

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA -  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**“APLICACION DE LA AUDITORIA  
TRIBUTARIA EN UNA  
EMPRESA INDUSTRIAL”**

TESIS

Presentada a la Junta Directiva de la  
Facultad de Ciencias Económicas

Por

**LEONEL REYNALDO MARTINEZ CASTELLANOS**

Previo a conferírsele el Título de

**CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR**

en el Grado Académico de

**LICENCIADO**

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 1,994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

DL  
03  
T(1361)

MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Lic. Jorge Eduardo Soto	DECANO
Lic. Roberto Salazar Casiano	SECRETARIO
Lic. Josué Efraín Aguilar Torres	VOCAL 2o.
Pc. Oswaldo Ciriaco Ixcayau López	VOCAL 4o.
Pc. Fredy Orlando Mendoza López	VOCAL 5o.

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL  
EXAMEN GENERAL PRIVADO

Presidente:	Lic. Jaime Humberto Chicas Hernández.
Secretario:	Lic. Adán de León.
Examinador:	Lic. Luis Calderon Portocarrero.
Examinador:	Lic. Juan Fausto Girón Lara.
Examinador:	Lic. Juan Antonio Castro Arriola.

Guatemala, 5 de Julio de 1994

Licenciado  
Gilberto Batres Paz  
Decano Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Ciudad

Señor Decano:

Atentamente me dirijo a usted, en atención a la designación a la que fui objeto por parte de esa Decanatura, en asesorar y revisar el trabajo de Tesis "APLICACION DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA EN UNA EMPRESA INDUSTRIAL", que presenté a su consideración el señor Leonel Reynaldo Martínez Castellanos.

En el desarrollo del trabajo realizado por el señor Leonel Martínez, presenta y define de una manera profesional y técnica los objetivos del Contador Público y Auditor en la aplicación de la auditoría tributaria en una empresa industrial.

Por lo anteriormente expuesto, recomiendo que se apruebe el trabajo de tesis en mención para su discusión académica en el Exámen General Público, previo a optar el Título de Contador Público y Auditor, en el grado de Licenciado.

Agradezco la distinción al nombrarme asesor de dicho trabajo, y aprovecho la oportunidad para suscribirme de Usted, como su atento servidor,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

  
LICENCIADO  
JUAN FRANCISCO GOMEZ  
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR  
COLEGIADO No. 2365

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:  
GUATEMALA, VEINTINUEVE DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS  
NOVENTA Y CUATRO

Con base en el dictamen emitido por el  
Licenciado Juan Francisco Gómez García, quien fuera  
designado Asesor y la opinión favorable del Director de  
la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis  
denominado: "APLICACION DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA EN  
UNA EMPRESA INDUSTRIAL", que para su graduación  
profesional presentó el estudiante LEONEL REYNALDO  
MARTINEZ CASTELLANOS, autorizándose su impresión.-----

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. ROBERTO SALAZAR CASIANO  
SECRETARIO



LIC. JORGE EDUARDO SOTO  
DECANO



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

## ACTO QUE DEDICO

- A: DIOS Por haberme iluminado el camino de la sabiduria.
- A: LA MEMORIA DE MI PADRE Salvador Martínez Velasquez.
- A: MI MADRE Lucia C. Vda. de Martínez. Por su sabios consejos.
- A: MI ESPOSA Ana L. Garrido de Martínez. Por su apoyo incondicional.
- A: MIS HIJAS Roxana, Ana Gabriela y Alba Nineth. Con amor.
- A: MIS HERMANOS Blanca, Alis, Sonia, Rony, Osvaldo, Stuardo, Eddy Salvador, Amanda, Victoria, Guillermo Salvador.
- A: MIS TIOS, PRIMOS, SOBRINOS, Y DEMAS FAMILIA. Mis Agradecimientos.
- A: MI ASESOR DE TESIS Lic. Juan Fco. Gómez G. Por su orientación para la culminación del presente trabajo.
- A: MIS AMIGOS Erick, Irma, Juan Carlos, Moisés, Ernesto, Edgar, Mardoqueo, José Luis y César Roldán.
- A: LOS GRUPOS ESTUDIANTILES U.V.E. PRAXIS Y FRENTE Por su aporte al proceso Democrático del país.
- A: LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.
- A: LA EMPRESA Bienes y Servicios, S.A. especialmente al departamento de Planificación Financiera.

## INDICE

	PAGINA
<b>INTRODUCCION</b>	
<b>CAPITULO I</b>	
<b>ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA</b>	
1 Definición de auditoría.	1
2 Definición de auditoría tributaria.	2
3 Aplicación de las normas de auditoría.	3
4 Normas de auditoría.	3
5 Objetivos de auditoría tributaria.	5
6 Procedimientos de auditoría tributaria y su ubicación.	8
7 Técnicas de auditoría tributaria.	10
8 Diferencia entre procedimiento y técnica de auditoría tributaria.	12
<b>CAPITULO II</b>	
<b>LOS TRIBUTOS EN EL MEDIO GUATEMALTECO</b>	
1 Origen de los tributos.	15
2 Finalidad de la tributación.	17
3 Clasificación de los tributos.	18
3.1 Impuestos.	18
3.1.1 Objetivos de los impuestos.	19
3.1.2 Características de los impuestos.	20
3.1.3 Clasificación de los impuestos.	21
3.2 Arbitrios.	22
3.3 Contribuciones especiales.	22

### CAPITULO III

#### PRINCIPALES TRIBUTOS EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA

ASPECTOS GENERALES	25
1 Impuesto sobre la renta.	33
1.1 Declaración jurada de los contribuyentes y responsables.	33
1.2 De los pagos a cuenta y retenciones del impuesto sobre la renta.	34
1.3 Clases de retención.	38
2 El impuesto al valor agregado.	43
2.1 Del hecho generador del impuesto.	44
2.2 De las ventas y servicios exentos del impuesto.	45
2.3 Del sujeto activo y sujeto pasivo.	48
2.4 De la generación del impuesto.	49
2.5 De la tarifa del impuesto.	51
3 Impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos.	52
3.1 Objeto del impuesto.	52
3.2 De las personas exentas y de los actos y contratos exentos.	53
4 Impuesto al consumo de bebidas alcohólicas, destiladas, cerveza y otras bebidas.	55
5 Impuesto unico sobre inmuebles.	55
6 Cuota del I.G.S.S., I.R.T.R.A. E I.N.T.E.C.A.P.	56

### CAPITULO IV

#### DESARROLLO DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA EN LA EMPRESA INDUSTRIAL GUATEMALTECA.

PROCEDIMIENTO	59
1 Principales aspectos a cubrir en el impuesto sobre la renta.	61
1.1 Técnicas y procedimientos aplicados en la revisión del impuesto sobre la renta.	69
2 Principales aspectos a cubrir en el impuesto al valor agregado.	80
2.1 Técnicas y procedimientos aplicados en la Revisión del impuesto al valor agregado.	81
3 Principales aspectos a cubrir en el impuesto del timbre fiscal y papel sellado para protocolos.	84

3.1	Técnicas y procedimientos aplicados en la revisión del impuesto del timbre fiscal y papel sellado para protocolos.	85
4	Técnicas y procedimientos aplicados en la revisión de otros tributos.	87

## CAPITULO V

### RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR ANTE SU CLIENTE Y EL FISCO

1	Responsabilidad ante su cliente.	89
2	Responsabilidad ante el fisco.	90
3	Etica profesional.	91
4	Dictamen fiscal	93
5	Diferencia entre el dictamen fiscal y dictamen financiero.	94
6	Ventajas y desventajas del dictamen fiscal.	96
7	Aspectos a considerar en la emisión del dictamen fiscal.	97

## CAPITULO VI

CASO PRACTICO DE INDUSTRIAS EL TRIBUTO, S.A.	101
CONCLUSIONES	140
RECOMENDACIONES	142
BIBLIOGRAFIA	144

## INTRODUCCION

Actualmente los impuestos constituyen un rubro importante en la economía de los negocios y todo empresario tiene la obligación de cumplir con el pago de ellos, utilizando al máximo los beneficios que las propias leyes permiten, como por ejemplo; La estimación de cuentas incobrables. De esta manera, es importante que las empresas que realizan operaciones contables a pequeña, mediana y gran escala cuenten con un departamento de auditoría tributaria o bien que soliciten los servicios de un Contador Público y Auditor como asesor de los aspectos tributarios a que están sujetos y así evitarse futuras contingencias fiscales.

Con el presente trabajo de tesis, se pretende ofrecer elementos que han de servir a las empresas a determinar con facilidad aquellos aspectos importantes para el desarrollo e implementación de una auditoría tributaria. Entendiendo como tal, el examen crítico y sistemático que realiza un Contador Público y Auditor, sobre las operaciones y registros contables, que pretenden mediante la aplicación de doctrinas y principios legales de carácter tributario establecer la correcta presentación de los Estados Financieros y sus Anexos ante la Gerencia y la Administración Tributaria

El contenido general ofrece inicialmente una serie de aspectos relacionados con la auditoría tributaria; tales como: Definición y Objetivos de Auditoría Tributaria, Aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, Procedimientos y Técnicas ha Implementar y sus Diferencias.

Posteriormente se da a conocer una síntesis de los orígenes y características de los impuestos, realizando en el Capítulo III, una retrospectiva sobre las reformas y modificaciones que han sufrido los tributos en el medio guatemalteco en la última década.

Otro punto importante, es el que se refiere al desarrollo de la auditoría tributaria, el cual describe los principales aspectos y técnicas a cubrir en los diferentes tributos, los cuales son verificados y examinados por el Departamento de Planificación y Auditoría Tributaria de una Organización Corporativa y que desarrolla su trabajo en forma independiente.

A manera de complemento, se realiza un enfoque en torno a la responsabilidad del Contador Público y Auditor ante su cliente y el fisco; así como, una descripción de los aspectos a considerar en la emisión y aprobación del

dictamen fiscal, sus diferencias con el dictamen financiero, así como, ventajas y desventajas del mismo.

Finalmente se ofrece un caso práctico, basado en un planteamiento hipotético, el cual se desarrolla desde el momento en que se envía la carta a la gerencia confirmado el trabajo de campo de la auditoría hasta la culminación con el informe.

Se trata pues, desde el punto de vista contable y tributario, contribuir con el estudiante y el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría a través del desarrollo del presente trabajo dar los conocimientos y procedimientos que pueden aplicarse en una auditoría tributaria. Considerando que de acuerdo a las circunstancias, estos pueden ser cambiantes y no rígidos por los constantes cambios en las leyes tributarias. Entonces, dejamos a criterio del estudiante y profesional, el presente trabajo para su análisis y aplicación.

## CAPITULO I

### ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA

#### 1. Definición de auditoría:

Por la importancia y auge que ha tenido la auditoría en los últimos años, existen diferentes tratadistas, escritores e instituciones especializadas en la materia, quienes han conceptualizado a la auditoría en forma diferente; es así que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, a través de la norma de auditoría número 10, la define como " el examen de estados financieros históricos, desarrollados de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, vigentes a la fecha en que el examen se lleva a cabo".

Los escritores Walter G. Kell y Richard E. Ziedler, en su libro de Auditoría Moderna, consideran que " una auditoría es un examen de los estados financieros de una compañía, realizada por una firma de contadores públicos independientes. La auditoría consiste en una investigación minuciosa de los registros contables y otras pruebas que apoyan esos estados financieros ".

El Instituto Americano de Contadores Públicos, en la Declaración Sobre Normas de Auditoría No. 1, manifiesta que el objetivo del examen ordinario de los estados financieros

por el auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la rectitud con que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, y el estado de flujo de efectivo, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

De las anteriores definiciones podemos llegar a concluir que, se entiende por auditoría, El examen crítico y sistemático que realiza un Contador Público y Auditor sobre los Estados Financieros Básicos (Balance General o Estado de Situación, Estado de Resultados o de Pérdidas y Ganancias, Estado Patrimonial de los Accionistas, Estado de Flujo de Efectivo) de una empresa con el objeto de establecer la razonabilidad de las cifras presentadas en los mismos de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas de Auditoría.

## 2. Definición de auditoría tributaria

De acuerdo a lo anterior se puede definir a la auditoría tributaria como: El examen crítico y sistemático que realiza un Contador Público y Auditor, sobre las operaciones y registros contables, que pretenden mediante la aplicación de doctrinas y principios legales de carácter tributario, establecer la correcta presentación de los estados financieros relacionados con la ley del impuesto sobre la

renta, ley del impuesto al valor agregado, ley del impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, así como, con otros tributos, para determinar si se está cumpliendo con la observancia de las disposiciones tributarias.

### 3. Aplicación de las normas de auditoría

La auditoría al ser una actividad profesional debe estar sujeta a determinadas regulaciones que en su desarrollo manifiestan la responsabilidad que debe observar el contador público y auditor. Por lo tanto en el examen de los Estados Financieros, para fines tributarios deberá observar los lineamientos generales enmarcados dentro de las normas de auditoría.

### 4. Normas de auditoría

Las normas de auditoría son las reglas de conducta que debe poseer y aplicar en el curso de su ejercicio profesional el contador público y auditor. Dichas normas fueron fijadas inicialmente por el Instituto Americano de Contadores Públicos, posteriormente fueron emitidas y adaptadas al medio guatemalteco por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, los cuales tienen carácter de observancia obligatoria para los profesionales de la

contaduría pública. Siendo las siguientes:

**Normas personales.**

- El auditor debe poseer una preparación técnica y capacidad profesional para poder emitir una opinión del trabajo que ha de realizar.
- El auditor deberá ser cuidadoso y habil en el desarrollo del trabajo que ha de realizar.
- En todos los aspectos relacionados con el trabajo, el auditor debe basarse en hechos objetivos para emitir una opinión sobre la información examinada, es decir que, debe poseer independencia de criterio.

**Normas de ejecución del trabajo.**

- El auditor debe obtener el conocimiento suficiente de la estructura del control interno para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- El trabajo debe ser planeado adecuadamente y ejercer una adecuada supervisión de los auxiliares de auditoría para que los objetivos fijados en la planeación se cumplan.
- El auditor deberá obtener evidencia suficiente a través del material probatorio competente por medio de la observación, confirmación, elaboración de cédulas, etc., con lo cual se

considerará satisfecho para formar una base razonable de opinión requerido por su cliente.

**Normas del dictamen.**

- El informe debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- El informe debe expresar si los principios de contabilidad generalmente aceptados se han aplicado uniformemente en el periodo actual con relación al periodo anterior, añadiendo un párrafo explicativo en el dictamen si no lo fuera.
- Las exposiciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos que, en el Dictamen se exponga lo contrario.
- El dictamen debe contener una expresión de opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto o una nota explicando que no es posible emitir una opinión. Cuando no se pueda emitir una opinión de los estados financieros en conjunto, deberá explicarse las razones que lo impiden. En todos los casos que el nombre de un auditor esté asociado con los estados financieros, el dictamen deberá contener una explicación clara y concisa del carácter del examen que hizo el auditor y el grado de responsabilidad que se tiene.

**5. Objetivos de la auditoría tributaria**

Los objetivos de una auditoría tributaria se enmarcan en el

correcto cumplimiento y aplicación de las leyes tributarias que deben llevar a cabo las personas individuales o personas jurídicas y que en su aplicación práctica pueden realizarse a través de:

- a) Trabajo de gabinete o de oficina.
- b) Internamente
- c) Auditoría de campo.

a) **Trabajo de gabinete o de oficina:** Es el que se caracteriza en las revisiones que llevan a cabo personas especializadas en tributos sobre:

- Localización de errores en las Declaraciones Juradas.
- Examinar errores matemáticos tanto en las declaraciones juradas del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, y otro tipo de impuesto.
- Inscripción de contribuyentes ante la Dirección General de Rentas Internas.
- Examinar el traslado de resultados y anexos en la presentación de las declaraciones de impuestos.

b) **Internamente:** El desarrollo de la profesión del contador público y auditor, en relación de **dependencia** como asesor tributario, al emitir opinión acepta mayores riesgos, al encontrarse con mayor libertad para su opinión y no hacerlo de forma conservadora para cuidar un prestigio de gabinete.

