

IMPLEMENTACION DE PRUEBAS SUSTANTIVAS PARA LA AUDITORÍA DE  
IMPUESTOS DE LA EMPRESA EARCP S.A.S.

Autor:

Efreydi Acosta Rodríguez

Universidad Santiago de Cali

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Especialización en Revisoría Fiscal.

Santiago de Cali

2024

IMPLEMENTACION DE PRUEBAS SUSTANTIVAS PARA LA AUDITORÍA DE  
IMPUESTOS DE LA EMPRESA EARCP S.A.S.

Autor:

Efreydi Acosta Rodríguez

Director:

José Luis Mantilla Redondo

Proyecto de grado en modalidad monografía de revisión bibliográfica presentado en cumplimiento parcial de los requerimientos para optar por el título de Especialización en Revisoría fiscal.

Universidad Santiago de Cali  
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales  
Especialización en Revisoría Fiscal.  
Santiago de Cali

2024

Nota de aceptación \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Firma del presidente del Jurado

\_\_\_\_\_  
Firma del Jurado

\_\_\_\_\_  
Firma del Jurado

## **Dedicatoria**

Este proyecto se lo quiero dedicar a mi empresa EARCP S.A.S. que me inspiró a especializarme en Revisoría Fiscal permitiendo fortalecer mi crecimiento profesional y empresarial.

***Efreydi Acosta Rodríguez***

## **Agradecimientos**

Agradezco a los profesores y compañeros de clase por haber compartido sus conocimientos y experiencias que enriquecieron mi profesionalismo.

***Efreydi Acosta Rodríguez***

## Tabla de Contenido

Introducción .....	8
Antecedentes .....	9
Descripción del problema .....	11
Situación Problema .....	11
Formulación del problema. ....	14
Sistematización del problema .....	15
Objetivos .....	16
Objetivo general .....	16
Objetivos específicos.....	16
Justificación .....	17
Metodología .....	18
Marco de referencia. ....	19
Marco Conceptual. ....	19
Marco Teórico .....	21
Marco Legal .....	23
Desarrollo.....	24
Pruebas sustantivas para la auditoría de impuestos de la empresa EARCP S.A.S. ....	24
Proceso interno del Revisor Fiscal una vez recibe la declaración tributaria y las pruebas sustantivas .....	29
Proceso externo del Revisor Fiscal una vez recibe la declaración tributaria y las pruebas sustantivas .....	29
Conclusiones .....	31
Recomendaciones .....	32
Bibliografía .....	33

## **Lista de figuras**

- Figura 1. Procedimiento interno de la auditoría de impuestos nacionales. (Elab. propia).....29
- Figura 2. Procedimiento externo de la auditoría de impuestos nacionales. (Elab. propia) .....33

## **Introducción**

Los impuestos en Colombia tienen como objetivo financiar el correcto funcionamiento del Estado en cuanto a temas sociales, de inversión, educación, sostenibilidad y desarrollo. Sin embargo, la liquidación y presentación de los impuestos puede realizarse con errores, producto del desconocimiento o la mala interpretación de la norma fiscal o de fraude, cuando conociendo la norma, se realizan ajustes en contra de la misma para obtener un menor valor a pagar en impuestos.

Aunque la elaboración de los impuestos está a cargo del Contador Público, para aquellas empresas que están obligadas a tener Revisor Fiscal (Artículo 13, Parágrafo 2. Ley 43 de 1990) cuentan con la oportunidad de que dichos impuestos puedan ser revisados por otro profesional independiente quien tiene la facultad de emitir una opinión para firmar o no las declaraciones tributarias.

En este orden de ideas, es importante precisar que la auditoría de impuestos se realiza principalmente mediante pruebas sustantivas, las cuales pueden ser en forma de archivos (hojas de cálculo en Excel), comprobantes y soportes (En PDF o físicos) los cuales garantizarán la correcta revisión de las declaraciones.

Así las cosas, la empresa EFREYDI ACOSTA RODRÍGUEZ CONTADOR PÚBLICO S.A.S., será objeto de estudio dentro de esta investigación y en este sentido, se destaca que dentro de su portafolio corporativo presta el servicio de Revisoría Fiscal. Actualmente, esta empresa cuenta con profesionales que ejercen el rol de Revisores Fiscales, pero no cuentan con un procedimiento de pruebas sustantivas que puedan aplicar a las empresas donde ejercen dicho cargo.

Es así como esta investigación busca proponer un procedimiento de pruebas sustantivas enfocado en los temas impositivos nacionales que pueda ser usado por los Revisores Fiscales de la empresa EARCP S.A.S., a fin de garantizar la mitigación de riesgos o fraudes.

## **Antecedentes**

EFREYDI ACOSTA RODRÍGUEZ CONTADOR PÚBLICO S.A.S. (EARCP S.A.S) es una empresa que se fundó el 13 de julio de 2021 en el municipio de Candelaria, Valle del Cauca la cual se encuentra registrada en la Cámara de Comercio de Palmira, dedicada a la prestación de servicios relacionados con la profesión de la Contaduría Pública dentro de los cuales se resalta el servicio de Revisoría Fiscal.

Ahora bien, es importante tomar en consideración que, actualmente, la Revisoría Fiscal en Colombia solo puede ser ejercida por Contadores Públicos, según el (Artículo 2, Ley 43 de 1990) y como parte de sus responsabilidades está la de auditar los impuestos

No obstante, la auditoría en impuestos en Colombia genera diversos retos para el Revisor Fiscal en ejercicio, pues desde la década de los noventa hasta diciembre de 2022 se han expedido veintiún Reformas Tributarias (Diario La República), lo que implica para estos profesionales que, cuando van a realizar la auditoría en impuestos deben contar con procedimientos sustantivos determinados que son producto de la expertise del Revisor Fiscal en cuestión, a fin de garantizar la correcta ejecución de la auditoría.

Como parte de la trayectoria de la empresa EARCP S.A.S., dentro de la unidad de servicio de Revisoría Fiscal se ha identificado la necesidad de contar con un instrumento que permita estandarizar el plan de trabajo de auditoría enfocado en los procedimientos sustantivos en impuestos (Acosta, 2023), donde es importante precisar que, por ser una empresa en etapa temprana, aún no cuenta con manuales de procesos que indiquen cual el orden lógico en el cual se debe ejecutar una auditoría en impuestos.

