplicable para llevar a cabo la elaboración de dichas pruebas y, finalmente se analizará la información en pro de las pruebas sustantivas y de cumplimiento, lo cual permite observar los procesos y procedimientos que debe ejecutar el auditor para la recolección de evidencia que le permita elaborar una opinión de acuerdo a los principios éticos fundamentales.

**Palabras clave:** Auditoría, pruebas sustantivas y de cumplimiento, normatividad, normas de aseguramiento de la información, convergencia, legislación.

regulations will be conceptualized to carry out the elaboration of said tests and, finally, the information will be analyzed in favor of the substantive and compliance tests, which allows observing the processes and procedures that the auditor must perform to collect the evidence. evidence that allows you to elaborate an opinion according to fundamental ethical principles.

**Key words:** Audit, substantive and compliance tests, normativity, rules of information assurance, convergence, legislation.

# Auditoría tributaria de impuestos nacionales: Análisis a partir de las pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento

## Introducción

La evasión tributaria, dentro de la legislación colombiana, se ha constituido como uno de los delitos que mayor daño hacen a la sociedad y representan el mayor desfaldo de tributación ya que ha obligado a la administración tributaria a tomar medidas de carácter legislativo de ahí las diversas consecuencias para el contribuyente en la constante figura de las declaraciones tributarias.

A nivel internacional, la elusión tributaria es un problema que trae consigo retrasos económicos, tecnológicos y hasta en salud, ya que el Estado no posee los recursos necesarios para el cubrimiento de necesidades sociales y es aquí donde se recurre a la deuda pública. En Colombia, el régimen tributario se ha visto afectado rigurosamente, es por ello que la legislación en materia tributaria y fiscal ha sido cambiante teniendo en cuenta que el Gobierno proyecta sus finanzas sobre la base del recaudo de los tributos.

A pesar de que en el país existen diversos mecanismos de control, el legislador debe implementar cada día nuevas formas de fiscalización, ya que el sujeto pasivo innova, creando nuevas formas para evadir sus obligaciones fiscales.

Por lo anterior, este artículo analiza las pruebas sustantivas y de cumplimiento en una auditoría tributaria de impuestos nacionales, donde se parte de la importancia de una auditoría tributaria, la cual contribuye a un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, sustanciales y formales a cargo de los contribuyentes.

## Encargo de auditoría de cumplimiento en Colombia

Sin lugar a duda, la auditoría no tiene un origen señalado claramente en el contexto histórico, pero se habla que surge como mecanismo de control frente

a la necesidad de ordenar y manejar transparente la información y operaciones de las entidades. El Tributo es un término que proviene del latín tributum y que hace referencia a aquello que se tributa. Tributar es, por otra entregar al Estado cierta cantidad de dinero para las cargas públicas (Gardey A y Pérez J, 2010)

De esta manera, la finalidad principal de una auditoria es brindar tranquilidad a los entes de control como del Estado y la misma empresa sobre la certeza del manejo adecuado a los impuestos y proveer problemas futuros que comprometan las finanzas de la organización, producto de las sanciones económicas.

Con el paso del tiempo el comercio creció de forma acelerada, y es en este punto el comerciante reconoce la necesidad de diseñar un sistema de supervisión en donde el administrador o dueño del establecimiento tuviera un mayor control y vigilancia; este tipo de procedimientos eran llevados a cabo por una o varias personas que hacían parte de la organización los cuales poseían la facultad de revisar los procedimientos establecidos.

Según lo expresa Blanco, L. Y. (2012, p.362)

La auditoría de cumplimiento es la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad, para establecer que dichas operaciones se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables. Esta auditoría se practica mediante la revisión de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones para determinar si los procedimientos utilizados y las medidas de control interno están de acuerdo con las normas que le son aplicables y si dichos procedimientos están operando de manera efectiva y son adecuados para el logro de los objetivos de la entidad (362).

