

## PREMISAS BÁSICAS

La Auditoría Externa Impositiva (Auditoría) tiene como punto de partida la Auditoría de Estados Financieros de un determinado ejercicio fiscal, lo que implica que el Auditor Externo Impositivo (**AEI**) debe ajustar su actuación a las **Normas Internacionales de Auditoría, Versión 2009 (NIAs) y otras normas reguladoras**. En definitiva, el **AEI** debe estar en condiciones de demostrar que ha realizado su trabajo profesional con el debido cuidado; ha planificado; ha definido la materialidad e importancia relativa; ha diseñado y aplicado los procedimientos de Auditoría, y ha obtenido las suficientes evidencias de Auditoría sobre las que se sustenta su dictamen profesional emitido.

Como es innegable que prácticamente todas las partidas del Balance General tienen alguna incidencia impositiva, la Administración Tributaria considera de suma relevancia el Dictamen emitido por el **AEI** sobre los Estados Financieros, como un primer elemento primordial al momento de analizar la estructura patrimonial y la evolución de los ingresos y gastos de un determinado contribuyente, para luego, complementariamente, analizar en detalle el Informe sobre Recomendaciones de Aspectos Tributarios, conforme a lo previsto en el **Art. 33° de la Ley N° 2421/2004**, y demás normas legales y reglamentarias derivadas.

En este contexto, la **SET** como órgano regulador tiene facultades legales que le permiten requerir al **AEI** los papeles de trabajo de todas aquellas cuestiones relacionadas a riesgos tributarios, tenga un alcance y diseño específicos. Por tanto, estos **Procedimientos Mínimos** deberán ser aplicados a partir de los requisitos esenciales de experiencia y probada capacidad profesional que debe tener el **AEI** para conducir su Auditoría conforme a las **NIAs** y otras normas reguladoras, ajustando en consecuencia su actuación al tamaño y la complejidad de la empresa auditada.

Los riesgos de auditoría a nivel de Estados Financieros y aseveraciones, deberán prepararse conforme a los modelos de Papeles de Trabajo establecidos por cada firma, para dar respuesta a los riesgos de errores materiales que pudieran observarse en dichos Informes.

## PROCEDIMIENTOS MÍNIMOS

### A. PLANEACIÓN Y ESTRATEGIA GENERAL DE LA AUDITORÍA

La evidencia de Auditoría que deberá mantener el **AEI** en este punto, es la de un **Memorándum** en el cual se consignent al menos, las siguientes cuestiones:

- ✓ Datos básicos de la empresa auditada.
- ✓ Ejercicio auditado.



Lic. Hugo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
SI Res. GV N°.../2016

- ✓ Alcance, oportunidad, planeación y dirección de la Auditoría.
- ✓ Conocimiento del negocio y estrategia general de la Auditoría.
- ✓ La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos analíticos para la evaluación del riesgo.
- ✓ Equipo de trabajo y carga horaria estimada.
- ✓ Cronograma de actividades: Responsables y calendario.
- ✓ Informes requeridos y fechas de entrega.
- ✓ Actividades preliminares, y las demás conforme lo establecido en las NIAs y las otras normas reguladoras. Cuando se realice la Auditoría a un nuevo cliente, deberá quedar evidenciado los procedimientos desarrollados para la aceptación del mismo y de los trabajos específicos a realizar para cubrir los aspectos requeridos por la SET.

El **AEI** deberá obtener evidencia de haber entregado copia de este Memorandum, al cliente auditado (firma del Representante Legal u otro responsable).

## **B. PROGRAMA DE AUDITORÍA**

**La evidencia de Auditoría que deberá mantener el AEI en este punto, es la establecida en las NIAs.**

En el Programa de Auditoría (**PA**) se deben enunciar en forma clara, ordenada y clasificada, los procedimientos de Auditoría a ser desarrollados y ajustados, conforme a la evaluación del riesgo efectuada de cada una de las cuentas y en función a las debilidades del control interno identificadas.

El **PA** deberá incluir asimismo, los procedimientos a desarrollar para la verificación del correcto cumplimiento impositivo, especialmente en lo referente a la determinación, liquidación y pago de los Impuestos a las Rentas; Impuesto al Valor Agregado; Impuesto Selectivo al Consumo y otros impuestos que afecten a la empresa o entidad auditada.