Para el logro de los objetivos es necesario que a nivel de empresa se establezcan políticas en las que se participe a los gerentes, directores y al personal de cada departamento a cumplir con las disposiciones que emite el departamento de auditoría tributaria interna. Por lo tanto para el logro de los objetivos una auditoría tributaria interna deberá tener ciertas funciones básicas, como por ejemplo:

- Proporcionar asesoría al personal y funcionarios respecto a la aplicación de las leyes tributarias.
  - Aplicar estrategias fiscales en las operaciones que se realizan, con el objeto de obtener la máxima cantidad de ahorros tributarios.
  - Aprovechar al máximo las deducciones fiscales, tales como: La estimación para cuentas incobrables, reserva para indemnizaciones, etc.
- c) Auditoría de campo: El enfoque de una auditoría de campo conlleva a que el Dictamen de los Estados Financieros, tiene que incluir necesariamente los campos legales impositivos a los que la empresa esta afecta. Este enfoque es tan importante, que podría ser el origen para que la opinión del contador público y auditor sobre los estados financieros de la empresa tenga alguna salvedad o dependiendo de la gravedad del asunto y de la materialidad del cumplimiento

legal en que la empresa haya incurrido pueda ser motivo de que se abstenga de opinar sobre ellos. A la par de su trabajo para poder opinar exige de él una amplia preparación y conocimientos de las distintas actividades de la empresa. En este sentido, podría afirmarse que no le basta conocer las leyes generales a las que están sujetas todas las empresas tales como; el código de comercio, la ley del impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, etc., sino que; debe conocer por lo menos en forma general las leyes específicas que se aplican a ciertas empresas particulares como por ejemplo: Si se audita una empresa que su actividad es el máquilado, el auditor debiera conocer sobre la ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de máquila" (Decreto 29-89 del Congreso de la República).

#### **6 Procedimientos de auditoría tributaria y su ubicación.**

Los procedimientos de una auditoría tributaria son los pasos o actos que han de realizarse en el curso del examen de los estados financieros, en tal virtud, los procedimientos de auditoría tributaria pueden seguir las indicaciones siguientes:

- Revisar las actividades en las operaciones contables.
- Inspeccionese y cuentese.

- Obtengase pruebas evidentes.
- Obtengase pruebas de exactitud.

El auditor en el desarrollo de su trabajo necesita examinar los suficientes elementos de prueba a efecto de formarse una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros presentados los cuales se relacionan con las actividades productoras de rentas afectas del contribuyente. De acuerdo a las leyes tributarias, los elementos de prueba se relacionan o tienen vínculo con el sistema de contabilidad adoptado y los datos procesados por éste sistema. El auditor debe buscar evidencias comprobatorias aplicando procedimientos supletorios, tales como los relativos a efectuar cruces de información con personas que se relacionan con el contribuyente a efecto de cotejar las transacciones relativas a su actividad.

Existe una relación inversa entre la efectividad del sistema, los controles de la contabilidad y el grado de prueba subsecuente a que se someten los registros contables. Si el auditor descubre que el sistema, los controles contables y los datos son procesados correctamente, debe someter estos datos a pruebas menos rigurosas o por el contrario, en caso de encontrar o descubrir que el sistema, los controles internos y los datos no son muy confiables,

deberá profundizar en su investigación, de acuerdo a las circunstancias hasta que se determine la situación tributaria del contribuyente de acuerdo a las leyes tributarias. Los datos contables del contribuyente proporcionan valiosas evidencias comprobatorias bajo los siguientes documentos: Pólizas de diario, integración de cuentas, informes especiales procedentes de clientes, proveedores, integración del personal a través de planillas, etc..

La auditoría tributaria, la podemos ubicar o considerar como una auditoría de cumplimiento, debido a que las empresas comerciales, industriales, organizaciones no lucrativas, instituciones gubernamentales, personas individuales y jurídicas al solicitar un servicio de auditoría tributaria, están obligados a demostrar que cumplen con las disposiciones tributarias.

#### 7. Técnicas de auditoría tributaria

Son los elementos y recursos particulares de investigación que el auditor usa para obtener la información que necesita y así poder fundamentar su informe de auditoría. Dentro de las cuales se tienen:

- a) Estudio General: Consiste en conocer la actividad principal de la empresa, su organización, sus controles internos, etc.

- b) Investigación: El auditor al efectuar el estudio o en el desarrollo de su examen, tiene duda o confusión sobre determinados datos o evidencias comprobatorias del contribuyente o sobre políticas y situaciones contables por lo que necesita investigar el concepto en cuestión en busca de respuestas a preguntas que definan claramente el caso.
- c) Certificación: Esta se obtiene a través de documentos en el que se asegure la verdad de un hecho legalizado con la firma de una persona con autoridad.
- d) Observación: La observación del auditor tiene como objetivo reunir evidencias de auditoría, como en los procesos de producción, presencias físicas de como realizan las operaciones contables, etc.
- e) Exploración: Esta técnica se emplea para examinar un grupo considerable de pruebas con el fin de localizar un concepto excepcional, o sea fuera de lo normalmente admitido por las leyes tributarias para los efectos del pago de los impuestos. Por ejemplo; Al examinar el rubro de viáticos, se debe comprobar que el monto total, registrado como gasto para ser deducible del impuesto sobre la renta, no deben exceder del cinco por ciento de la renta bruta, por lo que el auditor a través de la exploración realizara pruebas sobre los saldos acumulados de viáticos.

- f) **Análisis de SalDOS:** Este tipo de análisis exige la cuidadosa consideración de cada concepto y su propósito es descomponer en partes un todo, para determinar si el elemento en estudio es significativo e importante y que tenga efectos trascendentales para el fisco (muestreo).
- g) **Comprobación:** Tiene por objeto la seguridad de que un determinado concepto está debidamente fundamentado por evidencias comprobatorias adecuadas que reúnan todos los requisitos de la ley y que sean propiedad de la empresa auditada. Por ejemplo; Que una póliza por el concepto de una venta, tenga adjunta la copia de la factura y que la misma cumpla con los requisitos contemplados en la ley del impuesto al valor agregado y su reglamento.
- h) **Cálculo:** Esta técnica se basa en la comprobación de los cálculos matemáticos efectuados por el contribuyente. El determinar la precisión de unos cuantos conceptos de los computos del contribuyente permite al auditor formarse una idea sobre la calidad y razonabilidad de todos los cálculos similares de la empresa.

**8. Diferencia entre procedimiento y técnica de auditoría tributaria**

La diferencia existente entre los procedimientos y las técnicas de auditoría tributaria oscila en que los procedimientos sirven para comprobar la exactitud y

presentación de las cuentas en los Estados Financieros. Las técnicas son los métodos que se emplean para verificar que los datos consignados en los estados financieros sean los correctos.

## CAPITULO II

### LOS TRIBUTOS EN EL MEDIO GUATEMALTECO

#### 1. Origen de los tributos.

El origen de los tributos se da a principios del siglo XIII debido a la ambición de los reyes y nobles, que con el objeto de incrementar su patrimonio y adquirir nuevas riquezas, se mantenían en constantes guerras con sus vecinos, como en algunos casos las guerras se prolongaban demasiado, las finanzas del rey se veían disminuidas por lo que se hizo necesario la petición y colaboración de los nobles para el sostenimiento del reino y sus ejercitos. Al no alcanzar dicha colaboración se impone la contribución obligatoria para el subdito, la cual posteriormente se agrega a los vencidos en la guerra y crean impuestos que deben ser pagados por estos.

Un ejemplo concreto se da en la conquista de Roma por los germanos, quienes conservan lo conquistado, y se dedican a repartir la tierra, arrebatando a los romanos las dos terceras partes de sus posesiones que son distribuidas, en una minima porción, entre los clanes y familias, y en la mayor parte entre los jefes militares. Estos últimos la entregan a perpetuidad a sus guerreros a cambio de un

tributo en especie y privándolos del derecho a vender o ceder la tierra. Las grandes extensiones dadas como recompensa a los más importantes jefes militares que continuaban sujetos al poder supremo del rey, toman el nombre de feudos, denominación que tiene su origen en la antigua lengua tudesca, donde la voz "od" que significa bienes raíces precedida de "fee", recompensa, forma la palabra "feod", feudo, que según su etimología quiere decir: bienes raíces concedidos como recompensa.

Por las manifestaciones llevadas a cabo en Europa sobre la recaudación de tributos y la creación de los feudos, en nuestro país se empiezan a implementar los modelos de exigencias y esclavitud. De ahí que en el siglo XVII - XVIII, con el régimen de trabajo forzado llamado "Repartimiento de Indios", se empieza a aplicar las medidas europeas de recaudación. Con la implementación del repartimiento de indios, los masegales (trabajador que creaba la producción) entregaban al cacique (nobleza intermedia) el tributo, que era la renta pagada en especie al gran propietario feudal, el rey.

El indio fue uno de los mecanismos más eficaces para obtener riquezas, el de mayor importancia ya que no existían metales preciosos, sino que mano de obra, fuerza de trabajo lo que

generaba el tributo, el cual, como ya se dijo; Se pagaba por medio de especies, era libre y no estaba reglamentado; Posteriormente se establece "el mandamiento", el cual introduce el elemento salario como compensación al trabajo ejecutado y se reglamenta la tributación que consistía en el pago de 2 pesos de renta sobre la tierra y lo pagaban quienes tenían 18 a 50 años de edad.

Con el fin de darle mayor ingreso a la corona española, se crean las alcabalas (recargo que se hacía por la compra-venta de mercancías) la sisa (impuestos de emergencia) así como el diezmo (impuesto para la iglesia). Con la implementación del sistema capitalista en Europa, se crea el impuesto, el cual es producto de una legislación y pagado actualmente por todas las capas sociales del país.

## 2. Finalidad de la tributación

El estado como un ente destinado a la atención de los intereses generales de la población, necesita obtener recursos para poder cumplir determinadas necesidades públicas, tales como: Educación, salud, administración de la justicia, seguridad, defensa del territorio, comunicación, etc. Es decir que la finalidad de la tributación es la obtención de recursos monetarios para el cumplimiento y demanda de los fines sociales. Sin embargo su aplicación y

fines sociales no se cumple a cabalidad debido a la ineficiencia de los mecanismo de control a cargo de la administración pública, y dichos recursos son desviados para otros fines, tales como; el pago de salarios al aparato burocrático, un ejemplo claro se dió con el aumento de salarios en forma desproporcionada otorgada a los miembros del Organismo Legislativo en 1992.

### 3. Clasificación de los tributos.

Según la legislación guatemalteca a través del código tributario, describe el tributo como "las prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". Dichos tributos los clasifican en:

#### 3.1 Impuestos.

Varios escritores, tratadistas especializados en las doctrinas jurídicas han elaborado principios teóricos a propósito del establecimiento de los impuestos, principios que han sido emitidos en función de los mismos, ya que es ésta la figura tributaria más estudiada, los cuales han sido descritos con ligeras adaptaciones y que se aplican en general para todos los tributos. En nuestro medio el Decreto 6-91 código tributario en su artículo número 11

define como impuesto "El tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente."

Según Kohler en el diccionario para contadores, define como impuesto o contribución "El cargo a gravamen exigible por una unidad gubernamental sobre los ingresos o bienes de una persona física ó jurídica, en beneficio común"

**3.1.10** **Objetivos del impuesto:** Muchas veces nos hacemos las preguntas siguientes sobre los impuestos: Que es lo que se va a gravar? Que factores se van a tomar en cuanto a repartir la carga tributaria?, las anteriores interrogantes la contestan la mayoría de tratadistas afirmando que el objetivo del impuesto es la materia sobre la cual recae la obligación de pagar el impuesto. Esto ha sido tradicionalmente aceptado, pero debe ser aplicado en el sentido que el objetivo primordial del impuesto es involucrar la definición del hecho generador o sea la situación en la cual debe ubicarse una persona para estar obligada al pago del impuesto. Por otra parte el objeto del impuesto se ha dividido en tres materias imponibles siguientes:

- a) La renta.
- b) El capital.
- c) El patrimonio.

La anterior división ha sido la tradicional en el derecho tributario pero por los constantes cambios sociales, económicos, etc., se ha agregado dos nuevas materias que son: Los actos formales (compra venta, la permuta) y el consumo.

- a) La renta: se puede considerar en el sentido amplio como los cobros de las personas individuales, personas jurídicas o gobiernos, en un período determinado de tiempo, que se derivan del trabajo propio o de la propiedad de los factores de la producción.
- b) El capital: Podemos describir o entender que el capital, son los bienes producidos disponibles en un momento determinado para la satisfacción de las necesidades futuras y sobre el cual recae el impuesto.
- c) El patrimonio: Son los bienes tangibles e intangibles adquiridos por las personas individuales, jurídicas, los cuales son obtenidos por cualquier motivo y sobre el cual puede recaer el impuesto.

**3.1.2 Características de los impuestos:** Dentro de las particularidades principales de los impuestos podemos considerar los siguientes:

- a) Debe satisfacer necesidades y servicios públicos indivisibles.

- b) Se destinan a gastos de interes general.
- c) Es una prestación en dinero.
- d) Recae sobre las personas individuales y personas jurídicas.
- e) El contribuyente lo paga a sabiendas que su cobro puede ser forzado.
- f) Se establece en forma coercitiva, basandose en normas y preceptos constitucionales, tomando en cuenta principios de igualdad, generalidad y uniformidad.

3.1.3Clasificación de los impuestos: La clasificación más importante, por la incidencia que su inclinación pueda tener en la estructura de los sistemas tributarios de los países del mundo, y por algunas circunstancias inciden o pueden ser causa de evasiones tributarias es la de:

- a) Directos e
- b) Indirectos.
- a) Impuestos directos: Son los impuestos que gravan directa y personalmente al sujeto pasivo (persona obligada al pago) y que generalmente afecta la renta, el capital y el patrimonio. Se establecen en virtud de hechos reales como: la persona, la propiedad, la renta, etc..

Dentro de los impuestos más comunes en nuestro medio se tienen; Impuesto sobre la renta, cuota anual de sociedades, impuesto unico sobre inmuebles, impuesto de circulación de

vehículos, impuesto sobre inscripción de sociedades.

- b) **Impuestos indirectos:** Son los que gravan el consumo y/o gasto, la producción, el comercio interior y exterior, la distribución y ciertos actos mercantiles. Como ejemplo podemos mencionar: impuesto al valor agregado, impuesto sobre aguardiente y licores preparados, impuesto sobre alcoholes y vinos, impuesto sobre cigarrillos, impuesto sobre importaciones y exportaciones, impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos.

La diferencia existente entre los impuestos directos e indirectos oscila en cuanto al hecho de que los segundos son fácilmente trasladados al consumidor final, en tanto que los primeros no.

### **3.2 Arbitrios:**

Es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.

### **3.3 Contribuciones especiales.**

En el artículo 17 del modelo de código tributario para América Latina, se encuentra la siguiente definición: "Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un

destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación."

El código tributario guatemalteco en su artículo 13 define como contribución especial y contribución por mejoras "Al tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales." Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente el incremento del valor del inmueble beneficiado. Dentro de las contribuciones especiales que se han dado en nuestro medio podemos citar las siguientes:

- a) Decreto 58-91 Ley de Impuesto Extraordinario y Bonos de Emergencia 1991.
- b) Decreto 68-91 Ley Extraordinaria de Regularización Tributaria.