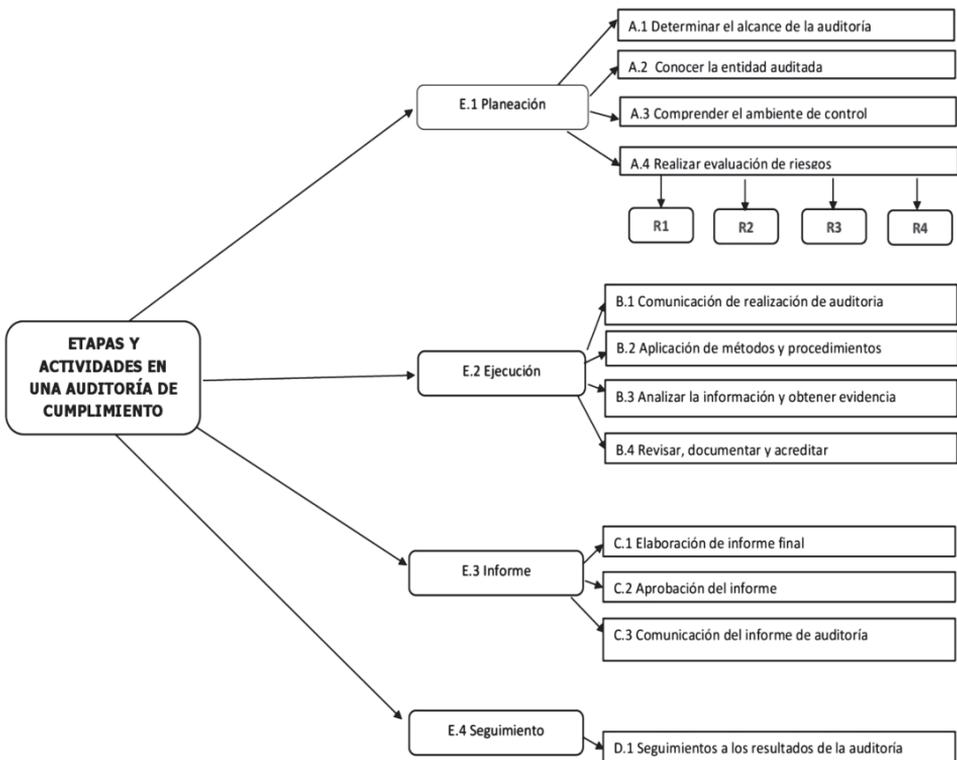
La auditoría de cumplimiento se encarga de determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterio y en este sentido, la NIA 210; -acuerdo de los términos del encargo de auditoría-, trata las responsabilidades que tiene el auditor al momento de acordar los términos del encargo de auditoria con la administración; además de ello el objetivo que tiene el auditor es aceptar o continuar con un encargo de auditoria siempre y cuando se haya acordado la premisa de que la auditoria se va a realizar.

Se debe ejecutar un contrato de aseguramiento de acuerdo a los lineamientos contemplados en la NIA 100, ya que es en esta norma donde se establecen los principios y procedimientos con relación al desempeño de contratos que poseen la intención de suministrar un nivel alto de seguridad.

Al respecto, Hernandez, De Almeida, Barragan, & Vargas (2017), argumentan que:

Para sustentar las evidencias encontradas, el auditor se debe armar de un compendio de papeles de trabajo los cuales hacen alusión al conjunto de cédulas y documentos en los cuales se registra de manera detallada la información obtenida en el desarrollo de su examen, las pruebas de auditoría aplicadas y los resultados arrojados; con esto se prevé obtener conclusiones que puedan dar solución o soportar los factores encontrados (p.81).

En concordancia con la Resolución 10 de 2016, de la Contraloría General de la República, en su capítulo V, se tienen 4 etapas de la auditoría de cumplimiento y en su artículo 09, hace referencia a las fases y actividades que se deben ejecutar en este tipo de auditoría, que se planean en la figura 1.



Fuente: Guía de Auditoría de cumplimiento-Contraloría General de la República (2017). Adaptado por los autores.

**Figura 1.** Etapas y actividades en una auditoría de cumplimiento.

E.1. Conforme al artículo 10, **la planeación** es la fase en la cual se define la estrategia y el cómo actuar de cada auditoría de cumplimiento y la elaboración de los procedimientos a ejecutar. En este proceso inicial se identifica claramente el alcance de la auditoría, desde la perspectiva del enfoque y los límites en términos de cumplimiento. Como primeros pasos, se tienen la determinación del asunto y los criterios.

E.2. De acuerdo con el artículo 11 de la presente normativa, en la fase de **ejecución** se lleva a cabo el desarrollo del trabajo de campo, recolección y análisis de datos; obtención de evidencias suficientes, confiables y apropiadas para respaldar los resultados y conclusiones a los que haya lugar dentro del proceso de auditoría. El análisis de los riesgos conforme a la evidencia y los criterios, conlleva a la oportuna verificación, evaluación y comprobación de las evidencias para así formar las conclusiones.

En el numeral E.3, **el informe**, de acuerdo con el artículo 12 de la presente resolución, comprende un proceso de prueba, formulación y análisis de evidencia, ya que el informe es el producto principal de la auditoría. Este instrumento formal y técnico, comunica los objetivos de la auditoría, la metodología utilizada, conclusiones y hallazgos que llegasen a surgir como resultado del proceso de evaluación.

El informe debe contener ciertos elementos que son características fundamentales para la presentación adecuada de los resultados, tales como: título, carta de conclusiones, hallazgos y concepto final de la auditoría de cumplimiento, respuestas de la entidad auditada y análisis de éstas, glosario; este último solo en los casos que se necesario.