Se deberá agregar asimismo, la nómina de las personas que dentro del equipo de la Auditoría ejecutarán los distintos procedimientos; el tiempo estimado para su ejecución, así como las referencias de los papeles de trabajo en los cuales quedarán plasmados los procedimientos ejecutados.

## **C. CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO**

**La evidencia de Auditoría que deberá mantener el AEI en este punto, es la establecida en las NIAs. En especial deberán quedar documentados, aquellos aspectos específicos que identifiquen los riesgos tributarios.**



Lic. Frigo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
SI Res. GV N° ..... / 2016

Conforme a las **NIAs.**, se registrarán los procedimientos desarrollados que permitan al **AEI** el Conocimiento del Negocio, como mínimo en los siguientes asuntos relevantes:

- a) Factores económicos generales: Nivel general de actividad económica, tasas de interés y disponibilidad de financiamiento, impuestos, incentivos financieros y fiscales, y restricciones de comercio.
- b) Industria: El mercado y la competencia, actividad cíclica o por temporada, cambios de tecnología del producto, riesgos del negocio, operaciones en reducción o expansión, prácticas y problemas de contabilidad específicos, marco de referencia regulador, prácticas específicas o únicas.
- c) La entidad: Dueños, beneficiarios y partes relacionadas (local, extranjero, reputación y experiencia del negocio); Estructura organizacional; Objetivos y Planes estratégicos de la administración (si existieran); Adquisiciones; Fusiones u otras disposiciones del negocio; Fuentes y métodos de financiamiento; Consejo de directores; Administración de operaciones; Función de la Auditoría Interna; Entorno del control interno; El negocio de la entidad (productos, clientes, proveedores, competidores, gastos y operaciones); Locación de instalaciones; Empleados; Transacciones en moneda extranjera; Legislación y reglamentos que afectan a la entidad; Políticas y Sistemas de información, entre otros.

También puede resultar útil para el conocimiento del entorno del negocio, la revisión de los papeles de trabajo de los **AEI** de años anteriores, así como las recomendaciones emanadas de la Auditoría Interna.

En cuanto a la Evaluación del Control Interno, el mismo deberá basarse en el Informe COSO, y abarcar los cinco componentes, a saber:

- ✓ Ambiente de Control.
- ✓ Evaluación de Riesgos.
- ✓ Sistemas de Información y Comunicación.
- ✓ Actividades de Control.
- ✓ Supervisión y Seguimiento de los controles.

#### **D. CUESTIONARIO IMPOSITIVO**

El Cuestionario Impositivo deberá priorizar las áreas de riesgo identificadas en cada uno de los rubros del Activo, Pasivo, Patrimonio Neto, Ingresos, Costos y Gastos, debiendo preverse la aplicación de procedimientos de Auditoría para aquellas partidas o cuentas que superen el nivel de materialidad definido por el



Lic. Frigo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
SI Res. GV N° ...../2016

**AEI**, los que en consecuencia requieren ser debidamente revisados y documentados, como evidencia de Auditoría.

En todos los casos, las muestras deberán seleccionarse a partir de la materialidad global y específica. Los eventuales errores detectados deberán ser reportados en el Informe sobre Recomendaciones de Aspectos Tributarios y a la vez, evaluar el impacto de los mismos en el Dictamen.

## **E. MATERIALIDAD**

**La evidencia de Auditoría que deberá mantener el AEI en este punto, es la establecida en las NIAs.**

Siempre que se hayan identificado indicadores de riesgo, las pruebas sustantivas no deberán restringirse a las cuentas con saldo al final del ejercicio, es decir, se requerirá que sean igualmente revisadas, selectivamente, aquellas partidas que superen el rango de Materialidad, que registren movimiento dentro del ejercicio fiscal o se arrastren del ejercicio anterior, aun cuando ya no presenten saldos al cierre del ejercicio auditado.

Para la determinación de estos criterios, el **AEI** deberá utilizar cualquiera de las siguientes referencias bibliográficas, locales o internacionales:

- ✓ RESOLUCIÓN SB.SG. N° 313/01 de la Superintendencia de Bancos.
- ✓ RESOLUCIÓN SS.SG. N° 242/04 de la Superintendencia de Seguros.
- ✓ **Guía para usar los Estándares Internacionales de Auditoría en las PYMES – Auditoría Financiera de PYMES – 2007 - IFAC**
- ✓ **Materialidad e Importancia Relativa en Auditoría. Precisiones necesarias en el Dictamen de Auditoría y en el concepto de materialidad.** Trabajo presentado por la Presidencia de la Comisión Técnica Interamericana de Normas y Prácticas de Auditoría, aprobado en la XXVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad. México 2009.