### CAPITULO III

#### PRINCIPALES TRIBUTOS EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA

Antes de entrar a describir sobre los principales tributos en la legislación guatemalteca, consideramos necesario realizar una retrospectiva sobre las reformas y modificaciones que han sufrido los tributos en el medio guatemalteco en la última década. Posteriormente a través del desarrollo del presente capítulo se hará énfasis del contenido de las leyes tributarias vigentes y los proyectos de modificación de las mismas.

- La primer Reforma, se produjo en 1980-81, debido a los efectos de recesión causados por la caída de los precios internacionales de los principales productos de exportación. A nivel interno se empieza a registrar la reducción de la inversión privada debido al clima de terror e inestabilidad política implantada por la administración del presidente Romeo Lucas García, quien utilizó el gasto público como un compensador para retraer la inversión privada, a fin de convertirlo en un importante factor de impulso a la actividad económica.
- Debido a presiones del Fondo Monetario Internacional, en 1983 se define un programa de ajuste financiero por el

gobierno de facto del General Efraín Ríos Montt, el cual contemplaba:

- 1 Implantación del principio de austeridad del gasto público.
  - 2 Suspensión de las obras de infraestructura programada por el depuesto régimen de Romeo Lucas García.
  - 3 Incremento de los impuestos, sobre las bebidas alcohólicas, cerveza y aguas gaseosas.
  - 4 Incremento al impuesto de salida del país.
  - 5 Se crea el impuesto al valor agregado al 10 %, eliminándose el 3 % del timbre sobre ventas.
- En 1985, el gobierno de facto del General Mejía Victores, implementó un nuevo conjunto de disposiciones fiscales que incluyeron la creación de nuevos impuestos. Las principales disposiciones fiscales fueron:
- 1 Se crea el impuesto selectivo al consumo.
  - 2 Se incrementa los impuestos al consumo de bebidas alcohólicas, cerveza y aguas gaseosas.
  - 3 Se modifican las leyes del impuesto sobre la renta, papel sellado y timbres fiscales e impuesto al valor agregado ( el cual se rebaja al 7 %).
  - 4 Se modifica la aplicación del arancel de aduanas.
  - 5 Se modifica la Ley de Fomento Avícola.

- En 1986 la administración del Licenciado Marco Vinicio Cerezo A. puso en marcha una estrategia diferente a la de sus antecesores, procurando vender su proyecto de reforma tributaria al sector empresarial tradicionalmente opuesto a cualquier intento de modificar la estructura tributaria del país. Para ello, desde octubre de 1986 trasladó al sector empresarial privado y a otros sectores su proyecto de readecuación tributaria consistente, en su forma original, en tres iniciativas de ley para reformar el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto territorial.
  
- A finales del mes de septiembre y principios de octubre de 1987, salen publicados los seis decretos siguientes:
  - 1 Decreto 59-87 Ley del Impuesto Sobre la Renta.
  - 2 Decreto 60-87 Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
  - 3 Decreto 61-87 Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales.
  - 4 Decreto 62-87 Ley del Impuesto Unico Sobre Inmuebles.
  - 5 Decreto 63-87 Reformas a la Ley de Fomento Avicola.
  - 6 Decreto 64-87 Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos.

El objetivo de dicha modificación tributaria estaba fundamentada a:

- a) Evitar la evasión fiscal.
- b) Ampliar la base impositiva y aumentar algunos impuestos.
- c) Disminuir la Deuda Social.

El sector empresarial privado fue el único que mantuvo una fuerte oposición a la reorganización fiscal, principalmente el subsector agropecuario, el que se manifestó con diferentes medidas de hecho. Sin embargo el gobierno, se mantuvo firme en defensa de su política fiscal.

- El 6 de noviembre de 1991, es entregado por parte del Ministro de Finanzas, al Congreso de la República del Ex-Presidente Jorge Serrano Elias, el proyecto de reformas tributarias llamado "Programa de Modernización Tributaria." Dicho proyecto comprendía las reformas a los siguientes impuestos:

- 1 Impuesto Sobre la Renta.
- 2 Impuesto al Valor Agregado.
- 3 Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales.
- 4 Ley de Unificación y nivelación de la parte III del arancel Centroamericano de Importación.
- 5 Ley del Impuesto al Petróleo Crudo y sus Derivados.

El objetivo central del Programa de Modernización Tributaria, era el de crear una estructura administrativa de los impuestos implantados en el gobierno del expresidente Vinicio Cerezo y la recuperación de la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario. Los fines que perseguía el programa eran:

- a) La racionalización de la estructura tributaria.
- b) Brindar confianza en el uso de los fondos recaudados.
- c) Fortalecimiento de la fiscalización y control del sistema tributario.
- d) Mejoramiento de la equidad del sistema.
- e) La simplificación de la estructura tributaria.

Finalmente a inicios del mes de mayo de 1992, salen publicadas en el Diario de Centroamerica los decretos y acuerdos gubernativos siguientes:

- 1 Decreto número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta.
  - 2 Decreto número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Y en el mes de Junio de 1992;
- 1 Decreto número 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.
  - 2 Ley de Hidrocarburos.
  - 3 Acuerdo Gubernativo número 509-92 Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4 Acuerdo Gubernativo número 624-92 Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

5 Acuerdo Gubernativo número 737-92 Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

Con la publicación de los anteriores decretos, se esperaba que hubiera diferentes manifestaciones de descontento popular y oposición a la modernización tributaria; sin embargo, fueron pocos los sectores que se pronunciaron en contra del contenido de dichas publicaciones; y quienes se pronunciaron, se limitaban en emitir opiniones personales o de agrupaciones, sin caer en manifestaciones populares como en años anteriores.

Con la implementación de dicha modernización tributaria, es evidente que ésta, responde a las necesidades del gobierno de aumentar sus ingresos para cubrir el gasto público y no para beneficiar o distribuir la captación de sus ingresos entre los diferentes niveles sociales y económicos, ya que existen contradicciones en la llamada equidad del sistema o modernización. Un ejemplo claro de dichas contradicciones, las podemos observar a través del cuadro número 1 siguiente, de donde al hacer una comparación, entre las tasas del Impuesto Sobre la Renta actual, para las personas

individuales y la Ley del Impuesto Sobre la Renta Anterior (Decreto 59-87), se puede observar que conforme van aumentando los niveles de ingreso, la proporción a pagar de impuesto va disminuyendo, es decir, que quien obtiene mayor ingreso paga menos impuesto, de donde la equidad o principio de capacidad de pago contemplado en el artículo 243 de la Constitución de la República de Guatemala no se cumple.

**CUADRO 1**  
**COMPARACION DE TASAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**  
**PERSONAS INDIVIDUALES DOMICILIADAS EN GUATEMALA**

SEGUN DECRETO No. 59-87 (ARTICULO 46)		SEGUN DECRETO 26-92 (ARTICULO 43)		
INTERVALOS O RANGOS DE RENTA IMPONIBLE		TASA DEL IMPUESTO	** TASA A APLICAR DEL EXCEDENTE DE RENTA IMPONIBLE	DIFERENCIA %
DE	HASTA			
0	5,000.00	4 %	15 %	11
5,000.01	10,000.00	6 %	15 %	9
10,000.01	15,000.00	8 %	15 %	7
15,000.01	20,000.00	10 %	15 %	5
20,000.01	30,000.00	12 %	20 %	8
30,000.01	40,000.00	14 %	20 %	6
40,000.01	50,000.00	16 %	20 %	4
50,000.01	60,000.00	18 %	20 %	2
* 60,000.01	65,000.00	20 %	25 %	5
65,000.01	70,000.00	20 %	25 %	5
70,000.01	80,000.00	22 %	25 %	3
80,000.01	90,000.00	24 %	25 %	1
90,000.01	100,000.00	26 %	25 %	(1)
100,000.01	110,000.00	28 %	25 %	(3)
110,000.01	120,000.00	30 %	25 %	(5)
120,000.01	130,000.00	32 %	25 %	(7)
130,000.01	en adelante	34 %	25 %	(9)

\* Para mantener el rango según decreto 26-92

\*\*Según el artículo 43 del Decreto 26-92 "Ley del Impuesto Sobre la Renta" toda persona individual domiciliada en Guatemala, debe calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la escala siguiente:

INTERVALOS DE RENTA IMPONIBLE		IMPORTE FIJO	MAS EL %	SOBRE EL EXCEDENTE DE RENTA IMPONIBLE DE
DE	HASTA			
0	30,000.00	Q. 0.00	15 %	Q. 0.00
30,000.01	60,000.00	Q.3,000.00	20 %	Q. 20,000.00
60,000.01	En adelante	Q.12,000.00	25 %	Q. 65,000.00

## 1. Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la Renta, es un impuesto directo que recae sobre el ingreso de las Personas Jurídicas e Individuales. Tiene una base más reducida que el Impuesto al Valor Agregado ya que no grava toda la actividad económica.

### 1.1 Declaración Jurada de los Contribuyentes y Responsables.

Es el documento público por medio del cual las personas individuales y personas jurídicas demuestran sus rentas obtenidas durante un periodo fiscal ordinario o extraordinario, calculando y pagando el impuesto correspondiente. Dicho documento se presenta ante la administración tributaria bajo juramento de decir verdad y afrontando su representante legal la responsabilidad de su violación.

Son responsables de su presentación las personas individuales y jurídicas que obtengan rentas gravadas, parcialmente o totalmente exentas, cuando resulte impuesto a pagar o cuando no haya desarrollado actividad durante su periodo fiscal. Según la legislación guatemalteca, existen diferentes personas que no están obligadas a presentar declaración jurada ante la administración tributaria, dentro de las cuales se tienen:

- Las personas que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia y cuyos ingresos totales en el año no superan la

suma de Q.24,000.00.

- Las personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que tengan exclusivamente rentas gravadas sujetas a retención definitiva del impuesto.
- Las personas individuales que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia, cuando se les haya efectuado la retención de la totalidad del impuesto en la fuente.

#### 1.2 De los Pagos a Cuenta y Retenciones del Impuesto Sobre la Renta

El fallo de la corte de constitucionalidad en relación a la improcedencia de pagos a cuenta y retenciones del impuesto sobre la renta, fué publicado en el Diario de Centroamerica (organo oficial de la república de Guatemala) el día 17 de marzo de 1994 con vigencia a partir del día 18 de marzo del mismo año. Los artículos declarados inconstitucionales son:

- Párrafo primero del Artículo 61, artículos 62, 64 y 66 del Decreto 26-92 ley del impuesto sobre la renta.
- Del acuerdo gubernativo 624-92 reglamento de la ley del impuesto sobre la renta, los artículos 25 inciso 1) y los tres últimos párrafos de dicho artículo, 26, 27 en las partes que guardan relación con el artículo 64 de la ley y 28.

Por lo anterior, se deja sin efecto las obligaciones siguientes:

- a) El pago a cuenta trimestral del 1.5 % sobre el total de las rentas brutas.
- b) Retenciones del impuesto sobre la renta del 4 % sobre arrendamientos, regalías, honorarios, comisiones y bonificaciones, cualquier tipo de servicio prestado individualmente y rentas pagadas a deportistas y a artistas profesionales.
- c) Pagos a cuenta trimestrales del 1.5 % sobre el margen de utilidad bruta de contribuyentes dedicados al expendio de derivados del petróleo al consumidor final.
- d) Retenciones del 1.5 % sobre las exportaciones.

Sin embargo, es de hacer mención que derivado de la resolución de la corte de constitucionalidad que el 17 de marzo de 1994 declaró improcedente los cobros anticipados a cuenta del impuesto sobre la renta y para dar cumplimiento a las exigencias del Fondo Monetario Internacional, el 20 de abril de 1994 el presidente de la República, Ramiro De León Carpio, envió al Congreso de la República un paquete de iniciativas legales en materia fiscal que incluyen reformas a las leyes siguientes:

- Impuesto sobre la renta.
- Impuesto al valor agregado.
- Código tributario.
- Impuesto de salida del país por vía aérea.

Dentro de las reformas al impuesto sobre la renta (Decreto 26-92) contempla lo siguiente:

- a) Período de imposición que permite pagos mensuales, trimestrales y anuales.
- b) Se pueden hacer cierres contables cada trimestre; o bien anual, basado en una renta presunta del seis por ciento anual, que equivale al uno y medio por ciento de pago a cuenta.
- c) Se elimina el sistema de deducir de parte del impuesto la reinversión de utilidades.
- d) Se vuelve a gravar las exportaciones al 1.5 % del valor de las mismas trimestralmente.
- e) Retenciones del 4 % como pago definitivo por los servicios profesionales y técnicos, arrendamientos, comisiones.

Las reformas a la ley del impuesto al valor agregado (Decreto 27-92) contempla:

- a) Se elimina la utilización del comprobante.

- b) Se elimina el I.V.A. Crédito fiscal que generaba toda compra de activos fijos; con las modificaciones, solo procedería el impuesto al valor agregado generado en la compra de maquinaria y equipo que se utilicen en la producción de mercancías o prestación de servicios gravados.
- c) Se elimina las opciones de solicitud de saldos de impuesto al valor agregado acumulados en dos meses, exceptuándose a los exportadores.
- d) En los casos de venta de bienes inmuebles, es necesario emitir facturas.

Dentro de las modificaciones más importantes que contiene el proyecto de reformas a el Código Tributario (Decreto 6-91) se tienen las siguientes:

- a) Se identifican las infracciones tributarias.
- b) Se señalan nuevas sanciones, que van desde multas hasta la clausura del establecimiento.
- c) Se especifica la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
- d) El plazo para interponer el recurso contencioso administrativo, será de veinte días, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, según sea el caso.

En general, hay nuevas infracciones y sanciones tributarias.

### 1.3 Clases de Retención.

Retención: es una parte del impuesto que se descuenta de los pagos que las empresas efectúan a otras personas a cuenta del impuesto sobre la renta o como pago definitivo del mismo. Dentro de los tipos de retención que se mencionan dentro de la legislación vigente, se tienen los siguientes:

- a) Retenciones sobre renta de los asalariados.
- b) Retenciones a personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala.
- c) Retención del Impuesto al Valor Agregado por cuenta del vendedor.

#### a) Retenciones Sobre Rentas de los Asalariados

Este tipo de retención es el que se efectúa a las personas que se desempeñan en relación de dependencia, y que devenguen Q.24,000.00 anuales. Para ello deberán presentar a su patrono una Declaración Jurada proyectada del Impuesto Sobre la Renta (Formulario DRISR-07) en el cual se consigna información relacionada con sus ingresos y el total de gastos que obtendrá durante el período comprendido del 1 de julio al 30 de junio de cada año. Cuando el trabajador

tuviera modificaciones en las deducciones permitidas y en las remuneraciones, éste debiera presentar otra declaración dentro del plazo de 30 días de ocurrido los mismos.

A manera de ejemplo citamos el caso siguiente:

José Timoteo Pérez, se desempeña como jefe del centro de computo de la empresa " El Tributo, S. A.", mensualmente obtiene los ingresos siguientes:

Sueldos ordinarios	Q. 2,800.00
Sueldos extraordinarios	Q. 400.00
Bonificaciones	Q. 900.00

Además, la empresa tiene como política pagar el 150 % de aguinaldo y la obligación de pagar en el mes de julio el Bono 14. Durante los primeros días del mes de julio de 1993 el señor José Pérez, presenta la siguiente Declaración ante el patrono.

**DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS**



DRISR - 07	DECLARACION JURADA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANTE EL PATRONO	NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (N.I.T.)	
No.133624		434870	1

Nombres y Apellidos Completos del Empleado			JOSE TIMOTEO PEREZ
Domicilio Fiscal:			AVENIDA DEL PEDREGAL 4-01 ZONA 16
Nombre del Patrono ante quien presenta la Declaracion.		N.I.T.	RENTA NETA
EL TRIBUTO. S. A.		Q. 34665-7	Q. 53,400.00
Detalle de otros Patronos:			
1 Total Renta Neta			Q. 53,400.00
2 Deduciones Personales		Q. 24,000.00	
3 Valor Cuotas por Contribuciones de Seguro Social y Otros		2,214.00	
4 Valor Primas por Seguros de Vida no Dotales, de Accidentes y de Gastos Medicos		500.00	
5 Gastos Medicos, Hospitalarios y de Laboratorio (Adjuntar comprobantes)			
6 Valor Cuotas por Pensiones Alimenticias Fijadas por Sentencia Judicial			
7 TOTAL DEDUCCIONES (sume lineas 2 al 6)			Q. 26,714.00
8 RENTA IMPONIBLE O PERDIDA FISCAL (linea 1 menos linea 7)			26,686.00

DECLARO Y JURO QUE SON CIERTOS LOS DATOS CONTENIDOS EN LA PRESENTE DECLARACION.

Lugar y Fecha \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_

**AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO**

9	IMPUESTO ANUAL A PAGAR (Sobre total linea 8, aplique escala de tarifas del impuesto)	4,337.20
10	Menos CREDITO ESTIMADO POR IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	Q. 1,869.00
11	IMPUESTO ANUAL SUJETO A RETENCION	2,468.20
12	RETENCION MENSUAL (Linea 11 dividido entre numero de meses del periodo)	205.68
<b>AJUSTE POR CREDITO IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b>		
13	Impuesto Anual a Pagar (linea 9)	
14	Menos Credito por el Impuesto al Valor Agregado Pagado (segun copia planilla presentada DGRI)	
15	Impuesto Anual Definitivo	
16	Menos Retenciones al Impuesto practicadas	
17	Impuesto a Retener o Retenido en Exceso	

Los calculos, presentados en la declaración jurada se determinan de la manera siguiente:

Sueldos Ordinarios = Q. 2,800.00 x 12 meses = Q.33,600.00  
Sueldos Extraord. = Q. 400.00 x 12 meses = Q. 4,800.00  
Bonificaciones = Q. 900.00 x 12 meses = Q.10,800.00  
Bono 14 = Q. 2,800.00 = Q. 2,800.00

Aguinaldo

Sueldo Ord. 2,800.00 x 150 % = 4,200.00  
50% s/ 2,800.00 (excedente del 100 %) = Q. 1,400.00  
Total Renta Neta Q.53,400.00

(-) Deducciones

Cuota Laboral I.G.S.S.

Sueldos ordinarios, extraordinarios  
Bonificaciones = 49,200.00 x 4.5 % = 2,214.00  
Seguro medico = 500.00  
Gasto Deducible = 24,000.00 26,714.00

Renta Imponible Q.26,686.00  
=====

CALCULO DEL IMPUESTO

Renta imponible = Q.26,686.00 importe fijo de: Q. 3,000.00  
Sobre el Excedente de 20,000.00 el 20 %  
6,686.00 x 20 % = Q. 1,337.20  
Q. 4,337.20

(-) 100 % Máximo de I.V.A. sobre la renta neta.

(1) 53,400 x 3.5 % = Q. 1,869.00  
Impuesto a Pagar Q. 2,468.20  
=====

RETENCION MENSUAL

Impuesto a Pagar = 2,468.20 / 12 = 205.68 mensuales.//

(1) Para el presente caso, se consideró una tasa de 3.5 %

deducible del impuesto sobre la renta, sin embargo, de acuerdo al artículo 37 del impuesto sobre la renta (Decreto 26-92) toda persona individual tiene derecho a un crédito a cuenta del impuesto sobre la renta por el I.V.A, pagado por la adquisición de bienes y servicios, exclusivamente para su uso personal, hasta por un monto equivalente al 7 % de su renta neta obtenida en el período anual de imposición.

b) **Retenciones a Personas Individuales o Jurídicas no Domiciliadas en Guatemala**

Las retenciones a personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, se efectúan sobre la base de que es un pago definitivo por las rentas que hayan percibido en el territorio nacional, los porcentajes y conceptos por los que se tiene que retener son los siguientes:

- Intereses, comisiones, honorarios, dietas, bonificaciones y otras prestaciones afectas al impuesto, sueldos y salarios; se exceptúan los intereses por concepto de préstamos otorgados por instituciones financieras, dividendos y utilidades 12.5 %
- Regalías, uso de marcas de fábrica, patentes, asesoramiento científico,

económico, técnico y financiero, otra renta de fuente guatemalteca no contemplada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. 25 %

El impuesto se causa al percibir o acreditar las rentas y deberá pagarse ante la administración tributaria dentro de los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se percibieron o devengaron.

c) **Retenciones del Impuesto al Valor Agregado por Cuenta del Vendedor.**

Es el procedimiento mediante el cual, una persona "X" (contribuyente) le retiene a otra persona "Y" (persona no contribuyente) el 7 % del Impuesto al Valor Agregado, por la adquisición de bienes y servicios. El impuesto retenido es cancelado por medio de adhesión de timbres fiscales o en efectivo. Cuando el impuesto se satisfaga en efectivo, el pago se efectuará dentro del mes siguiente al que se emitió el documento (factura especial).

2. **El Impuesto al Valor Agregado**

Teóricamente el impuesto al valor agregado, es un impuesto indirecto, que recae sobre el valor neto de las mercaderías y servicios por cada entidad de negocios en los diferentes niveles de producción y distribución, el cual es recaudado

sobre el consumo y soportado por el consumidor final de los bienes muebles e inmuebles y servicios. Mediante este impuesto se puede recaudar más que a través de cualquier otro impuesto. Las características propias del impuesto al valor agregado son las siguientes:

- No afecta los costos y gastos del fabricante.
- No es un factor que aumenta los precios de venta de los fabricantes o que prestan servicios, ya que; tanto los fabricantes como los que prestan el servicio trasladan el impuesto al vender a sus clientes, pagándole al fisco la diferencia que existe entre, el impuesto que corresponde a sus ventas (Débito) y el impuesto que corresponde a sus compras (Crédito).

#### **2.1 Del Hecho Generador del Impuesto**

Todo precepto legal tributario debe señalar cual es el objeto del gravamen, entendiéndose como gravamen "La obligación o imposición de una contribución o tributo". Por lo tanto se debe entender que el hecho generador del impuesto es la realidad económica sujeta a imposición. En lo que respecta a la ley del impuesto al valor agregado, establece como hecho generador los siguientes actos:

- La venta y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.

- La prestación de servicios en el territorio nacional, sin distinguir los personales y no personales.
- Importaciones.
- La adjudicación de bienes muebles e inmuebles en pago.
- Retiros, destrucción, pérdida o faltantes de bienes muebles, salvo cuando sean de bienes perecederos, casos fortuitos o delitos.
- La autoprestación de servicios y autoconsumo de bienes.
- La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- La permuta de bienes inmuebles.

## **2.2 De las Ventas y Servicios Exentos del Impuesto**

Antes de entrar a describir las ventas y servicios exentos del impuesto al valor agregado, consideramos necesario conocer cual debe ser la filosofía y el concepto de exención, por lo tanto, la exención del pago de tributos es un privilegio creado por tres razones:

- a) De Equidad: Por cuanto aquellos que ya cubren un gravamen, es justo que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo impuesto a fin de dejarlos en situación de equidad.
- b) Conveniencia: Porque en los llamados gravámenes sobre los consumos el que paga, salvo raras excepciones, es el consumidor final, el comprador del bien o el usuario del servicio; por lo que es necesario eximir de impuestos el

consumo de artículos o de servicios considerados de la canasta familiar o de primera necesidad a fin de no encarecer el costo de la vida.

- c) Política Económica: Cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias.

Sin embargo, en nuestro medio dichas razones no son implementadas con equidad y justicia social, pues; de acuerdo a las modificaciones tributarias no se encuentran estímulos para la mayoría de la población.

Según el artículo 7 del Decreto 27-92 ley del impuesto al valor agregado, se tiene que están exentos del impuesto, los actos siguientes:

- 1- Las importaciones efectuadas por:
  - a) Personas individuales o jurídicas amparadas al régimen de importación temporal (Decreto Ley 29-89).
  - b) Viajeros que ingresen equipaje que no este sujeto al pago de derechos de importación de acuerdo a la legislación aduanera.
- 2- Las exportaciones.
- 3- La transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos de:
  - a) Aporte a sociedades civiles y mercantiles.
  - b) Fusiones de sociedades.

- c) Herencia, legados y donaciones por causa de muerte.
- 4- Los servicios prestados por las entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos, la Bolsa de Valores, las operaciones de reaseguros y reafianzamiento.
  - 5- La creación y transferencia de títulos de crédito excepto la factura cambiaria, cuando ampare actos gravados.
  - 6- La constitución de fideicomisos y la devolución de los bienes fideicometidos al fideicomitente. Los actos gravados que efectúe el fiduciario quedan afectos al impuesto.
  - 7- Aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones de asistencia o servicio social y religiosas no lucrativas.
  - 8- Cuotas por derecho a ser miembro de asociaciones o instituciones sociales, gremiales culturales y deportivas.
  - 9- La venta al menudeo de carnes, pescado y mariscos, frutas, verduras, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales, adquiridas en mercados cantonales y municipales no superiores a Q. 100.00 por cada transacción.
  - 10- La venta de vivienda hasta 100 Metros Cuadrados de construcción y de un valor hasta de Q.100,000.00, cuando el núcleo familiar carezca de vivienda propia.

Por otro lado, el artículo 8 del Decreto 27-92 "Ley del Impuesto al Valor Agregado", establece claramente que instituciones no deben cargar el impuesto en las ventas y

servicios, dentro de las cuales podemos mencionar: Los centros educativos, instituciones autonomas, organismos internacionales, asociaciones, fundaciones, entidades religiosas y las universidades.

### 2.3 Del Sujeto Activo y Sujeto Pasivo

Toda obligación tributaria conlleva implícito dos figuras jurídicas importantes, como lo son: El sujeto activo y el sujeto pasivo. En nuestra legislación dichas figuras jurídicas están enmarcadas dentro del Decreto 6-91 código tributario, de donde podemos describir que:

- a) El sujeto activo de la obligación, es el Estado o el ente público acreedor del tributo, es decir la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación.
- b) El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

En el caso del impuesto al valor agregado considera como sujetos pasivos del impuesto las siguientes personas:

- El importador habitual o no.
- El contribuyente comprador, cuando el vendedor no este domiciliado en Guatemala.

- El beneficiario del servicio cuando el que lo preste no está domiciliado en Guatemala.
- El comprador de bienes o adquirentes de servicios, cuando no obtenga factura del vendedor o prestador del servicio.
- Las sociedades civiles, mercantiles, irregulares y de hecho así como las copropiedades.

#### 2.4 De la Generación del Impuesto

La determinación de la obligación tributaria consiste en la constitución o causa de la realización del hecho imponible.

En lo que al impuesto al valor agregado se refiere, este se genera en:

- a) El momento de la emisión de la factura o comprobante por la venta de bienes muebles o la prestación de servicios.

Quando la entrega de los bienes sea anterior a la emisión de la factura o comprobante, el impuesto se genera en la fecha de la entrega real o simbólica del bien. En los servicios en la fecha en que la remuneración se perciba.

- b) En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos.
- c) En las adjudicaciones, en el momento que se documente o entregue el bien.

- d) En los retiros de bienes muebles por los socios directores, propietarios o empleados para su uso, consumo personal o el de su familia, en el momento del retiro del bien o la prestación del servicio.
- e) En los arrendamientos y en la prestación de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago de la renta o remuneración efectivamente percibida.
- f) En los faltantes de inventario por destrucción, pérdida o cualquier otro hecho que implique el faltante, en el momento de describir el mismo.
- g) En los seguros y fianzas, en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas.

Por otra parte la ley del impuesto al valor agregado, estipula que los contribuyentes afectos al impuesto y que tengan obligación de llevar contabilidad conforme al código de comercio, deben abrir y mantener cuentas especiales para registrar los impuestos cargados en las ventas que efectuen y la prestación de servicios, los que serán sus débitos fiscales y los soportados en las facturas recibidas de sus proveedores y prestadores de servicios constituirán sus créditos fiscales, así mismo establece que los importadores deberán abrir y mantener cuentas especiales en su contabilidad para registrar los impuestos pagados en sus

importaciones; además, para el control de los débitos y créditos, las empresas deben llevar un libro de compras y servicios y otro de ventas y servicios.

## 2.5 De la Tarifa del Impuesto

El Estado para poder recaudar sus ingresos y hacerle frente a sus gastos administrativos recurre a la implementación de tarifas tributarias, las cuales se deben pagar por la adquisición o posesión de un bien. Dentro de los diferentes tipos de tarifas tributarias se tienen en nuestro medio las siguientes:

- a) Tarifas fijas.
  - b) Tarifas progresivas.
  - c) Tarifas proporcionales.
- a) Tarifa fija: Este tipo de tarifa tributaria es fija cuando se señala en la Ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo: en la ley del impuesto del timbre y de papel sellado especial para protocolos, contempla que por cada hoja movable de los libros de contabilidad, se debe tributar Q.0.50 centavos.
- b) Tarifas progresivas: Son las tarifas que aumentan al aumentar la base impositiva, de tal manera que los aumentos sucesivos corresponden a aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo. En este tipo de tarifa, el tributo

aumenta en proporción al valor gravado, tal es el caso del impuesto sobre la renta.

- c) **Tarifa proporcional:** Es cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base imponible. Por ejemplo el impuesto al valor agregado.

### **3. Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos**

Impuesto indirecto que grava los documentos públicos o privados que contengan actos y contratos cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero.

#### **3.1 Objeto del impuesto**

El objeto del impuesto es gravar directamente los actos y contratos que no están regulados en el régimen del impuesto al valor agregado. Dentro de los cuales podemos mencionar los siguientes:

- Los contratos civiles y mercantiles.
- Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago.
- Los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras.
- Los comprobantes por pagos de premios de lotería, rifas y sorteos practicados por entidades privadas y públicas.

- Documentos otorgados en el extranjero, que hayan de surtir efectos en el país al momento de ser protocolizados.
- Retiros de fondos de las empresa o negocios o por viáticos no comprobables.
- Documentos que acrediten comisiones que pague el Estado.

### 3.2 De las Personas Exentas y de los Actos y Contratos Exentos

Dentro de la dispensa total del cumplimiento que la Ley contempla de los documentos que contengan actos gravados, se tienen entre otros los siguientes:

- Los contratos y documentos que estén gravados con el régimen del impuesto al valor agregado.
- Los recibos o comprobantes por pagos de: sueldos, viáticos, gastos de representación, aguinaldos, prestaciones laborales o cualquier otra retribución por servicios personales prestados en relación de dependencia, que devenguen funcionarios, empleados y demás servidores públicos y privados.
- Cheques, certificados de depósito, aportaciones, suscripciones, pago, transferencias de acciones de todo tipo de sociedades y asociaciones accionadas.
- Préstamos y créditos otorgados por los bancos, financieras y demás entidades autorizadas por la Superintendencia de Bancos.

- Se mantiene la negociación de títulos de crédito que hayan sido expedidos en el extranjero para ser pagados en la república o expedidos en la república para ser pagados en el extranjero.
- Incorpora, la exención sobre la creación, emisión y negociación de títulos de crédito en donde intervengan instituciones que sean fiscalizadas por la Superintendencia, tales como: Almacenes generales de depósito, aseguradoras, bolsa de valores.