Conforme al numeral E.4, **el seguimiento**, de acuerdo al artículo 13, se rige sin perjuicio del traslado de los hallazgos a las autoridades competentes, dependiendo de lo encontrado, en realizar acompañamiento a las recomendaciones en pro del correcto cumplimiento, así como el tratamiento de los resultados y conceptos emitidos, conclusiones y cambios en la situación observada.

## Procesos de auditoría a los Impuestos Nacionales

Los impuestos nacionales hacen parte de la familia de los tributos que representan la fuente de ingreso nacional para el Estado soberano de la República de Colombia, y en lo referente a la Constitución Política de Colombia, 1991 en su capítulo III, los impuestos pertenecen a la fuente principal para satisfacer en gran proporción el presupuesto nacional, el cual estará a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El Decreto 624 de 1989 en su artículo primero expresa:

Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo (Decreto 624 de 1989, art.1).

Estos tributos, de acuerdo al presupuesto nacional, son destinados para diferentes fines en bienestar de la sociedad y el gasto público en materia de educación, vivienda, infraestructura, malla vial, salud, movilidad y todo lo relacionado con la responsabilidad del Gobierno en la calidad de la gestión de gobernabilidad nacional.

Conforme al Estatuto Tributario, la figura de contribuyente nace cuando se hace responsable del pago del tributo si a este se realiza la obligación sustancial o hecho generador. De acuerdo con ello, solo cuando una persona natural o jurídica cumpla con ciertos requisitos, se hace acreedor de contribuir con el pago de impuestos y demás tributos a los que haya lugar dentro del ejercicio de sus operaciones.

Actualmente, en Colombia existen diferentes tipos de impuestos que recaen sobre el contribuyente, dependiendo de la obligación sustancial, de carácter nacional y territorial. Los nacionales se rigen a través de leyes, no podrá existir impuesto sino hay ley que lo respalde, es por ello que en Gobierno Nacional expide leyes exclusivamente a la modificación de tributos o inclusión de nuevos que garanticen la lucha contra la evasión y mayor recaudación del ingreso nacional.

El impuesto sobre la renta y complementarios es quizás el tributo más conocido y de mayor relevancia en virtud de la cantidad numerosa de contribuyentes que declaran y pagan este concepto. Este impuesto es de carácter directo, ya que recae sobre el contribuyente la obligación de declarar y pagar, a diferencia de los impuestos indirectos que la obligación de estos recae es sobre quien lo declara, pero este no es quien lo paga, simplemente transfiere dinero que no es suyo.

En este contexto, el reto del auditor en un proceso de auditoría de impuestos nacionales es de gran importancia, pues debe verificar e informar que el contribuyente esté cumpliendo con la obligación tributaria partiendo del hallazgo de pruebas que decreten la procedencia legal en materia fiscal. A la luz de la norma, el auditor desempeña un papel significativo, pues su trabajo debe contar con los requerimientos de control de calidad. (Norma Internacional de Control de Calidad, 2009).

En Colombia con la ley 1314 de 2009 se dio apertura a la etapa de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad y aseguramiento, dentro del marco de estas últimas referenciadas, se tiene como representativa la Norma Internacional de Control de Calidad (NICCC1), que busca el mejoramiento de las prácticas de la auditoría y que es base fundamental para los procesos de auditoría tributarias.

Desde la norma, se debe identificar dos conceptos fundamentales; control y calidad. El primero, hace referencia a la autoridad, en donde lo que se pretende es garantizar el cumplimiento de los planes, de acuerdo a los lineamientos establecidos, en pro de reflejar transparencia en la información financiera de las operaciones. En cuanto a la calidad, es un concepto que se concibe como el grado en el que un grupo de características cumplen con los requisitos de tal forma que el producto obtenido es eficaz, ya que estos requisitos son la exigencia para cumplir con parámetros de eficiencia.

La calidad del trabajo del auditor se basa en el uso de las buenas prácticas de auditoría, en función de brindar confianza y certeza de los procedimientos que se apliquen a cualquier trabajo en particular en donde se proporcione seguridad razonable sobre el cumplimiento de las normas profesionales. De acuerdo con la NICCC 1, el auditor tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione seguridad de que: a) El auditor y quienes estén a su cargo, deben cumplir las normas profesionales y requerimientos legales aplicables, y b) Los informes emitidos por el equipo de auditoría deben ser adecuados en función de las circunstancias.

El auditor tributario de impuestos nacionales, dentro de su marco normativo para el ejercicio de su profesión debe aplicar lo dispuesto en numeral 18 de la NICCC 1, el cual dispone que la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna en la que se reconozca que la calidad en la realización de los encargos es esencial.