El **AEI** deberá utilizar la Materialidad determinada para:

- Diseñar los procedimientos de Auditoría que serán necesarios aplicar.
- Determinar qué cuentas o partidas deberá seleccionar para aplicar procedimientos de Auditoría, y definir si va a utilizar técnicas de muestreo u otras.



Lic. Frigo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
SI Res. GV N° 2016/2016

- Definir el tamaño de las muestras (por ejemplo, intervalo de la muestra = precisión (materialidad) ÷ factor de confianza).
- Evaluar las incorrecciones representativas de la muestra, mediante la extrapolación a la población para posibles incorrecciones.
- Evaluar la suma de las incorrecciones totales a nivel de cuenta, hasta el nivel de los Estados Financieros.
- Evaluar la suma de las incorrecciones totales, incluyendo el efecto neto de incorrecciones no corregidas en los saldos iniciales de utilidades o resultados acumulados.
- Evaluar los resultados de los procedimientos aplicados.

Además de lo anterior, el **AEI** podría hacer uso de la Materialidad para:

- Decidir si se deben llevar a cabo procedimientos adicionales de Auditoría, cuando la suma total de las incorrecciones se acerquen a la Materialidad global o específica.
- Solicitar que la Dirección corrija todas las incorrecciones identificadas.
- Considerar revisar nuevamente las áreas afectadas por aquellas incorrecciones más importantes.
- Formarse una opinión acerca de la naturaleza e impacto de las incorrecciones identificadas, así como de su tamaño en el cumplimiento de las obligaciones impositivas.
- Determinar si su Dictamen necesita ser modificado, considerando las incorrecciones sin corregir, que superen el nivel de Materialidad determinado.

#### **F. PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO Y SUSTANTIVAS QUE DEBERÁN QUEDAR DOCUMENTADAS**

En general, conforme se señaló precedentemente, los **AEI** deberán remitirse a las **NIAs** para determinar cuáles evidencias de Auditoría serán documentadas y cuáles procedimientos mínimos pueden ser aplicados en función a las características o tamaño de la empresa.

Considerando los recurrentes casos de incumplimiento tributario detectados por la **SET**, tales como la falta de integridad en el registro de las transacciones; omisión de ventas y de compras, y en especial los frecuentes casos de utilización de facturas falsas para documentar costos, gastos y/o abultar créditos fiscales, todo ello con el objetivo de ingresar un menor monto de impuestos, a continuación se enuncian algunos indicadores de riesgos frecuentes y los criterios a considerar, de interés especial para la Administración Tributaria, los



Lic. Faigo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
SI Res. GV N°...../2016

que en consecuencia, requerirán ser suficiente y adecuadamente revisados y documentados por el **AEI**.

1. Operaciones de compras por valores relevantes, realizadas mayoritariamente en efectivo, sin utilización de cuentas bancarias.
2. Uso recurrente de cheques al portador para pago a proveedores, en especial aquellos de montos elevados; así como la cancelación de facturas emitiendo cheques a nombre de personas distintas a las del proveedor.
3. Uso de Cuentas bancarias a nombre de Directores, Socios o Propietarios, para depósitos y pagos de operaciones de la Empresa; así como el uso de cuentas conjuntas, en caso de que alguno de ellos no sea Propietario, Representante Legal u otro responsable de la firma; o se realicen depósitos ajenos a la firma, en la cuenta bancaria de esta.
4. Ventas cobradas en efectivo, cuando los montos son relevantes.
5. Débiles controles o ausencia de éstos en las operaciones de Tesorería y Caja.
6. Indicios de cancelación de deudas con proveedores, sin que la empresa cuente con fondos suficientes.
7. Remesas o recepción de Fondos al/del Exterior para pago a proveedores o de clientes, cuyos valores resultan significativamente diferentes a los valores consignados en los respectivos despachos de importación o exportación.
8. Indicios de importaciones subvaluadas, tal como valores llamativamente inferiores con relación al valor de mercado de los productos, o cualquier otra referencia disponible o al alcance del **AEI**.
9. Ausencia de políticas internas claras para la determinación de los costos y márgenes de rentabilidad pretendidos; así como el incumplimiento de la obligación de mantener la documentación respecto al costo unitario.
10. Inadecuada segregación de funciones en operaciones de adquisición de bienes y contratación de servicios, manejo de efectivo, registros contables y autorización para transferencia de fondos.
11. Pago de salarios a personas cuyo trabajo efectivo no pueda ser evidenciado por el **AEI**.
12. Limitaciones para la verificación de la operativa de la empresa, en especial en las compras locales o del exterior realizadas.
13. Débiles sistemas o políticas de pago a proveedores y de otorgamiento de créditos, así como cualquier otro proceso que demande recursos relevantes, sean estos financieros o de personal.
14. Emisión de notas de crédito por montos relevantes y/o en forma recurrente, sin suficiente o adecuada justificación.
15. Las personas que participaron de la compra/venta o intermediación no son las mismas que figuran en los documentos (Facturas, cheques, recibos u otros) que respaldan las operaciones.