Dentro de las personas exentas del impuesto por los actos gravados que realicen se tiene a: Las universidades de país, establecimientos educativos, el estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, municipalidades, instituciones religiosas, sindicatos de trabajadores. Dentro de las modalidades que presenta la ley del timbre, en el aspecto de exención, se tiene que; excluyen los actos y contratos que lleven a cabo las cooperativas con terceros, la inclusión de una nueva persona jurídica como exenta Las asociaciones solidaristas.

Las leyes descritas anteriormente, se pueden considerar las más importantes, es decir las normas generales que rigen la actividad de las personas individuales y jurídicas en el territorio guatemalteco. Sin embargo, existen otros tipos de

leyes o normas que contienen características específicas y que norman en ciertos aspectos la actividad de la empresa industrial, dentro de las cuales podemos mencionar las siguientes:

4 **Impuesto al Consumo de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cerveza y Otras Bebidas. (Decreto Ley No. 74-83)**

Este impuesto grava el consumo en el mercado interno de las bebidas alcohólicas, destiladas, cerveza, vinos, champagne, sidras, bebidas gaseosas. El impuesto que genera se traslada al consumidor final.

Su liquidación debe realizarse dentro de los 10 días hábiles del mes siguiente en que ocurrió la operación.

5 **Impuesto Unico Sobre Inmuebles (Decreto No. 62-87)**

Este impuesto recae sobre el valor de los inmuebles situados en el territorio de la República de Guatemala. Para la determinación del impuesto, se establecen las escalas y tasas siguientes:

<u>VALOR</u>	<u>IMPUESTO</u>
Hasta Q. 2,000.00	Exento
De Q. 2,000.01 a Q.20,000.00	2 por millar
De Q.20,000.01 a Q.70,000.00	6 por millar
De Q.70,000.01 en adelante	9 por millar.

El pago del impuesto debe ser trimestral, el cual debe hacerse efectivo en los meses siguientes:

Primer cuota en el mes de abril.

Segunda cuota en el mes de julio.

Tercera cuota en el mes de octubre.

Cuarta cuota en el mes de enero.

6 Cuota I.G.S.S., I.R.T.R.A. E I.N.T.E.C.A.P.

Este tipo de recaudación se realiza sobre los sueldos y salarios, el cual debe hacerse efectivo dentro de los 20 días del mes siguiente al que corresponde.

Dichas cuotas se aplican sobre la base de las remuneraciones siguientes:

- Cuota laboral = 4.5 % sobre sueldos ordinarios y extraordinarios, así como otros ingresos o remuneraciones percibidas mensualmente por los trabajadores.
- Cuota patronal = 10 % sobre el total pagado a los empleados.
- Cuota I.R.T.R.A. 1 % sobre el total pagado a los e INTECAP. = empleados.

Los porcentajes descritos anteriormente, corresponden para

los departamentos de: Guatemala, Baja Verapaz, Chiquimula, Totonicapan, Zacapa, Jalapa, Escuintla, Quiche, Solola, Sacatepequez, debido a que existen departamentos, como por ejemplo Chimaltenango, donde la cuota laboral IGSS a aplicar es del 2.5 % y la cuota patronal es del 6 % sobre el total de sueldos y salarios pagados mensualmente.

## CAPITULO IV

### EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA EN LA EMPRESA INDUSTRIAL GUATEMALTECA

#### PROCEDIMIENTO

Durante el desarrollo de la auditoría tributaria en la empresa industrial guatemalteca, es necesario conocer ciertos aspectos en cuanto al proceso que se debe efectuar para la designación de la empresa a auditar y la persona asignada; así como aportar elementos consistentes que deben cubrirse en dicha auditoría. Para demostrar dicho desarrollo, partiremos de la hipótesis, de que una corporación de empresas industriales, comerciales y de servicio, mantiene dentro de su estructura un departamento de auditoría tributaria que funciona en forma externa, que dentro de sus atribuciones principales están: Implementar, verificar, supervisar el cumplimiento de las políticas tributarias, así como los aspectos tributarios a los que están sujetas las empresas. Entonces, diremos que el proceso de la auditoría tributaria se inicia en el momento

que se define a la empresa a auditar por parte del jefe del departamento, quien es el responsable de coordinar y controlar la relación con la empresa.

Dentro de las responsabilidades que tiene el jefe del departamento se consideran las siguientes:

- a) Acordar con el ejecutivo o gerente del área, las empresas que se tiene proyectado auditar cada año.
- b) Designar a las personas que llevaran a cabo el trabajo, quienes son profesionales de la contaduría pública.
- c) Supervisar el programa de planificación de la auditoría tributaria el cual es elaborado por el auditor que realizará el trabajo.
- d) Supervisar el trabajo a través de los papeles de trabajo.

Cuando se practica este tipo de auditoría por primera vez, el auditor debiera poner atención y cuidado en la preparación del plan de trabajo, es decir un análisis de gabinete (observación de declaraciones juradas, libros u hojas por el sistema computarizado, número de identificación tributaria, movimientos contables, saldos acumulados, etc.) para formarse una idea general del cumplimiento tributario de la empresa. Durante esta auditoría preliminar se llega a determinar:

- a) El período

- b) Fecha de inicio de la auditoría.
- c) Local y lugar donde se practicara la auditoría.
- d) Honorarios.

Una vez se haya abordado todos los arreglos preliminares se envía una carta a la gerencia, en donde se manifiesta el trabajo que se llevara a cabo y la persona designada. El producto final de la auditoría tributaria culminara con:

- a) Una reunión con la Gerencia o la Junta Directiva, para discutir sobre asuntos contables, tales como cambios de práctica o políticas contables, incertidumbres, contingencias tributarias, principios de contabilidad y asuntos impositivos, incluso sugerencias de planificación tributaria.
- b) Emisión del informe, el cual contendra como minimo, los errores encontrados, especificamente al impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, timbres fiscales y otros impuestos
- 1) Principales Aspectos a Cubrir en el Impuesto Sobre la Renta
  - a) Evaluación de los aspectos generales: Consiste en realizar una revisión analítica de sus declaraciones juradas y sus registros contables, para tener una visión de la naturaleza y monto de los hechos que se consignan en la misma para ayudarnos a:

- Identificar las cuentas y valores que son significativos, que puedan requerir atención especial.
- Revisar los aspectos generales de la empresa: Consiste en evaluar internamente la situación legal básica de la empresa. Para lo cual utilizaremos el siguiente formato.

EMPRESA \_\_\_\_\_

FECHA: \_\_\_\_\_

EVALUACION DE ASPECTOS LEGALES

HECHO POR: \_\_\_\_\_

REVISADO POR: \_\_\_\_\_

NOTA: La información deberá anotarse completa, verificarse y examinarse detenidamente todos los documentos que sirvan de base para sustentar los errores encontrados.

1- CONSTITUCION DE LA EMPRESA

1.1 Escritura de constitución No. \_\_\_\_\_ de fecha: \_\_\_\_\_

1.2 Autorizada por: \_\_\_\_\_

1.3 Fecha de constitución: \_\_\_\_\_

1.4 Razón social: \_\_\_\_\_

1.5 Nombre comercial: \_\_\_\_\_

1.6 Dirección según patente de comercio: \_\_\_\_\_

1.7 Coincide con el domicilio fiscal Si ( ) No ( )

1.8 Objeto de la sociedad: \_\_\_\_\_

1.9 Capital autorizado: \_\_\_\_\_

1.10 Capital suscrito y pagado: \_\_\_\_\_

1.11 Periodo fiscal: \_\_\_\_\_

1.12 Fecha de inscripción prov. en el registro mercantil: \_\_\_\_\_

1.13 Fecha de inscripción definitiva en el registro mercantil: \_\_\_\_\_

1.14 Modificaciones principales: \_\_\_\_\_

1.15 Otros aspectos a considerar: \_\_\_\_\_

**2- DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

2.1 Fecha de inscripción ante el registro tributario unificado:

\_\_\_\_\_

2.2 Número de identificación tributaria: \_\_\_\_\_

**3- DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

3.1 Fecha de inscripción al régimen del IVA: \_\_\_\_\_

3.2 \* Constancia de inscripción: \_\_\_\_\_

\* Para empresas inscritas antes de la promulgación del Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado.

**4- DEL IMPUESTO DEL TIMBRE**

4.1 Número de agente retenedor: \_\_\_\_\_

4.2 Fecha de autorización: \_\_\_\_\_

**5- DE LOS REPRESENTANTES LEGALES**

5.1 Del presidente del consejo

Presidente del consejo anterior: \_\_\_\_\_

Fecha de nombramiento: \_\_\_\_\_

Presidente del consejo actual: \_\_\_\_\_

Según nombramiento: \_\_\_\_\_

Fecha de nombramiento: \_\_\_\_\_

Fecha de inscripción ante el registro mercantil: \_\_\_\_\_

Fecha de inscripción ante el registro tributario unificado: \_\_\_\_\_

5.2 Del gerente y/o gerente general

Gerente anterior según nombramiento: \_\_\_\_\_

Fecha de nombramiento: \_\_\_\_\_

Gerente actual según nombramiento: \_\_\_\_\_

Fecha de inscripción ante el registro mercantil: \_\_\_\_\_

Fecha de inscripción en el registro tributario unificado: \_\_\_\_\_

5.3 Del contador de la empresa.

Nombre del contador anterior: \_\_\_\_\_

Número de registro ante la D.G.R.I.: \_\_\_\_\_

Fecha de inscripción en el registro tributario unificado: \_\_\_\_\_

Nombre del contador actual: \_\_\_\_\_

Número de registro ante la D.G.R.I.: \_\_\_\_\_

Fecha de inscripción en el registro tributario unificado: \_\_\_\_\_

6- AUTORIZACION MAQUINAS REGISTRADORAS Y CINTAS

6.1 Número de autorización: \_\_\_\_\_

6.2 Fecha de autorización: \_\_\_\_\_

7- MAQUINAS ESTAMPADORAS.

7.1 Fecha de autorización: \_\_\_\_\_

8- IMPUESTO SOBRE INMUEBLES.

8.1 Número de matricula fiscal: \_\_\_\_\_

8.2 A nombre de: \_\_\_\_\_

8.3 Constancia de presentación de auto-avalúo: \_\_\_\_\_

8.4 Número de constancia: \_\_\_\_\_

8.5 Fecha de presentación de la constancia: \_\_\_\_\_

9- DEL INSTITUTO GUATEMALTECO DE SEGURIDAD SOCIAL I.G.S.S.

9.1 Fecha de inscripción: \_\_\_\_\_

9.2 Número patronal: \_\_\_\_\_

9.3 Fecha del ultimo reporte y pago efectuado: \_\_\_\_\_

9.4 Dirección registrada: \_\_\_\_\_

9.5 Todos los número de los afiliados coinciden con el  
formulario del pago Si ( ) No ( )

10- BANCO DE LOS TRABAJADORES

10.1 Fecha de inscripción: \_\_\_\_\_

10.2 Existen prestamos de empleados, con el banco Si ( ) No ( )

10.3 Se hacen los descuentos por préstamos y se pagan al banco  
correctamente: Si ( ) No ( )

11- ASPECTOS FORMALES Y LEGALES

11.1 Existe archivo de todo el personal Si ( ) No ( )

- 11.2 Existen contratos de trabajo con el personal Si ( ) No ( )
- 11.3 Existen declaraciones juradas del personal ante el patrono. Si ( ) No ( )
- 11.4 Existen libros de sueldos y salarios legalizados \*\* Si ( ) No ( )
- 11.5 Existe reglamento interno de trabajo. Si ( ) No ( )
- 11.6 Se ha publicado todos los años los balances y si existen avisos a la Dirección por las publicaciones efectuadas. Si ( ) No ( )
- \*\* Verificar que estén autorizados por el Ministerio de Trabajo. (Artículo 102 del Código de Trabajo).

12- BANCO DE GUATEMALA

12.1 Número y Fecha del Código del Exportador: \_\_\_\_\_

13. AUTORIZACION Y HABILITACION DE LIBROS

LIBROS DE CONTABILIDAD	FECHA DE HABILITACION	FECHA DE AUTORIZACION	OPERACIONES REGISTRADAS
Diario	_____	_____	_____
Mayor	_____	_____	_____
Balances	_____	_____	_____
Inventarios	_____	_____	_____
Compras	_____	_____	_____
Ventas	_____	_____	_____

**b) Evaluación de los Aspectos Especificos**

En el caso del Impuesto Sobre la Renta, la evaluación del cumplimiento adquiere un significado y una importancia especial, ya que por medio de la correcta aplicación de los gastos que se detallan en el Estado de Resultados, la empresa evitara contingencias fiscales posteriores. De ahí tenemos que en el transcurso del trabajo de auditoría se evaluarán los aspectos siguientes:

- Valuación de inventarios.
- Cuentas incobrables.
- Cuota anual de personas jurídicas.
- Pagos a cuenta del impuesto sobre la renta.
- Retenciones del impuesto sobre la renta.
- Rentas exentas (dividendos, indemnización de seguros).
- Inversión en valores.
- Propiedad planta y equipo.
- Gastos anticipados.
- Pérdidas y ganancias de capital.
- Límites de gastos deducibles en el período fiscal, tales como: Viáticos, honorarios, comisiones, regalías
- Reinversión de utilidades.
- Reservas.

1.1) Técnicas y Procedimientos Aplicados en la Revisión del  
Impuesto Sobre la Renta

**INVENTARIOS**

- Comprobar si son razonables, en monto y volúmen los inventarios.
- Verificar los faltantes o sobrantes si existieran.
- Comprobar si se esta facturando el consumo interno de producto.
- Recalcular parte de los saldos de los inventarios para tener una relativa seguridad de la exactitud de las cantidades a través del formato siguiente:

**LIBRO DE ALMACEN**

SALDOS AL: 30 de junio de 1993      ULTIMO MES: Enero 1993

<u>CODIGO</u> =====	<u>ALMACEN</u> =====	<u>SEGUN LIBRO</u> =====	<u>SEGUN MAYOR</u> =====
XXXXX	MATERIAS PRIMAS	250,894.10	250,894.10
XXXXX	MATERIALES PROD.	95,990.19	95,990.19
XXXXX	MATERIALES PARA ENVASE	45,894.10	25,894.10 #
XXXXX	MATERIALES DIVERSOS	12,456.90	12,456.90

# Diferencia por mal ingreso de póliza al sistema.

- Verificar que los inventarios de producto terminado, en proceso, materias primas, esten valuados correctamente.
- En caso de que existan importaciones, verificar mediante pruebas selectivas que existan pólizas de importación, facturas por la compra, recibo extendido por el Banco de Guatemala, facturas por honorarios del agente aduanal.
- Verificar que el inventario final del periodo anterior, coincida con el inventario inicial para el siguiente periodo.
- Verificar la consistencia del metodo de valuación de inventarios.

#### **CUENTAS INCOBRABLES**

- Verificar el origen de las cuentas por cobrar, para constatar de que se derivan de operaciones mercantiles del contribuyente.
- Verificar si existe provisión para cuentas incobrables.
- Verificar su calculo, el cual no podra exceder del 3 % de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar al final del ejercicio.
- Verificar que el documento por la deuda que ha sido considerada como incobrable este dentro del periodo de prescripción.

- Verificar que la baja de cuentas por cobrar, este autorizada por Gerencia.
- Verificar si se han recuperado cuentas canceladas en años anteriores, acreditadas a cuenta de resultados, por las cuales no se tomo la deducción.
- Si la empresa no aplica reservas para cuentas incobrables, recomendar su utilización para la obtención del mayor beneficio fiscal posible.

