

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

AUDITORIA A LAS EMPRESAS DE EXPORTACION DE CAMARON

AMPARADAS AL DECRETO 29-89

**TESIS
PRESENTADA**

a la

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

de la

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

por

FELICIANO CHAVAC PEREZ

previo a conferirsele el Título De

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

en el grado académico de

LICENCIADO

Guatemala, Agosto de 1996

JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Decano: Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
Secretario Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
Vocal 1o. Lic. Jorge Eduardo Soto
Vocal 2o. Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
Vocal 3o. Lic. Víctor Hugo Recinos Salas
Vocal 4o. P.C. Canton Lee Villela
Vocal 5o. P.C. Jorge Alfredo Orozco Flores

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE Lic. Carlos Hernández Prado
SECRETARIO Lic. Angela López Vela
EXAMINADOR Lic. Oswaldo René Marroquín
EXAMINADOR Lic. Rolando Ortega
EXAMINADOR Lic. Ronaldo Antonio López Ortiz

Guatemala
8 de agosto de 1996

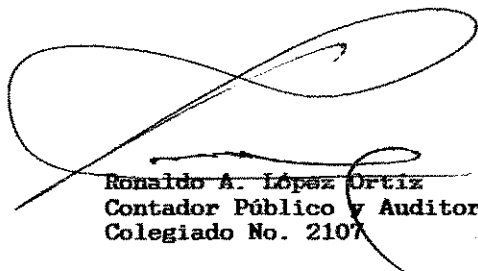
ciado
o Santiago Monzón Villatoro
o de la Facultad de Ciencias Económicas
rsidad de San Carlos De Guatemala
id

Decano:

atención a la designación que me hiciera para asesorar al
liante FELICIANO CHAVAC PEREZ en el desarrollo de su trabajo
esis denominado "AUDITORIA A LAS EMPRESAS DE EXPORTACION DE
ON AMPARADAS AL DECRETO 29-89", hago de su conocimiento que,
mi opinión, el trabajo realizado llena los requisitos
blecidos en el reglamento respectivo.

al sentido, me permito recomendar la Tesis desarrollada por
estudiante CHAVAC PEREZ, para que sea discutida en su Examen
ral Público, previo a conferírsele el título de Contador
ico y Auditor en el grado de Licenciado.

recho la oportunidad para suscribirme del señor Decano con
consideración,



Ronaldo A. López Ortiz
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 2107

SAN CARLOS
GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

"S-8"

Guatemala, zona 12
Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, QUINCE DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA
Y SEIS.

Con base en el dictamen emitido por el Lic. Ronaldo Antonio López Ortiz, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "AUDITORIA A LAS EMPRESAS DE EXPORTACION DE CAMARON AMPARADAS AL DECRETO 29-89" que para su graduación profesional presentó el estudiante FELICIANO CHAVAC PEREZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

Lic. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO



Victor Hugo Recinos Salas
LIC. VICTOR HUGO RECINOS SALAS
DECANO a.i.



ACTO QUE DEDICO

- A DIOS** Porque al hombre que le agrada; Dios le da sabiduría, Ciencia y gozo.
(Eclesiastes 2:26)
- A MIS PADRES** Tereso Chavac López
Berta Pérez de Chavac

Gracias por su preocupación y el instarme a seguir adelante.
- A MI ESPOSA** Miriam Aurora Véliz Quiñónez de Chavac

Por su ayuda constante para finalizar la carrera.
- A MI HIJA** Berta Aurora Chavac Véliz

Mi triunfo es para tí.
- A MIS SUEGROS** Carlos Humberto Véliz García
Miriam Rebeca Quiñónez C. de Véliz

Gracias por su apoyo, especialmente en lo espiritual.
- A MIS HERMANOS** Dora, René, Elena, Margoth, Geovany, Bety, y Miriam.

Gracias por su cooperación.
- A MIS ASESORES** Lic. Jorge Oliva, Lic. Cesar Amézquita, Lic. Ronaldo Antonio López Ortiz y Lic. Esperanza de Morales.

Por su valiosa contribución y orientación en el desarrollo de mi Examen General Privado y en la preparación del trabajo de tesis.
- A MIS COMPANEROS DE ESTUDIO** Roberto Pelaez, Guillermo Cuyún, Rudy A. Vasquez, Luis F. Arzú y Antonio Herrera.

Gracias por su colaboración.

INDICE GENERAL

CAPITULO I

GENERALIDADES DE LA EXPORTACION DE MAQUILA Y CAMARON EN GUATEMALA

Antecedentes	1
Características	10
Clasificación de la Industria Textil	11
Su Importancia en la Economía Nacional	12
Generalidades del Cultivo del Camarón en Guatemala	18
a) Situación Actual de la Crianza del Camarón	19
b) Participación Gubernamental	20
c) Legislación	21
d) Participación del Sector Privado	21

CAPITULO II

MARCO LEGAL PARA EMPRESAS EXPORTADORAS DE CAMARON

Empresas que pueden ampararse al Decreto Legislativo 29-89	23
Empresas que no pueden ampararse al Decreto 29-89	24

3	Disposiciones Generales	24
a)	Observancia para su constitución y Funcionamiento	25
b)	Requisitos para obtener la Licencia Cambiaria de Exportación	25
c)	Como obtener Código de Exportación	26
d)	Documentos obligatorios para la exportación del Camarón	27
4	Régimen al que puede ampararse las empresas de Exportación de Camarón	32
5	Beneficios	33
6	Obligaciones y Prohibiciones	35
6.1	Obligaciones	35
6.2	Prohibiciones	37
7	Garantías y Sanciones	37
7.1	Garantías	37
7.1.1	Fianza de Garantía	38
7.1.2	Depósito en Efectivo	38
7.1.3	Almacén General de Depósito	39
7.1.4	Garantía Específica	39
7.1.5	Garantía Bancaria	39

1.6	Franquicia Arancelaria	39
2	Sanciones	40

CAPITULO III

ASPECTOS CONTABLES A CONSIDERAR EN LAS EMPRESAS EXPORTADORAS DE CAMARON AMPARADAS AL DCTO. 29-89

Registros Contables a que está obligada una Empresa Exportadora de Camarón, según la Legislación Guatemalteca 42

a) Caso Práctico de Contabilización 42

Controles Contables Requeridos por el Decreto 29-89 46

Controles Contables Aplicables a las Empresas Exportadoras de Camarón Amparadas al Decreto 29-89 47

Aspectos Fiscales 51

.1 Organización Actual de la Administración Fiscal en Atención a las Empresas de Exportación de - Camarón Amparadas al Decreto 29-89 52

.2 Impuestos de Reciente Creación 55

a) Ley del Impuesto al Valor Agregado 56

b)	Ley del Impuesto Sobre la Renta	57
c)	Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.	58
d)	Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo	60
e)	Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emer- gencia Económica.	60
f)	Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros	61

CAPITULO IV

PLANEACION DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA

	Planeación de la Auditoría Tributaria	63
2	Proceso de Planeación	64
	a) Investigación Preliminar	65
	b) Investigación de Campo	66
	c) Descripción clara de los Procedimientos y alcances	66
3	Etapas de la Auditoría Tributaria	66
3.1	Estudio General de la Empresa	67
	a) Estructura Organizacional de la Empresa	67
	b) Sistema contable que se utiliza	68

c)	Flujos de información tributaria	69
	Orientación del Examen	70
a)	Marco de Referencia	70
b)	Pautas de Orientación	71
c)	Muestreo	71
	Ejecución del Trabajo	71
a)	Papeles de Trabajo	72
a.1	Contenido de un juego de papeles de trabajo	74
a.2	Estructura de los papeles de trabajo	75
a.3	Tipo de Cédulas	77
b)	Informe de Auditoría	78
b.1	Número de Informe	79
b.2	Número de Referencia	79
b.3	Lugar y Fecha	79
b.4	Destinatario	79
b.5	Introducción	79
b.6	Antecedentes	79
b.7	Resultados de la Auditoría	80
b.8	Conclusiones	80
	Procedimientos y Técnicas de Auditoría	81
1	Procedimientos de Auditoría Tributaria	81

a)	Naturaleza, Oportunidad y Alcance de los Procedimientos de Auditoría	82
b)	Procedimientos de Auditoría Aplicados a una empresa de Exportación de Camarón Amparada al Decreto 29-89	82
4.2	Técnicas de Auditoría	84
a)	Observación	85
b)	Inspección	86
c)	Indagación	86
d)	Confirmación	87
e)	Seguimiento Contable	88
f)	Análisis	88
g)	Certificación	89
h)	Cálculo de pruebas matemáticas	89
i)	Revisión Analítica	89
j)	Declaraciones	90

CAPITULO V

1	CASO PRACTICO	91
---	---------------	----

NCLUSIONES

COMENDACIONES

BLIOGRAFIA

INTRODUCCION

El Contador Público y Auditor, a través de la experiencia y del conocimiento adquirido, enfrenta cada día nuevos retos ante los cambios sociales, económicos y políticos que afectan a los distintos países; cambios que, de una u otra forma, afectan la política fiscal a un país a cargo de la Administración Tributaria. Es a través de estos cambios que surgen las empresas de exportación amparadas al Decreto Legislativo 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, en donde el Contador Público y Auditor debe estar actualizado sobre estas políticas y, a la vez, ser portavoz de los mecanismos adecuados de fiscalización, que permita verificar el cumplimiento de las obligaciones que son objeto estas empresas.

El propósito de la presente tesis, es dar a conocer un programa de auditoría fiscal, que permita verificar el cumplimiento de las obligaciones que son objeto las empresas exportadoras de camarón, amparadas al Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila; así como también, establecer las causas por las que la Administración Tributaria, no ha elaborado un plan de auditoría que permita efectuar Auditoría Fiscal a estas empresas. Entre estas causas se puede mencionar que no se encuentra contemplado dentro de la administración fiscal, un

archivo, ni unidad que permita examinar el cumplimiento de las obligaciones que son objeto las empresas exportadoras de camarón, amparadas al Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila.

Por tal razón, el Contador Público y Auditor, como asesor y experto en las áreas contables, financieras y de auditoría, también debe estar actualizado en aspectos fiscales y, en lo particular, tener conocimiento de una auditoría fiscal a las empresas de exportación de camarón, amparadas al Decreto 29-89, y poder así, asesorar y contribuir al cumplimiento de sus obligaciones, evitando que estas empresas sean objeto de multas y sanciones por parte de la Administración Tributaria.

La auditoría a las empresas de exportación de camarón, amparadas al Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, debe ser parte de la Auditoría Fiscal, congruente con uno de los campos que el Contador Público y Auditor puede desempeñarse. Asimismo, los cambios actuales, hacen necesario que la Administración Tributaria cuente con nuevos programas de auditoría y poder así, fiscalizar las empresas de exportación de Productos no Tradicionales y, en lo particular, a las empresas Exportadoras de Camarón, amparadas al Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila.

Para el efecto, se han estructurado cinco capítulos, cuyo contenido, en términos generales es el siguiente:

En el Capítulo I, se consideró conveniente efectuar un análisis del marco legal que rige a estas empresas, desde principio de siglo hasta la presente fecha; así como de las ventajas que caracterizan a cada una de ellas y que han venido repercutiendo en el desarrollo económico de nuestro país.

En el Capítulo II, se dan a conocer, de forma general, el marco legal que las empresas de exportación, amparadas al Decreto Legislativo 29-89, deben cumplir para su funcionamiento, así como de los beneficios y obligaciones que las rigen, como de las sanciones que le pueden ser aplicables en el momento de infringir cualquier obligación establecida en la ley.

En el Capítulo III, se da a conocer de manera general, los registros contables que está obligada a llevar una empresa según la legislación guatemalteca, como también de los registros contables exigidos por el Decreto 29-89; proporcionando a la vez un caso práctico de contabilización del proceso y transformación de la materia prima importada por estas empresas. Por otra parte, se incluye la posición en que se encuentran este tipo de empresas, relacionada con los incentivos fiscales, como la obligación de cumplir con

ros de reciente creación.

En el capítulo IV, se da a conocer un aporte mínimo del contenido de la planeación, así como las técnicas y procedimientos de auditoría que permitan establecer el correcto cumplimiento de las obligaciones administrativas, legales, contables y fiscales, que deben cumplir las empresas amparadas al Decreto Legislativo 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila.

Finalmente, en el capítulo V se incluye un caso práctico, de la aplicación de un cuestionario de control interno así como de un plan y programa específico de auditoría aplicable para este tipo de empresas, el cual es el aporte fundamental que se pretende dejar con el presente trabajo.

CAPITULO I
GENERALIDADES DE LA
EXPORTACION DE MAQUILA
Y CAMARON EN GUATEMALA

ANTECEDENTES

La industria de exportación y de maquila, constituye un eslabón mas que compone la cadena del sector productivo, el cual juega un papel importante en el desarrollo económico del país. Ha colaborado con su participación desde la época colonial, manifestándose en la industria del hilado, la que después sirvió de base para el desarrollo de la industria de tejidos. Su participación es significativa por medio de la confección de prendas de vestir y la exportación de productos no tradicionales.

Derivado que la industria de exportación de productos no tradicionales, y en lo particular las empresas de exportación potencialmente representa generación de empleo, algunos gobiernos de Guatemala decidieron apoyar su crecimiento por medio de la creación de leyes que otorgaron incentivos fiscales. Es así como el 12 de abril de 1966, el Gobierno de facto, del Coronel Enrique Peralta Azurdia, promulgó el Decreto Ley 443 Ley sobre Regímenes de Industrias de Exportación, dando lugar a un régimen aduanero

especial que permitió la importación al país de materias primas y envases, que después de ser procesados y llenados con algún producto, se reexportaban en forma de manufacturas, con el propósito de estimular la Industria de Exportación. Este régimen, aunque no consistía propiamente una actividad de maquila, dio lugar a instaurar un sistema de producción muy parecido, en el cual se define al VALOR AGREGADO como la incorporación a las materias primas importadas, la mano de obra y otros gastos, para luego efectuar la devolución de las materias primas a su país de origen como un producto ya terminado.

El Decreto Ley mencionado, autorizaba la devolución de derechos arancelarios de importación sobre materia prima, siempre y cuando dichos derechos fueran caucionados al fisco por medio de Fianza de Garantía o Depósito en Efectivo, y que, su reexportación se realizara en término de un año.

Este régimen de incentivos, lamentablemente no produjo los resultados esperados, ya que escasamente cinco empresas se acogieron a sus beneficios no apareciendo dentro de ellas ninguna exportadora de camarón, por lo que no se produjo algún efecto significativo en la economía nacional.