Entre tanto, el auditor deberá implementar los requerimientos éticos a los que sea aplicable, en cuanto la norma dispone la implementación de políticas y procedimientos que proporcionen seguridad razonable de que tanto el auditor como otras personas mantengan independencia. Estos procedimientos permitirán al auditor comunicar sus requerimientos de independencia a personas, y a personas sujetas a él e identificar y evaluar circunstancias que amenacen la independencia adoptando medidas adecuadas con la finalidad de eliminar dichas amenazas o de mitigarlas a un nivel de aceptación aplicando salvaguardas o en su defecto, renunciando al encargo de auditoría si las condiciones legales se lo permiten.

## Metodología

Para el desarrollo de esta investigación documental, se llevará a cabo un enfoque cualitativo, en donde “un enfoque cualitativo utiliza la recolección y análisis de los datos para afinar las preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación” (Sampieri, Fernández & Baptista, 2014, p.7), con la finalidad de determinar la importancia de la auditoría tributaria como instrumento de control frente al delito financiero conocido como evasión fiscal en Colombia; situación en la cual se estudiarán las pruebas sustantivas y de cumplimiento que el auditor deberá implementar para la correcta ejecución del encargo de auditoría de acuerdo a los lineamientos legales para llevar a cabo una auditoría tributaria basada en riesgos.

El estudio requerirá de teorías, principios y postulados sobre la fiscalización tributaria y los métodos empleados para llevar a cabo una auditoría tributaria con el fin de determinar el impacto que esta ciencia investigativa tiene y representa como instrumento fiscalizador en la detección y control de la evasión fiscal existente en el país.

## Resultados

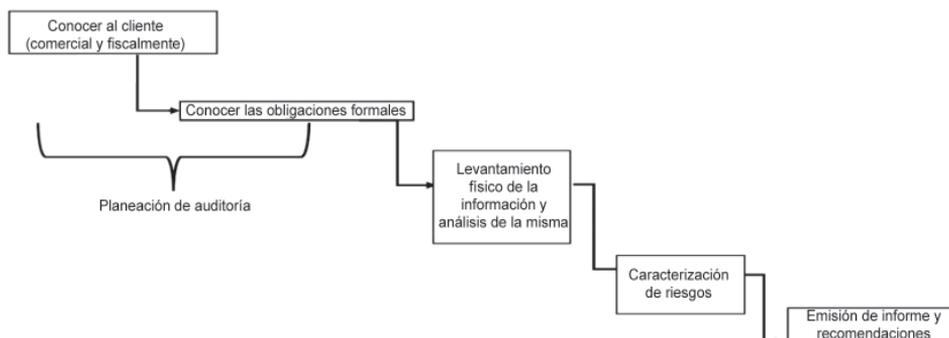
### **Las pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas a la luz de la norma en una auditoría tributaria**

En la actualidad, Colombia posee un alto nivel impositivo en materia tributaria lo que ha generado que muchas empresas en buscar de disminuir el grado de tributación recurran a procesos como la elusión y en el peor de los escenarios a la evasión fiscal. De acuerdo a ello, las empresas presentan un riesgo elevado de ser objeto de investigación por parte de la administración tributaria y demás entes de control, donde se pueden ver involucrados en medio de sanciones y multas severas que conlleven a situaciones de crisis dentro de las organizaciones.

Conforme a lo anterior, el objetivo de una auditoría tributaria es proporcionar mayor tranquilidad a la administración acerca del manejo que han implementado sobre los impuestos, en materia de si se llevan de manera correcta y de no ser así, las implicaciones legales a las que hubiese lugar, así como también, las posibles soluciones que se deben efectuar en pro de presentar una información fiscal de acuerdo al marco regulatorio vigente para el país.

El auditor debe establecer, dentro del programa de encargo de la auditoría de impuestos nacionales, las fases que se llevarán a cabo en el encargo de auditoría,

especificando las áreas implicadas objeto de examen, así como también, los procesos y procedimientos a verificar en materia de cumplimiento en torno a la obligación fiscal y tributaria que la entidad contenga para con la administración de impuestos. La figura 2 refleja el paso a paso que debe seguir el auditor dentro de un encargo de auditoría tributaria:



Fuente: Los autores.

**Figura 2.** Fases de una auditoría tributaria.

En referencia al proceso de planeación, donde la misión del auditor es conocer el cliente, tanto comercial como fiscalmente, pues se hace necesario identificar aspectos como: dirección, teléfono, e-mail, composición estatutaria, sucursales y agencias, accionistas y demás información pertinente para tener plenamente identificado el contribuyente. Esta información debe ser incorporada en listas de chequeo, las cuales deben contar con la aprobación por parte de la administración de la entidad y diligenciadas por el auditor o su equipo de auditoría.