Así, al no existir un modelo estándar de auditoría en impuestos nacionales para la empresa EARCP S.A.S., no existe homogeneidad al momento de ejecutar dicha auditoría a sus clientes, pues es posible que en el desarrollo de la auditoría se puedan solicitar soportes o documentos a un cliente que no se pedirían a otro cliente, aunque se esté revisando el mismo impuesto creándose así, un riesgo de control.

Es así como estandarizar el procedimiento de pruebas sustantivas en la empresa EARCP S.A.S. para la auditoría de impuestos es fundamental para quien ejerza el rol de Revisor Fiscal y para los asistentes de auditoría, pues al contar con un modelo que indique qué archivos, comprobantes y soportes se deben solicitar, ¿por qué? y ¿para qué?, previo a la

ejecución de la auditoría, permite mitigar el riesgo alrededor de errores potenciales en las declaraciones o de encontrar estrategias tributarias que permitan disminuir el impacto impositivo de los impuestos.

No obstante, para el desarrollo de la estandarización de pruebas sustantivas en impuestos nacionales, el autor ha realizado una investigación de cómo se realizan estas mismas auditorías en dos de las cuatro Big Four en Colombia a las cuales, por confidencialidad se les mencionará con otros nombres:

	<b>Firma K</b>	<b>Firma E</b>
<b>Auditoría de impuestos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Definir plan de trabajo.</li> <li>Consultar en el software de auditoría las pruebas que se deben ejecutar en cada impuesto a revisar.</li> <li>Establecer la materialidad de los riesgos.</li> <li>Definir <i>mapa tributario</i>.</li> <li>Identificar riesgos en el impuesto a las ganancias.</li> <li>Elaborar los informes con base en los memorandos definidos por la firma.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Definir <i>pruebas de recorrido</i> para impuestos.</li> <li>Evaluar procedimientos existentes.</li> <li>Plasmear los procedimientos en flujogramas.</li> <li>Identificar riesgos dentro de los flujogramas.</li> <li>Calificar los riesgos encontrados en alto, medio o bajo.</li> <li>Elaborar informe de auditoría.</li> </ul>

Tanto en la firma K como en la firma E el “mapa tributario” y las “pruebas de recorrido” son el equivalente a las pruebas sustantivas que se espera implementar en EARCP.

## Descripción del problema

### Situación Problema

Como se mencionó en los antecedentes de esta investigación, para la empresa EARCP S.A.S. es necesario estandarizar el procedimiento de pruebas sustantivas para la auditoría de impuestos nacionales, por eso, es importante precisar que en Colombia las obligaciones tributarias pueden ser de dos tipos: a) impuestos a cargo o b) anticipos de impuestos, representados como se muestra a continuación, donde es clave establecer algunos aspectos relevantes:

	<b>Impuestos a cargo</b>		<b>Anticipos de impuestos</b>
<b>Impuesto de renta</b>	Este impuesto corresponde únicamente a las empresas que pertenecen al régimen ordinario de tributación y se enfoca en el reconocimiento y depuración de ingresos, costos y deducciones fiscales que permitan determinar la base (Renta Líquida Ordinaria o Pérdida Ordinaria) de un periodo gravable sobre el cual se aplicará la tarifa del impuesto de renta, en caso de que el resultado sea una renta líquida. (Libro I Estatuto Tributario).	<b>Régimen Simple de Tributación - RST</b>	Es un sistema que unifica varios impuestos (Simple, IVA e ICA). Esta obligación tributaria tiene dos fases: I) recaudo anticipado bimestralmente y II) que se ejecuta cuando el periodo gravable ha cerrado, permitiendo contar con saldos fiscales definitivos sobre los cuales se debe calcular dichos impuestos. Al resultado de la Fase II (impuestos a cargo) se le cruzan los anticipos de la Fase I y como resultado neto se puede generar un impuesto a cargo o un saldo a favor (Libro VIII Estatuto Tributario).
<b>IVA</b>	Es un impuesto indirecto que tiene dos variantes: a) IVA generado cuando se realiza una venta y b) IVA descontable cuando se realiza una compra, donde el efecto neto de estas operaciones puede generar un IVA por pagar o un saldo a favor (Libro III Estatuto Tributario).	<b>Retención en la fuente</b>	Corresponde a un anticipo del impuesto de renta que se debe presentar y pagar mensualmente. Su base es el valor de la compra antes de IVA. Es de resaltar que esta obligación tributaria solo aplica para las empresas que pertenecen al Régimen Ordinario (Libro II Estatuto Tributario).
<b>Declaración anual consolidada - RST</b>	Los anticipos pagados bimestralmente en el RST finalmente se consolidan de forma anual para determinar el impuesto a cargo en simple, IVA e ICA del año gravable. Al impuesto a cargo calculado se le descuentan los anticipos realizados bimestralmente pudiendo así dar un impuesto por pagar o un saldo a favor. (Libro VIII Estatuto Tributario).	<b>Anticipo impuesto de renta</b>	Como su nombre lo menciona, es un anticipo a los cuales los contribuyentes del Régimen Ordinario del Impuesto de Renta están obligados a pagar por el año gravable siguiente y que podrán descontar en su próxima declaración de renta. (Art. 807 Estatuto Tributario).

Con base en lo anterior y, desde la perspectiva del autor, se puede argumentar que de no tener estandarizado un procedimiento sustantivo para la ejecución de una auditoría, se podrían materializar riesgos que se pueden representar en sanciones y pérdida de beneficios

fiscales para los clientes de EARCP motivo por el cual, es relevante una propuesta de implementación de pruebas sustantivas para la auditoría de impuestos, pues al contar con dicho instrumento, se logrará homogenizar las evaluaciones, el análisis y el cumplimiento de la normatividad tributaria vigente al igual que se podría transferir el conocimiento a futuros Revisores Fiscales o Asistentes de Auditoría de la empresa.