En cuanto a la instalación de nuevas industrias que se dedicaran a este tipo de actividad, no hubo cambios de mayor

ascendencia durante los siguientes trece años; derivado de ello, se tornó urgente promover y promulgar una norma jurídica más atractiva.

En el año de 1979, se emitió el Decreto del Congreso de la República 30-79 "Ley de Incentivos de Exportación", con la cual se obtuvieron los beneficios adicionales siguientes: exoneración de impuestos a la importación de maquinaria, equipo y de Impuesto sobre la Renta; con la condición que dichas empresas debían establecerse **FUERA DEL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**. Esta limitación del Decreto, no dejó cumplir su cometido y, por esa razón, solamente seis empresas se acogieron a sus beneficios.

Posteriormente a la vigencia de la Ley de Incentivos a las Industrias de Exportación, Decreto 30-79, se publicó el Decreto Ley 80-82 "Ley de Incentivos a las Empresas de Exportación (VERSION II)", siendo su objetivo fundamental la creación de nuevas fuentes de trabajo. Las personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, podían acceder a los beneficios de dicho régimen, siempre que su producción la dedicaran **exclusivamente para la exportación** y que se establecieran en el territorio de la república. Los beneficios que concedió este régimen, contenidos en el artículo cuarto del Decreto Ley 80-82, fueron los siguientes:

- a) Suspensión temporal de los derechos de importación sobre materias primas, materiales, productos semielaborados, productos intermedios, empaques y envases, destinados a la producción de artículos para la exportación.
- b) La importación libre de derechos de aduana y demás gravámenes conexos, incluyendo los derechos consulares e impuestos del timbre, sobre la importación de maquinaria, equipo, repuestos y accesorios, estrictamente necesarios para su proceso de producción.
- c) Importación exonerada de derechos de aduana y demás gravámenes conexos, incluyendo derechos consulares, impuestos del timbre e impuestos de consumo sobre el consumo de combustible y lubricantes, excepto gasolina.
- d) Los ingresos provenientes de la exportación de mercaderías bajo este régimen, gozan de exención total de impuestos sobre la renta por un periodo de diez años.
- e) La maquinaria, equipo y accesorios necesarios para el proceso de producción de artículos de exportación, de propiedad extranjera y que se destine a empresas calificadas, gozan de suspensión temporal de derechos

aduaneros, tasas, arbitrios y demás cargos aplicables.

El mayor logro conseguido con esta disposición, por parte de la iniciativa privada, fue la autorización para operar en cualquier zona del país y así aprovechar la infraestructura y mano de obra calificada de las zonas ya industrializadas.

Cabe mencionar que estas disposiciones legales, no obstante de otorgar una considerable cantidad de beneficios para las empresas que decidieran acogerse a su cobertura, no fue suficiente para motivar a la iniciativa privada a invertir tanto capitales nacionales como extranjeros, ya que a finales del año de 1983, solamente se contaba con once empresas acogidas a estos beneficios. Derivado del poco interés que existía en Guatemala para instalar nuevas empresas de exportación, se tuvo que esperar a que cambiaran las condiciones económicas y legislativas para poder penetrar en el mercado internacional y, a la vez, aprovechar el mercado local (consumo interno).

A raíz de esta experiencia, y como parte de una política de reactivación económica, el gobierno de turno, con el propósito de estimular el desarrollo de las industrias productoras de bienes de exportación, a efecto de que las mismas propiciaran nuevas fuentes de trabajo, así

como incrementar el ingreso de divisas al país para fortalecer la economía nacional, en 1984 emitió el Decreto Ley 21-84 "Ley de Incentivos a las Industrias de Exportación" (Versión III).

El cambio fundamental de este régimen, en comparación con los anteriores, lo constituyó la creación de las empresas de exportación parcial y las de exportación total, entendiéndose las primeras de ellas como aquellas empresas industriales que destinen parte de su producción a la exportación fuera del área centroamericana y otra parte para el mercado local; y las segundas como aquellas que dediquen la totalidad de su producción para la exportación fuera de centroamérica. Los beneficios otorgados por los otros regímenes fueron trasladados a este Decreto Ley.

Fue a través de este marco jurídico, en donde la mayoría de empresas se vieron motivadas en invertir en Guatemala en una mayor proporción, incluyendo empresas que se dedicarían a la producción y exportación de camarón.

Hasta ese entonces no se podía hablar de un marco legal que atendiera las operaciones de maquila propiamente dicha, pero la institución de Regímenes de Suspensión Temporal de Derechos y de Incentivos Fiscales, dio oportunidad de desarrollar esta rama de producción. Estas disposiciones

legales, especialmente el Decreto Ley 21-84, hasta agosto de 1989, propició la creación de 237 industrias de exportación, de las cuales, más de 180 empresas se dedicaron a maquilar y exportar textiles.

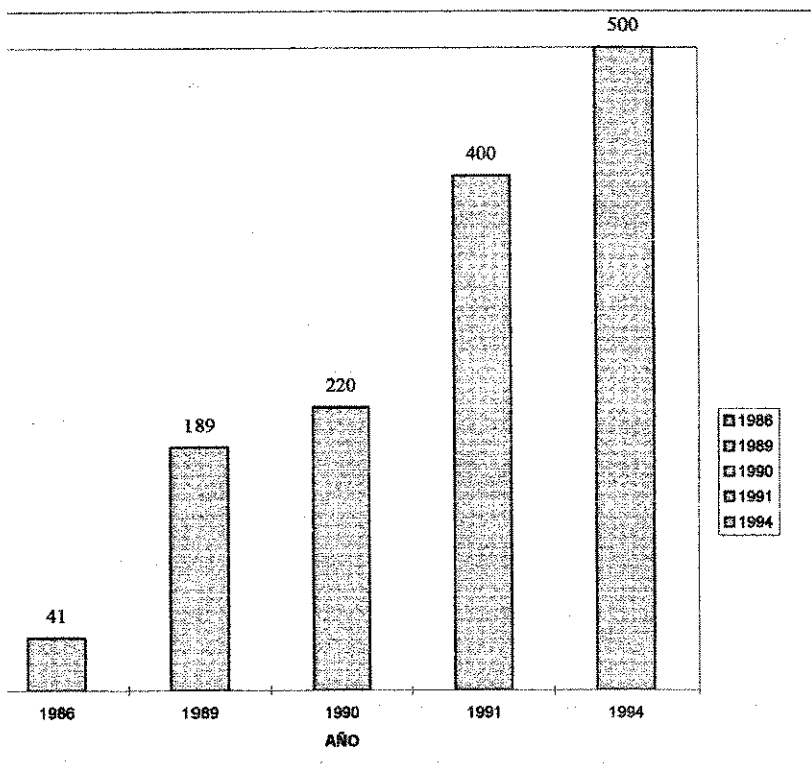
Hasta después de 33 años de no contar con una adecuada cobertura legal, se emite el Decreto Legislativo 29-89 "Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila", publicado el 23 de mayo de 1989; y su Reglamento, mediante el Acuerdo Gubernativo 533-89 publicado el 18 de agosto de 1989, el cual tiene por objeto "promover y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías con destino a países fuera del área centroamericana, así como regular el funcionamiento de la actividad exportadora o de maquila de las empresas dentro del marco de los Regímenes de perfeccionamiento activo o de Exportación de componente Agregado Nacional Total". Como consecuencia de los incentivos dados a las empresas, el número de estas, se ha incrementado y en lo particular las exportadoras de camarón.

Con este instrumento legal (Decreto 29-89), se espera crear una estructura de operaciones más flexible, consistiendo ésta básicamente, en la creación de diferentes regímenes de perfeccionamiento activo bajo la admisión temporal; devolución de derechos; reposición con franquicia

arancelaria y, el régimen de exportación de componente agregado nacional total. Estos regímenes exoneran de derechos arancelarios, impuestos de importación e impuestos al valor agregado IVA, las importaciones de materias primas, materiales, productos intermedios, productos semielaborados, patrones, maquinaria, equipo, partes, accesorios, etc. En la gráfica No. 1, que se presenta a continuación, puede apreciarse el incremento que ha tenido la industria de maquila y de exportación de textiles, durante el período 1986-1994.

GRAFICA No.1

**INCREMENTO EMPRESAS EXPORTACION
PARADAS AL DCTO. 29-89 PERIODO 86/94**



NTE: GREMIAL DE EXPORT. PRODUCTOS NO TRADICIONALES

2. CARACTERISTICAS

El término maquila también es conocido en nuestro medio por la expresión inglesa DRAWBACK, aunque no significa exactamente lo mismo, se conceptualiza como el reembolso, la rebaja o descuento de derechos de aduana, rebaja que se hace al extraer las manufacturas del país o ciertas mercaderías extranjeras que ya han pagado los derechos de entrada.

Las empresas de exportación de productos no tradicionales, son un sistema de producción por el cual se utilizan materias primas ingresadas al país bajo el régimen de suspensión temporal de impuestos y se reexportan como productos terminados a países fuera del Area Centroamericana, con el objeto de incentivar el ingreso de divisas al país al haberse acogido a cualquiera de los Regímenes de Perfeccionamiento Activo establecidos en el Decreto Legislativo 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

Las empresas de exportación de productos no tradicionales son consideradas como una herramienta de desarrollo, así como una solución a corto plazo en la promoción de las exportaciones de un país. Su rápida instalación es capaz de generar grandes cantidades de empleo en los países en vías de desarrollo y un medio para

capacitar la mano de obra en etapas posteriores para productos de exportación. Dichas empresas presentan las características siguientes:

- a) Son empresas constituidas por capitales accionados, los que son financiados en el extranjero así como a nivel nacional.
- b) El destino de la producción es específico para el consumo en el extranjero.
- c) Las empresas se constituyen bajo regímenes de incentivos fiscales.
- d) El proceso de producción se realiza bajo severos controles de calidad y elevados índices de ocupación de mano de obra; la remuneración se hace en diferentes formas, por horas trabajadas como también a destajo (estímulos y bonificaciones).
- e) Búsqueda de la maximización de la capacidad instalada.

CLASIFICACION DE LA INDUSTRIA TEXTIL.

La industria textil en Guatemala se ha desarrollado enfocada a los procesos siguientes:

- a) Elaboración de hilos
- b) Elaboración de tejidos
- c) Confección de prendas de vestir.

SU IMPORTANCIA EN LA ECONOMIA NACIONAL.

Desde el punto de vista económico, las empresas de exportación de productos no tradicionales, están jugando un rol trascendental, más aún, cuando se ha tomado como apoyo a corto plazo para reactivar la economía del país. Con la protección a las industrias referidas, el gobierno central espera a corto plazo entre otros objetivos lo siguiente:

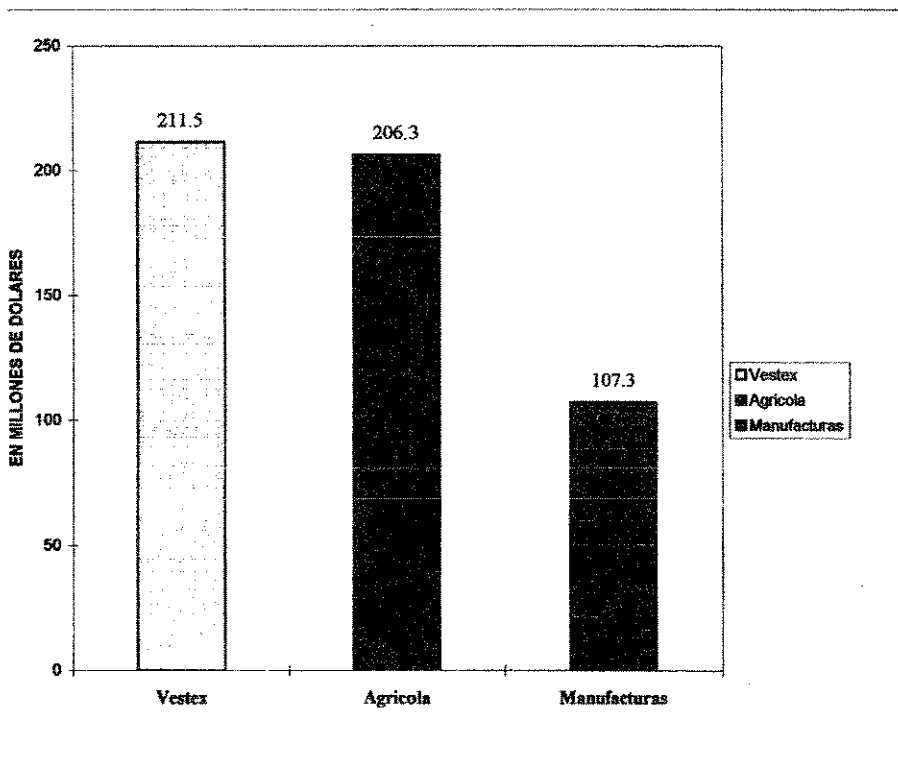
- a) La creación de nuevas fuentes de trabajo; y,
- b) La obtención de divisas para suplir las necesidades comerciales del país.

Estos dos objetivos como políticas económicas y fiscales, han propiciado la creación de nuevas empresas. El proceso de expansión de las empresas de exportación de productos no tradicionales aportó para el año de 1994, ingresos de divisas por \$.294,009.6 millones y al 29 de junio de 1995 el ingreso de divisas ascendió a \$.421,944.5 millones. Así mismo las empresas exportadoras de camarón aportaron para el año 1993 \$.28,471. millones, para el año

194 \$32,901.5 y para el año 1995 \$37,520.5. Las siguientes gráficas muestran el comportamiento del ingreso en divisas para los años 1993, 1994 y 1995 por actividad de productos de exportación no tradicionales, así como la exportación de camarón.