De acuerdo con la figura 2, el auditor tiene la responsabilidad de consignar las obligaciones formales que el contribuyente posee con la administración tributaria en materia de impuestos nacionales. Aquí deberá caracterizar qué tipos de impuestos son los que declara, determinando: periodicidad, clase de impuestos nacionales, fechas de presentación, fechas de últimos pagos, también, las actividades mediante las cuales tributa estos conceptos y funcionario encargado de la elaboración y preparación de los mismos. A su vez, los requerimientos que este tenga por incumplimientos con la obligación sustancial que sean objeto de seguimiento.

De acuerdo con el Decreto 2170 de 2017 el auditor debe realizar una verificación de los ingresos, gastos, costos, deducibles, impuestos descontables imputables,

y cualquier información que se hubiese reportado en las declaraciones, pues la existencia de riesgos de acuerdo a que la contabilidad y los reportes tributarios no concuerden, son altos. El auditor podrá sustentar su hoja de hallazgos conforme a cada verificación que realice, y así, de esta manera, obtendrá la evidencia necesaria para la preparación de su informe que permitirá la mejora continua de los procesos y procedimientos de la organización. La figura 2, detalla la caracterización de los riesgos presentes en una auditoría de impuestos nacionales.

Como paso final, el auditor presentará el informe el cual contendrá toda la opinión y recomendación para la mejora interna de la organización y así la correcta presentación de impuestos conforme la norma lo indica; es de aclarar, que de presentarse alguna situación errónea de carácter fraudulento, el auditor deberá informar a los entes de control correspondientes de acuerdo con lo establecido en la ley 87 de 1993 para que sean estos quienes adelanten los procesos de investigación como disciplinarios a los que haya lugar.

## Caracterización de los riesgos presentes en un encargo de auditoría tributaria

En auditoría, de acuerdo con lo establecido en la NIA 500 la obtención de evidencia clara, competente y suficiente constituye un papel muy importante en el ámbito que representa el soporte fundamental del encargo. El reto del auditor en materia tributaria es de gran rigurosidad, las pruebas deben estar debidamente soportadas y argumentadas conforme a los hechos relevantes hallados; evidencias que el auditor debe preparar y que son sus papeles de trabajo - cédulas y documentos donde registra de manera detallada la información obtenida en el desarrollo de su examen- (Hernández, De Almeida, Barragán & Vargas ,2017).

La obtención de evidencia es fundamental al momento de la realización de dos pruebas importantes para el proceso de auditoría. En primera medida, **las pruebas de cumplimiento** proporcionan al auditor una seguridad razonable de que los procesos y procedimientos relacionados con el control interno contable, está siendo levados conforme a previas disposiciones internas.

Conforme a la tabla 1, los riesgos presentes en una auditoría tributaria, frente a la elaboración u obtención de evidencia gracias a las pruebas de cumplimiento, pueden representar para el auditor y para quien interese del informe, «entiéndase órgano administrativo y directivo», una posible situación de que ocurra o no y afecte la transparencia del encargo.

En la ejecución de las pruebas pertinentes en una auditoría tributaria, de acuerdo, con el marco normativo de la NIA 220, el llevar a cabo una prueba

**Tabla 1.** Riesgos presentes en las pruebas de cumplimiento de una auditoría tributaria.

Nivel 1	Nunca ocurre			
Nivel 2	Probablemente ocurra			
Nivel 3	Siempre ocurre			
Matriz de Riesgos				
Pruebas de Cumplimiento				
Clase de prueba	Técnica de auditoría	Normatividad	Tipo de riesgo	Nivel
<i>De efectividad</i>	Verificación de vencimientos tributarios	NIA 220. Control de calidad en los estados financieros	La no presentación oportuna de las Declaraciones Tributarias	2
<i>De verificación</i>	Obtención de información	NIA 240. Responsabilidad del auditor en la auditoría contra fraude	Incumplimiento de requisitos legales que puedan ser objeto de fraude	2
<i>De seguimiento</i>	Observación histórica de la entidad	NIA 250. Responsabilidad del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias	Omisión de presentación de declaraciones tributarias en fechas anteriores al encargo de auditoría	2
<i>De existencia</i>	Verificación de implementación de manuales de procesos y procedimientos	NIA 315. Responsabilidad del auditor para identificar y valorar riesgos	Incumplimiento de procesos que conlleven a irregularidades del control interno	3

Fuente: Los autores.

de efectividad, le permitirá al auditor validar toda la información relacionada con la presentación de las declaraciones tributarias, en este orden de ideas, el riesgo inminente existente es la posibilidad que las declaraciones tributarias no se estén presentando en las fechas correspondientes.

Asimismo, esto conlleva a un segundo riesgo, para el auditor, de no detectar la mencionada inconsistencia y por ende se vería afectado el proceso de auditoría como también la capacidad profesional e idónea del mismo. Como segunda prueba de cumplimiento, el auditor deberá verificar la situación legal en materia tributaria de la entidad objeto de examen, en vista de que la misma puede estar presentando fraude, errores, inconsistencias y moras en cuanto a la presentación de impuestos por la manipulación indebida de los soportes físicos de las declaraciones o el inadecuado proceder para su preparación.