Con base en lo anterior, se muestra una relación de los riesgos inherentes y los beneficios tributarios que se podrían perder por desconocimiento de la normatividad tributaria vigente:

<b>Obligación tributaria</b>	<b>Riesgos que generan sanción</b>	<b>Beneficios tributarios que se podrían perder</b>
Impuesto de Renta	<ul style="list-style-type: none"> <li>No reconocer ingresos fiscales que aumentan la Renta Líquida.</li> <li>Tomar como deducibles costos y gastos no imputables.</li> <li>Diferencia en la base gravable de la ganancia ocasional.</li> <li>Presentación extemporánea de la declaración.</li> <li>Determinación del costo fiscal de los activos.</li> <li>No reconocer el anticipo de renta para el año siguiente.</li> <li>Mayor valor descontado en otras retenciones que le practicaron al contribuyente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Beneficio de auditoría.</li> <li>Descuentos tributarios por inversión en activos generadores de renta y por retenciones practicadas por sus clientes.</li> <li>Rentas exentas</li> <li>SalDOS a favor de años anteriores.</li> <li>Compensaciones.</li> </ul>
Régimen Simple de Tributación	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reconocer en el Simple los ingresos netos siendo lo correcto los ingresos brutos.</li> <li>No reconocer los ingresos de ICA en los municipios donde se generó el ingreso.</li> <li>Que la empresa no cuente con empleados vinculados formalmente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Perder la calidad del Régimen Simple de Tributación.</li> </ul>
Impuesto de Valor Agregado (IVA)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reconocer un IVA como descontable cuando debió llevarse como mayor valor del costo o gasto.</li> <li>Que el IVA generado registrado en la contabilidad sea menor al realmente facturado.</li> <li>Extemporaneidad en la presentación.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Solicitar saldos a favor generados en operaciones de importación y exportación.</li> </ul>
Retención en la fuente	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bases de las auto-retenciones mal calculadas.</li> <li>Declaraciones presentadas y no pagadas en un plazo mayor a dos meses posterior a su vencimiento quedando como ineficaces.</li> <li>Extemporaneidad en la presentación.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Auto-retenciones que se pudieron tomar como descuentos en el impuesto de renta.</li> </ul>

Ahora bien, desde la perspectiva de la Gerencia General de la empresa EARCP S.A.S., cuando se ejerce el rol de Revisor Fiscal respecto de la auditoría de impuestos nacionales se puede incurrir en riesgos que generan sanciones al no tener definido el procedimiento sustantivo (Estatuto Tributario, Libro Quinto, Procedimiento tributario, 2023). Otro beneficio de esta propuesta será transmitir el conocimiento y metodología de trabajo del Revisor Fiscal a los Asistentes de Auditoría.

## **Formulación del problema.**

En EARCP S.A.S. se cuenta con amplia experiencia en materia impositiva o tributaria, pero al no contar con un proceso estandarizado para las pruebas sustantivas que se deben solicitar al cliente para una auditoría de impuestos, se puede incurrir en riesgos de control que pueden conllevar a sanciones o a la pérdida de beneficios tributarios. Sobre esta base, se plantea la pregunta que lleva a la formulación del problema de esta investigación:

*¿Cuáles podrían ser las pruebas sustantivas a implementar para la auditoría de impuestos para ejercer el cargo de Revisor Fiscal en la empresa EARCP S.A.S.?*

## **Sistematización del problema**

- ¿Un Contador que quiera ejercer el rol de Revisor Fiscal pero que no cuente con suficiente experiencia tiene claro cuáles son los documentos, comprobantes, soportes y archivos que se deben solicitar al momento de realizar una auditoría de impuestos?
- ¿Cuáles son las herramientas con las que debe contar un Revisor Fiscal para poder desarrollar su trabajo de manera eficiente?
- ¿Si existe un manual de procedimientos sustantivos, entonces se pueden minimizar los riesgos de error o fraude al momento de auditar las declaraciones tributarias?
- ¿Los contadores emprendedores conocen la importancia de estandarizar las pruebas sustantivas en auditoría?

## **Objetivos**

### **Objetivo general**

Implementar un procedimiento de pruebas sustantivas en impuestos nacionales para ejercer el rol de Revisor Fiscal en la empresa EARCP S.A.S.

### **Objetivos específicos**

- Identificar los archivos, comprobantes y soportes que permitan validar los importes registrados en las declaraciones tributarias.
- Definir las herramientas de control con las cuales debe contar el Revisor Fiscal para que pueda desarrollar su trabajo.
- Estructurar un manual de procedimiento sustantivo para la ejecución de la auditoría de impuestos.

## **Justificación**

Implementar un procedimiento de pruebas sustantivas que le permita al Revisor Fiscal de EARCP S.A.S., identificar las pruebas sustantivas relevantes que deban considerarse al momento de ejecutar la auditoría en las declaraciones tributarias de sus clientes permite:

- Cumplir con la presentación de los impuestos de manera oportuna.
- Identificar riesgos fiscales evitando sanciones.
- Obtener beneficios fiscales.
- Conservar los soportes y pruebas de la auditoría.
- Brindar seguridad y confianza a los inversionistas o accionistas de la empresa respecto del cumplimiento de las responsabilidades tributarias en Colombia.

Lo expuesto anteriormente, justifica entonces la propuesta de una implementación que contenga los puntos clave a evaluar en impuestos nacionales cuya finalidad dará a la empresa EARCP S.A.S. un modelo estándar de auditoría que mitigue los riesgos que generen sanciones o de beneficios tributarios que no sean tomados por el contribuyente.

Adicionalmente, esta investigación sugiere un aporte al conocimiento para futuros emprendedores en la profesión de la contaduría pública que se proyecten como Revisores Fiscales, pues el desarrollo de esta investigación dará como resultado un procedimiento sustantivo estándar de aplicación general.

## **Metodología**

Dado que no existen un estudio enfocado en procedimientos sustantivos para la auditoría de impuestos para una empresa que preste el servicio de Revisoría Fiscal, el presente trabajo propone una metodología de investigación de tipo exploratoria la cual tiene como objetivo desarrollar una lista de las pruebas sustantivas en impuestos que pueda servir de guía para contadores que busquen ejercer el Rol de Revisor Fiscal.