GRAFICA No.2

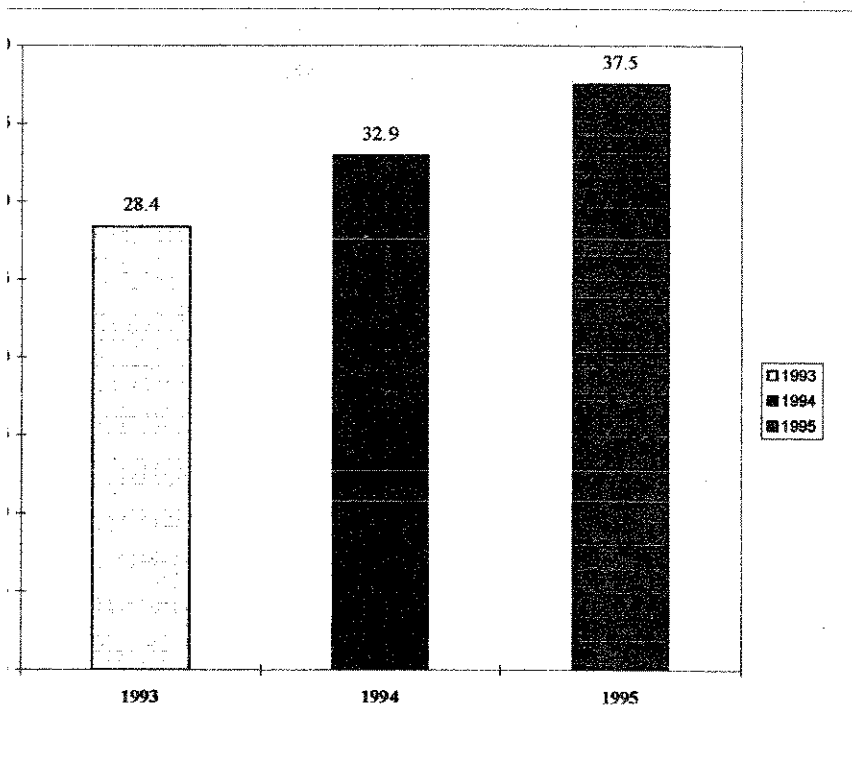
**INGRESO DE DIVISAS/RUBROS PRINCIPALES
PERIODO 1,994**



FUENTE: GREMIAL DE EXPORT. PRODUCTOS NO TRADICIONALES

GRAFICA No.3

**INGRESO DE DIVISAS/RUBRO CAMARON
PERIODO 1,993-1,995**



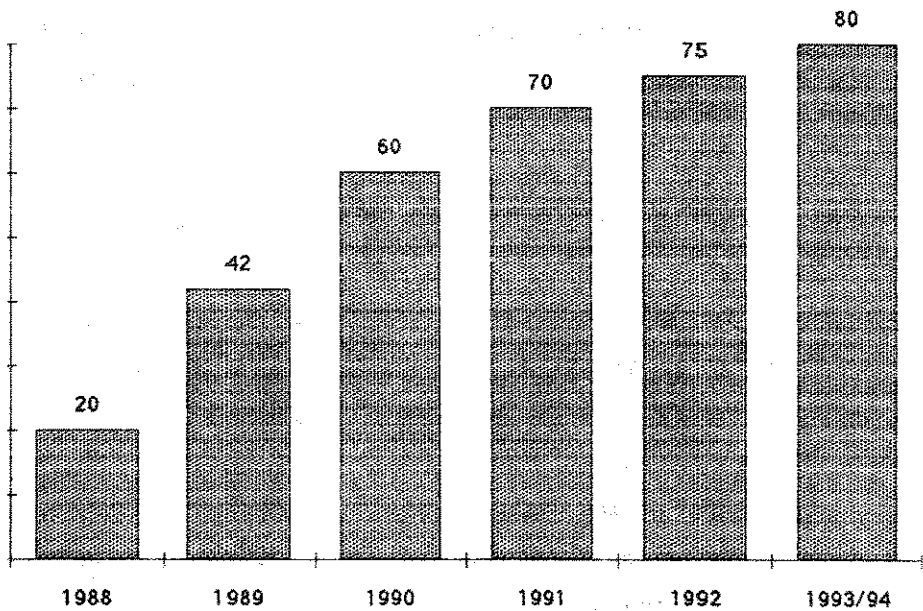
FUENTE: GREMIAL DE EXPORT. PRODUCTOS NO TRADICIONALES

Según la comisión de exportadores de productos no tradicionales, el empleo generado por las empresas que se dedican a esta actividad, fue hasta 1994 de 80,000 empleos directos, sin tomar en cuenta los empleos generados indirectamente; es decir, servicios administrativos, servicios de transporte, alimentación, etcétera. A continuación se presenta en la gráfica No. 3, el número de empleos generados por las industrias de maquila y exportación de textiles, por el período comprendido de 1988 a 1994.

GRAFICA No. 4

EMPLEOS GENERADOS POR EL SECTOR
EXPORTADOR PROD. NO. TRAD. 1988/1994

EMPLEOS EN MILES



FUENTE: GREMIAL DE EXPORT. PRODUCTOS NO TRADICIONALES

Las empresas de exportación de camarón, al estar amparadas al Decreto Legislativo 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, han ocasionado, como se evidenció anteriormente, el incremento de divisas y de empleo a nuestro país; es por ello, que el Gobierno, con apoyo de la iniciativa privada, debe promover a través de seminarios y otros medios a su alcance, los diferentes incentivos fiscales a los cuales se pueden amparar nuevos empresarios interesados en invertir en nuestro país.

GENERALIDADES DEL CULTIVO DE CAMARON EN GUATEMALA.

El cultivo del camarón consiste en producir o engordar este crustáceo por medio del control, ambiente y en estanques construidos para este fin. La manera de producir el camarón se hace por medio de la siembra de las larvas de este producto en los estanques ya mencionados. Antes de sembrar las larvas, éstas deben ser tratadas hasta llegar a períodos post-larvas o juveniles y así poder sembrarlas y obtener una mejor cosecha. Este tipo de producción o engorde se puede realizar en dos clases de ambiente, ya sea de agua dulce o de agua salada, produciéndose en cada uno ellos diferente especie de camarón. El ambiente más común a utilizar es el de agua salada, cultivando en éste la mayor parte el camarón de género PENAEUS. Después de sembrado los

camarones se retienen en un tiempo hasta que puedan ser sacados de los estanques. Los camarones se sacan y son transportados hacia la fábrica procesadora donde se les da otro tipo de tratamiento y se dejan aptos para la exportación o el consumo.

La mayoría de esta producción, es utilizado para la exportación y no para el consumo dentro del país. Es por eso que se necesita un alto control de calidad en su producción. El cultivo del camarón es una nueva pero creciente actividad económica en Guatemala, ya que para el año de 1993 tuvo una producción de 12,328.7 millones de libras de camarón, para el año de 1994 de 12,932.7 y, para el año de 1995, de 13,030.7; se tiene previsto por cultivadores en la materia que para el año 2000, se espera una cosecha que sobrepase las 14,000 millones de libras de camarón de exportación.

El cultivo del camarón con fines comerciales se inició a principios de la década de los 70, con la creación de la empresa Sea Farms de Guatemala S.A., asesorada técnicamente por personal norteamericano. Esta empresa se abastecía de semilla utilizando el método de captura de hembras grávidas de un barco laboratorio construido para este fin.

a) Situación actual de la crianza de camarón.

Entre los rubros de producción y exportación de productos no tradicionales y, en lo particular, el camarón cultivado en estanques, éstos se han desarrollado significativamente en los últimos años. En efecto, las empresas dedicadas a esta actividad han ampliado sus operaciones, construyendo instalaciones para la captura del crustáceo, así como el adecuado equipo para procesamiento y conservación del producto, con vistas a mejorar e implementar el proceso de crianza, desarrollo, producción y exportación, dando lugar al aprovechamiento de suelos y de otros recursos naturales así como fuerza laboral tanto masculina como femenina.

Así también, debido a su crecimiento, se han visto en la necesidad de importar tanto materias primas como maquinarias y accesorios necesarios para su producción y exportación, que como se mencionó en los antecedentes históricos, los Gobiernos de turno jurídicamente han querido apoyar a través de leyes que permitan un mayor crecimiento en su producción y un mejor desarrollo económico para el país. Tal es el caso del Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, misma que contiene un equilibrio de incentivos fiscales como obligaciones y prohibiciones a cumplir por estas empresas.

b) Participación Gubernamental:

Según la ley, cae dentro del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, la regulación de la actividad camaronera y pesquera, a través de DIGESEPE/DITEPESCA (Dirección Técnica de pesca y Acuicultura), dependencia que temporalmente formará parte del Vice Ministerio de Ganadería y Alimentación.

c) Legislación:

La Ley que regula la acuicultura fue dada en 1932, es la Ley 1235 y sus reformas. Esta provee una guía que indica quién puede participar en la actividad de acuicultura y quién puede conceder el permiso para el uso de aguas públicas. Factores mayores, como el de definir la acuicultura, regular las fincas, la colección de post-larvas y cosechas están incluidos en el Acuerdo Gubernativo 576-92, 27-77 y Acuerdo Ministerial 60-79.

Así también, el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, se relaciona con las empresas exportadoras de camarón, el cual es el tema a tratar en el presente trabajo.

d) Participación del Sector privado:

El sector Privado de Guatemala, cultiva en su mayoría

especies de agua salada. Se formó la asociación de Criaderos de Camarón, en 1989. La Cámara de Industria de Guatemala también ha estado activa y la Gremial de Exportadores de Productos no Tradicionales, tiene una comisión de Recursos Hidrobiológicos que promueve las actividades de los productores de comida de mar.

CAPITULO II

MARCO LEGAL PARA EMPRESAS EXPORTADORAS DE CAMARON

EMPRESAS QUE PUEDEN AMPARARSE AL DECRETO

LEGISLATIVO 29-89

De conformidad al artículo 4 del Decreto Legislativo 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la actividad Exportadora y de Maquila, gozarán de los beneficios de la presente ley, aquellas empresas en cuya actividad utilicen mercancías nacionales y/o extranjeras, que dentro de su proceso productivo sean identificables.

Sobre el particular, el artículo 33 inciso c) del mismo decreto, pone de manifiesto que dentro de las obligaciones a cumplir por parte de las empresas de exportación, amparadas al Régimen del Decreto 29-89, dentro de las cuales se encuentran las empresas exportadoras de camarón, éstas deberán llevar un registro contable y un sistema de inventario perpetuo, de las mercancías ingresadas temporalmente y de la cantidad utilizada en los productos que se exporten o reexporten, con el fin de que estas sean identificables en el proceso de producción.

Por tal razón, las empresas que se dedican al cultivo, crianza y desarrollo de especies marinas y, en lo

deberán obtener la Licencia Cambiaria de Exportación, llenando los requisitos siguientes:

- b.1 Obtener en el Banco de Guatemala código de exportación.
 - b.2 Llenar formulario de Licencia Cambiaria de Exportación.
 - b.3 Adjuntar dos fotocopias de las facturas de exportación.
 - b.4 Si la exportación es venta anticipada adjuntar el DC-35 de ingreso de divisas
 - b.5 Adjuntar factura original si la exportación es con cuotas.
 - b.6 Llenar formulario extex
 - b.7 Adjuntar boleta de depósito del pago por docena exportada
 - b.8 Adjuntar póliza de importación (fotocopias)
 - b.9 Haber presentado reporte de inicio de producción a la oficina de cuotas a más tardar al tercer día de haber iniciado la producción.
 - b.10 Si la exportación es con cuotas, tener saldo en la oficina de cuotas.
 - b.11 La factura original deberá traer firma registrada y deberá consignar estilos o características del producto.
- c) Como obtener código de exportación

Deberán presentar al Banco de Guatemala, fotocopia de

la documentación siguiente:

- .1 Nombramiento del Representante Legal, inscrito en el Registro Mercantil.
- .2 Escritura de Constitución de la persona jurídica de que se trate y su testimonio con la inscripción definitiva del Registro Mercantil.
- .3 Patente de Comercio, de sociedades y de empresa
- .4 Constancia de inscripción en el Registro Tributario Unificado.

1) Documentos obligatorios para la exportación de Camarón:

- 1.1 Tarjeta original de código de importador y exportador
- 1.2 Formulario único para licencia de exportación
- 1.3 Original y tres copias de la factura comercial
- 1.4 Una fotocopia de lista de empaque
- 1.5 Solicitud para licencia de exportación (Sanidad Animal o control de alimentos) dirigida a la delegación de DIGESEPE.
- 1.6 Original y dos copias de licencia sanitaria de exportación, extendida por la Dirección Técnica de Control de Alimentos de DIGESEPE.

- d.7 Original y tres copias del certificado sanitario extendido por el médico veterinario responsable.
- d.8 Timbre médico veterinario correspondiente.

De manera específica estas empresas deberán observar lo que establece el Decreto 29-89 "Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila", en que, previo a gozar de sus beneficios, deberán según el artículo 20 de la Ley y 9 del reglamento, obtener su respectiva calificación ante el Ministerio de Economía mediante Resolución Ministerial, para lo cual se deberán llenar los requisitos siguientes:

I. Designación concreta a la autoridad a quien se dirige.

II Datos Generales:

- a. Nombre, denominación y/o razón social del solicitante, número de identificación tributaria, y domicilio fiscal.
- b. Nombre de la empresa y dirección de la misma:
 - b.1 Planta Industrial
 - b.2 Oficinas Administrativas.
- c. Dirección para recibir notificaciones.

III. Información Técnico-Económica

- a. Inversión a realizar (primer año) monto en quetzales.
 - b. Fecha de inicio de operaciones a escala industrial.
 - c. Indicar los productos de exportación.
 - d. Materias primas utilizadas en la producción

Nacional:	%	Importada:	%
-----------	---	------------	---
 - e. Valor Económico Agregado.

A costo de factores % sobre ventas o valor de la producción.

A precio de mercado: % sobre ventas o valor de la producción.
 - f. Beneficio neto en Balanza de Pagos:

Divisa requerida para el período proyectado.

Beneficio neto en Balanza de Pagos.
- IV. Clasificación y Beneficios que solicita.
- V. Estudio Técnico económico, firmado por Economista o Ingeniero Industrial, que sea colegiado activo.
- VI. Fotocopia legalizada de la Patente de Comercio y en el caso de tratarse de una persona jurídica, fotocopia legalizada de la escritura pública de constitución de la empresa y sus modificaciones.
- VII. Fotocopia legalizada del nombramiento del gerente general y/o Representante Legal de la empresa.

VIII Lugar y Fecha

IX Firma del Representante Legal.

El Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, contempla el Régimen de Perfeccionamiento activo, entendiéndose éste, como "el régimen Aduanero que permite introducir en el territorio aduanero nacional mercancías de terceros países para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y destinarlas a su exportación fuera del área centroamericana en forma de productos terminados, sin que ellas queden sujetas a los derechos arancelarios e impuestos de importación y contempla las clasificaciones siguientes":¹

a) Maquiladora bajo el Régimen de Admisión Temporal:

Aquella orientada a la producción y/o ensamble de bienes, que en términos de valor monetario contengan como mínimo el cincuenta y uno por ciento de mercancías extranjeras, destinadas a ser reexportadas a países fuera del área centroamericana, siempre que se garantice ante el fisco la permanencia de las mercancías admitidas temporalmente, mediante fianza, garantía bancaria o a través

¹ Artículo 3o. del Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila.

los Almacenes Generales de Depósito autorizados para operar como almacenes fiscales.

b) Exportadora bajo el Régimen de Admisión Temporal:

Aquella actividad orientada a la producción de bienes que se destinen a la exportación o reexportación fuera del área centroamericana, siempre que se garantice ante el fisco la permanencia de las mercancías admitidas temporalmente, mediante fianza, garantía bancaria, o a través de Almacenes Generales de Depósito autorizados para operar como almacenes fiscales y que constituyan fianza específica para este tipo de operaciones.

c) Exportadora bajo el Régimen de Devolución de Derechos:

Aquella orientada a la producción y/o ensamble de bienes, que se destinen a la exportación o reexportación a países fuera del área centroamericana, siempre que se garanticen ante el fisco mediante la constitución de depósito en efectivo, la permanencia de las mercancías internadas temporalmente.

d) Exportadora bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria:

Aquella orientada a la producción de mercancías que han tenido como destino su venta a empresas exportadoras, quienes las integraron, incorporaron o agregaron a mercancías previamente exportadas a mercados fuera del área centroamericana.

e) Exportadora Bajo el Régimen de Componente Agregado Nacional Total:

Aquella orientada a la producción o ensamble de bienes que se destinen a la exportación, a países fuera del área centroamericana y que utilicen en su totalidad mercancías Nacionales y/o Nacionalizadas.

2.4 REGIMEN AL QUE PUEDE AMPARARSE LAS EMPRESAS DE EXPORTACION DE CAMARON

Antes de indicar al régimen a la cual pueden ampararse las empresas de exportación, se debe mencionar lo que define el Decreto 29-89, como exportación y reexportación.

Exportación: Es la salida del territorio aduanero nacional, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas.

Reexportación: Es la salida del territorio nacional,

cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras llegadas al país y no nacionalizadas

Por tal razón, las empresas que se dedican al cultivo, crianza y desarrollo de especies marinas y, en particular, de camarón, se pueden calificar en el grupo de Exportadoras bajo el Régimen de Admisión Temporal, ya que hacen uso de bienes importados que posteriormente serán reexportados; así como de bienes locales que posteriormente serán exportados como producto terminado.

BENEFICIOS:

Al observarse que existen diferentes formas de operar dentro del régimen de perfeccionamiento activo, y el régimen de valor agregado nacional total, se efectuó un análisis de los diferentes beneficios que cada régimen otorga, los cuales se exponen en el cuadro No.1 siguiente:

CUADRO No.1

CUADRO COMPARATIVO DE LOS BENEFICIOS OTORGADOS
POR EL DECRETO 29-89

Exención temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, e Impuesto al Valor Agregado IVA, sobre las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, etc., hasta por el plazo de un año.

Exención temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, o la inclusión del Impuesto al Valor Agregado IVA, sobre muestras, instructivos, patrones y modelos hasta el plazo de un año.

Exoneración del Impuesto Sobre la Renta, de las rentas que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación, por un periodo de 10 años.

Exención Temporal de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado IVA sobre la maquinaria y equipo, y accesorios que sean arrendados hasta por el plazo de un año.

Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado IVA, a la importación de maquinaria y equipo.

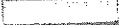

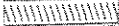

Exoneración total de los derechos ordinarios y extraordinarios a la exportación.

Reembolso de los derechos, impuestos a la importación e impuestos al valor agregado IVA, que hayan pagado en garantía para caucionar la internación de las materias, productos semielaborados, materiales, envases, etc. por el plazo de 6 meses.

Mercaderías que se hayan utilizado como insumos por los cuales se pagaron los correspondientes derechos arancelarios e impuestos a la importación, gozaran de franquicia por el valor equivalente de materias primas, materiales, envases, etc.

	1	2	3	4
Exención temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, e Impuesto al Valor Agregado IVA, sobre las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, etc., hasta por el plazo de un año.				
Exención temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, o la inclusión del Impuesto al Valor Agregado IVA, sobre muestras, instructivos, patrones y modelos hasta el plazo de un año.				
Exoneración del Impuesto Sobre la Renta, de las rentas que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación, por un periodo de 10 años.				
Exención Temporal de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado IVA sobre la maquinaria y equipo, y accesorios que sean arrendados hasta por el plazo de un año.				
Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado IVA, a la importación de maquinaria y equipo.				
Exoneración total de los derechos ordinarios y extraordinarios a la exportación.				
Reembolso de los derechos, impuestos a la importación e impuestos al valor agregado IVA, que hayan pagado en garantía para caucionar la internación de las materias, productos semielaborados, materiales, envases, etc. por el plazo de 6 meses.				
Mercaderías que se hayan utilizado como insumos por los cuales se pagaron los correspondientes derechos arancelarios e impuestos a la importación, gozaran de franquicia por el valor equivalente de materias primas, materiales, envases, etc.				

Referencia

- (1) 
- (2) 
- (3) 
- (4) 

- Exportadora y maquiladora bajo el Régimen de admisión temporal
- Exportadora bajo el régimen de devolución de derechos
- Exportadora bajo el régimen de franquicia arancelaria
- Exportadora bajo el régimen de valor agregado nacional total

OBLIGACIONES Y PROHIBICIONES:

2.6.1 OBLIGACIONES:

Las empresas exportadoras de Camarón que se amparan al Decreto 29-89, deben cumplir con algunos reportes e informes especiales que sirven para llevar control y cuantificación de las importaciones admitidas temporalmente, así como su proceso en el país, su reexportación y respectivo ingreso de divisas obtenido por la incorporación del Valor Agregado. En el Cuadro No. 2 se presenta una comparación de los requisitos que deberán cumplir las empresas de acuerdo al régimen en que se califiquen.

CUADRO No. 2

CUADRO COMPARATIVO DE LAS OBLIGACIONES A QUE ESTAN SUJETAS LAS EMPRESAS CALIFICADAS DENTRO DEL REGIMEN DEL DECRETO 29-89

	1	2	3	4
proporcionar dentro de los primeros veinte días de cada mes, una Declaración Jurada a la Dirección General de Aduanas y una copia firmada por ésta, a la Dirección de Política Industrial.				
Mantener registros contables, Sistemas de Contabilidad de Costos e inventario perpetuo de las mercaderías ingresadas temporalmente.				
Comenzar su producción en el término que señala la resolución de calificación o bien en la fecha otorgada.				
Proporcionar a la Dirección de Política Industrial y a la Dirección General de Aduanas la información requerida por las mismas.				
Proporcionar cualquier otra información pertinente para la correcta aplicación de la Ley.				
Complir con las leyes del país, particularmente las de carácter laboral.				
Presentar fotocopia de las pólizas de importación de maquinaria y equipo dentro de los cuarenta y cinco días posteriores a la fecha de liquidación.				
Los sub-productos y desechos podrán ser nacionalizados, destruidos, reexportados, donados a entidades de beneficencia previa autorización del Ministerio de Finanzas.				

Referencia

- (1) Exportadora y maquiladora bajo el régimen de admisión temporal.
- (2) Exportadora bajo el régimen de devolución de derechos
- (3) Exportadora bajo el régimen de franquicia arancelaria
- (4) Exportadora bajo el régimen de valor agregado nacional total.

2.6.2 PROHIBICIONES

En cuanto a las prohibiciones a que están sujetas las empresas de Exportación de Productos no Tradicionales y en lo particular de las exportadoras de Camarón calificada por el Ministerio de Economía, se pueden mencionar las siguientes:

- a) Enajenar en cualquier forma las mercancías internadas temporalmente en el país.
- b) Enajenar o dar un uso distinto a la maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios importados con exoneración total de impuestos.
- c) Iniciar su producción fuera del plazo establecido en la resolución de calificación respectiva.

Es de mucha importancia observar las prohibiciones referidas con anterioridad, ya que estos aspectos quedan plasmados en la Resolución de Calificación y su incumplimiento da lugar a la aplicación de sanciones.

GARANTIAS Y SANCIONES:

2.7.1 GARANTIAS:

Las garantías que deberán presentar las empresas exportadoras de Camarón al fisco para gozar de la exoneración temporal de derechos bajo el régimen de perfeccionamiento activo o de valor agregado nacional total, dependerá de la calificación en que se encuentre la empresa. En el Artículo 45 del Reglamento, se contemplan las garantías siguientes:

2.7.1.1 Fianza de Garantía:

Se deberá constituir fianza de garantía ante el Ministerio de Finanzas Públicas, por un monto que éste considere conveniente, que cubra los derechos arancelarios, impuestos de importación e impuesto al valor agregado (IVA), que gozan de suspensión temporal y para efecto de su control la Dirección General de Aduanas, abrirá un registro de Cuenta Corriente a cada empresa, donde se establecerá su vigencia, cargos, descargos y saldo de dicha fianza.

2.7.1.2 Depósito en efectivo:

Las empresas que operen bajo el régimen de devolución de derechos, deben realizar depósito en efectivo, que cubra el monto de suspensión temporal de derechos, para lo cual contará con un año para solicitar su reembolso.

2.7.1.3 Almacén General de Depósito:

Esta otra forma de garantizar la exoneración temporal de derechos, consiste en realizar un contrato con una compañía Almacenadora autorizada para operar como Almacén Fiscal, la cual se responsabilizará ante el fisco de cualquier incumplimiento por parte de su empresa cliente, mediante la Fianza específica constituida ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

2.7.1.4 Garantía Específica:

La que el importador mediante el convenio específico suscrito con el Ministerio de Finanzas Públicas, presente garantías con sus inventarios con crédito fiscal del impuesto al valor agregado a su favor, con bonos del tesoro en depósito, con otros bienes registrados, o con combinación de los anteriores.

2.7.1.5 Garantía Bancaria:

Cuando un banco del sistema avale al importador ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

2.7.1.6 Franquicia Arancelaria:

CAPITULO III

ASPECTOS CONTABLES A CONSIDERAR EN LAS EMPRESAS EXPORTADORAS DE CAMARON AMPARADAS AL DECRETO 29-89

REGISTROS CONTABLES A QUE ESTA OBLIGADA UNA EMPRESA EXPORTADORA DE CAMARON, SEGUN LA LEGISLACION GUATEMALTECA:

De conformidad con el Decreto Ley 2-70, Código de Comercio, artículo 368, los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

a) Caso Práctico de Contabilización

A continuación se presenta un caso práctico de los registros contables, en la compra de materia prima, crianza, producción y venta de camarón, utilizando el sistema de partida doble.

PARTIDA No. 1

COMPRAS DE MATERIA PRIMA

concentrado de camarón Q.50,249.35

CUENTAS POR PAGAR Q.50,249.35

V/Compra de materia prima

a la empresa mariscos,S.A.

Q. 50,249.35 Q. 50,249.35

PARTIDA No.2

CUENTAS POR PAGAR

Q. 50,249.35

BANCOS

Q. 50,249.35

V/pago de la póliza de Importación 0420/95 cheque No.455022

Banco beltys.

Q. 50,249.35 Q. 50,249.35

PARTIDA No. 3

BODEGA DE MATERIAS

Q. 50,249.35

COMPRA MAT. PRIMA

Q. 50,249.35

V/ingreso a bodega de 200 quintales de concentrado para alimento de camarón.

Q. 50,249.35 Q. 50,249.35

PARTIDA No.4

MATERIA PRIMA EN PROCESO

Q. 50,249.35

MANO DE OBRA EN PROCESO

Q. 19,500.00

GASTOS INDIRECTOS

Q. 15,000.00

BODEGA DE MATERIALES	Q.50,249.35
CUENTAS POR PAGAR	Q.34,500.00

V/ registro del proceso de crianza y producción de camarón, lagunas 1,2,3, Puerto San José.

Q.84,749.35 Q.84,749.35

PARTIDA No.5.

CUENTAS POR PAGAR	Q.34,500.00
BANCOS	Q.34,500.00

V/pago mano de obra y gastos indirectos en proceso de crianza y producción de Camarón.

Q.34,500.00 Q.34,500.00

PARTIDA No.6

CONTENEDOR DE PROD. TERM.	Q.84,749.35
M.P.EN PROCESO	Q.50,249.35
M.O.EN PROCESO	Q.19,500.00
GASTOS INDIRECTOS	Q.15,000.00

V/registro del traslado del Camarón en edad, a contene-

dores congelados.

Q.84,749.35 Q.84,749.00
=====

PARTIDA No.7

CUENTAS POR COBRAR

Q.208,800.00

VENTAS

Q.208,800.00

V/vta. de 24,000 lbs. de camarón
a 1.50 de dólar, fact.No.5, embar-
que 052 tip.cambio 5.80 x 1 dólar

Q.208,800.00 Q.208,800.00
=====

PARTIDA No. 8

COSTO DE VENTAS

Q. 84,749.35

CONTENEDOR PROD.TERM.

Q.84,749.35

V/registro del costo de lo
vendido, embarque 052.

Q. 84,749.35 Q.84,749.35
=====

PARTIDA No. 9

BANCOS

Q.216,000.00

CTAS.X COBRAR

Q.208,800.00

OTROS PROD.FROS.

Q. 7,200.00

(Dif. Cambiario)

/pago efectuado por la compañía
Ingostas S.A., según giro 402250
del Banco Centroamérica, tasa de
cambio 6.00

Q.216,000.00 Q.216,000.00

Así también, deberán llevar cuando menos los siguientes
libros o registros:

- 1. Inventarios
- 2. De Primera Entrada o Diario
- 3. Mayor o Centralizador
- 4. Estados Financieros.

Los libros mencionados pueden ser llevados por medio de
sistemas computarizados que permitan su análisis y
actualización.

CONTROLES CONTABLES REQUERIDOS POR EL DECRETO 29-89.

Los controles contables para estas empresas,
establecidos en forma específica por el Decreto 29-89 Ley de
Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de
Cajal, son los siguientes:

- a) Un sistema de Inventario Perpetuo de las mercaderías ingresadas temporalmente y de las cantidades de las mismas, utilizadas en productos que se exporten o reexporten.
- b) Utilización de sistemas de contabilidad de costos que incluya la incorporación de los movimientos contables en los procesos de producción.

No obstante que el Decreto 29-89 obliga a llevar estos controles, no propone la forma en que deberá vaciarse la información contable para efectos de su control y fiscalización; en ese sentido se considera que el registro de inventario perpetuo que se utilice, incluya:

- a) Un apartado para las anotaciones de los lotes de producción ingresados a procesos de producción; y,
- b) Su respectiva referencia de las anotaciones de exportación, con el fin de integrar el movimiento de cada producto y así ejercer control sobre su proceso y en especial su estancia dentro del país. En el anexo 3 se presenta un modelo de un registro de inventario perpetuo.

3.3 CONTROLES CONTABLES APLICABLES A LAS EMPRESAS DE

EXPORTACION DE CAMARON AMPARADAS AL DECRETO 29-89.