Conforme a la NIA 250, y siguiendo los parámetros del riesgo anterior y el procedimiento a efectuar, el auditor debe aplicar una prueba de seguimiento para verificar la historia de la organización en cuanto a la obligación de tributar, pues un riesgo existente de vital importancia, es la omisión de presentación de impuestos.

La opinión del auditor, también se basa en cuanto a la evidencia recolectada dentro de **las pruebas sustantivas**, ya que estas hacen relación a procedimientos diseñados para probar el valor monetario de saldos e inexistencia de

inconsistencias o errores de este carácter que afecten la presentación de los estados financieros.

En las pruebas sustantivas, el auditor aplica técnicas de procedimientos analíticos que le permitan probar la veracidad de la información contenida en los estados financieros en materia de valores monetarios, con esto, comprobará la existencia de inconsistencias que afecten la veracidad de la información presentada. Dentro del marco del análisis, el auditor debe contemplar la posibilidad de un riesgo de magnitud alta al momento de verificar la información, ésta no se lleve a cabo conforme a lo requerimientos legales y sea objeto de omisión de información estableciendo un riesgo de no detección de errores e inconsistencias que puedan ser objeto de fraude o incorrecciones materiales. Ver tabla 2.

**Tabla 2.** Riesgos presentes en las pruebas sustantivas de una auditoría tributaria.

Nivel 1	Nunca ocurre			
Nivel 2	Probablemente ocurra			
Nivel 3	Siempre ocurre			
<b>Matriz de Riesgos</b>				
<b>Pruebas Sustantivas</b>				
<i>Clase de prueba</i>	<i>Técnica de auditoría</i>	<i>Normatividad</i>	<i>Tipo de riesgo</i>	<i>Nivel</i>
<i>Procedimientos analíticos y sustantivos</i>	Inspección	NIA 450-Responsabilidad del auditor de evaluar del efecto de las incorrecciones materiales	Cruce de información declarada con la registrada en contabilidad, que al no ejecutarse correctamente conlleve a no detectar posibles irregularidades.	2
<i>Pruebas de detalle y balance</i>	Análisis	NIA 330-Responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas	La verificación de saldos y movimientos no sea realizada relevantemente, lo cual de pie a fugas de información.	2
<i>Pruebas de detalle y balance</i>	Circularización de terceros	NIA 505-Procedimiento de confirmación externa	La cuentas de anticipos de retención practicados, no coincidan con los certificados de retención emitidos por las entidades correspondiente	3
<i>Pruebas de detalle y balance</i>	Conciliaciones	NIA 510-Relación con los saldos de apertura en un encargo inicial	Diferencias entre la contabilidad y las declaraciones tributarias.	3
<i>Procedimientos analíticos y sustantivos</i>	Estudio General	NIA-520 Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos	No identificar plenamente las características de la empresa, políticas y operaciones, lo cual no permite realizar una correcta auditoría.	1

Fuente: Los autores.

El desarrollo de prueba de detalle y de balance, constituye quizás la prueba de mayor importancia, pues aquí el auditor debe tener previsto el riesgo de hallar diferencias que sean objeto de inconsistencias materiales frente a la información contable con la información de las declaraciones tributarias, pues si bien es cierto la conciliación fiscal en cada cierre de periodo es de suprema importancia para evitar este tipo de errores.

Las pruebas sustantivas constituyen para el auditor la búsqueda insaciable de información desde el documento fuente de la misma, pues se centra en el detalle de las transacciones, en las cuales procedimientos como la inspección

son fundamentales para el desarrollo y recolección de evidencia mediante este tipo de pruebas. El auditor debe tener presente que dentro de la inspección se pueden derivar otros procedimientos que sea de vital importancia para el desarrollo de la auditoría en general.

La circularización de terceros, es considerada una de las pruebas sustantivas de mayor credibilidad la cual sirve como base para confrontar con la información contenida en los libros y que sea objeto de verificación externa con la finalidad de esclarecer dudas con respecto a los saldos finales y de aquellos que sean sujetas a certificación o impuestos descontables.