## **Marco de referencia.**

### **Marco Conceptual.**

En Colombia existen muchas empresas especializadas en prestar el servicio de Revisoría Fiscal. Generalmente, estas empresas son conocidas como Firmas de Auditoría y dentro de más reconocidas y, con amplia trayectoria en el país se encuentran (a) Deloitte, (b) PwC, (c) KPMG, (d) EY, (e) BDO y (f) Baker Tilly. Estas Firmas de Auditoría abarcan el sector de las grandes empresas del país, sin embargo, las empresas medianas y pequeñas que estén obligadas a tener Revisor Fiscal no pueden contratar un servicio con estas firmas por los altos costos. Así las cosas, las PYMES tienen dos opciones para contratar el servicio de Revisoría Fiscal: (a) mediante un Contador Público independiente o, (b) Con una Firma de Auditoría especializada en atender empresas PYMES. La primera opción resulta conveniente para aquellas empresas que tengan como objetivo principal ser auditadas en el área contable y de impuestos, no obstante, la opción (b) es ideal para aquellas PYMES en crecimiento que buscan auditar su Sistema de Control Interno, es decir, auditar todas las áreas que componen la actividad operacional de una empresa. Aunque todas las áreas son importantes al momento de ejecutar el plan de trabajo del Revisor Fiscal, ésta investigación se enfocará únicamente en la auditoría de impuestos nacionales y su objetivo será el de diseñar o implementar un procedimiento de pruebas sustantivas en impuestos de aplicación general para todos los clientes de la empresa EARCP S.A.S.

#### **Pruebas sustantivas en impuestos.**

Las pruebas sustantivas corresponden a archivos, comprobantes y soportes físicos o magnéticos que permiten obtener evidencia suficiente sobre la razonabilidad de los importes registrados en las declaraciones y que permiten asegurar si las mismas fueron elaboradas según el marco tributario vigente. La evaluación, estudio y análisis de dichas pruebas son base para detectar si existen errores como, por ejemplo, el incumplimiento de las normas establecidas en el Estatuto Tributario o fraudes en el caso de que, conociendo la normatividad, se realicen ajustes en contra de la norma para disminuir el valor a pagar en impuestos. Estas pruebas también permiten identificar si existen beneficios tributarios a los cuales pueda acceder el contribuyente tales como descuentos tributarios.

## Procedimientos

El procedimiento está relacionado al orden o técnica en que se deben trabajar las pruebas sustantivas en la auditoría de impuestos cuyo fin es: (a) confirmar la existencia, exactitud o razonabilidad de los valores declarados, (b) inspeccionar y revisar los soportes tangibles o intangibles, (c) realizar cálculos, (d) analizar la situación fiscal del contribuyente y (d) llegar a un resultado.

## Resultados

Con las pruebas sustantivas y procedimientos se obtiene el resultado de la auditoría de impuestos el cual puede ser:

- **Exitoso:** Cuando la auditoría concluye que la declaración de impuestos se elaboró de acuerdo a los establecido bajo la normatividad tributaria vigente.
- **Error:** Corresponde a hallazgos que comprueban el incumplimiento de la normatividad del Estatuto Tributario por desconocimiento o mala interpretación de las normas vigentes.
- **Fraude:** Situación que implica que, aunque se conocen las normas vigentes establecidas en el Estatuto Tributario, se realizan ajustes en contra de la misma para disminuir el impuesto a cargo.
- **No aplicación de beneficios tributarios:** La declaración se encuentra bien elaborada pero no se tomaron los beneficios tributarios a los cuales el contribuyente podía acceder para disminuir su base impositiva.

## **Marco Teórico**

El Revisor Fiscal en Colombia aparece por primera vez entre los años 1945 y 1953, posterior a la segunda guerra mundial lo cual atrajo inversionistas extranjeros al territorio nacional. Dichas inversiones eran administradas por los gerentes de grandes empresas en Colombia, por lo cual, con el fin de garantizar el correcto manejo de esas inversiones tomó fuerza la figura del Revisor Fiscal, quien debía inspeccionar el trabajo desempeñado por los administradores sobre esas inversiones. Sin embargo, no fue sino hasta el año 1990 donde se reglamentó con la Ley 43 la Revisoría Fiscal en Colombia como una actividad relacionada con la ciencia contable. Desde la aparición por primera vez del Revisor Fiscal y hasta la fecha, este rol es de gran importancia para las empresas que tienen la obligación de tener Revisor Fiscal, pues con esta figura se da tranquilidad a los inversionistas de las empresas garantizando que existen controles que minimizan los riesgos en el cumplimiento de sus responsabilidades ante el gobierno o el Estado.

### Trascendencia del Revisor Fiscal en Colombia

Supongamos que Pedro tiene un coche, pero de un momento a otro mientras conduce escucha un sonido extraño en el motor. Inmediatamente lo lleva a un taller para asegurarse de que ese extraño sonido no se convierta en un riesgo que pueda llevar a un daño mayor del motor. El mecánico detecta el sonido, pero, al iniciar a desarmar el motor encuentra otras fallas que podrían causar más daño al motor, por lo cual hace las reparaciones necesarias para que el coche quede funcionando bien y Pedro pueda seguir conduciendo con confianza.

Ahora bien, si miramos el anterior ejemplo, pero desde la perspectiva de la Revisoría Fiscal, Pedro sería el inversionista, el coche es la empresa, el extraño sonido en el motor sería la obligación de tener Revisor Fiscal, y el mecánico sería el Revisor Fiscal. Con este sencillo ejemplo el autor demuestra la importancia del Revisor Fiscal y de la experiencia que éste debe tener al momento de realizar una auditoría.

Actualmente en Colombia, el Revisor Fiscal es un profesional en Contaduría Pública que, sin importar si tiene o no experiencia en su profesión puede ejercer el rol de Revisor Fiscal. Frente a esta situación, el autor y socio de la firma EARCP S.A.S. ve la necesidad de implementar dentro de su empresa un procedimiento de pruebas sustantivas en impuestos nacionales para ejercer el rol de Revisor Fiscal en sus clientes. Con esta implementación se

garantiza que quienes ejerzan el rol de auditores de EARCP S.A.S. podrán ejecutar una auditoría que garantice el riesgo mínimo de errores o fraudes en las declaraciones tributarias.

De las pruebas sustantivas a implementar, el autor las identifica en:

- Archivos, comprobantes y soportes que permitan validar los importes registrados en las declaraciones tributarias.
- Herramientas de control y,
- Un manual de procedimiento sustantivo para la ejecución de la auditoría de impuestos.