Las empresas amparadas al decreto 29-89, pueden implementar los controles que se considere necesarios, pero hay que notar que al estar acogidas a un trato particular, debe darse especial atención a los términos de cumplimiento a los cuales queda sujeta. A continuación se presentan algunos controles que deben tomarse en cuenta.

- a) Control sobre movimiento de garantías
- b) Control global de importaciones
- c) Control sobre el movimiento de almacenaje
- d) Control sobre maquinaria y equipo Importada
- e) Separación de registros contables.

Es conveniente llevar un control específico sobre movimientos de las garantías que la empresa utiliza para caucionar el ingreso de materias primas, materiales, productos semielaborados, etc., bajo el régimen de admisión temporal; que como se explicó en el capítulo que antecede, estas empresas deberán presentar garantía al fisco por los derechos arancelarios, impuestos de importación e impuesto al Valor Agregado IVA., que le exonere temporalmente, mediante Fianza constituida a favor de la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Finanzas Públicas. El referido control estará enfocado hacia el movimiento de saldos que se

obtengan por la utilización del mismo y al vencimiento del período de un año a que tienen derecho las mercancías de permanecer en el país.

Es importante hacer referencia que el sistema de suspensión temporal de derechos funciona dentro de un marco legal muy rígido y entre sus requisitos están:

- a) Que la materia prima deberá ser transformada o ensamblada en el país, dentro del término de un año, y que solamente podrá ampliarse dicho término a solicitud del interesado y podrá solamente ser extendido por otro año.
- b) Después de haber exportado el producto, debe presentarse la modificación del saldo de la fianza de garantía dentro de cuarenta y cinco días posteriores, por el equivalente proporcional a las materias primas consumidas.

El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos, motivará hacer efectiva la fianza de garantía. Dicha observancia es fundamental, en virtud de que la empresa pudo haber cumplido con todos los requisitos, excepto el que se menciona, lo que puede provocar cuantiosas pérdidas. El anexo 2 presenta un modelo de registro que se considera

conveniente llevar para evitar en lo posible dichas pérdidas.

Adicionalmente, se considera llevar otro registro que incorpore todas la importaciones efectuadas con el propósito de cuantificar los valores totales de las materias primas importadas, sujetas a incorporar al proceso de crianza y producción de camarón, así como también llevar control sobre los impuestos exonerados. En el anexo 1, se ilustra como debe llevarse estos registros.

Para las empresas que trabajen bajo el régimen de Devolución de Derechos, se considera de utilidad llevar un control de los Depósitos en efectivo que realice, que detalle en forma amplia la información referente al volumen, peso y valores que se garanticen, con el fin de poder reclamar su reintegro dentro del periodo de un año que establece la Ley.

Referente al uso de los servicios de Almacenes Generales de Deposito autorizados para operar como almacenes Fiscales, es conveniente que la empresa que lo utilice, lleve sus controles en forma ordenada con efecto de saber a una fecha determinada cuál es su situación en relación con las mercancías ingresadas al país a través de dichos servicios.

Actualmente las compañías almacenadoras, están utilizando el sistema de habilitación de bodegas de sus clientes, y para ello deberá llevar un procedimiento de la transformación o ensamble de mercancías, lo cual está permitiendo una mayor fluidez a las operaciones de exportación. En virtud de lo anterior, las empresas que utilizan dichos servicios, deberán implementar sus propios controles referentes al tráfico de materias primas, materiales, etc.

Otro aspecto importante que cabe mencionar, es que por la naturaleza de las operaciones que realizan las empresas de exportación y de maquila, se utiliza maquinaria en considerables cantidades, por lo que se considera necesario llevar un sistema cardex por cada una de ellas y llevar el récord de sus características, reparaciones efectuadas y depreciaciones por su uso.

En cuanto a llevar registros separados para las empresas que tienen producción para el mercado local y para el extranjero, es recomendable presentar la contabilidad en forma separada, clara y comprensible, específicamente para la elaboración de las declaraciones de impuestos sobre la renta.

3.4 ASPECTOS FISCALES

3.4.1 ORGANIZACION ACTUAL DE LA ADMINISTRACION FISCAL EN ATENCION A LAS EMPRESAS DE EXPORTACION DE CAMARON AMPARADAS AL DECRETO 29-89.

De conformidad a la actual organización del Ministerio de Finanzas Públicas y, en particular, de la Dirección General de Rentas Internas, ésta no cuenta a la presente fecha, con una unidad o sección que tenga contemplado dentro de sus funciones, fiscalizar en lo que le corresponda a las Empresas de Exportación amparadas al Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, y a las exportadoras de camarón.

No obstante que copia de la resolución que autoriza a las empresas hacer uso de los regímenes establecidos en el Decreto 29-89, así como el período para la cual fueron exonerados del Impuesto Sobre la Renta, ésta es enviada por la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, a la Dirección General de Rentas Internas para su conocimiento y efecto, sin embargo, a la fecha esta Dirección le ha restado importancia a las mismas, situación que no ha permitido llevar un archivo permanente de estas resoluciones, para que de esa manera se pueda ejercer mejor control y, a la vez, su posterior fiscalización a estas empresas.

Es por ello, que dentro de los programas de auditoría que cubre la Dirección General de Rentas Internas, no existe alguno que permita establecer si las empresas de exportación y en lo particular las exportadoras de camarón cumplen con las obligaciones y prohibiciones establecidas en el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, así como del cumplimiento de otros impuestos de reciente creación. Por tal razón, se hace necesario ejercer un mayor control y la aplicación de un programa de auditoría fiscal para estas empresas, que permita evitar que desaparezcan sin antes solventar su situación con la Administración Fiscal.

Es de mencionar que la Dirección General de Rentas Internas, a través del Departamento del Impuesto al Valor Agregado IVA, cuenta con una **Unidad de Devolución y Compensación de Impuestos**, cuyo objetivo es resolver a petición de las empresas de exportación, si proceden o no las solicitudes de devolución en efectivo del Crédito Fiscal; sin embargo, por la gran demanda de solicitudes y por carecer del recurso humano, el alcance del programa que cubre esta unidad es muy limitado, permitiendo con ello, no fiscalizar a profundidad a estas empresas. Esta limitante permite que en la mayoría de casos, el crédito fiscal solicitado, sea devuelto, aún teniendo estas empresas ajustes pendientes que solventar con el fisco, por haber

incumplido con obligaciones o prohibiciones, al estar amparadas al Decreto 29-89. Al devolver el crédito fiscal de tal manera, se debe a que se carece de un programa de auditoría específico para este tipo de empresas, así como también se impide verificar el cumplimiento de otros impuestos de reciente creación, los cuales se mencionan en un apartado especial del presente trabajo.

Es de mencionar, que de conformidad al artículo 22, 23, y 24 del Decreto 27-92, reformado por los artículos 12, 13 y 14 del Decreto 64-95, Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la devolución del crédito fiscal, puede ser rechazado total o parcialmente, cuando la empresa tiene cuentas pendientes con el fisco; sin embargo, para las empresas de exportación amparadas al Decreto 29-89, este alcance no se ha podido cubrir por parte de la Dirección General de Rentas Internas, al no tener un archivo, así como una unidad encargada de cubrir un programa específico de auditoría a estas empresas, la cual es el aporte fundamental, que se pretende dejar a la Administración Fiscal, con la presente tesis.

De conformidad al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, esta hace mención a otras Direcciones de la Administración Fiscal, para ejercer control del cumplimiento de algunas

operaciones a las empresas de exportación; esta limitante hace necesario cubrir un programa de auditoría fiscal más completo y con mayores alcances, que permita orientar a estas empresas de sus compromisos con el fisco, así como a este último, de poder ejercer mejor coordinación y control de las mismas.

3.4.2 IMPUESTOS DE RECIENTE CREACION

Las empresas de exportación amparadas al Decreto Legislativo 29-89 y, en particular, las exportadoras de camarón, se encuentran exentas del pago de Impuestos Sobre la Renta, al Impuesto Al Valor Agregado IVA, así como gozan de suspensión temporal de Derechos Arancelarios por la importación de materias primas; por el contrario, exige el cumplimiento de obligaciones y prohibiciones establecidas en el Decreto 29-89 así como de otros impuestos de reciente creación, que por lo general las empresas desconocen, provocando con ello, sanciones con efectos financieros no previstos por estas empresas, inclusive hasta la cancelación de la Resolución de Calificación. Como un aporte a estas empresas, y a la elaboración del programa de auditoría fiscal, se describen la forma en que éstas, no obstante estar exentas, pueden en un momento dado, quedar afectas al pago de impuestos así como del cumplimiento de otras leyes de reciente creación:

a) LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

De conformidad con el Decreto Legislativo 29-89, "Ley de Fomento a las Empresas de Exportación y de Maquila", artículo 12, incisos a, b, d y e, las empresas de exportación de productos no tradicionales, están exentas del Impuesto al Valor Agregado (IVA), tanto en las importaciones como en sus exportaciones. Sobre el particular, el Decreto 26-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en su artículo 7, inciso b), reformado por el Decreto 60-95, confirma que están exentas las importaciones de bienes muebles efectuados por las personas individuales o jurídicas amparadas por Regímenes de Importación Temporal; por el contrario, en sus compras locales sí deberán pagar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), constituyéndose este pago en un crédito fiscal para estas empresas.

Así mismo, el artículo 23 reformado por el Decreto 60-95, indica que los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes, tendrán derecho a la devolución del Crédito Fiscal, en efectivo o en vales tributarios, por trimestre calendario vencido. Por tal razón, esto, hace necesario la fiscalización de estas empresas por un Contador Público y auditor Independiente como también por parte de la

Administración Fiscal, con el objeto de evitar todo riesgo de no cometer errores de carácter fiscal, en el sentido de establecer si efectivamente se está solicitando un crédito fiscal originado de las operaciones propias de dichas empresas.

b) **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

El artículo 11, inciso c), del Decreto 29-89, Ley de Fomento a las Empresas de Exportación y de Maquila, pone de manifiesto que las empresas amparadas a dicho decreto, tienen derecho a la exoneración total del Impuesto Sobre la Renta, de las rentas que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación de bienes que se hayan elaborado o ensamblado en el país y exportado fuera del área Centroamericana. Tal exoneración se otorgará por un período de diez años (10), contados a partir del primer ejercicio de imposición inmediato siguiente al de la fecha de notificación de la resolución de su calificación por el Ministerio de Economía.

Es de mencionar que éste es otro riesgo que se corre al no tener un eficiente control administrativo y fiscal que permita fiscalizar a estas empresas, ya que pasado los diez (10) años, éstas deben iniciar a pagar

el Impuesto Sobre la Renta como cualquier otro contribuyente normal. Cabe indicar que de conformidad con el régimen al cual se hayan acogido las empresas de exportación pueden producirse ventas a nivel local, mismas que se encuentran afectas al pago del Impuesto sobre la Renta. Es por ello que el Decreto 29-89 obliga a las empresas amparadas al mismo, llevar un sistema de Costos e Inventario perpetuo, que identifique separadamente las exportaciones realizadas fuera del área Centroamericana y los costos y gastos imputables a las mismas respectivamente o en su defecto, el sistema de costos unitario de operación; extremo a verificar solamente por medio de un proceso de control y fiscalización; el cual es el aporte fundamental que se pretende dejar con el presente trabajo.

DECRETO 32-95 LKY DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS.

No obstante estar las empresas que así lo deseen, amparadas al Decreto 29-89 Ley de Fomento a las Empresas de Exportación y de Maquila, no escapan al pago del impuesto a que se refiere el Decreto 32-95 del Congreso de la República, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, publicado en el Diario Oficial el 3 de mayo de 1995.

Esta ley indica que se establece un impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas mercantiles y agropecuarias domiciliadas o situadas en el territorio nacional. La base imponible de este impuesto lo constituye la cuarta parte del monto que resulte de restar al total de activos, el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco; el total de los pasivos y las utilidades retenidas, conforme el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en vigor durante el trimestre que corresponda. Por tal razón, las empresas exportadoras de productos no tradicionales amparadas al Decreto 29-89, deben hacer efectivo el pago del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

Así también, la ley indica que el monto pagado por este impuesto será acreditable al pago del Impuesto Sobre la renta, sea del período fiscal que corresponda o a los sucesivos períodos del Impuesto Sobre la Renta, hasta agotarlo. Sobre este particular, cabe mencionar que uno de los beneficios de las empresas de exportación de camarón amparadas al Decreto 29/89, es la exoneración del Impuesto Sobre la Renta; los pagos en concepto de impuestos de la Ley del Impuesto a las

Empresas Mercantiles y Agropecuarias, forman parte de sus gastos de operación.

b) **DECRETO 37-92 LEY DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLO.**

En relación con el Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales, no existe ningún beneficio fiscal, pues no lo contempla el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, ni la resolución de calificación extendida por el Ministerio de Economía.

Puede tener aplicación al momento de suscribirse algún contrato de servicios por un monto determinado en el que las partes se comprometen a satisfacer las obligaciones adquiridas por el servicio. La suscripción del documento que implica un respaldo de un monto determinado, está sujeto a la aplicación de la tarifa establecida en el artículo 4 del Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo.

c) **DECRETO 31-96 LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL Y DE EMISION DE BONOS DEL TESORO DE EMERGENCIA ECONOMICA.**

La Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal, y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica, publicada en el Diario Oficial el 24 de mayo de 1996, en su artículo 5, pone de manifiesto las instituciones que se encuentran exentas del presente impuesto, el cual no incluye a las empresas de Exportación de Productos no Tradicionales, y, en particular, las exportadoras de camarón amparadas al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila; por tal razón, este impuesto lo deben hacer efectivo, con el objeto de no ser sancionadas en el futuro, por la Administración Fiscal.

DECRETO 26-95 LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS

El Decreto 26-95, Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros, fue publicado en el Diario Oficial, el 27 de abril de 1995, y tiene como objeto, gravar los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos valores, públicos o privados, que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos.

Las personas individuales y jurídicas que paguen o acrediten en cuenta, intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos valores públicos y privados, a personas individuales o jurídicas domiciliadas en Guatemala, que no estén sujetas a la fiscalización por la Superintendencia de Bancos, retendrán el 10% con carácter de pago definitivo y mensualmente lo deberán de entregar a las cajas fiscales.

Como se puede observar, las empresas de exportación de productos no tradicionales y, en particular, las empresas de exportación de camarón, de conformidad a sus operaciones financieras pueden estar actuando como agentes de retención de este impuesto o afectados directamente en el pago del mismo, ya que de conformidad al artículo de exenciones no las excluye de la presente ley.

exportación de camarón amparadas al Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila:

-Margen Superior Izquierdo

Nombre o Razón Social del Contribuyente

Nombre o identificación Tributaria

Nombre de la cuenta a revisar

Período Fiscal a revisar

-Margen Superior Derecho

Identificación del Papel de Trabajo

Iniciales del auditor y fecha de elaboración

Iniciales del supervisor y fecha en que los revisó.