#### CUOTA ANUAL DE SOCIEDADES

- Verificar que la empresa este legalmente inscrita, cumple y paga en forma correcta en el mes de enero de cada año, la cuota anual de sociedades.
- Efectuar calculos matématicos y verificar el pago con el vaucher y el mayor. Ejemplo:

#### BALANCE DE FECHA 01/12/1992

TOTAL ACTIVO SEGUN BALANCE		Q.308,905.80
(-) DEPRECIACIONES Y/O	Q.8,590.10	
(-) AMORTIZACIONES	Q.2,410.25	Q. 11,000.35
ACTIVO NETO		=====
		Q 297,905.45
		=====

APLICAR EL UNO POR MILLAR (1%) SOBRE EL ACTIVO NETO. DICHA CUOTA NO DEBERA EXCEDER EN NINGUN CASO DE VEINTE MIL QUETZALES (Q.20,000.00).

FECHA DE PAGO: 29/01/93

PROVISION MENSUAL Q.24.83

CUOTA DETERMINADA Q.24.83

DIFERENCIA           Q.-----  
                          =====

**Nota:** el anterior procedimiento aplica para auditorias anteriores al proyecto de modificación del Decreto 26-92 del Congreso de la República Ley del impuesto sobre la renta.

#### PAGOS A CUENTA

- Comprobar matemáticamente que el pago de cada cuota trimestral sea equivalente al 1.5 % del total de las rentas brutas.
- Verificar que se excluyan de la rentas brutas, las rentas exentas, las ganancias de capital, los intereses que esten sujetos al pago definitivo del impuesto sobre la renta.
- Verificar que el importe de cada pago a cuenta contenga la rebaja de retenciones por otros conceptos.

- Verificar que la persona que firma la declaración del pago a cuenta tenga representación, es decir que este inscrito ante la Dirección General de Rentas Internas.

Nota: Los puntos anteriores deberán enmarcarse a lo estipulado en el Decreto 26-92 del Congreso de la República Ley del impuesto sobre la renta, derivado a que fué declarado inconstitucional los pagos a cuenta, por lo que las comprobaciones o procedimientos descritos anteriormente aplican a auditorias anteriores a la publicación de fecha 17/03/94 en la cual se declaró como inconstitucional los pagos a cuenta.

#### RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- Verificar si efectúan retenciones a empresas no domiciliadas en el país, por servicios de transporte, primas de seguro, reaseguro, retrocesiones, reafianzamientos.
- Verificar la retención por intereses, a través de conciliaciones bancarias y determinar si hay ingresos de efectivo de actividades no declaradas.
- Realizar pruebas selectivas de las personas que obtienen ingresos anuales mayores de Q. 24,000.00 y verificar su monto y presentación de la Declaración Jurada Ante el Patrono.
- Verificar si la empresa esta reteniendo el impuesto sobre la renta a sus empleados de acuerdo al intervalo de renta imponible.

- Verificar que las retenciones efectuadas a los asalariados se haya efectuado dentro de los 10 días hábiles del mes inmediato siguiente de la fecha que se efectuó.
- Comprobar que los empleados incluyan dentro de su Declaración Jurada Ante el Patrono, el ingreso del Bono 14. (Decreto 42-92).
- Comprobar que los sueldos y salarios pagados correspondan al período que se revisa.
- Comprobar que la empresa extienda la constancia de retención anual a las personas en relación de dependencia.

#### **RENTAS EXENTAS**

- Verificar los ingresos exentos o no afectos al impuesto sobre la renta, tales como: Dividendos, indemnizaciones, intereses por títulos valores públicos y privados emitidos y colocados hasta el 8 de mayo de 1992.
- Cotejar los saldos por intereses en cuentas de ahorro y verificar que sean contabilizados como ingresos afectos (Debido a que pagan el impuesto mediante retención con carácter definitivo).
- Verificar que las cuentas estén clasificadas como exentas.
- Verificar si la empresa ha recibido ingresos por el concepto de indemnización proveniente de seguros de daño o por dividendos.

## INVERSION EN VALORES

- Comprobar la existencia física de los títulos o documentos que acreditan la propiedad de las inversiones.
- Verificar si la empresa ha adquirido títulos y si fueron adquiridos al costo, a menor precio o con sobre precio.
- Verificar que los intereses de títulos públicos y privados que se hayan adquirido hasta la fecha de publicación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92) hayan sido reportados como renta exenta en los resultados del periodo que se examina.
- Verificar si la empresa vendió títulos, tales como Bonos del Tesoro, Pagares Financieros, Acciones y si obtuvo utilidad, como la contabilizo.

## PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

- Comprobar que los activos fijos, sean propiedad del contribuyente y que los documentos reunan los requisitos fiscales
- Comprobar que todos los activos estén reflejados en el Balance General a su costo de adquisición, así como, que se utilicen para la producción de rentas gravadas.
- Revisar el tratamiento contable utilizado para el equipo ocioso y obsoleto.

- Verificar si al depreciar los bienes inmuebles se excluye para su cálculo el valor del terreno
- Verificar que el cálculo por depreciación se este llevando de acuerdo con los porcentajes aceptados por la Ley y su correcta contabilización.
- Comprobar que en el cálculo de la depreciación se este llevando a cabo por el metodo de la linea recta. Si estan utilizando otro metodo solicitar la autorización de la Dirección General de Rentas Internas.

#### ACTIVOS DIFERIDOS

- En los casos de amortizaciones por derechos de llave y gastos de organización, se debe comprobar la naturaleza del gasto que se amortiza, por medio de la documentación que lo respalda, asi como su registro contable.
- Comprobar que el gasto por primas de seguros y fianzas, corresponda al período que se revisa y si se encuentran debidamente documentados.
- Verificar que esten aplicando las cuotas mensuales del seguro al gasto.
- Verificar que las pólizas de seguros y fianzas, esten a nombre del contribuyente y produzcan renta gravada.
- Verificar si existen pólizas de seguro por accidentes o

enfermedades a favor del personal empleado o de sus familiares.

- Revisar los contratos por arrendamiento y comprobar si los bienes muebles o inmuebles arrendados son utilizados para la producción de la renta. Por ejemplo, que los gastos por luz, agua y teléfono, independientemente a que estén a nombre de otra persona puedan considerarse como deducibles.
- Verificar y comprobar que el documento que respalda el gasto por alquiler llenen los requisitos legales, tales como; nombre del contribuyente, nombre y fecha del documento.

#### **PERDIDAS Y GANANCIAS DE CAPITAL**

- En caso de ganancias en venta de activos, verificar si están observando los lineamientos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y si el impuesto lo pagaron en la fecha de presentación de la declaración jurada del período en que ocurrió.

#### **LIMITE DE GASTOS DEDUCIBLES**

- Efectuar cálculos matemáticos de los viáticos y comprobar que no excedan del 5 % de la renta bruta.
- Efectuar cálculos matemáticos de los gastos por regalías, por el uso de marcas y patentes de invención y verificar que

estén inscritos en el registro de la propiedad, que el monto registrado no exceda del 5 % de la renta bruta. A manera de ejemplo se presenta el formato siguiente:

**LIMITE DE GASTOS DEDUCIBLES POR**

**HONORARIOS, COMISIONES, REEMBOLSO DE GASTOS DEDUCIBLES**

ASESORAMIENTO TECNICO	Q. 30,425.80
ASESORAMIENTO FINANCIERO	Q. 12,894.23
TOTAL DEL PERIODO SEGUN MAYOR	Q. 43,320.03
	=====

LIMITE 1 % S/ RENTA BRUTA CUENTA #	=	Q. 34,250.00	δ
		=====	
15% S/SUELDOS Y SALARIOS	=	Q. 12,000.00	
		=====	
TOTAL DEL PERIODO SEGUN MAYOR	=	Q. 43,320.03	
(-) CALCULOS EFECTUADOS	=	Q. 34,250.00	
		-----	
DIFERENCIA NO DEDUCIBLE		Q. 9,070.03	
		=====	

- Verificar si existen suscripciones de revistas, periódicos, contratos por mantenimiento, etc. y si los documentos que amparan esta clase de gastos, llenan los requisitos legales, tales como; que estén a nombre del contribuyente, que correspondan al período que se revisa, etc.
- Verificar los montos consignados en la Declaración Jurada del impuesto sobre la renta y el libro mayor por los

conceptos de: Prestamos, propaganda, beneficencia, materiales de uso general y otros.

#### PROCEDIMIENTO PARA LA VERIFICACION DE LAS RESERVAS.

- Verificar que la reserva legal, este debidamente mostrada en los Estados Financieros.
- Comprobar que la empresa este aplicando el porcentaje del 5 % de la reserva legal sobre las utilidades antes del impuesto sobre la renta.
- Revisar el acta de autorización para la distribución de las ganancias.
- Verificar que las reservas que se constituyan para indemnización no sobre pasen del ocho punto treinta y tres por ciento del total de las remuneraciones anuales para considerarlas como gasto deducible.
- Verificar si existen reservas para inventarios.
- Verificar si el contribuyente reporta otro tipo de reservas como por ejemplo; Reserva para Reforestación.

## 2 PRINCIPALES ASPECTOS A CUBRIR EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Para muchas empresas, la aplicación y cumplimiento del impuesto al valor agregado, se ha convertido en un trabajo extraordinario que se realiza en favor del fisco, por la cantidad de documentos que solicita la administración tributaria. Sin embargo, en ciertas empresas las operaciones que realizan son variadas, existiendo diferentes discrepancias e incertidumbres que afectan el posible hecho generador o la recuperación de los créditos. Por lo tanto consideramos que dentro de los aspectos a cubrir en el impuesto al valor agregado se tienen:

- a) Las ventas y los servicios.
- b) Los costos y gastos.

2.1 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS APLICADOS EN LA REVISION DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

VENTAS Y SERVICIOS PRESTADOS

- Verificar los registro contables por ventas y servicios, con las copias de declaración jurada mensual y el libro de ventas y servicios prestados.
- Comprobar la correlatividad de las facturas, comprobantes notas de débito y crédito, su registro en el libro de ventas, tomando en cuenta las ventas al contado, al crédito y exportaciones. Cotejando su monto con las cuentas del libro mayor.
- Solicitar número de autorización y fecha de resolución de facturas, comprobantes, notas de débito y crédito, notas de envío y verificar si lo que esta en uso, son las autorizadas por la división de autorización de facturas de la Dirección General de Rentas Internas.
- Efectuar pruebas de formas en documentos.
- Verificar que las operaciones del libro de ventas y servicios prestados este al dia.
- Verificar si la empresa factura el retiro de los bienes muebles para el personal y si facturan la donación de producto.

- En caso de que la empresa utilice máquinas registradoras para efectuar sus ventas, verificar que tengan la autorización de la administración tributaria.
- Verificar que los descuentos y rebajas sobre ventas, obedezcan a una política general de ventas de la empresa.
- En el caso de que la empresa tenga contabilizado faltantes de inventario por casos fortuitos o de fuerza mayor, bienes perecederos o por robos. Comprobar que se haya hecho constar en actas notariales o mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales.

#### **COSTOS Y GASTOS**

Al momento de evaluar los costos y gastos de la empresa, el auditor deberá ser muy cuidadoso y poner mucha atención al verificar dicho rubro, ya que, es aquí donde podríamos encontrar errores significativos en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto debemos efectuar lo siguiente:

- Verificar que las facturas, comprobantes, notas de débito o crédito, pólizas de importación, que amparan los créditos por las compras de bienes muebles o servicios efectuados por la empresa, llenan los requisitos legales correspondientes.

- Comprobar que los créditos fiscales del período que se revisa, estén debidamente respaldados por las facturas o documentos equivalentes que emitan los proveedores.
- Comprobar matemáticamente, que los créditos reportados en la declaración del IVA mensual, coincidan con el crédito del libro mayor y el libro de compras.
- Verificar que a partir del mes de julio de 1992, el saldo del crédito fiscal de junio haya sido solicitado ante la administración tributaria y que no haya sido aplicado en julio de 1992.
- En la emisión de facturas especiales a cuenta del vendedor, verificar que la retención del 7 % del IVA, sea cancelado ante la administración tributaria, durante el mes siguiente al que se efectuó la retención o que dichas facturas le hayan adherido las estampillas (timbres).

Los puntos anteriores son generales y solamente tienen como propósito indicar lo mínimo que tiene que cubrir el auditor, quedando éste en libertad de actuar de acuerdo al programa de trabajo que se trace y que apruebe el jefe del departamento.

### 3      PRINCIPALES ASPECTOS A CUBRIR EN EL IMPUESTO DEL TIMBRE          FISCAL Y PAPEL SELLADO PARA PROTOCOLOS

Los aspectos a cubrir en los tributos son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de un bien mueble por la aduana, o hechos económicos, como la percepción de un ingreso en la empresa. En el caso particular del impuesto del timbre, por ser un impuesto considerado documentario y cuyas características principales son: La adhesión de los timbres en los documentos y que es un impuesto de pago inmediato, al momento de la ejecución de la auditoría tributaria se tendrá especial cuidado en verificar que dicho impuesto sea cubierto correctamente, tanto en los documentos de ingreso como egreso, conforme a la ley y su reglamento.

3.1 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS APLICADOS EN LA REVISION DEL  
IMPUESTO DEL TIMBRE FISCAL Y PAPEL SELLADO  
PARA PROTOCOLOS

- Verificar que los recibos por retiro de fondos de la empresa para gastos personales de sus propietarios les hayan adherido timbres.
- Verificar que los recibos por viáticos y retiro de fondos por gastos personales de sus propietarios, tengan adherido los timbres fiscales.
- Comprobar matemáticamente el tres por ciento, de impuesto sobre los documentos afectos.
- Verificar si la empresa realizó modificaciones en la escritura de constitución y si se cubrió el impuesto correspondiente.
- Verificar si la empresa cubre el impuesto con máquinas estampadoras y si es afirmativo, solicitar la autorización.
- Comprobar que los documentos que estan siendo timbrados por máquinas, corresponden a documentos de emisión propia o que se tienen que conservar para amparar sus operaciones contables.
- Verificar que cuando el impuesto a cubrir sea mayor de tres mil un quetzales, se haya pagado en efectivo en las cajas

fiscales o bancos del sistema

- Comprobar matemáticamente si las fracciones de un decimo de quetzal al cubrir el impuesto del timbre se aproxima al decimo de quetzal inmediato superior.

#### 4 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS APLICADOS EN LA REVISION DE OTROS

##### TRIBUTOS

###### CUOTA PATRONAL I.G.S.S, IRTRA E INTECAP

- Efectuar prueba global del total de sueldos y salarios, versus los porcentajes pagados de cuota patronal y laboral I.G.S.S., I.R.T.R.A. E INTECAP.
- Verificar que el gerente de la empresa sea accionista para no incluirlo en la planilla de la cuota patronal, de no ser así que lo incluyan.
- Comprobar que los recibos de pago, esten a nombre del contribuyente y que correspondan al periodo que se revisa.

###### IMPUESTO UNICO SOBRE INMUEBLES

- Verificar que los valores de bienes inmuebles registrados en los libros contables coincidan con el valor registrado en la matricula fiscal de la Dirección General de Rentas Internas, en caso contrario elaborar el informe o reparo correspondiente.
- Verificar si efectúan trimestralmente el pago del impuesto sobre inmuebles y si se encuentra contabilizado el gasto dentro del periodo.

## IMPUESTO DE CIRCULACION DE VEHICULOS

- Verificar si todos los vehículos que aparecen dentro del activo fijo del contribuyente, cubrieron el impuesto de circulación de vehículos correctamente.
- Comprobar por medio del formulario de pago y el vaucher si los datos y características de los vehículos contabilizados correspondan al contribuyente.
- En los casos de retiro de vehículos del activo fijo del contribuyente, comprobar si fue por destrucción o venta para los efectos del traspaso y aviso a la Dirección.