Lic. Hugo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
SI Res. GV N°.../2016

Luego del entendimiento cabal de estos procesos, el **AEI** deberá cruzar la evidencia obtenida, con las partidas o cuentas relacionadas que generan los respectivos Ingresos, Costos o Gastos dentro de la empresa.

Estos **INDICADORES DE RIESGO DE FRAUDE FISCAL** son meramente enunciativos. Los mismos, en caso de ser evidenciados, no configuran por sí solos la materialización de algún incumplimiento tributario. Es responsabilidad del **AEI** evaluar, en cada trabajo de Auditoría, la probabilidad de ocurrencia de tales riesgos y el impacto, tanto en las Declaraciones Juradas impositivas, como a nivel de Estados Financieros, y de ser necesario, diseñar y aplicar procedimientos adicionales de Auditoría que le permitan una mejor comprensión de los procesos operativos y formarse una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas patrimoniales y de resultados consignadas en los Estados Financieros del contribuyente.

#### **G. EJEMPLOS DE PRUEBAS MÍNIMAS A DOCUMENTAR**

Para las operaciones con proveedores y clientes, se requerirá como mínimo lo siguiente:

1. **COMPRAS:** Determinar los principales proveedores, que representen en conjunto, cuanto menos el 60% del total de compras realizadas durante el ejercicio auditado, y aleatoriamente seleccionar al menos entre 5 y 10 proveedores adicionales, entre los restantes. Sobre la muestra así seleccionada, se deberá revisar, siempre que sea aplicable, los comprobantes respaldatorios correspondientes a las Órdenes de compra; Contratos de provisión o prestación de los servicios, Fecha de entrega; Forma de pago, Cobro efectivo del cheque; Ingreso o recepción del bien; Presentación del informe o documento que evidencie el servicio prestado; Validez formal de los comprobantes a través del Sistema de Timbrado; Contabilización en los registros contables (libro diario y libro de compras del IVA), entre otros.

En caso que exista una excesiva atomización de proveedores, que haga inaplicable la revisión de la muestra enunciada anteriormente, el **AEI** deberá documentar debidamente la evaluación y los procedimientos de Control Interno encarados en la relación comercial con los mismos; revisar los casos o proveedores con tratamiento especial o excepcional, y todo otro procedimiento que le permita validar la razonabilidad de estas operaciones. Tanto la determinación de la muestra seleccionada, así como los resultados de ésta, deberán en este caso ser consistentes con las conclusiones a las que llegó el **AEI**, con base en la evaluación del Control Interno.



Lic. Hugo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
SI Res. GV N° 5822/2016

	<b>ANEXO 1</b> <b>PROCEDIMIENTOS MÍNIMOS</b> <b>A EJECUTAR EN LOS TRABAJOS DE</b> <b>AUDITORÍA EXTERNA IMPOSITIVA</b>	Versión: 00 Página: 8 / 15
		Fecha de aprobación: 29/08/2016

2. **VENTAS:** Determinar los principales clientes, que representen cuanto menos el 30% del total de las ventas realizadas durante el ejercicio auditado, y aleatoriamente seleccionar al menos entre 10 y 20 clientes adicionales, entre los restantes. Sobre la muestra así seleccionada, se deberá revisar, siempre que sea aplicable, los comprobantes respaldatorios, desde la factura emitida; orden de compra emitida por el cliente; nota de remisión; contrato de compra/venta o de prestación de los servicios, fecha de entrega, forma de pago, ingreso del valor de la venta en los registros de Caja o Tesorería, depósito efectivo del/los monto/s, documento de entrega del bien o servicio, presentación del informe o documento que evidencie el servicio prestado, validez formal de los comprobantes a través del Sistema de Timbrado, correcta contabilización en los registros contables (libro diario y libro de compras del IVA), entre otros.