Encabezado de columnas

Cuerpo del papel de trabajo

Referencia para cruzar con otros papeles de trabajo y con el informe

Marcas de auditoría

Conclusiones y Recomendaciones

Firma y sello del auditor.

a.3 TIPO DE CEDULAS

En la auditoría Fiscal efectuada a las empresas de exportación amparadas al decreto 29-89, se elaboran tres tipos de cédulas

a.3.1 Cédula Centralizadora

Son aquellas en donde se consignan los ingresos, costos y gastos que se reflejan en los Estados Financieros y Declaraciones Presentadas.

a.3.2 Cédula Sumaria

Son aquellas que contienen la integración por mes de la cuenta que se revisa, y sirve para determinar el tamaño de la muestra que se utiliza para la verificación de una cuenta, en donde se toma como base la importancia del cargo mensual, en relación al monto total de la misma.

a.3.3 Cédula Analítica

haya acogido y autorizado por resolución emitida por el Ministerio de Economía.

b.7 Resultados de la Auditoría.

b.7.1 Verificación Preliminar:

En esta parte se debe indicar los procedimientos y los resultados obtenidos de la verificación efectuada, según los registros internos que debe tener este tipo de contribuyente tanto en la Dirección General de Inspecciones Fiscales, Dirección General de Aduanas, Almacenadoras o Ministerio de Economía; entidades que de una u otra forma se relacionan con la actividad de las empresas de exportación amparadas al decreto 29-89.

b.7.2 Verificación de Campo:

Esta parte del informe es la mas importante, ya que en ella se debe exponer en forma narrativa el alcance, técnicas y procedimientos que se aplicaron a cada uno de los rubros seleccionados, de acuerdo con el plan de trabajo elaborado, así como el resultado de acuerdo con el examen efectuado.

b.8 Conclusiones:

Es el resultado final de la auditoría realizada, la cual contiene los hechos más relevantes de todo el proceso de trabajo. En ella se indica el monto de los ajustes, el impuesto omitido, las sanciones e intereses a los que se ha hecho acreedor el contribuyente.

Procedimientos y Técnicas de Auditoría.

4.4.1 Procedimientos de Auditoría Tributaria

Es el conjunto de técnicas que el Contador Público y Auditor ha de realizar en el curso del examen, con la oportunidad y alcance que juzgue necesario en cada caso, con el objeto de obtener los elementos de juicio suficientes, encaminados a la obtención de evidencias necesarias para fundamentar los ajustes a los cuales se hace acreedor el contribuyente.

Este conjunto de técnicas pueden visualizarse en forma general, es decir, cuando se trata de esbozar cada una de las etapas que ejecuta el auditor, para enfocar, desarrollar e informar sobre una auditoría. También existe la posibilidad de visualizar las técnicas en forma específica, es decir, estas acciones se utilizan para examinar una determinada partida o grupos, hechos y circunstancias.

a) Naturaleza, Oportunidad y Alcance de los procedimientos

Como ya se mencionó en la definición de procedimientos, los tres aspectos en que pueden modificarse los procedimientos de auditoría, al planear un examen son :

a.1 Naturaleza: Los procedimientos que serán utilizados y los rubros particulares a los cuales se aplicará cada procedimiento.

a.2 Alcance: El Número de partidas sobre las que se aplicará el procedimiento.

a.3 Oportunidad: El momento apropiado para ejecutar el procedimiento.

b) Procedimientos de Auditoría aplicados a una Empresa de Exportación de Camarón Amparada al Decreto 29-89.

Entre los principales procedimientos de auditoría que se aplican en una empresa de exportación amparada al decreto 29-89, se citan los siguientes:

b.1 Preparación del Plan de Trabajo

- b.2 Elaborar requerimiento de información que incluya toda la documentación mínima necesaria para iniciar el trabajo de auditoría.
- b.3 Elaborar corte de Formas a Libros Contables y Fiscales, facturación, cheques y otros, en el momento de la presentación en la empresa.
- b.4 Verificación de los registros contables del contribuyente y su documentación de respaldo.
- b.5 Requerimiento de información a terceros por medio de controles cruzados, en especial de la Dirección General de Aduanas, del Ministerio de Economía o Almacén General de Deposito.
- b.6 Verificar si la empresa realizó importación de maquinaria y equipo autorizados en la Resolución de Calificación.
- b.7 Determinar si las importaciones fueron reexportadas en el tiempo establecido en el Decreto 29-89.
- b.8 Verificar la existencia de fianza, depósito o contrato con Almacenadora con las que se respalden las importaciones realizadas bajo el régimen de suspensión

temporal de Derechos Arancelarios.

b.9 Verificar si las operaciones por los ingresos de exportación se han coordinado con el Banco de Guatemala.

b.10 Comprobar si la empresa ha presentado las declaraciones mensuales al Ministerio de Economía y a la Dirección General de Aduanas, tal y como lo exige el Decreto 29-89.

b.11 Verificar si la empresa efectúa ventas fuera del Area Centroamericana, tal y como lo exige el Decreto 29-89.

b.12 Cubrir el Programa del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, si fuera necesario.

b.13 Elaborar notas de liquidación y explicación de ajustes.

b.14 Elaborar Informe de Auditoría

4.4.2. Técnicas de auditoría

Son los métodos y practicas de investigación y pruebas

que el auditor fiscal utiliza para obtener la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros.⁴

La aplicación de estas técnicas permiten cerciorarse de la autenticidad y correcta contabilización de las operaciones y del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Dependiendo del tipo de empresa, de los hechos, asuntos, operaciones o circunstancias que se desean examinar, el auditor dispone de una serie de técnicas de auditoría, las cuales debe aplicar en cada caso con amplio criterio, de tal forma que como resultado de dichas aplicaciones, se forme una opinión en lo posible irrefutable.

A continuación se detallan las técnicas mas usadas en auditoría tributaria:

a). Observación:

Consiste en presenciar físicamente como se realizan

⁴ Norma 31 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

ciertas operaciones o hechos, tratando en lo posible de efectuar una visita preliminar a todas las instalaciones de la empresa, con el objeto de verificar la actividad principal a la que se dedica. La observación también se lleva a cabo dentro de un programa de presencia fiscal, para establecer si el contribuyente está cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

b). Inspección:

Es la verificación por el propio auditor de la documentación, con el objeto de comprobar la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad y presentada en los Estados Financieros. Mediante esta técnica, es posible verificar lo siguiente: a) Bienes de Activos Fijos importados; b) Documentos representativos de importación; c) Materia Prima Importada; d) documentos representativos como póliza de Fianza de Garantía, etc.

c). Indagación:

Es la investigación que realiza el auditor sobre determinados puntos, en base a preguntas que realiza a personas de la empresa auditada.

Con esta técnica el auditor puede formarse una opinión respecto a la empresa, hecho o asunto determinado; sin

embargo, las conclusiones o juicios necesitan de una corroboración o evidencia que lo respalde suficientemente, lo cual logrará mediante la aplicación de otras técnicas como: confirmación, certificación, etc., según sea el caso.

d). Confirmación:

Es la obtención de una comunicación escrita por una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto, informar de una manera válida sobre ella; información que le permita al Auditor Fiscal, formarse un juicio cierto y estable.

La confirmación puede ser positiva o negativa, dependiendo si el auditor fiscal desea que la tercera persona responda del hecho o circunstancia, estando o no conforme con ello; o que dé respuesta sólo si del hecho o circunstancia no está de acuerdo con la información en sus registros.

Por otra parte, la confirmación también puede ser directa o indirecta, dependiendo si en la solicitud de confirmación se suministra o no información acerca del hecho o circunstancia que se desea comprobar, y la tercera persona da respuesta confrontando dicha información con sus propios

registros, proporcionando la información que se necesita para proceder a su verificación.

En la auditoría a las Empresas de Exportación de Camarón amparadas al Decreto 29-89, la confirmación se puede aplicar en cualquier área a examinar, relativa a hechos o circunstancias que tengan un efecto financiero tributario, la cual se puede referir entre otros, a los aspectos siguientes: a) operaciones contabilizadas, b) documentos extracontables como las Resoluciones de Calificación, c) existencia de bienes físicos en poder de terceros; d) saldos y operaciones con entidades financieras, etc.

e) Seguimiento Contable:

El objetivo fundamental que persigue el auditor al aplicar esta técnica, es la de detectar posibles errores, por ejemplo, establecer que existan documentos de una importación o exportación; sin embargo, al darle seguimiento a través del examen de los registros contables estas no se efectuaron.

f) Análisis:

Consiste en separar elementos y agruparlos de acuerdo a su naturaleza u origen, de tal forma que del examen

racticado por el auditor fiscal, sirva para que se forme un juicio conceptual sobre el saldo o movimiento de un registro, cuenta o documento. Por otra parte, el análisis comprende otros aspectos, por ejemplo, las declaraciones de impuestos y/o la documentación de respaldo, permitirá al auditor fiscal determinar lo siguiente:

a) la legalidad de los documentos

a) la legalidad de los registros

El derecho a crédito de impuestos.

a) la correcta aplicación de las normas legales, etc.

5) Certificación:

Es aquella técnica que se aplica cuando se requiere de la legalización de un documento, en el que se asegure la veracidad de un hecho, el cual, por lo general debe estar firmado por una autoridad competente.

1) Calculo de pruebas matemáticas:

Consiste en la verificación de la precisión aritmética de los documentos fuente y de los registros contables o en la realización de cálculos independientes.

1) Revisión Analítica:

Consiste en estudiar razones y tendencias financieras significativas así como en investigar fluctuaciones y partidas poco usuales.

j) Declaraciones:

Consiste en la manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con funcionarios y empleados de la empresa.

CAPITULO V
CASO PRACTICO

A continuación se presenta un caso práctico de un Plan y Programa de Auditoría a las Empresas de Exportación de Camarón, amparadas al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, el cual incluye un Cuestionario de Control Interno, Planeación de la Auditoría, así como un Programa General a desarrollar aplicable para estas empresas.

Nombre de la Empresa: Camarones S.A.

Régimen Fiscal en el que trabaja: Ley de Fomento y Desarrollo a las Empresas de Exportación y Maquila, Decreto 29-89.

Régimen de Perfeccionamiento activo

donde trabaja: Exportadora bajo el régimen de admisión temporal de Derechos Arancelarios.

La Empresa Camarones S.A. es una empresa guatemalteca, constituida conforme a las leyes del país, con un capital

suscrito y pagado de Q.100,000.00, representado en 1,000 acciones de Q.100.00 cada una, según escritura constitutiva de fecha 15 de enero de 1990, ante los oficios del notario Julio César Quiñónez Barillas. Se dedica a la crianza, producción y exportación de camarón, su planta de producción está ubicada en el parcelamiento Monte Rico, municipio del Puerto de San José, departamento de Escuintla.

El Representante Legal de la empresa, es el Licenciado, Vairo Adolfo Sagastume Véliz y el contador de la misma es el señor Carlos Amílcar Gálvez, registrado en la Dirección General de Rentas Internas, con el No. 80,940.

El ejercicio contable de la empresa es del 1 de julio al 30 de junio de cada año.

PLAN DE AUDITORIA FISCAL PARA LAS EMPRESAS
DE EXPORTACION DE CAMARON
AMPARADAS AL DECRETO 29-89.

Identificación de la empresa.

1.1. Estudio General de la empresa

a) Estructura organizacional de la empresa:

- a.1 La empresa está constituida e inscrita en el Registro Mercantil según Escritura de Constitución No. 1520, de fecha 15 de enero de 1990, con un capital autorizado de Q.100,000.00 integrado por 1,000.00 acciones a Q.100.00 cada una
- a.2 La empresa se denomina Camarones Sociedad Anónima, y nombre comercial CAMSA.
- a.3 Su planta de producción se encuentra ubicada en el Parcelamiento Monte Rico, Municipio del Puerto de San José, del Departamento de Escuintla
- a.4 Su domicilio Fiscal, es 5a. Av. 19-04 zona 1 Guatemala.
- a.5 Su representante Legal, es el Licenciado Vairo Adelson

Sagastume Véliz, según escritura pública No. 2522, inscrito en el Registro Mercantil, el 10 de enero de 1990.

- b) Sistema contable que utiliza: Utiliza el sistema de partida doble a través de procesamiento electrónico de datos.
- c) Flujo de información tributaria:
 - c.1 No se ha efectuado auditoría en años anteriores.
 - c.2 Existe Auditoría externa, sin embargo, ésta no cubre un programa que permita establecer si la empresa cumple con todas sus obligaciones y prohibiciones, al estar amparada al Decreto 29-89, así como del cumplimiento de otros impuestos de reciente creación.
 - c.3 Sí se presentan Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado IVA, así como también del Impuesto Sobre la Renta.
 - c.4 Su período fiscal es del uno de julio al treinta de junio de cada año.
 - c.5 El Número de identificación Tributaria es 227273-1, del

Ministerio de Finanzas Públicas.

c.6 Se solicitará toda la documentación necesaria para realizar la auditoría fiscal, misma que se encuentra en un apartado del plan de auditoría.

c.7 La empresa se encuentra amparada al Régimen de Suspensión Temporal de Derechos Arancelarios de Importación, contenidas en el Decreto 29-89.

c.8 Se solicitará con terceros, cualquier información como alcance de la auditoría.

d) Orientación del Examen.

d.1 Marco de Referencia:

La auditoría se realizará a la empresa de exportación de Camarón S.A, amparada al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila y la misma es de carácter fiscal.

d.2 Pautas de orientación:

Se tuvieron a la vista las dos últimas declaraciones

del Impuesto Sobre la Renta, presentadas al Ministerio de Finanzas. Y sobre el particular existen variantes significativas en los ingresos declarados en los dos últimos años.

d.3 Muestreo:

De conformidad al resultado del cuestionario de control interno y del análisis y experiencia del auditor fiscal, se auditará únicamente los renglones de los Estados Financieros que permitan comprobar el fiel cumplimiento de las obligaciones contraídas por Camarones S.A, al estar amparadas al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, así como de otros impuestos de reciente creación.

e) Rama Económica

Su actividad principal, es la crianza, producción y exportación de Camarón en edad.

f) Leyes, Reglamentos y principios aplicables al contribuyente.

f.1 Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la

Actividad Exportadora y de Maquila.