## CAPITULO V

### RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR ANTE SU CLIENTE Y EL FISCO

#### 1- Responsabilidad Ante su Cliente

El Contador Público y Auditor, a través de su formación académica y su experiencia profesional le permite prestar una serie de servicios, tanto en el sector público como en el sector privado, siendo en el segundo donde mantiene una mayor participación, sea en forma independiente o dependiente. Dentro de dichos servicios se pueden mencionar los siguientes:

- Organización y sistematización contable.
- Servicios de auditoría.
- Asesoría financiera.
- Análisis e interpretación de presupuestos.
- Planificación y control de utilidades.
- Servicios de asesoría en el campo tributario.

Por otra parte es necesario mencionar que su profesión está regulada por un conjunto de normas y leyes a las cuales tienen que sujetarse, siendo de suma importancia el conocimiento de ellas, pues si incurre en delito por ignorancia de la ley, esta no le exime de las

responsabilidades civiles y penales que de ella se derivan.

Por lo anterior, podemos indicar que la responsabilidad del Contador Público y Auditor ante su cliente como auditor no es exactamente la misma que asume como asesor o consultor, ya que la primera de las funciones (auditoría) es aquella en la que émite un dictamen en base a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y en el cual expresa una opinión respecto a la presentación de los estados financieros, mientras que la responsabilidad como asesor o consultor es el de proporcionar, orientar a su cliente respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y orientarlo en la ubicación de una posición favorable desde el punto de vista impositivo, es decir; ubicar a la empresa en una situación óptima para que dentro de un marco absolutamente legal pague los impuestos que le correspondan, por una cantidad justa (planeación fiscal). La decisión respecto a tal situación será responsabilidad del empresario o propietario.

## 2- Responsabilidad ante el Fisco

Tal como se argumento en el punto anterior, la actuación y responsabilidad del Contador Público y Auditor, durante el ejercicio de su profesión está regulada por un conjunto de

normas y leyes a las cuales tiene que sujetarse, siendo de suma importancia el conocimiento de estas leyes para todo profesional. Conviene describir que uno de los instrumentos en los que el Contador Público y Auditor puede tener una mayor responsabilidad para con el fisco, es el Dictamen Fiscal. Este instrumento esta orientado hacia revisar los casos de contribuyentes que deseen una revisión de tipo impositivo por parte de un Contador Público y Auditor y que habrá de repercutir en un cumplimiento más justo en el pago de los impuestos.

Desde luego que el Dictamen para fines fiscales debe ser un mecanismo técnicamente diseñado para que alcance sus objetivos y pueda dársele la confiabilidad necesaria como un instrumento que venga a favorecer al fisco en la labor de fiscalización, a reducir el costo administrativo de dicho proceso y a mejorar la recaudación fiscal.

### 3- Etica Profesional

La auditoría es una actividad profesional y como tal, esta sujeta a determinadas normas que deben cumplirse en el desarrollo del trabajo del Contador Público y Auditor. Dentro de dichas normas se ubican las normas de etica, las cuales contienen lo relativo a la actuación, cumplimiento y responsabilidad del mismo, de ahí se tiene que su actuación

debe ser en función del interés nacional, es decir, contribuir al desarrollo del país y a elevar el nivel de vida de la población.

En lo que respecta a las normas de ética de responsabilidad, ésta se enmarca en tres objetivos básicos, siendo los siguientes:

- a) Ante la sociedad.
  - b) Ante quien contrata sus servicios y
  - c) Ante la profesión.
- 
- a) **Ante la Sociedad:** asume la obligación de mantener un criterio libre e imparcial en su trabajo.
  - b) **Ante quien contrata sus servicios:** tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar, los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su trabajo a menos que lo autoricen los interesados o que el informe le sea requerido por una autoridad competente.
  - c) **Ante la Profesión:** Debe cuidar su relación con sus colegas, sus colaboradores y las instituciones que agrupan a los profesionales de su especialidad, de manera que sus acciones no menoscaben la dignidad de la profesión, sino que tienda a enaltecerla.

Entonces, podemos llegar a concluir que la ética profesional, consiste en los principios morales y éticos que el Contador Público y Auditor obtiene a través de su formación académica y en la práctica de su profesión. Dichos principios conllevan a la independencia mental, condición básica en la profesión del Contador Público y Auditor.

#### 4- Dictamen Fiscal

Ante la necesidad de dinamizar el proceso de fiscalización y dado el grado de confiabilidad que debe otorgarse al Contador Público y Auditor en Guatemala, a través del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos, se viene gestionando la aprobación del Dictamen Fiscal ante las autoridades tributarias del país y el Congreso de la República, ya que en los actuales momentos la función de dictaminar se ha circunscrito exclusivamente a los Estados Financieros Básicos.

La tendencia al incremento de la industrialización en nuestro país y con la globalización de la economía, se espera que no solo las grandes industrias se desarrollen y expandan, sino que también surjan numerosas empresas medianas que se amplien ante tal necesidad, por lo tanto el número de contribuyentes sujetos a fiscalización aumentara

constantemente. Con dicho crecimiento las autoridades fiscales se verían imposibilitadas de dinamizar el proceso de fiscalización, por lo que surge la necesidad e importancia de la aprobación del Dictamen para fines fiscales. Desde luego, debemos considerar que dicho dictamen debe ser un mecanismo técnicamente diseñado para que alcance sus objetivos y que pueda dársele la confiabilidad necesaria que venga a favorecer a la administración tributaria en la labor de fiscalización, a reducir el costo administrativo de dicho proceso y a mejorar la recaudación del tributo. Entonces, podemos conceptualizar el Dictamen Fiscal como: El documento por medio del cual un Contador Público y Auditor independiente emite una opinión sobre la aplicación de los aspectos fiscales vigentes y observando las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

5- Diferencia entre el Dictamen Fiscal y el Dictamen Financiero

DICTAMEN FISCAL

Se emite declaraciones bajo protesta de decir verdad.

DICTAMEN FINANCIERO

Se emiten declaraciones de acuerdo a Normas de Auditoría y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas.

DICTAMEN FISCAL

Se requiere informe sobre  
revisión general de  
impuestos y anexos.

Se enmarca básicamente  
dentro de los preceptos  
legales.

Se obtiene información  
únicamente interna.

DICTAMEN FINANCIERO

No se requiere.

Se enmarca básicamente en  
preceptos técnicos.

Se obtiene información  
interna y externa.

6- Ventajas y Desventajas del Dictamen Fiscal.

	<u>VENTAJAS</u>	<u>DESVENTAJAS</u>
1-	<p>Para el Contribuyente: Seguridad en cuanto al adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales.</p> <p>Evita contingencias fiscales.</p> <p>Evita auditorias directas por la Administración Tributaria.</p> <p>Ahorrar recursos, por el trámite que se le da a los reparos.</p>	<p>- Su realización es más costosa</p> <p>- Disminuye la posibilidad de que sus registros sean revisados por el fisco.</p>
2-	<p>Para el Fisco: Aumenta la recaudación, sin costo para el fisco.</p> <p>Disminuye la evasión fiscal.</p> <p>Representa un instrumento eficaz para los contribuyentes respetuosos de la ley.</p>	<p>- No es obligatorio para los contribuyentes</p> <p>- Deja en buena parte la fiscalización en manos de particulares.</p>
3-	<p>Para el Contador Público y Auditor: Propicia los servicios de auditoría externa e impulsa la especialización de impuestos. Es muestra de confianza a la opinión profesional.</p>	<p>- En cualquier momento los analistas de la Administración Tributaria pueden verificar el trabajo del C.P.A.</p>

7- Aspectos a Considerar en la Emisión del Dictamen Fiscal

A continuación se exponen los aspectos básicos a considerar en la emisión del dictamen fiscal en nuestro medio, el cual de acuerdo a las circunstancias puede ser breve, largo o detallado. A manera de ejemplo se describe el siguiente modelo de dictamen del Contador Público y Auditor independiente, el cual lleva implícito el párrafo introductorio, y el de la opinión.

He auditado el Balance General adjunto de la Compañía "XX" al 31 de diciembre de 19XX, y el correspondiente Estado de Resultados, el Patrimonio de los Accionistas y el Flujo de Efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos Estados Financieros son responsabilidad de la gerencia de la compañía. Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre estos Estados Financieros y el cumplimiento de las disposiciones tributarias, basados en mi auditoría.

Efectué mi revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable si los Estados Financieros no contienen errores u omisiones tributarias importantes. Una auditoría incluye el examen sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta

las cantidades y revelaciones presentadas en los Estados Financieros. Incluye también, la evaluación de los Principios de Contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la administración, así como una evaluación del cumplimiento de las disposiciones tributarias vigentes. Considero que mi auditoría provee una base razonable para mi opinión.

Por lo anterior, declaro bajo protesta de decir verdad que emitó este dictamen apegándome a lo dispuesto en las leyes vigentes y que, como resultado de la revisión antes descrita, que no incluyó el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación, no observe omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Firma, nombre y número de colegiado.

Para llevar a cabo la revisión del dictamen fiscal presentado por el contribuyente, éste prepara anexos complementarios que incluyen, Estados Comparativos de Resultados y de Costos de Producción, Análisis Comparativos de Gastos, Análisis del Movimiento de Reservas de Activo y

Pasivo; Relación de beneficios fiscales a cargo del contribuyente, conciliaciones entre el resultado contable, conciliación de los ingresos dictaminados, los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y los declarados al impuesto al valor agregado.

## CAPITULO VI

### CASO PRACTICO

#### "Aplicación de la Auditoría Tributaria en una empresa industrial guatemalteca"

##### Información General

De acuerdo al cronograma de auditoría tributaria, para el año de 1993, se ha determinado llevar a cabo el trabajo de campo en la empresa industrial "El Tributo, S.A.", la cual fue constituida el 4 de octubre de 1984 y cuya actividad principal es la fabricación y comercialización de productos de plástico. El jefe del departamento y el ejecutivo del área de auditoría de la empresa "Todo en Orden, S.A.", envía carta a la gerencia de El Tributo, S.A. en la cual se designa a las personas que realizarán el trabajo, así como, el memorandum de requisición de papelería preliminar, relativo al trabajo de auditoría tributaria.

Al finalizar su trabajo, el auditor encargado presentará su informe al jefe del departamento. Dicho informe contendrá los errores e irregularidades encontradas, así como, las correcciones que deben realizar para discutirlos con la gerencia de la empresa El Tributo, S. A.

AREA DE AUDITORIA Y FINANZAS  
EMPRESA TODO EN ORDEN, S.A.

---

Guatemala,  
07 de julio de 1993  
REF.PAF.040/93

Licenciado  
Pedro Armendariz  
Gerente  
El Tributo, S.A.  
Ciudad.

Estimado Licenciado Armendariz:

De conformidad con las políticas administrativas y financieras de la organización, a partir del día 10 de julio de 1993, esta área iniciara la auditoría tributaria en la empresa "El Tributo, S.A.", para el efecto se ha nombrado a los señores Tiburcio Domingo Tambris y Pedro Revolorio.

Ruego a usted dar sus instrucciones a donde corresponde, a efecto se les preste toda la colaboración en el desempeño de sus labores.

Sin otro particular, me suscribo de usted,

Atentamente,

  
Lic. Casimiro López Dieguez  
Ejecutivo Auditoría y Finanzas

MEMORANDUM PF. 024/93

**A:** Sra. Cipriana Buendía  
Jefe del Departamento de Contabilidad  
EL TRIBUTO, S.A.

**DE:** Lic. Casimiro López Dieguez  
Ejecutivo Auditoría y Finanzas  
TODO EN ORDEN, S.A.

**ASUNTO:** Solicitud de papelería preliminar, relativo a  
trabajo de Auditoría Tributaria.

**FECHA:** Guatemala, 07 de julio de 1993

#####

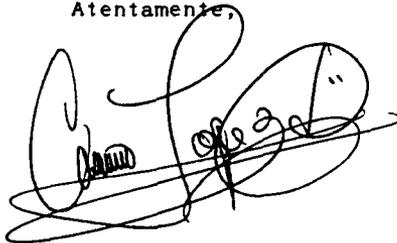
De acuerdo a carta REF.PAF. 040/93, se ha nombrado a los señores Tiburcio Domingo Tambris y Pedro Revolorio para efectuar la Revisión Tributaria de la empresa: **EL TRIBUTO, S.A.** motivo por el cual solicito proporcionarles inicialmente la papelería siguiente:

1. Escritura de constitución de la empresa y las respectivas modificaciones si las hubiere.
2. Inscripciones, avisos y autorizaciones ante al Registro Mercantil.
  - a) Patente de Comercio de Sociedad.
  - b) Patente de Empresa o establecimiento comercial.
  - c) Nombramiento del Representante Legal
  - d) Libros de Contabilidad autorizados. (Inventario, Diario Mayor General, Balances).
3. Inscripciones, avisos y autorizaciones ante la Dirección General de Rentas Internas.
  - a) Constancia de la empresa ante el Registro Tributario Unificado y los avisos de sus modificaciones, si las hubiere.

- b) Constancia de afiliación al Impuesto Sobre la Renta, e Impuesto al Valor Agregado.
  - c) Aviso de nombramiento del Representante Legal.
  - d) Aviso de nombramiento del Contador.
  - e) Registro de Compras y Ventas, debidamente habilitados.
  - f) Constancia de Autorización de facturas, comprobantes, Notas de Débito y Crédito y Facturas Especiales.
  - g) Copia del Auto-evalúo presentado ante el DICABI.
4. Constancia de inscripción patronal ante el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
5. Borradores de los Estados Financieros por el período: 1 de julio de 1992 al 30 de junio de 1993.

Esperando contar con esta papelería el día de inicio de la Auditoría Tributaria, me suscribo,

Atentamente,

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several loops and flourishes, positioned below the word "Atentamente,".

PROGRAMA DE AUDITORIA  
EMPRESA: EL TRIBUTO, S.A.  
REALIZADO POR: TIBURCIO DOMINGO TAMBRIS  
REVISADO POR: PEDRO REVOLORIO CUTZ  
PERIODO: DE DICIEMBRE '92 A JUNIO '93

## OBJETIVOS

Minimizar los riesgos fiscales, recomendar y sugerir alternativas para solucionar oportunamente aquellos errores u omisiones que la empresa ha incurrido.

### 1. ASPECTOS LEGALES

Se verificarán los aspectos relativos a la constitución de la empresa, dando prioridad a los aspectos siguientes:

- Escritura de constitución.
- Patente de comercio y de sociedad.
- Libros contables.
- Autorización de documentos contables (facturas, notas de débito, notas de crédito, comprobantes y otros)
- Nombramientos del representante legal y su inscripción ante la Dirección General de Rentas Internas.
- Aviso de inscripción del Contador General de la empresa, ante la Dirección General de Rentas Internas.

### 2. RUBROS QUE SERAN OBJETO DE REVISION

Se analizarán aquellos rubros que se considerarán hechos generadores de impuestos y otros que de alguna manera tienen estrecha relación con los tributos, tales como:

## **2.1 Deudas a favor de la empresa**

Dentro de este rubro se analizará lo siguiente:

- Retenciones del impuesto sobre la renta.
- Crédito fiscal (impuesto al valor agregado).
- Estimación para cuentas incobrables.

## **2.2 Activos Fijos**

- Altas y bajas (ventas).
- Depreciaciones.

## **2.3 Gastos anticipados a corto plazo**

Se analizaran las cuentas de este rubro con el fin de determinar si se están amortizando correctamente.

## **2.4 Obligaciones a corto plazo**

Establecer la razonabilidad de las provisiones, pagos y fechas de vencimiento de los impuestos siguientes:

- Impuesto sobre la renta.
- Impuesto al valor agregado.
- Cuota anual de personas jurídicas.
- Impuesto unico sobre inmuebles.
- Impuesto al valor agregado retenido (facturas especiales).
- Cuotas patronales y laborales.