En caso que exista una excesiva atomización de clientes, (por ejemplo si se trata de la auditoria de Supermercados o Tiendas), que haga inaplicable o muy costosa la revisión de la muestra enunciada anteriormente, el **AEI** deberá respaldar muy sólidamente sus conclusiones sobre la base de la evaluación del Control Interno realizada, y definir en consecuencia una muestra menor a las cantidades y porcentajes señalados precedentemente, debiendo dejar debidamente fundamentados los criterios para tal disminución.

Revisar las cuentas de aquellos clientes u otras partidas con tratamiento especial o excepcional y que registren montos relevantes (por ejemplo a quienes se concede descuentos especiales o financiación más prolongada que la habitual), y todo otro procedimiento que le permita validar la razonabilidad de estas operaciones. Tanto la determinación de la muestra seleccionada, así como los resultados de ésta, deberán en este caso, ser consistentes con las conclusiones a las que llegó el **AEI**, en base a la evaluación del Control Interno.

3. **CONFIRMACIONES EXTERNAS A CLIENTES, PROVEEDORES, BANCOS Y DEMAS:** Sobre las muestras seleccionadas, se deberán realizar los procedimientos de confirmación de saldos, tipo de **confirmación positiva**, requiriendo al o los destinatarios, que confirmen los saldos deudores o acreedores y las facturas u otros documentos respaldatorios de las que derivan. En caso de no obtener respuesta, se deberá gestionar un segundo pedido, y finalmente, reportar esta situación en el Informe sobre Recomendaciones de Aspectos Tributarios, mencionando los procedimientos alternativos que han sido desarrollados, y sus resultados.
4. **VERIFICACIÓN DE LOS REGISTROS CONTABLES Y DECLARACIONES JURADAS (DDJJ):** El **AEI** deberá igualmente documentar los controles



Lic. Hugo López Mendoza  
 ENCARGADO DE DESPACHO  
 Dpto. de Gestión Documental  
 S/ Res. GV N° 2016/02016

realizados sobre las DDJJ, los pagos fiscales que correspondan, y el cruce o contrastación de éstos con los registros de:

- ✓ IVA Compras;
- ✓ IVA Ventas;
- ✓ Libro Diario;
- ✓ Inventarios.

En caso que éstos no se encuentren debidamente actualizados y/o adecuadamente transcritos según la legislación vigente, el **AEI** deberá reportar las situaciones observadas en su Informe sobre Recomendaciones de Aspectos Tributarios, aun cuando luego de la verificación, el contribuyente o auditado haya subsanado los incumplimientos identificados por el **AEI**, en cuyo caso esta situación deberá consignarse debidamente en su Informe.

#### 5. REVISIÓN DEL IVA DÉBITO – IVA CRÉDITO:

- a) Evidencia descriptiva del relevamiento realizado respecto a la operatoria y procedimiento contable aplicado por la empresa para la determinación, registro y utilización del crédito fiscal en general, y en especial, su clasificación como IVA crédito de exportación y/o IVA costo.
- b) Descripción de la operativa para establecer el procedimiento seguido para la determinación de los ingresos gravados y de aquellos que no lo son; su registro y correcta clasificación o segregación en ingresos gravados; no gravados y no alcanzados.
- c) Seleccionar aleatoriamente una muestra de declaraciones juradas del IVA, **de al menos dos meses** dentro del año que está siendo auditado, y ejecutar como mínimo, los siguientes procedimientos de auditoría:
  - Verificar que la DDJJ normalizada por el sistema Marangatu (de los períodos fiscales seleccionados), sea coincidente con la DDJJ presentada; verificando asimismo, que en la cuenta corriente del contribuyente, al final del año, se reflejen las mismas deudas y por los mismos importes consignados en los Estados Financieros. En caso de diferencias, investigar y realizar las aclaraciones pertinentes.
  - Cruzar la información del IVA débito/crédito fiscal consignado en las DDJJ reportadas en el Sistema Marangatu, con las Declaraciones Juradas Informativas (DJI) generadas a través del Software Hechauka y presentadas en el Sistema Marangatú (si aplica); con el saldo



Lic. Faigo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
S/ Res. GV N°...../2016

consignado en los registros contables (diario y mayor) y con los valores de los libros de Compras y Ventas del IVA.