1.2 Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas

1.3 Decreto 27-92, Ley del Impuesto Al Valor Agregado IVA, y sus reformas

1.4 Decreto 32-95, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

1.5 Decreto 37-92, Ley del impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo.

1.6 Decreto 31-96, Ley del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica.

1.7 Decreto 26-95, Ley Sobre Productos Financieros.

1.5 Papeles de Trabajo:

Se realizarán los papeles de trabajo que contengan el trabajo realizado por el auditor fiscal, así como las técnicas y procedimientos aplicados y las conclusiones a que ha llegado, de conformidad al examen efectuado,

aplicando Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

..2 OBJETIVOS GENERALES:

- 1.2.1 Salvaguardar los intereses del Fisco, verificando que se haya hecho buen uso de la suspensión temporal de los Derechos Arancelarios, impuestos de Importación e Impuesto al Valor Agregado IVA, por cualquiera de los Regímenes de Perfeccionamiento Activo previstos en la Ley, por parte de las empresas de exportación de Camarón.

- 1.2.2 La empresa Camarones S.A., se encuentra inscrita al Régimen del Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, y de conformidad al nombramiento elaborado para el efecto, se procederá a efectuar Auditoría, con el objeto de establecer si Camarones, S.A., cumple con las obligaciones y prohibiciones exigidas por el Decreto 29-89.

- 1.2.3 Establecer si la empresa Camarones S.A., cumple con otras obligaciones fiscales, relacionado con leyes de reciente creación, las cuales no las exonera del pago de las mismas.

OBJETIVOS ESPECIFICOS:

- 1.3.1 Determinar la razonabilidad de los saldos de inventarios de Materias Primas, Productos en proceso y Productos Terminados, presentados por la empresa a través de sus Estados Financieros.
- 1.3.2 Verificar la veracidad de las declaraciones mensuales enviadas a la Dirección de Política Industrial y Dirección General de Aduanas, por parte de la empresa.
- 1.3.3 Verificar contabilización y monto de las importaciones y exportaciones efectuadas por la empresa y determinar si fueron realizadas en el tiempo establecido por la ley.
- 1.3.4 Establecer si el ingreso de divisas al país, originado por las exportaciones efectuadas por la empresa Camarones S.A., se realizan en su totalidad.
- 1.3.5 Establecer si la empresa Camarones S.A., cumple con pagar otros impuestos, de los cuales no se encuentran exentos.

FECHAS CLAVES:

a) Fecha de Inicio de la Auditoría	15-8-96
b) Fecha de entrega del informe	30-8-96
c) Fecha de toma física de inventario	17-8-96
d) Fecha de Circularización	16-8-96

Se estima que para la realización del trabajo de campo será de 20 días hábiles. Este tiempo se podrá reducir o ampliar dependiendo de la capacitación del personal y condiciones de la empresa.

5 PERSONAL

- 1.5.1 Auditor Fiscal: Mario Amílcar Salazar J.
- 1.5.2 Supervisor : Feliciano Chavac Pérez
- 1.5.3 Jefe Superior : Juan Esteban Mendizábal D.

Tendrá que ser personal con conocimiento en auditoría fiscal a empresas de exportación, amparadas al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, y en lo particular a exportadoras de camarón.

6 COSTOS:

El costo de la auditoría fiscal a realizar a la empresa

Camarones S.A., es variado, y se determinará en base al programa de auditoría a cubrir o sea la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que se utilicen en cada área a examinar, el nivel de conocimiento y/o la capacitación que posea el personal asignado para este tipo de auditorías y la colaboración por parte del contribuyente auditado.

PROGRAMA GENERAL DE AUDITORIA A LAS EMPRESAS DE EXPORTACION DE CAMARON AMPARADAS AL DECRETO 29-89.

Si la empresa tiene Resolución de Calificación, para operar bajo el Régimen de Suspensión Temporal de Derechos Arancelarios verifique:

- a) Qué Institución emitió la Resolución de Calificación.
- b) Número y Fecha de la Resolución de Calificación
- c) Firma de las Autoridades competentes.
- d) Efectuar control cruzado con el Ministerio de Economía, con el objeto de confirmar el Número y fecha de la Resolución de Calificación, puesta a la vista por el contribuyente.

- e) Compruebe a qué régimen de los establecidos en el Decreto 29-89, se ampara la empresa auditada, ya que de ello depende las obligaciones a cumplir.
- f) Verifique la fecha de inicio de operaciones, misma que debe indicarse en la Resolución de Calificación, tal y como lo exige el artículo 43 inciso a) del Decreto 29-89 y 24 del Reglamento.
- g) Verifique que la materia prima importada que se indica en la Resolución de Calificación, sea acorde a la actividad a que se dedica la empresa, de acuerdo al contenido en el artículo 1, 6, y 8 del Decreto 29-89
- h) Verifique el producto a exportar por la empresa, de conformidad a lo autorizado en la Resolución de Calificación.
- i) A través de la Resolución de Calificación, establecer en uno de sus numerales, las obligaciones que se compromete cumplir la empresa al quedar amparada a cualquiera de los regímenes establecidos en el Decreto 29-89 y sus repercusiones si se diera lo contrario, según capítulo IV del Decreto 29-89.
- j) Verificar datos generales de la empresa, contenidos en

la Resolución de Calificación contra otros documentos de carácter administrativo.

k) Verifique generalidades de la empresa.

l) Verifique si se presentó solicitud de Calificación al Régimen, tal y como lo exige el artículo 20 del Decreto 29-89.

2 Verificar si la empresa realizó importación de maquinaria, equipo, repuestos y accesorios, autorizados en la Resolución de Calificación.

a) Solicite integración de activos fijos.

b) Verifique el número de activos fijos importados contra el número de activos fijos autorizados en la Resolución de Calificación.

c) Verifique si coinciden las partidas arancelarias de los activos fijos registrados contablemente, con las autorizadas en la Resolución de Calificación.

d) Verifique el saldo de activos fijos con el mayor en contabilidad.

- e) Si por la adquisición de nuevos activos fijos, existió ampliación de la Resolución de Calificación, verifique que éstos hayan sido importados posteriormente a esta ampliación.
- f) Dependiendo del Alcance de la Auditoría, realice selectivamente o al cien por ciento prueba física de los activos fijos, importados bajo el Decreto.29-89
- g) De acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, verifique que la maquinaria esté contabilizada al costo (VALOR CIF).
- h) Verifique si se enajenó o vendió maquinaria que haya pasado de 5 años y si existió autorización por parte de la Dirección de Política Industrial.
- i) Elabore cédula de ajustes, si fuera necesario.

7.3 Verificar la compra de combustibles y lubricantes, tomando en cuenta que se exceptúa la gasolina como materia prima importada.

- a) Verifique la cuenta Combustibles y Lubricantes, contra cheques voucher, facturas y demás documentación adjunta.

c) Verifique que sean exclusivamente compras locales

c) Si es importación de combustible y lubricante, verifique el recibo de caja, donde se hayan cancelado los impuestos de importación.

Determinar según póliza de importación, la fecha de desalmacenaje de las materias primas y otros productos destinados a la producción de artículos de exportación (Según fecha de sello de autorización de la póliza consignada por la aduana).

a) Solicite integración de Importaciones

b) Realice cálculos aritméticos

c) Cotejar importación, contra documento Contable (póliza de importación)

d) Verifique que las importaciones estén contempladas en la Declaración mensual presentada a la Dirección General de Aduanas y a la Dirección de Política Industrial.

e) Verifique la partida arancelaria de la materia prima importada contra la Resolución de Calificación.

f) Verifique el saldo de materia prima, contra el mayor en contabilidad.

g) Obtenga número y Póliza de Importación, fecha de autorización, cantidad en kilos, libras o unidades, valor cif, valor fob, derechos arancelarios y partida arancelaria.

1.7.5 Verificar si las pólizas de importación contienen las partidas arancelarias, citadas en la Resolución de Calificación.

a) Obtenga la póliza de importación y Resolución de Calificación.

b) Verifique que las partidas arancelarias que contiene la póliza de importación, sea las que fueron autorizadas en la Resolución de Calificación.

1.7.6 Verificar la existencia de Fianza, Depósito o Contrato con Almacenadora con los que se respalden las importaciones realizadas por la empresa, bajo el Régimen de Suspensión Temporal de Derechos Arancelarios.

a) Verifique si se constituyó Fianza ante la Dirección

General de Aduana o a través de una Almacenadora.

- b) Obtenga copia de las dos anteriores, según sea el caso.
- c) Verifique su monto por la fianza constituida.
- d) Verifique la empresa con quien se adquirió la fianza.
- e) Verifique que la fianza sea clase "C".
- f) Verifique si la fianza se ha venido renovando o ampliando.
- g) Verifique el plazo o vigencia de la fianza o contrato
- h) Verifique si existe habilitación de bodegas.

7.7 Verificar si en la Dirección General de Aduanas, se ha recibido de la empresa, solicitud para que se abone a la fianza el valor de los productos exportados, en los que se utilizó las materias primas importadas y verificar si la solicitud está dentro del tiempo que estipula el Decreto 29-89.

- a) Tener a la vista las solicitudes de descargo presentado a la Dirección General de Aduanas o Aduana Central.

- b) Solicite integración de la póliza de importación, con la póliza de exportación, misma que evidencia la reexportación de la Materia prima o bienes importados.
- c) Elabore una cédula que incluya una columna con el número de solicitud presentada, fecha de presentación a la Dirección General de Aduanas, presentación según la Ley (45 días hábiles), días acumulados a partir de la fecha de presentación según solicitud del contribuyente; ésto dará como resultado una diferencia de más o de menos o tiempo exacto.
- d) Realice cédula de ajustes si el caso lo amerita, según los resultados de la presente prueba.

7.8 Verificar si existe disponibilidad en la fianza, constituida en la Aduana Central, que permita continuar exportando con suspensión temporal de impuestos.

- a) Constituirse en la Aduana Central o Regímenes especiales de la Dirección General de Aduanas.
- b) Solicite el saldo de la cuenta corriente de la fianza de la empresa auditada.
- c) Solicite fotocopia de la cuenta corriente y verifique

si se encuentran todos los cargos y descargos tanto de importaciones como de exportaciones de la empresa auditada.

1) Efectúe conciliación a una fecha determinada, entre el saldo de la cuenta corriente que para el efecto la empresa lleva internamente contra la cuenta corriente de la Aduana Central o de Regímenes Aduaneros de la Dirección General de Aduanas.

2) Verifique que se haya descargado al saldo de la fianza, los porcentajes de derechos arancelarios que legalmente correspondan.

Solicitar Registros Contables

a) Verificar en cada uno de ellos, las operaciones asentadas, para determinar el registro de las operaciones del régimen a la cual se encuentra amparada la empresa.

b) Verificar cómo se contabilizan los ingresos de las exportaciones, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad a lo establecido en el Decreto 29-89.

- a) Solicite facturas contable de exportación y formulario de licencia de exportación.
- b) Identifique al contribuyente, número de factura, fecha de factura, destino del producto que se exporta, valor en dólares.
- c) Obtenga el número de formulario de licencia de exportación.
- d) La información obtenida anteriormente, deberá cruzarse contra el formulario estadístico de divisas, del cual se obtendrá el total de dólares que se están liquidando, posiblemente será en su totalidad o quedará algún saldo.
- e) De quedar algún saldo, verifique los siguientes formularios estadísticos de Ingreso de Divisas, hasta que el ingreso de divisas quede completamente liquidado.
- f) Obtenga el número del giro con que se efectuó el Ingreso de Divisas.
- g) Nombre de la institución financiera con que se efectuó la operación.

- .11 Verificar si los ingresos por exportación, han sido registrados en coordinación con el Banco de Guatemala.
- a) Para el efecto, deberá solicitar a la empresa auditada, que le proporcione, las declaraciones mensuales de liquidación de divisas, que debió presentar al Banco de Guatemala.
- .12 Comprobar si la empresa ha presentado, a la Dirección General de Aduanas y a la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, la Declaración mensual del uso que se ha hecho de los bienes importados.
- a) Solicite que le proporcionen copia de las declaraciones mensuales, presentadas a la Dirección General de Aduanas y a la Dirección de Política Industrial.
- b) Identifique el mes al que corresponde la declaración mensual presentada, el año, fecha de presentación a la Dirección General de Aduanas y fecha de presentación a la Dirección de Política Industrial.
- c) De no haberse presentado dentro de los 20 días hábiles que para el efecto establece el Decreto 29-89, proceda

a elaborar cédula de ajustes si el caso amerita.

- .13 Establecer si la empresa, cuenta con inventario perpetuo de los artículos importados y de los artículos exportados.
- a) Solicite inventario perpetuo de la Materia prima importada con suspensión temporal de Derechos Arancelarios de importación.
 - b) Establezca los porcentajes de materia prima aplicables al producto terminado.
 - c) De no llevar inventario perpetuo, proceda a informar de inmediato levantado el acta correspondiente, ya que es requisito básico para que la empresa pueda tener derecho a la exoneración del Impuesto Sobre la Renta por 10 años.
 - d) Cotejar el saldo de materia prima, con el mayor en contabilidad, o cuenta de orden.
- 7.14 Verificar cuando inició su producción, la cual deberá estar dentro del plazo que señala la Resolución de Calificación o en su caso dentro del plazo de la prórroga.

) En base a la Resolución de Calificación, establecer la fecha de inicio de operaciones, tal y como lo exige el artículo 43 inciso a) del Decreto 29-89.

) Proceda a levantar acta y ajustar esta operación, si no se cumpliera, ya que de no ser así, la empresa es objeto de cancelación de la Resolución de Calificación.

Comprobar que la empresa haya efectuado la exportación dentro del plazo que indica el inciso a) del artículo 12 del Decreto Legislativo 29-89.

) Identifique el artículo importado

) Establecer el número de póliza de importación y su fecha de autorización así como la cantidad de materia prima o bienes importados.

) Establecer el número de póliza de exportación y su fecha de autorización, las unidades exportadas y los Derechos de importación.

) La fecha de autorización de la póliza de importación contra la fecha de autorización de la póliza de exportación no deberá pasar de un año.

- e) Elabore los ajustes por las mercancías que habiendo pasado un año de su ingreso al país, las mismas no han sido reexportadas.
- f) Confirme si existe solicitud de prórroga dirigida a la Dirección General de Aduanas, relacionada con mercadería que haya pasado de un año y no ha salido del país.
- g) Elabore cédula de toda la materia prima o bienes importados que hayan pasado el año a partir de la fecha de autorización de la póliza de importación.

1.7.16 Con relación a los inventarios que posea la empresa, determinar: a) los porcentajes reales de utilización de materia prima en la producción de que se trate.