Las pruebas sustantivas utilizan el método deductivo, es decir, inicia de lo general a lo particular, asimilando que los importes de las declaraciones tributarias es lo “general” y, que las pruebas sustantivas son aquellos soportes que permiten llegar a lo “particular”. Con base en lo anterior, es importante el pronunciamiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el Concepto No. 276 del 24 de septiembre de 2014 el cual menciona la responsabilidad del Revisor Fiscal en las declaraciones tributarias.

## Marco Legal

Las siguientes son las normas que regulan el Estatuto Tributario y que son la base sobre la cual se fundamenta esta investigación:

No.	Normatividad	Resumen
1	Ley 2277 de 2022	Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.
2	Ley 2155 de 2021	Por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones.
3	Ley 2010 de 2019	Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.
4	Ley 1943 de 2018	Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.
5	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.
6	Ley 1739 de 2014	Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.
7	Ley 1607 de 2012	Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.
8	Ley 1430 de 2010	Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.
9	Ley 1370 de 2009	Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario el impuesto al patrimonio.
10	Ley 1111 de 2006	Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
11	Ley 863 de 2003	Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.
12	Ley 788 de 2002	Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.
13	Ley 633 de 2000	Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.
14	Ley 43 de 1990	Se reglamenta la profesión de Contador Público

## **Desarrollo**

### **Pruebas sustantivas para la auditoría de impuestos de la empresa EARCP S.A.S.**

Toda auditoría en impuestos inicia con la entrega de la declaración tributaria la cual viene acompañada de los papeles de trabajo que soporta los importes registrados en la declaración. Sin embargo, no siempre quien elabora la declaración tributaria comparte o envía todos los soportes que requiere el Revisor Fiscal para que éste pueda desarrollar su auditoría eficientemente.

Si quien ejerce el rol de Revisor Fiscal es un profesional con amplia experiencia podrá solicitar información adicional a la enviada por el auditado, esto, con el fin de asegurar que la declaración tributaria se encuentra libre de errores o fraudes y poder así firmar electrónicamente la declaración. Para que el Revisor Fiscal pueda trasladar su experiencia en las pruebas sustantivas a solicitar a su equipo de auditores ha implementado una lista de pruebas sustantivas diseñada para la auditoría en: (a) Impuesto a las Ventas IVA; (b) Retención en la fuente; (c) Declaración Anual Consolidada – Régimen Simple de Tributación y, (d) Declaración de renta para los contribuyentes del régimen ordinario. Esta implementación de pruebas sustantivas le permite tanto al Revisor Fiscal como a sus auditores conocer los documentos, soportes, comprobantes y/o archivos necesarios que le permitirán reducir el riesgo de errores o fraudes tributarios.

El autor considera que la implementación de pruebas sustantivas contiene las pruebas básicas mínimas para una auditoría en impuestos, pero, en el desarrollo de dicha auditoría podría ser necesario solicitar información extra que no está contemplada inicialmente.

A continuación, se muestra la lista de pruebas sustantivas para ejecutar una auditoría de impuestos:

## PRUEBAS SUSTANTIVAS PARA LA AUDITORÍA DE IMPUESTOS

No.	Prueba sustantiva	Objetivo de la prueba
1	IVA 300: Solicitar balances de comprobación del bimestre o cuatrimestre: 1) Por cuenta contable; 2) Por tercero y 3) Por movimiento auxiliar o comprobante contable.	IVA: Verificar que la base tarifa de IVA sea: (a) Cero cuando la venta es exenta o excluida; (b) 19% cuando es gravada a la tarifa general y (c) Otra tarifa se debe validar si es una factura por AIU o aplica otra tarifa especial; ejemplo el 5%.
2	IVA 300: Solicitar reporte RADIAN de documentos emitidos y recibidos del periodo a auditar (Bimestre o cuatrimestre).	Validar que las facturas de venta de la contabilidad crucen con el reporte del RADIAN en cuanto a ingresos (Subtotal) e IVA generado.
3	IVA 300: Solicitar mediante correo electrónico se informe si durante el periodo de IVA se han realizado ventas en moneda extranjera.	Si este punto aplica, se debe solicitar la factura en PDF para validar si el valor de la venta se expresa en pesos colombianos (COP) en el balance de comprobación.
4	IVA 300: Solicitar mediante correo electrónico las certificaciones de Rte. IVA del periodo a auditar.	Validar si las retenciones de IVA se están tomado de la cuenta 13 o las realmente certificadas. Solo se deben tomar las certificadas. Es aceptable que se tomen certificaciones de Rte. IVA de periodos anteriores. Revisar E.T.
5	IVA 300: Solicitar Formulario 300 o 2593 en borrador	Validar que los importes registrados en cada renglón crucen con la contabilidad y/o soportes.
6	IVA 300: Si el IVA genera saldo a favor se debe verificar que ésta sea firmada por CP o RF.	Una vez aprobado el IVA se debe verificar si se genera un saldo a favor la cual requiera firma del CP o RF.
7	IVA 300: Solicitar la declaración de IVA (F300-F2593) del periodo anterior.	Validar si existe un saldo a favor que deba ser arrastrado a la declaración que se está auditando.
8	IVA 300: Solicitar los saldos de la declaración de IVA sugerido por la DIAN para el periodo a auditar.	No necesariamente aplica para todas las empresas pero, si existe una declaración sugerida se puede tomar como referencia.
9	IVA 300: Compras en el exterior (Importaciones)	Solicitar los formularios DIAN de declaración de importación para validar cómo se contabilizó el IVA de esas declaraciones (IVA descontable o mayor valor del costo o gasto).
10	IVA 300: Reporte de compras del periodo	Solicitar el listado de compras del periodo a auditar: Este debe contener el subtotal y el IVA descontable.
11	IVA 300: Solicitar facturas de compra aleatoriamente	Verificar que la factura de compra esté relacionada con el objeto social de la empresa. Si no está relacionada el IVA pasa de descontable a gasto no deducible.