- Cruzar la información del IVA crédito fiscal del exportador consignado en las DDJJ vía Sistema Marangatu, con las DJI, generadas a través del Software Hechauka y presentadas en el Sistema Marangatu (si aplica); con el saldo consignado en los registros contables y con los valores de los libros de Compras y Ventas del IVA.
- Verificar el correcto registro del IVA Crédito Fiscal y del IVA GASTO en los períodos fiscales seleccionados, analizando si se ajustan a las normas fiscales vigentes.
- Verificar el correcto arrastre de los saldos de crédito fiscal, cruzando con los saldos de las DDJJ del mes anterior y del posterior, así como el acumulado registrado en las DDJJ. Conciliar con los valores registrados en las DDJJ normalizadas.
- De comprobar diferencias en cualquiera de los procesos anteriores, solicitar la conciliación o aclaraciones al Representante Legal, al Dpto. Contable u otro responsable de la Empresa, y revisar si las respuestas son consistentes con las disposiciones tributarias vigentes.
- Cruzar los saldos del IVA crédito fiscal de la DJ del cierre del ejercicio auditado, con los montos consignados en los Estados Financieros.

## 6. RETENCIONES APLICADAS:

- a) Verificar selectivamente una muestra de **al menos dos meses**, en los que se haya practicado Retenciones en los casos establecidos en la normativa vigente. En caso de que las mismas no hayan sido ingresadas, reportar esta situación en el Informe sobre Recomendaciones de Aspectos Tributarios, cualquiera sea el importe identificado.
- b) Verificar la correcta declaración de las retenciones realizadas en los períodos fiscales seleccionados por la Auditoría, cotejando las DDJJ presentadas por el contribuyente Agente de Retención, con los comprobantes respectivos. Confirmar que estas retenciones hayan sido ingresadas debida y oportunamente a la SET.
- c) Verificar la correcta conversión a moneda nacional, de las operaciones en moneda extranjera, conforme al tipo de cambio establecido en la



*Lic. Hugo López Mendoza*

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
S/ Res. GV N°...../ 2016

reglamentación respectiva, así como la correcta y oportuna registración contable.

- d) En caso de retenciones absorbidas, verificar que las mismas hayan sido consideradas como Gastos No Deducibles para la liquidación del IRACIS.
- e) Verificar mediante los mismos procedimientos precedentemente enunciados, todas las retenciones que individualmente superen el 10% del total retenido en el año, independientemente de que corresponda a meses distintos a los seleccionados como muestra.

#### 7. NOTAS DE CRÉDITO EMITIDAS:

- a) Verificar dentro de los períodos fiscales que fueron seleccionados, **como mínimo de dos meses**, el monto de los ajustes sustentados en Notas de Crédito, y cotejarlos con los registros contables (diario y mayor) y con las DDJJ del IVA y del IRACIS.
- b) Cuando las Notas de Crédito se relacionen a mercaderías, cotejar con los ajustes en los registros de Ventas, como también con los documentos de salida de los bienes y con el inventario o registro de existencias. En caso de presentarse en las operaciones sustentadas en Notas de Crédito, características llamativas o indicios de incumplimiento tributario u otra contingencia impositiva, aplicar los mismos procedimientos mínimos requeridos para las Facturas.

#### 8. IRACIS / IRAGRO:

- a) Relevar con personal del área contable, los criterios aplicados para determinar los ingresos gravados, No gravados, Exonerados, o No alcanzados por este impuesto, como también los considerados para la deducibilidad y proporcionalidad de los Gastos y Costos directos e indirectos, y su correlación con los ingresos respectivos.
- b) Evaluar la metodología aplicada a los efectos de identificar las operaciones sujetas a retenciones impositivas, tanto para contribuyentes del exterior, como para proveedores locales y seleccionar como mínimo dos meses para verificar individualmente el correcto cumplimiento de las normas impositivas sobre retenciones.
- c) Documentar el procedimiento utilizado para cuantificar e ingresar las retenciones de este impuesto; el sistema de cálculo utilizado; la base imponible y las tasas aplicadas.