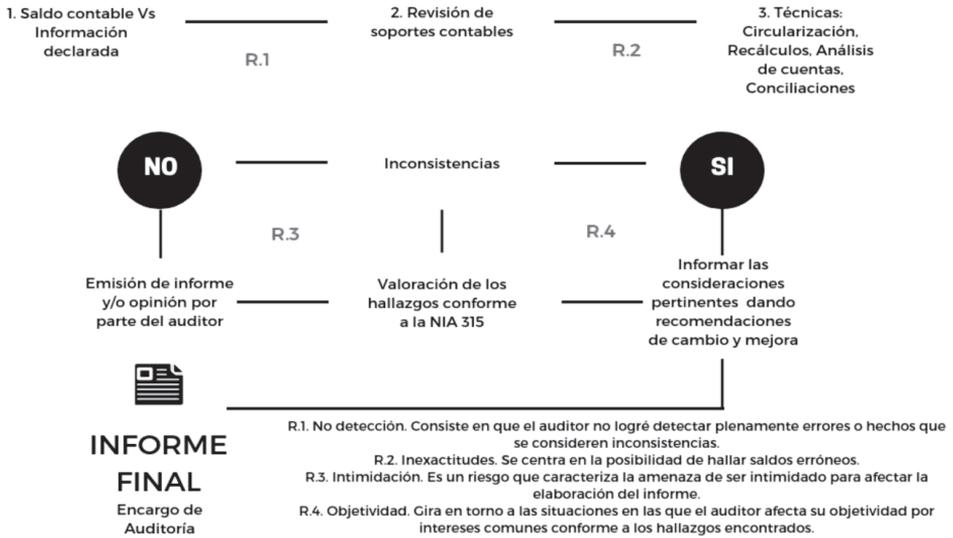
### **Procedimiento para la recolección de las pruebas sustantivas y de cumplimiento a nivel procedimental en una auditoría tributaria de impuestos nacionales**

De acuerdo con la NIA 330, los procedimientos sustantivos son procedimientos de auditoría diseñados para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones; es decir, son pruebas realizadas para detectar representaciones erróneas de importancia relativa y para obtener evidencia de auditoría en los estados financieros. Además, de acuerdo a la NIA 330.18, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material.

Inicialmente, el auditor debe realizar un contraste entre la información contable y aquella que se ha informado en las declaraciones tributarias a fin de verificar la veracidad de los hechos y establecer si se ha modificado la misma representando fraudes o incorrecciones materiales. En este proceso, el auditor puede poseer un riesgo significativo (R1) el cual se centra en la no detección de estos errores y representa una falta a su actuación profesional conllevando así a ser partícipe de las inconsistencias de la empresa. Figura 3.

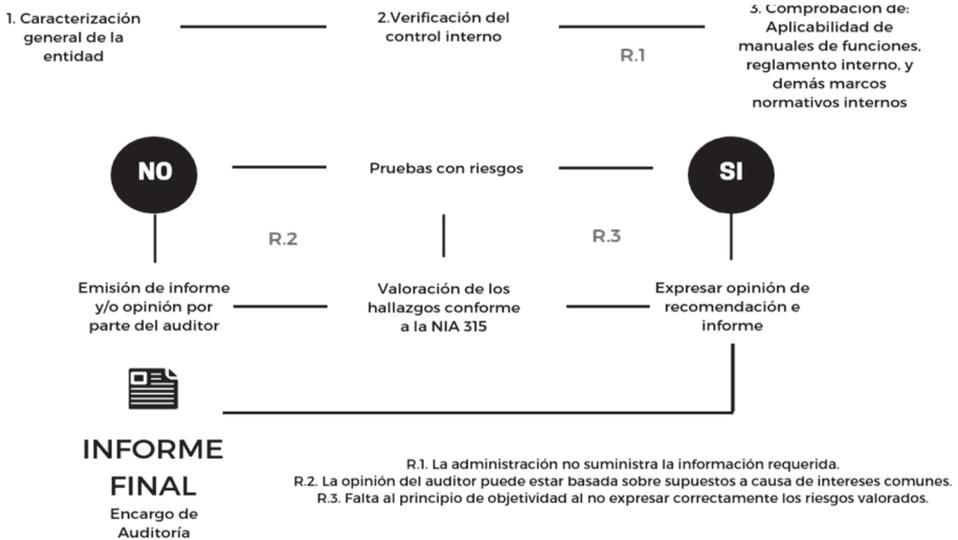
Las pruebas de cumplimiento están diseñadas para la obtención de una seguridad razonable sobre el cumplimiento de los procedimientos establecidos de control interno con la finalidad de que se descubran anomalías respecto al control y si estas contienen un grado significativo respecto a lo que se espera de que existan controles adecuados.

El auditor debe verificar que cada proceso o tarea terminada, cuente con los soportes pertinentes y que a su vez estos concuerden con las conciliaciones efectuadas sobre las labores examinadas, pues ya que represente el documento fuente y de validez necesaria para la realización contable, debe contener los requisitos legales y ser congruente con la información que se registre e incorpore al sistema contable. Figura 4.



Fuente: Los autores.

**Figura 3.** Procedimientos aplicables a las pruebas sustantivas.



Fuente: Los autores.

**Figura 4.** Procedimientos aplicables a las pruebas de cumplimiento.

En el procedimiento de verificación, el auditor debe ser muy minucioso al momento de examinar las operaciones, pues aquí debe realizar verificaciones a un nivel más validez como, por ejemplo, la factura contra el documento soporte de esa transacción, corroborando la realización del impuesto, verificación de codificaciones, recalcular sumas; lo que permita establecer la compatibilidad de las operaciones con su fuente.