12	IVA 300: Solicitar archivo de prorrateo de IVA	No aplica a todas las empresas, sin embargo para aquellas que aplique se debe revisar la forma en que se hace el prorrateo de IVA.
13	IVA 300: verificación de fórmulas en Excel	Validar que las fórmulas en Excel estén bien parametrizadas.
14	IVA 300: Para el F300 validar la casilla de IVA descontable por devoluciones en ventas.	Validar el saldo de la cuenta 4175 de devol. En ventas junto con la cuenta 2408 de IVA descontable por devol. En ventas.
15	IVA 300: Para el F300 validar la casilla de IVA generado por devoluciones en compras.	Validar que las ND del Radian sean iguales al IVA generado por devol. En compras. Validar con libros de contabilidad.
16	IVA 300: F300: Validar que el valor de los ingresos y devol. En ventas sea igual en el F300 y en libros de contabilidad.	Si existen diferencias, éstas deben ser justificadas por el Contador.
17	RTE FTE 350: Solicitar balances de comprobación del mes: 1) Por cuenta contable; 2) Por tercero y 3) Por movimiento auxiliar o comprobante contable.	Uno de los reportes debe contener la base gravable y la tarifa de retención. Si no lo trae, se debe calcular manualmente.
18	RTE FTE 350: Solicitar reporte RADIAN de documentos emitidos y recibidos del periodo a auditar.	Verificar de los documentos recibidos, cuales si les aplica Rte. Fte. Muestra aleatoria se puede solicitar factura de compra para validar.
19	RTE FTE 350: Solicitar facturas de compra aleatoriamente.	Revisar si el proveedor es auto-retenedor o si pertenece al RST. En este caso, no se le debe aplicar retenciones, excepto las retenciones de IVA.
20	RTE FTE 350: Solicitar Liquidación de la Rte. Fte por salarios.	Validar qué método (1 o 2) de retención en la fuente se está aplicando.
21	RTE FTE 350: Solicitar el F350 en Borrador.	Validar que los importes registrados en el F350 crucen con la contabilidad.
22	RTE FTE 350: Verificar auto-retenciones.	Validar que los ingresos del periodo multiplicados por la tarifa de auto-retención sea correcta.
23	RTE FTE 350: Revisar renglón por renglón según tipo de retención.	Validar que los conceptos de retención (Servicios, compras, arrendamientos, etc.) estén bien agrupados y clasificados en el F350.
24	RST 2593: Solicitar balances de comprobación del bimestre: 1) Por cuenta contable; 2) Por tercero y 3) Por movimiento auxiliar o comprobante contable.	Verificar que en el F2593 se reporten las ventas brutas. NO se deben incluir las devoluciones en ventas.
25	RST 2593: Solicitar reporte RADIAN de documentos emitidos y recibidos del periodo a auditar (Bimestre).	Verificar que las ventas de la contabilidad crucen con los documentos emitidos en RADIAN.

26	RST 2593: Solicitar reporte de ventas por municipio.	Validar en qué municipios se debe Liquidar el anticipo del ICA y verificar la tarifa a aplicar. EN este caso SI aplican las devol. En ventas.
27	RST 2593: Solicitar anticipo del periodo anterior.	Validar si existen excedentes que deban ser arrastrados al F2593 que se está auditando.
28	RST 2593: Solicitar planillas de seguridad social del periodo a auditar.	Validar los descuentos en Aportes al Sistema General de Pensiones a cargo del empleador, pagados en el bimestre.
29	RST 2593: Realizar sumatoria de ingresos bimestrales acumulados del F2593.	Validar que los ingresos acumulados de los bimestres NO superen el monto para pertenecer al RST.
30	RST 2593: Verificar formulas en Excel.	Validar que las formulas estén bien ejecutadas.
31	RST 2593: Solicitar el F2593 presentado y soporte de pago del bimestre anterior.	Asegurar que el anticipo a auditar si se puede diligenciar en la DIAN.
32	RENTA 110: Solicitar listado de activos vendidos durante el año gravable.	La información debe contener: 1. Fecha de adq. 2. Costo de adq. 3. Precio de venta. Se debe verificar que la utilidad en venta se clasifique como RLO o como GO.
33	RENTA 110: Solicitar lista de F.E. (Factura Electrónica) de venta extraídas del sistema contable y reporte de F.E. de venta del RADIAN	Se debe comparar las ventas del sistema contable Vs. Las ventas reportadas en el RADIAN. En todo caso, las ventas deben ser iguales en ambos escenarios o por lo menos las ventas del sistema contable deben ser superiores a las reportadas en el RADIAN.
34	RENTA 110: Solicitar listado de N.E. (Nómina Electrónica) transmitidas a la DIAN	Puede ser del mismo reporte RADIAN que se obtenga la fecha de transmisión de las N.E. Se requiere verificar que fueron transmitidas en el plazo permitido por la DIAN para que puedan ser deducibles en renta.
35	RENTA 110: Solicitar listado de DSO (Documento Soporte)	Verificar que los gastos deducibles de personas naturales no obligadas a facturar se encuentren transmitidos a la DIAN mediante DSO para que sean deducibles en renta.
36	RENTA 110: Solicitar Declaración de Renta año gravable anterior.	Se solicita para validar si en el año gravable vigente el "impuesto neto de renta" se ha incrementado respecto del año anterior para poder acogerse al "beneficio de auditoría".
37	RENTA 110: Solicitar los soportes del cálculo del anticipo de renta del año siguiente.	Se solicita para verificar que el contribuyente está cumpliendo con el deber de pagar el anticipo de renta.
38	RENTA 110: Solicitar certificados de retención en la fuente que le practicaron	Se verifica que el valor descontando en el F110 de "otras retenciones" sea igual a lo realmente certificado por los clientes.
39	RENTA 110: Solicitar certificados de GMF o 4x1000	Validar que en la Renta Líquida Ordinaria solo se tomó como deducible el 50% del GMF