- d) Documentar la revisión de los pagos o créditos a favor de los accionistas y/o a empresas vinculadas, ya sea por servicios prestados, anticipos, dividendos pagados y cualquier otro concepto, a efectos de identificar la naturaleza de los mismos, si se encuadran a las disposiciones tributarias vigentes, y si se han practicado las retenciones que correspondían aplicar.
- e) Analizar si los ingresos **no** están siendo diferidos y si los gastos **no** están siendo reconocidos antes de tiempo.
- f) Verificar la correspondencia de los montos relacionados a Ventas, Costos y Gastos contabilizados en los registros contables (diario y mayor) con los declarados en los Estados Financieros.
- g) Verificar el prorrateo del total de Gastos Deducibles, en función o proporción al tipo de ingresos de la Empresa.
- h) Verificar selectivamente la aplicación de los límites de deducibilidad de los gastos establecidos por la Legislación Tributaria, seleccionando al menos dos meses dentro del ejercicio fiscal.
- i) Analizar que los gastos cumplan con todos los requisitos para ser considerados deducibles, y en caso negativo, verificar que han sido debidamente reconocidos como Gastos No Deducibles.
- j) En cuanto a los Gastos NO Deducibles, verificar que correspondan efectivamente a erogaciones vinculadas al contribuyente. En caso de tratarse de gastos personales del dueño, representante legal o accionistas, se deberá revisar que se haya calculado el adicional del 5% como distribución anticipada de dividendos o utilidades.
- k) Verificar la correcta y oportuna determinación e ingreso de los Anticipos del Impuesto a la Renta.
- l) Verificar selectivamente que se hayan realizado las retenciones impositivas en los casos de remesas de fondos al exterior, conforme las normativas vigentes. El porcentaje de este control no deberá ser inferior al 50% del total remesado en el periodo o ejercicio fiscal auditado.
- m) Verificar la aplicación y reversión de las provisiones y provisiones efectuadas, su deducibilidad y su adecuación a la Legislación Tributaria.
- n) Verificar la correcta afectación de los gastos relacionados a amortizaciones y depreciaciones, conforme a las disposiciones de la normativa vigente.



Lic. Hugo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
S/ Res. GV N°...../ 2016

- o) Verificar la correcta aplicación o uso de las exenciones fiscales, evaluar la existencia de contingencias impositivas derivadas del incumplimiento del régimen contable y normativo respectivo. Los procedimientos mínimos a aplicar deberán ajustarse en estos casos, a lo establecido en cada una de las normas legales que establecen dichas exoneraciones o beneficios fiscales.
- p) Verificar el correcto cumplimiento del pago del impuesto por Distribución de Utilidades y las remesas de las mismas al exterior del país.

**9. VERIFICACIÓN DEL AJUSTE DE PRECIO EN LAS OPERACIONES DE EXPORTACIÓN DE GRANOS:**

- a) Para el caso de Empresas que se encuentren alcanzadas por la normativa de Ajustes de Precios (Art. 4° de la Ley N° 5061/13) en las operaciones de exportación, seleccionar como mínimo **dos meses** en los que se han realizado transacciones relacionadas, y examinar y emitir opinión sobre la razonabilidad del cálculo, analizando para ello, al menos, los siguientes documentos:
- La DDJJ de determinación del Ajuste de precios de exportación.
  - Los Despachos de Exportación, facturas y registros contables.
- b) Cruzar las exportaciones respaldadas en los despachos, con las consignadas en las declaraciones juradas informativas de los períodos fiscales seleccionados para esta revisión y, contrastar los montos respectivos con los consignados en las DDJJ de IVA.
- c) Analizar selectivamente la documentación y los registros contables de los distintos componentes de los costos considerados, para satisfacerse de que los mismos sean razonables y necesarios para concretar las exportaciones realizadas. La muestra deberá abarcar **como mínimo los 5 mayores montos exportados, o el 60% del total de exportaciones** realizadas por la empresa en el año que está siendo auditado, verificando que se haya cumplido estrictamente lo dispuesto en la normativa vigente.

**10. IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO:**

- a) Releva con la Gerencia, área contable u otro responsable, los tipos y características de los bienes adquiridos por la empresa, identificando aquellos que están sujetos al Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), ya sea por importaciones o por ser productor de bienes sujetos a dicho



Lic. Hugo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
SI Res. GV N° 2016/2016

impuesto, consignando en los PT los datos relevados, y cruzando estos con los registros contables, si correspondiere.