- a) Obtener el inventario perpetuo de la empresa.
- b) Establecer la integración de los costos y gastos que ocasiona la elaboración de un producto.
- c) Verifique los traslados de materia prima o bienes importados del Almacén de materiales y suministros al Departamento de unidades en proceso.

d) Observar en la empresa, los porcentajes de materia prima que son utilizados en el proceso de producción, a efecto de confirmar si se utiliza el cien por ciento o una parte proporcional, de la materia prima ingresada con suspensión temporal de derechos arancelarios, en la elaboración del producto a exportar.

17 Comprobar si en las pólizas de exportación, se indica qué póliza de importación corresponde la materia prima que se exporta.

a) Solicitar integración de póliza de importación con su correspondiente póliza de exportación.

b) Obtener la solicitud de descargo a fianza y sus anexos, ya que esta documentación, es de mucha utilidad para realizar esta prueba.

c) En la parte inferior de la póliza de exportación, debe indicar el número de la póliza de importación con que ingresó la materia prima o bienes que se está exportando.

18 Verificar si la empresa ha efectuado sólo ventas a países fuera del área centroamericana, tal y como lo exige el Decreto 29-89.

- a) Solicite el correlativo de las factura contable.
- b) Verifique que las facturas indiquen que las ventas se realizaron a países fuera del área centroamericana.
- c) Que el producto que se indica en la factura, se relacione con las operaciones de empresa
- d) Que las facturas anuladas, cuenten con su original y copias adjuntas.
- e) Verificar que las facturas llenen todos los requisitos de ley.
- f) Constituirse en la Unidad de Registro Tributario Unificado del Ministerio de Finanzas Públicas e investigar si la empresa auditada ha solicitado autorización para habilitar facturas para ventas locales.
- g) Verifique los ingresos que se indican en la Declaración Jurada anual del Impuesto Sobre la Renta ISR, contra los registros contables (facturación).
- h) Verifique los Ingresos que se indican en la Declaración del Impuesto al Valor Agregado contra los registros

contables (Facturación).

- 1) Verifique el ingreso de estas dos últimas declaraciones, contra la Declaración de Divisas presentada al Banco de Guatemala.

-) Al finalizar la auditoría, elabore el acta correspondiente.

-) Si después de cubrir la prueba contenida en el numeral 1.8.18, diera como resultado que la empresa realiza ventas locales, entonces deberá agotar un programa al Impuesto al Valor Agregado IVA, y un programa al Impuesto Sobre la Renta.

- 1 Programa al Impuesto al Valor Agregado

 - a) Verificar el libro de ventas, contra las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado IVA.
 - b) Verificar el libro de compras, contra las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado IVA.
 - c) Efectuar comparación de los ingresos registrados en los libros de compras y de ventas del Impuesto al Valor Agregado y los reportados en el Impuesto Sobre la

Renta.

- d) Efectuar verificación aritmética de los débitos y créditos declarados
- e) Seleccionar los meses que sean significativos, con el fin de verificar la documentación de soporte observando si los gastos son reales, propios de la empresa y llenan los requisitos de ley.
- f) Liquidación del Impuesto al Valor Agregado IVA, a pagar si fuera necesario.

NOTA: Si la empresa no tuviera los registros o declaraciones mensuales que se mencionaron con anterioridad, el impuesto y multas a pagar se calculará de manera directa.

1.7.22 Programa de Auditoría al Impuesto Sobre la Renta.

- a) En base a la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta. y Estados Financieros presentados por la empresa, se proceda a cotejar esta información, con los registros contables de la empresa.
- b) Comparar los ingresos declarados con los depósitos

efectuados en el Banco, según estado de cuenta.

- c) Verificar la razonabilidad de la provisión para cuentas incobrables.
- d) Revisar el incremento o disminución de las cuentas de activos fijos y verificar la aplicación correcta de las depreciaciones.
- e) Verificar integración de cuentas por pagar.
- f) Revisar documentación de soporte de los gastos mayores de Q.10,000.00 y otros si fuera necesario.
- g) Calcular y verificar la ganancia en ventas de activos, si se diera el caso.
- h) Verificar o calcular el Impuesto Sobre la Renta.
- i) Efectuar la liquidación del Impuesto a pagar.

2.23 Así también deberá verificar el cumplimiento de otros impuestos de reciente creación:

- a) Decreto 32-95 Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

- b) Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para protocolo.
- c) Decreto 31-96 Ley Del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica.
- d) Decreto 26-95 Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros.

3 REQUERIMIENTO DE INFORMACION

- a) Copia de la Resolución de Calificación.
- b) Registros contables
- c) Cuenta Corriente de la Fianza.
- d) Inventario perpetuo.
- e) Integración de la Maquinaria y Equipo importada.
- f) Copia de las pólizas de importación.
- g) Copia de las pólizas de exportación.

- 1) Copia de la Fianza constituida, si así fuera el caso
- 2) Copia del Contrato con la Almacenadora si así fuera el caso.
- 3) Correlativo de las facturas de exportación.
- 4) Registros de bodega o Departamento de producción.
- 5) Informes mensuales, presentados a la Dirección General de Aduanas y Dirección de Política Industrial.
- 6) Contrato con Almacenadora, si fuera necesario.
- 7) Solicitud de Descargo a Fianza.
- 8) Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, y otros impuestos de reciente creación.
- 9) Estados Financieros y Anexos.
- 10) Solicitar los estados de cuenta, para realizar conciliaciones bancarias.
- 11) Cualquier tipo de documentación que sea necesaria, que permita evidenciar las operaciones en los registros

contables.

.9 INFORME

Contendrá los resultados de la auditoría, con sus ajustes, conclusiones y recomendaciones.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

1. Se encuentra constituida la empresa, como Sociedad Anónima.

SI

NO

2. La empresa se dedica a la crianza, producción y exportación de camarón.

SI

NO

3. Existe Resolución de Calificación emitida por el Ministerio de Economía.

SI

NO

4. La empresa está amparada al Régimen de Suspensión Temporal de Dererechos Arancelarios

SI

NO

5. Actualmente realizan importación de Maquinaria y Equipo al amparo al Decreto 29-89.

SI

NO

6. Realizan venta de Activos Fijos, por considerarse totalmente depreciados.

SI

NO

7. Existe algún intercambio o préstamo de maquinaria con otra empresa.

SI

NO

8. Realizan importación de combustibles y lubricantes.

SI

NO

9. Realizan importación de materia prima amparada al Decreto 29-89.

SI

NO

10. Realiza la empresa sus exportaciones, en el tiempo establecido por el Decreto 29-89.

SI

NO

11. Existe Fianza, Depósito o Contrato con Almacenadora que garantice la suspensión temporal de Derechos

Arancelarios de la mercadería o materia prima importada.

SI

NO

2. Si hace uso de los servicios de una almacenadora existe contrato establecido entre las partes.

SI

NO

3. Solicita a la Aduana que se abone a la fianza, el valor de los Derechos Arancelarios de importación de la mercadería o materia prima, que está reexportando

SI

NO

4. La empresa lleva un control de cuenta corriente del cargo y descargo en la fianza constituida ante la Dirección General de Aduanas.

SI

NO

5. Lleva contabilidad de costos.

SI

NO

16. Contabiliza el ingreso de divisas originado por las exportaciones fuera del área Centroamericana.

SI

NO

17. Realizan mensualmente declaración de divisas al Banco de Guatemala.

SI

NO

18. Presentan Declaración Mensual de importaciones y exportaciones a la Dirección General de Aduanas, y a la Dirección de política Industrial, del Ministerio de Economía.

SI

NO

19. Cuenta la empresa actualmente con un inventario perpetuo que identifique el cargo y descargo de los bienes o materia prima importada, bajo el Régimen del Decreto 29-89.

SI

NO

20. La empresa se encuentra funcionando, a partir de la fecha que establece el Decreto 29-89.

SI

NO

21. La mercadería o materia prima importada, es reexportada en el tiempo establecido en el Decreto 29-89.

SI

NO

22. Existe mercadería que haya sido donada o enajenada en el país.

SI

NO

23. En la póliza de exportación se cita a qué póliza de importación corresponde la materia prima que se reexporta.

SI

NO

24. La empresa, realiza sus exportaciones fuera del área Centroamericana.

SI

NO

25. Presentan Declaración anual del Impuesto Sobre la Renta al Ministerio de Finanzas Públicas.

SI

NO

26. Se presenta la Declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado IVA.

SI

NO

27. Cumple con hacer efectivo el pago de otros impuestos de reciente creación, que no son exonerados por el Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila.

SI

NO

NOMBRE DE LA PERSONA: _____

CARGO QUE OCUPA: _____

LUGAR Y FECHA: _____

FIRMA: _____

USIONES:

Las empresas de exportación de productos no tradicionales amparadas al Decreto Legislativo 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila y, en particular, las empresas de exportación de camarón, utilizan materias primas ingresadas al país, bajo regímenes de suspensión temporal de impuestos y se reexportan como productos terminados a países fuera del área centroamericana, con el objeto de incentivar el desarrollo económico del país a través de las exportaciones efectuadas por medio de cualquiera de los regímenes de perfeccionamiento activo, establecidos en la Ley.

Las empresas de exportación de camarón, amparadas al Decreto Legislativo, 29-89, se encuentran exentas del pago de impuestos sobre la importación de materias primas. Sin embargo, disposiciones legales exigen el cumplimiento de obligaciones y prohibiciones al estar amparadas al Decreto 29-89, así como del pago de otros impuestos de reciente creación, que por lo general las empresas desconocen, provocando con ello, sanciones con efectos financieros no previstos por las empresas, inclusive hasta la cancelación de la Resolución de Calificación, poniendo en peligro el funcionamiento de las mismas.

3. De conformidad a la actual organización del Ministerio de Finanzas Públicas, ésta no cuenta a la presente fecha, con una unidad o sección que tenga contemplado dentro de sus funciones, fiscalizar en lo que le corresponda a las Empresas de Exportación amparadas al Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, entre las que se incluye a las exportadoras de camarón.

4. La Administración Fiscal no lleva un archivo permanente de las Resolución de Autorización, enviadas por la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, a la Dirección General de Rentas Internas, mismas que indican el régimen a la cual se amparan las empresas de exportación y el período para la cual fueron exoneradas del Impuesto Sobre la Renta; así como tampoco existe un Plan y Programa de auditoría fiscal que permita verificar el cumplimiento de obligaciones y prohibiciones tanto contables, legales y fiscales por parte de las empresas amparadas al Decreto 29-89, así como del pago de otros impuestos de reciente creación.

RECOMENDACIONES:

Debido al beneficio económico para el país, que originan las empresas de exportación amparadas al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, se recomienda que el Estado promueva el interés de nuevos empresarios para invertir en nuestro país, por lo que se recomienda exponer ampliamente a través de seminarios, conferencias, publicaciones de prensa y otros medios a su alcance, las ventajas de invertir en nuestro país amparándose a cualquiera de los regimenes de perfeccionamiento activo establecidos en el Decreto 29-89.

Que las empresas de exportación amparadas al Decreto 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila y, en particular, las de exportación de camarón, cumplan con las obligaciones y prohibiciones establécidas en el Decreto 29-89, así como también cumplan con hacer efectivo otros impuestos fiscales de reciente creación, ya que de no hacerlo serán objeto de sanciones, inclusive hasta la cancelación de la Resolución de Calificación al régimen para el cual fueron autorizados por el Ministerio de Economía.

Que el Ministerio de Finanzas Públicas, incorpore una unidad que permita fiscalizar las obligaciones y prohibiciones que son objeto las empresas de exportación amparadas al Decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo a la Actividad Exportadora y de Maquila, no obstante encontrarse exentas de impuestos, están vinculadas estrechamente con la Dirección General de Rentas Internas, por ser empresas de exportación tienen derecho a la devolución del crédito fiscal en efectivo. Por otra parte, de conformidad a leyes fiscales de reciente creación, no las exime del pago de esos impuestos, y debido al poco control que existe para éstas, algunas empresas desaparecen sin solventar su situación con la Administración Fiscal.

1. Que la Administración Fiscal elabore un archivo permanente de las Resoluciones de Calificación enviadas por la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía, que permita ejercer mejor control para las Empresas de exportación amparadas al Decreto 29-89 y, en particular, a las empresas exportadoras de camarón, a través de la aplicación de un Plan y Programa de Auditoría fiscal específico, que permita contribuir en la verificación del cumplimiento de obligaciones y prohibiciones, así como para llevar un control del tiempo para la cual gozarán de suspensión temporal, como de exoneración de impuestos estas empresas.

BIBLIOGRAFIA:

Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento,
Decreto Ley 169-84.

Código de Comercio
Decreto 2-70, y sus reformas.

Comisión Asesora de la Confección Industrial.

Instituto Nacional Técnico de Capacitación y Productividad.

Cómo realizar un contrato de maquila.

Gremial de Exportadores de Productos No Tradicionales.

Segundo Seminario Comisión de Maquila. Guatemala.

Febrero de 1989.

Departamento de importaciones y exportaciones.

Gremial de exportadores de productos no tradicionales.

Abril de 1989.

Ley de fomento y desarrollo a la actividad exportadora y de
Maquila.

Decreto 29-89.

Ley de incentivos fiscales a las empresas industriales de
exportación.

Decreto Ley 21-84.

Reglamento contenido en el Acuerdo Gubernativo 689-84

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Decreto 26-92 y sus reformas.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Decreto 27-92 y sus reformas.

Marco teórico-conceptual para el estudio de la industria de maquila en Guatemala.

Ministerio de Economía, Dirección de Política Industrial.
año de 1995.

Proceso de industrialización en Guatemala.
Facultad de Ciencias Económicas, Guatemala.
octubre de 1984.

Normas y procedimientos de auditoría.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores.
México 1984.

De Morales, Zoila Esperanza.
Auditoría de los activos de una Empresa Comercial.
Guatemala, 1983, 280p. tesis Lic. Contador Público y Auditor,
USAC. Facultad de Ciencias Económicas.

Diccionario de Administración y Finanzas.

J.M. Rosenberg.

Decreto Legislativo 31-96, Ley del Impuesto de Solidaridad,
Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro
de Emergencia Económica.

Decreto Legislativo 26-95, Ley del Impuesto Sobre Productos
Financieros.

Biblioteca de la Gremial de Exportadores de Productos No
Tradicionales.

ANEXOS

CUENTA CORRIENTE DE FIANZA

No.	FECHA	No. FOLIA DE IMPORTACION	CONCEPTO	VALOR CIF	DIRECCION ADMINISTRATIVA, IMPOS. DE IMPORT. E IVA		
					DESCARGO	CARGO	SALDO
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
6.							
7.							
8.							
9.							
10.							