40	RENTA 110: Solicitar la conciliación patrimonial (Activos y Pasivos)	Validar que los activos y pasivos se estén reconociendo por su valor fiscal
41	RENTA 110: Solicitar soportes del deterioro de cartera (Método individual o general).	Se valida que el deterioro llevado al gasto fue calculado conforme lo indica la norma fiscal. Art. 74 y 75 del Decreto 187 de 1975.
42	RENTA 110: Solicitar el detalle de los reajustes fiscales al costo de los activos.	Se valida que los activos de la empresa (especialmente los inmuebles) se hayan re-ajustado por el incremento fiscal que el gov. Nacional autoriza. Esta estrategia se usa para disminuir la utilidad fiscal en ventas futuras de activos.
43	RENTA 110: Solicitar listado de activos fijos (Fiscal)	Se valida que la depreciación fiscal de los activos fijos sea igual a lo establecido en el Art. 137 del E.T.
44	RENTA 110: Solicitar los doce F350 con su respectivo soporte de pago del año gravable	Validar que el valor descontado en "auto-retenciones" en el F110 corresponde a las auto-retenciones efectivamente pagadas.
45	RENTA 110: Solicitar listado de gastos por tercero	Se realice prueba piloto de terceros y se valida que: 1. Tenga RUT, 2. Este asociado a un DSO y 3. Cuenta con el soporte de pago de la Seg. Soc. 4. EL costo o gasto este asociado a la actividad generadora de renta.
46	RENTA 110: Solicitar detalle de las "Ganancias Ocasionales"	Verificar el costo fiscal de los activos enajenados y el tiempo en que el contribuyente tuvo la propiedad del activo.
47	RENTA 110: Solicitar listado de CxC a accionistas al 31/12/2023	Verificar que existan ingresos fiscales correspondientes a intereses presuntos.
48	RTE ICA: Solicitar lista de compras del periodo a auditar.	Solicitar facturas de compra aleatoria para validar si el proveedor es del municipio donde está ubicado el cliente.
49	RTE ICA: Solicitar reporte RADIAR de documentos emitidos y recibidos del periodo a auditar.	Seleccionar una factura aleatoria y validar si se le practicó Rte. ICA. Importante, si el proveedor es auto-retenedor o es del RST no se le aplica Rte. ICA.
50	RTE ICA: Verificar ingresos reportados.	Validar que los ingresos reportados sean iguales a los de la contabilidad.
51	RTE ICA: Solicitar borrador del formulario de RTE ICA.	Verificar que las cifras estén bien digitadas y aproximadas al múltiplo de mil más cercano.

**Proceso interno del Revisor Fiscal una vez recibe la declaración tributaria y las pruebas sustantivas**

Una vez el Revisor Fiscal recibe las pruebas sustantivas sabe que su objetivo es asegurar que los importes declarados estén libres de errores o fraudes. Para ello, el Revisor Fiscal debe contar con las herramientas y equipos necesarios para poder ejecutar su trabajo sobre los archivos, documento, soportes y/o comprobantes entregados por el auditado tal como se muestra en la siguiente figura:

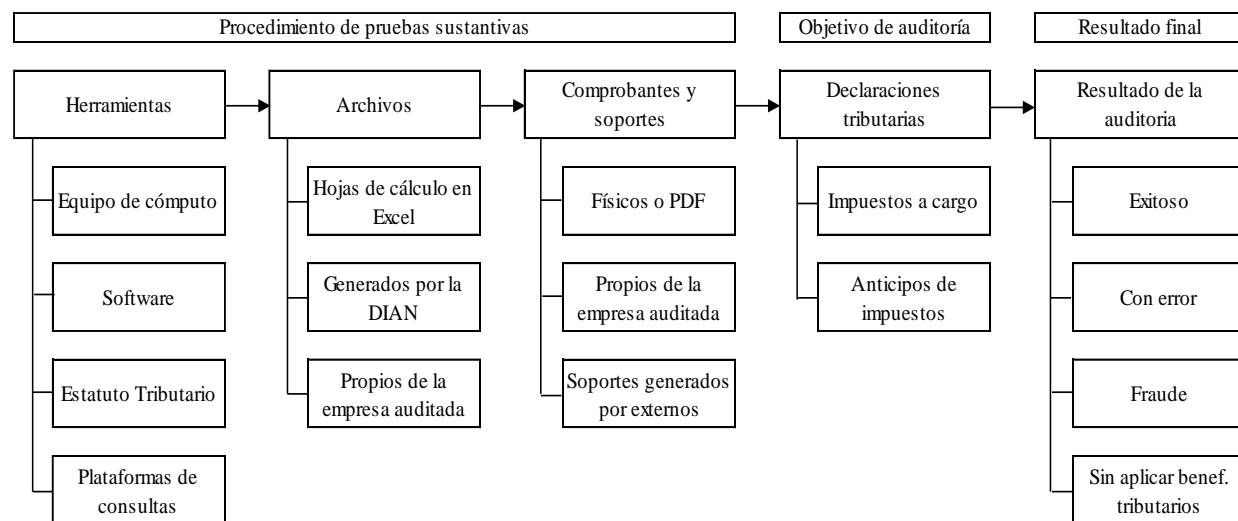


Figura 1. Procedimiento interno de la auditoría de impuestos nacionales. (Elaboración propia).

Al final de la auditoría, si el resultado es exitoso, se procede con la firma electrónica, pero, si el resultado es diferente al exitoso se solicitan las correcciones y el proceso de auditoría vuelve a iniciar.

**Proceso externo del Revisor Fiscal una vez recibe la declaración tributaria y las pruebas sustantivas**

El objetivo de auditar las declaraciones tributarias es garantizar que se encuentran sin errores o fraudes. Si la auditoría evidencia que el resultado no es exitoso se solicitan las respectivas correcciones las cuales deben venir acompañadas (en algunos casos) de nuevas pruebas sustantivas. En todo caso, el Revisor Fiscal procede a firmar la declaración de impuestos una vez

el resultado de la auditoría sea exitoso. Para mostrar este ciclo de auditoría, el autor lo ilustra en la siguiente gráfica:

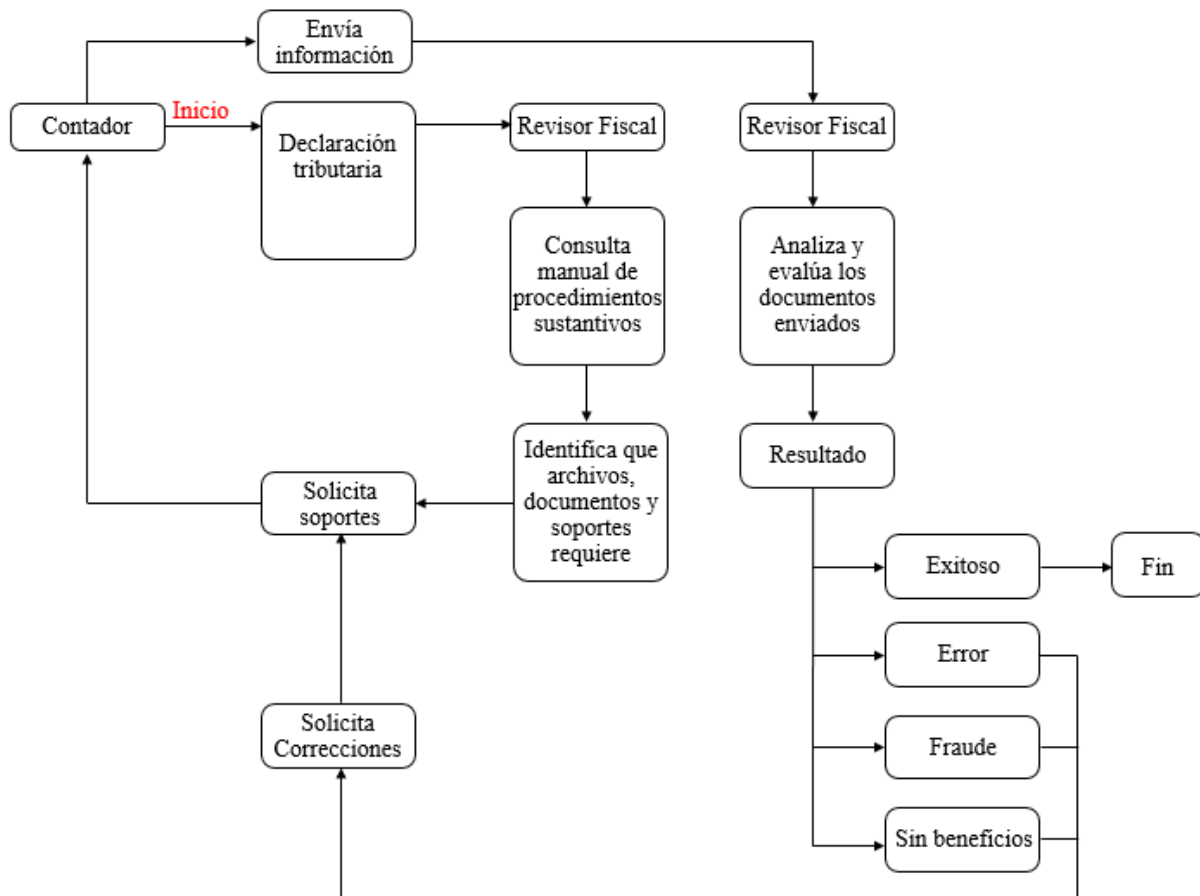


Figura 2. Procedimiento externo de la auditoría de impuestos nacionales. (Elaboración propia).

Como se puede evidenciar, existen tres resultados diferentes al exitoso:

- Error: El cual puede hacer referencia a una mala interpretación de la norma tributaria, errores aritméticos entre otros.
- Fraude: Cuando se detectan inconsistencias que están en contra de la norma tributaria y,
- Sin beneficios: cuando el contribuyente desconoce los beneficios tributarios a los que puede acceder para disminuir el impacto de los impuestos.

Cuando estos tres puntos sean corregidos por el contribuyente, el Revisor Fiscal procede a firmar electrónicamente la declaración y da por terminado su trabajo de auditoría.

## Conclusiones

Una vez implementado el manual de pruebas sustantivas para la auditoría de impuestos en EARCP S.A.S. podemos concluir que:

- Los asistentes de auditoría de EARCP S.A.S., con o sin experiencia saben qué documentos, soportes, comprobantes y archivos deben solicitar a los clientes en el momento de ejecutar una auditoría de impuestos. Esto permite que, al momento de ejecutar la auditoría no se omitan pruebas sustantivas que impacten los importes declarados.
- Se redujo considerablemente el riesgo de errores por mala interpretación de la norma tributaria, errores aritméticos o fraudes en las declaraciones tributarias debido a la implementación de los controles de pruebas sustantivas.
- Los clientes de EARCP S.A.S. se sienten más tranquilos al saber que están cumpliendo en debida forma con sus responsabilidades y obligaciones tributarias, pues la Revisoría Fiscal inspira confianza al demostrar que usa procedimientos de auditoría estandarizados.
- Implementar manuales de pruebas sustantivas en otras áreas diferentes a la de impuestos le permite a EARCP S.A.S. crecer ante un mercado competitivo en donde se ha incrementado el número de contadores que deciden emprender.
- Debido a que este trabajo de grado se desarrolló bajo una metodología de investigativa, los resultados de este estudio pueden ser usados por otros contadores que decidan ejercer el rol como Revisor Fiscal. Lo anterior aporta al desarrollo profesional de los Contadores sin experiencia o que cuentan con poca experiencia.

## **Recomendaciones**

Se recomienda que el contador que decida emprender como Revisor Fiscal bajo la figura de *profesional independiente* o como *empresario* estandarice sus procesos de auditoría, especialmente en el área de impuestos donde nuestra profesión como Contador Público es relevante debido a la formación académica. Una buena ejecución de auditoría en impuestos puede ofrecer a los contribuyentes, oportunidades tales como reducción de la carga impositiva, prevención de errores o fraudes que, finalmente demuestran que el Revisor Fiscal no es una figura a la que se le debe contratar por exigencia de la Ley sino, como un importante elemento que ayuda a la planeación estratégica de impuestos generando beneficios a los empresarios o inversionistas en el corto y largo plazo.

## **Bibliografía**

LC. Fabiola Boa Molar; LAE. Paulina Montserrat Becerril Rivero. El dictamen fiscal en el ámbito del auditor fiscal. Universidad Veracruzana, México.

Leodan Camilo Camilo. (2019). Implicaciones de la planeación tributaria en el impuesto de renta para las pequeñas y medianas empresas (pymes) caso instituciones prestadoras de salud (IPS) en la ciudad de Santiago de Cali. Universidad Santiago de Cali.

Brijith Vanessa Solís Angulo. (2019). Análisis de la evasión de impuestos en materia laboral en Colombia. Universidad Santiago de Cali.

Estatuto Tributario Nacional (2023).

Ley 2277 (2022). Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.