- b) Identificar los meses en los que la empresa ha registrado importaciones o ha producido bienes sujetos al ISC, y seleccionar aleatoriamente **al menos dos meses** para comprobar que todas las partidas han sido correctamente liquidadas e ingresado oportunamente este impuesto.
- c) En caso de tratarse de Productores, aplicar el mismo procedimiento.

#### 11. COMUNICACIONES DE/A LA SET:

- a) Solicitar y revisar todas las comunicaciones recibidas/remitidas por el contribuyente auditado, durante el período sujeto a revisión. Confirmar la existencia de otras comunicaciones posteriores a ese período.
- b) Archivar dentro de los PT, por orden cronológico, el detalle de las comunicaciones (solicitudes, notificaciones, requerimientos) recibidos por el auditado, realizadas durante el proceso de la auditoría y las respuestas obtenidas en cada caso.
- c) Consignar en el Informe Sobre Recomendaciones de Aspectos Tributarios, los documentos que han sido requeridos por el **AEI** y no han sido debidamente proveídos, tanto por el auditado como por terceros o vinculados.

12. LITIGIOS FISCALES: Solicitar confirmación a los Asesores Jurídicos sobre los litigios judiciales en curso, y evaluar si los mismos están adecuadamente expuestos en los Estados Financieros. Consignar en el Informe Impositivo una conclusión al respecto, o en su caso, reportar que el **AEI** no evidenció la existencia de estos.

13. ARCHIVO DE LOS PAPELES DE TRABAJO: Los Papeles de Trabajo son propiedad exclusiva de los **AEI** y deberán obrar en el domicilio fiscal declarado por el mismo, durante todo el plazo legal. Los mismos podrán ser almacenados en papel y/o en soporte digital.

Los legajos deben poseer un orden predeterminado, índice y codificación, además de identificar a los responsables de su elaboración y revisión.

El **AEI** deberá resguardar, como parte de sus PT, en un dispositivo magnético (pendrive o disco compacto-CD) o en archivo físico, cuanto menos los siguientes:



Lic. Hugo López Mendoza

ENCARGADO DE DESPACHO  
Dpto. de Gestión Documental  
S/ Res. GV N°... 2016

	<b>ANEXO 1</b> <b>PROCEDIMIENTOS MÍNIMOS</b> <b>A EJECUTAR EN LOS TRABAJOS DE</b> <b>AUDITORÍA EXTERNA IMPOSITIVA</b>	Versión: 00 Página: 15 / 15
		Fecha de aprobación: 29/08/2016

- Copia de los folios de los libros Diario e Inventario que contengan el sello de rubricación y el último folio utilizado a la fecha del inicio y de conclusión de la auditoría.
- El o los Libros de Compras y Ventas del IVA, en formato de planilla electrónica.
- Planilla de análisis de la numeración del timbrado a fin de identificar comprobantes anulados, duplicados y/o sin uso.
- Planilla de análisis de consistencia de ingresos cotejando las DDJJ del IVA y del IRACIS con los registros contables y los Estados Financieros.
- Planilla de análisis de consistencia de retenciones aplicadas según DDJJ y comprobantes.
- Planilla con los resultados de las circularizaciones realizadas a clientes, proveedores, bancos y demás deudores y acreedores.
- Planilla de análisis de la consistencia del IVA Débito/Crédito de las Declaraciones Determinativas, las Declaraciones Informativas (Hechauka) y los saldos en libros (Diario, Mayor, IVA Compras, IVA Ventas) de los períodos verificados.
- Planilla de análisis de la consistencia del IVA Crédito del Exportador de las Declaraciones Determinativas, las Declaraciones Informativas (Hechauka) y los saldos en libros (Diario, Mayor, IVA Compras, IVA Ventas), de los periodos verificados.
- Evidencia del control realizado para verificar que la Empresa ha emitido en forma correlativa sus comprobantes de ventas, y los ha contabilizado en forma íntegra en cada uno de los meses seleccionados.



*Lic. Figo López Mendoza*

ENCARGADO DE DESPACHO  
 Dpto. de Gestión Documental  
 S/ Res. GV N° ..... / 2016

**COPIA FIEL DEL ORIGINAL**