## Conclusiones

En ámbitos tributarios el auditor debe aplicar las pruebas sustantivas y de cumplimiento en aras de recolectar la evidencia necesaria para poder expresar su opinión conforme a la situación fiscal y tributaria de la entidad.

Del mismo modo, el auditor debe valorar y caracterizar los riesgos, los cuales crea presentes en la auditoría tributaria; pues si bien es cierto en todo tipo de auditoría hay diversidad de riesgos que pueden ser amenazas, las cuales afecten la objetividad del profesional al momento de expresar su opinión y emitir un informe que detalle las evidencias halladas para dar conocimiento de la realidad de la empresa en materia tributaria.

Conforme a ello, la procedencia profesional en el análisis sustantivo y de cumplimiento de la auditoría de impuestos nacionales, implica un diseño procedimental que manifieste el paso a paso de la aplicabilidad de estas pruebas que permita establecer los riesgos que pueden presentarse y las amenazas que pueden llegar a presentarse, todo encaminado a la presentación final del informe junto con la opinión del encargado de la auditoría.

## Referencias

Archibold, Escobar, Vásquez (2015). La auditoría forense como herramienta de detección de la evasión fiscal. Revista visión contable. Recuperado de: <http://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/72/312#2>

Blanco, L. Y. (2012). Auditoría integral: normas y procedimientos (2a. ed.). Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>

Colombia (1989). Decreto 624 del 30 de marzo de 1989. «Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales». Disponible en: [https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/tramites\\_servicios/pasaportes/archivos/decreto\\_624\\_1989.pdf](https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/tramites_servicios/pasaportes/archivos/decreto_624_1989.pdf)

Colombia (1993). Sentencia C-015. Corte Constitucional República de Colombia, 1993. Estado Social De Derecho, Sistema tributario, Prevalencia del Derechos Sustancial. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-015-93.htm>

Colombia (2009). Ley 1314 de 2009. «Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento». Diario Oficial No. 47.409 de 13 de julio de 2009. Disponible en: [http://www.ctcp.gov.co/\\_files/documents/DOC\\_CTCP\\_8P6QG\\_246.pdf](http://www.ctcp.gov.co/_files/documents/DOC_CTCP_8P6QG_246.pdf)

Colombia (2009). Norma Internacional de Control de Calidad 1. «Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados». En vigor a partir del 15 de diciembre de 2009. Disponible: [http://www.ctcp.gov.co/\\_files/documents/1500665354-3721.pdf](http://www.ctcp.gov.co/_files/documents/1500665354-3721.pdf)

Colombia (2016). Ley 1819 de 2016. “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016. Disponible en: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1819\\_2016.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html)

Colombia (2016). Resolución Reglamentaria Orgánica Número 0010. «Por la cual se establece el marco procedimental general para la Auditoría de Cumplimiento en la Contraloría General de la República, en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)». Diario Oficial 50.022 del 10 de octubre de 2016. Disponible en: [https://normativa.colpensiones.gov.co/colpens/docs/resolucion\\_contraloria\\_0010\\_2016.htm](https://normativa.colpensiones.gov.co/colpens/docs/resolucion_contraloria_0010_2016.htm)

Contraloría General de la República. (2017). Guía de Auditoría de Cumplimiento en el marco de las Normas de Auditoría de las entidades fiscalizadoras superiores-ISSAI. Disponible en: <https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/746968/Gui%CC%81a+de+Auditori%CC%81a+de+Cumplimiento.pdf/04ad3d26-49e0-40cf-9040-7eed56bbb316?version=1.0>

España (2013) Norma Internacional de Auditoría 210. «Acuerdo del Encargo de Auditoría». Disponible: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20210%20p%20def.pdf>

Estupiñan Rodrigo. (2007). “Pruebas selectivas en la auditoría”. Eco Ediciones. Recuperado de: <https://www.ecoediciones.com/wp-content/uploads/2015/08/pruebas-selectivas-en-la-auditoria-1ra-edici%C3%B3n.pdf>

Hernández, De Almeida, Barragán y Vargas. (2017). «Interpretación de las Evidencias por las pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento en el encargo de la Auditoría». Revista Pensamiento Republicano. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.21017/Pen.Repub.2017.n7.a27>

Sampieri, Fernández y Baptista. (2014). “Metodología de la Investigación”. Mc Graw Hill Education. Recuperado de: <http://observatorio.epcartagena.gov.co/wp-content/uploads/2017/08/metodologia-de-la-investigacion-sexta-edicion.compressed.pdf>

Zamarrón, B. (2009). Papeles de trabajo: auditoría. Recuperado de <https://ebookcentral.proquest.com>