Los valores de las cuentas anteriores se cotejaran con los respectivos formularios y se obtendra fotocopia de los mismos.

## 2.5 Ventas

- Se escogieran muestras de facturas, comprobantes y otros con el objeto de determinar si cumplen con los requisitos que establecen las leyes tributarias vigentes.
- Se elaborará papel de trabajo que muestre el comportamiento de las ventas, su registro en el libro Diario Mayor General versus registros libro de ventas y declaraciones mensuales.

## 2.6 Otros productos

- Se analizarán los documentos que soportan otros ingresos, así como su correcta contabilización y presentación en la Declaración Jurada del impuesto sobre la renta.

## 2.7 Costo de ventas y otros gastos de administración

Se establecerá la razonabilidad del saldo de las cuentas que constituyen egresos para la empresa así como su documentación y autorización, cuando proceda. Rubros a revisar:

- Sueldos.
- Aguinaldos.
- Honorarios.
- Servicios.
- Seguros y fianzas.
- Alquileres.
- Fletes.

Se harán los cruces que sean necesarios.

### 3. TECNICAS A UTILIZAR

En el trabajo de campo se llevará a cabo usando las siguientes herramientas:

- Cédulas Centralizadoras.
- Cédulas Sumarias.
- Cédulas Analíticas.
  
- Fotocopias, observaciones, informaciones verbales que se puedan obtener de los empleados de la empresa.
  
- Utilización del sistema AS/400, cruces con libros diario mayor general, ventas, compras y registros auxiliares.
  
- Pruebas aritmeticas.

TODO EN ORDEN, S.A.  
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA Y FINANZAS

MARCAS DE AUDITORIA

- # COTEJADO CON M-2
- J COTEJADO CON AUXILIARES
- @ COMPROBANTES REVISADOS
- P COTEJADO CON LIBRETA DE AHORRO
- = FACTURA DEL PROVEEDOR EXAMINADA
- \$ RECIBO DE CAJA EXAMINADO
- ? EXAMINADO FISICAMENTE
- + CONFIRMADO
- % CALCULOS EFECTUADOS
- \* NO LLENA LOS REQUISITOS LEGALES
- > SUMADO VERTICALMENTE
- < SUMADO HORIZONTALMENTE

**EL TRIBUTO, S A**  
**SUMARIA DE INGRESOS**  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

P.T.	ER-1
HECHO POR:	TDT
FECHA:	11/07/93
REVISADO POR:	PRC
FECHA:	12/07/93

DESCRIPCION	REFERENCIA	SALDOS AL 30/06/93 S/CONTABILIDAD	AJUSTES		SALDOS AJUSTADOS	RECLASIFICACIONES		SALDOS AL 30/06/93 S/AUDITORIA
			DEBE	HABER		DEBE	HABER	
VENTAS NETAS	ER-1-1	3,025,000.00		85,693.00	3,110,693.00			3,110,693.00
OTROS PRODUCTOS	ER-1-2	88,955.00	8,206.28		80,748.72			80,748.72
TOTALES	ER	3,113,955.00	8,206.28	85,693.00	3,191,441.72	0.00	0.00	3,191,441.72 >

CONCLUSION:

Con base al examen efectuado en la cuenta de ingresos, la cual se llevo a cabo de acuerdo a Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas y que, además se incluyo la aplicación de las técnicas y procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en las circunstancias, lo que permite concluir que las cifras expresadas en los saldos de dichas cuentas, son razonables.

P.T. ER-1-1  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 12/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 13/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 ANALITICA DE VENTAS MENSUALES  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION	REFERENCIA	SALDOS AL		AJUSTES		SALDOS AL	
		30/06/93	S/CONTABILIDAD	DEBE	HABER	30/06/93	S/AUDITORIA
JULIO'92		126,836.00				126,836.00	\$
AGOSTO'92		175,085.00				175,085.00	
SEPTIEMBRE'92		185,090.00				185,090.00	
OCTUBRE'92		175,090.00				175,090.00	
NOVIEMBRE'92		225,003.00				225,003.00	
DICIEMBRE'92		825,005.00				825,005.00	
ENERO'93		325,000.00				325,000.00	
FEBRERO'93	ER-1-1-1	90,000.00		85,693.00		175,693.00	\$
MARZO'93		145,000.00				145,000.00	
ABRIL'93		325,000.00				325,000.00	\$
MAYO'93		225,990.00				225,990.00	
JUNIO'93		201,901.00				201,901.00	
		> 3,025,000.00		0.00 85,693.00		3,110,693.00	ER-1

CONCLUSION:

Se verifico la facturación del mes de febrero de 1993, debido a las bajas que se observo en las ventas, encontrandose una diferencia no operada en su oportunidad por ser al crédito.

P.T.  
HECHO POR:  
FECHA:  
REVISADO POR:  
FECHA:

ER-1-1-1  
T.O.T.  
11/7/93  
P.R.C.  
12/7/93

EL TRIBUTO, S.A.  
VENTAS DE FEBRERO 1993  
Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DIAS		FACTURA		VALOR
DEL No.	AL No.	DE LA No.	A LA No.	
1	6	7,825	7,925 @	49,598.25
8	13	7,926	8,081 @	60,349.35
15	20	8,082	8,157 @	38,425.05
22	27	8,158	8,093 @	27,320.35

> 175,693.00 ER-1-1  
=====

EMPRESA: EL TRIBUTO, S.A.

ER-1-1-2

## CONCILIACION DE SALDOS DE I.V.A.

PERIODO: Del Mes de Julio de 1,992 al Mes de Junio de 1,993

I V A P O R V E N T A S				D I F E R E N C I A S		
MESES	SALDO SEGUN MAYOR	SALDO S/LIBRO DE VENTAS Y SERVICIOS	SALDO SEGUN DECLARACION JURADA DE IVA	LIBRO MAYOR Y LIBRO DE VENTAS	LIBRO MAYOR Y DECL. JURADA	LIBRO DE VENTAS Y DECL. JURADA
Julio	8,878.52	8,878.52	8,878.52	0.00	0.00	0.00
Agosto	12,255.95	12,255.95	12,255.95	0.00	0.00	0.00
Septiembre	12,956.30	12,956.30	10,325.10	0.00	2,631.20	2,631.20
Octubre	12,256.30	12,256.30	12,256.30	0.00	0.00	0.00
Noviembre	15,750.21	15,750.21	15,750.21	0.00	0.00	0.00
Diciembre	57,750.35	32,352.80	32,352.80	25,397.55	25,397.55	0.00
Enero	22,750.35	22,750.35	22,750.35	0.00	0.00	0.00
Febrero	6,400.00	12,298.51	12,583.10	(5,998.51)	(6,283.10)	(284.59)
Marzo	10,150.00	10,150.00	10,150.00	0.00	0.00	0.00
Abril	22,750.00	22,750.00	22,750.00	0.00	0.00	0.00
Mayo	15,819.30	15,819.30	13,823.94	0.00	1,995.36	1,995.36
Junio	14,133.07	14,133.07	14,133.07	0.00	0.00	0.00
TOTAL	211,750.35	192,351.31	188,009.34	19,399.04	23,741.01	4,341.97
OBSERVACION De acuerdo a los saldos s/auditoria por el total de ventas los cuales ascendieron a D 3,110,693.00 la empresa debió declarar la cantidad de D 217,748.51 como crédito, sin embargo declaro D 188,009.34 : es decir, que omitió la entrega del impuesto por D 29,739.17						

## EL TRIBUTO, S.A.

## ANALITICA DE INTERESES BANCARIOS

Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

P.T.  
HECHO POR:  
FECHA:  
REVISADO POR:  
FECHA:

ER-1-2  
T.D.T.  
12/07/93  
P.R.C.  
13/07/93

DESCRIPCION	REFERENCIA	SALDOS AL		AJUSTES		SALDOS AL	
		30/06/93	S/CONTABILIDAD	DEBE	HABER	30/06/93	S/AUDITORIA
JULIO'92		6,892.00				6,892.00	P
AGOSTO'92		7,353.00		735.30		6,617.70	
SEPTIEMBRE'92		7,825.00		782.50		7,042.50	P
OCTUBRE'92		7,895.18		789.52		7,105.66	
NOVIEMBRE'92		8,015.93		801.59		7,214.34	
DICIEMBRE'92		8,150.90		815.09		7,335.81	
ENERO'93		6,398.94		639.89		5,759.05	P
FEBRERO'93		7,798.00		779.80		7,018.20	
MARZO'93		7,800.05		780.00		7,020.05	
ABRIL'93		6,980.25		698.02		6,282.23	
MAYO'93		7,352.50		735.25		6,617.25	
JUNIO'93		6,493.25		649.32		5,843.93	P
	ER-1	88,955.00		8,206.28	0.00	80,748.72	>

## CONCLUSION:

Al verificar la naturaleza y origen de los intereses, se establecio que la empresa no contemplaba como producto la retención del 10 % que le efectuaba el Banco Industrial mensualmente sobre los intereses. Dicha cantidad deberá rebajarse de otros productos.

P.T. ER-2  
 HECHO POR: T.O.T.  
 FECHA: 12/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 13/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 SUMARIA DE COSTOS DE VENTAS  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION	REFERENCIA	SALDOS AL 30/06/93 S/CONTABILIDAD	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDOS AL 30/06/93 S/AUDITORIA
			DEBE	HABER	DEBE	HABER	
INVENTARIO INICIAL	#	55,358.00					55,358.00
COMPRAS	ER-2-1 #	1,088,000.00	10,500.00				1,098,500.00
INVENTARIO FINAL	ER-2-2 #	(625,000.00)					(625,000.00)
	ER	518,358.00	10,500.00	0.00	0.00	0.00	528,858.00 <

CONCLUSION:

Con base al examen efectuado a la cuenta de Inventarios, la cual se llevo conforme a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, así como a los procedimientos y técnicas de auditoría que se consideraron necesarios en las circunstancias, los que permiten concluir que el saldo de la cuenta es razonable.

P.T. ER-2-1  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 13/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C  
 HECHO POR: 14/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 ANALITICA DE COMPRAS DE MATERIA PRIMA  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

MATERIAS PRIMAS	REFERENCIA	SALDOS AL 30/06/93 S/CONTABILIDAD	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDOS AL 30/06/93 S/AUDITORIA
			DEBE	HABER	DEBE	HABER	
POLIETILENO	=	367,938.50					367,938.50
PIGMENTO VERDE	=	98,649.13	10,500.00				109,149.13
COLORANTES	=	285,349.12					285,349.12
QUEMADORES	=	52,117.40					52,117.40
POLICARBONATO	=	283,945.85					283,945.85
	ER-2	1,088,000.00	10,500.00	0.00	0.00	0.00	1,098,500.00 <

A

A) VALOR NO REGISTRADO EN EL LIBRO DE ALMACEN

P.T. ER-2-2  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 13/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 14/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 SUMARIA DE INVENTARIO FINAL  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION	REFERENCIA	SALDOS AL 30/06/93 S/CONTABILIDAD	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDOS AL 30/06/93 S/AUDITORIA	ER
			DEBE	HABER	DEBE	HABER		
MERCADERIA PARA LA VENTA	ER-2-2-1	451,226.00					451,226.00	
MERCADERIA EN TRANSITO	ER-2-2-2	173,774.00					173,774.00	
	ER-2	625,000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	625,000.00	ER

P.T. ER-2-2-1  
 HECHO POR: T.O.T.  
 FECHA: 14/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 15/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 ANALITICA DE MERCADERIA PARA LA VENTA  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION DEL PRODUCTO		SALDOS AL 30/06/93 S/CONTABILIDAD	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDOS AL 30/06/93 S/AUDITORIA
			DEBE	HABER	DEBE	HABER	
Cajilla de 24 Botellas	?	83,868.00					83,868.00
Cestas	?	17,879.00					17,879.00
Cubetas	?	31,586.00					31,586.00
Rzafate Danes	?	13,428.00					13,428.00
Pala para Basura		17,746.00					17,746.00
Pichel Cuadrado		12,890.00					12,890.00
Organizador Calado		16,348.00					16,348.00
Pajilla con Envoltura Especial	?	28,241.00					28,241.00
Manguera de 1/4 "		16,624.00					16,624.00
Manguera de 1/2 "		11,340.00					11,340.00
Manguera de 1 "		19,528.00					19,528.00
Galón La Palma	?	83,110.00					83,110.00
Litro Diadema	?	43,825.00					43,825.00
Pichel Danes	?	14,325.00					14,325.00
Avioncitos a Granel		4,325.00					4,325.00
Palangana	?	12,512.00					12,512.00
Agarradora de Bolsa Plastica		6,889.00					6,889.00
Carrete para Hilo		7,452.00					7,452.00
Tapa Linara		9,310.00					9,310.00
	J	451,226.00	0.00	0.00	0.00	0.00	451,226.00

ER-2-2

CONCLUSION:

Se observo la tosa de inventarios al 30/06/93, según los procedimientos supletorios se dio un alcance de 92 % del total de los saldos de la cuenta, siendo las cantidades razonables.

P.T. ER-2-2-2  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 14/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 15/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 ANALITICA DE MERCADERIA EN TRANSITO  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

PROVEEDOR	FACTURA	FECHA	VALOR
QUANTUM DIVISION	0 45123	24/06/93	92,325.00
BASF.A.G.	0 235489	24/06/93	25,000.00
INCOS S.R.L.	0 12350	28/06/93	51,349.00
GOLD MARK PLASTICS	0 1345	28/06/93	5,100.00
			-----
			173,774.00
			=====

ER-2-2

CONCLUSION:

Mercaderia procedente de El Salvador y Estados Unidos, verificado el ingreso al inventario el 12 de julio de 1993.

P.T. ER-3  
 HECHO POR: T.O.T.  
 FECHA: 19/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 20/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 SUMARIA DE GASTOS DE OPERACION

Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION	REFERENCIA	SALDOS AL 30/06/93 S/CONTABILIDAD	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDOS AL 30/06/93 S/AUDITORIA
			DEBE	HABER	DEBE	HABER	
GASTOS DE VENTA	ER-3-1 *	725,000.00	27,100.00		297,028.00	76,448.00	972,680.00
GASTOS DE ADMINISTRACION	ER-3-2 *	553,960.00	109,670.10			220,580.00	443,050.10
GASTOS GENERALES	ER-3-3 *	239,850.00	12,083.33				251,933.33
	ER >	1,518,810.00	148,853.43	0.00	297,028.00	297,028.00	1,667,663.43 >

X

CONCLUSION:

Con base al examen efectuado, a las cuentas de gastos de operaci3n, la cual se llevo a cabo conforme a Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas y la aplicaci3n de los procedimientos y t3cnicas de auditoria que se consideraron necesarios los que permiten concluir que despues de los ajustes necesarios son razonables.

P.T. ER-3-1  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 21/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 23/07/93

**EL TRIBUTO, S.F.**  
 ANALITICA DE GASTOS DE VENTA  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION	REFERENCIA	SALDOS AL 30/06/93 S/CONTABILIDAD	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDOS AL 30/06/93 S/AUDITORIA
			DEBE	HABER	DEBE	HABER	
Sueldos y Salarios Vendedores	ER-3-3-1 J	338,400.00					338,400.00
Pública y Propaganda	ER-3-1-2	93,828.00	27,100.00				120,928.00
Alquileres		16,800.00					16,800.00
Ufáticos	ER-3-1-3	7,720.00			220,580.00	76,448.00	151,852.00
Combustibles y Lubricantes		82,793.00					82,793.00
Depreciación		60,114.00					60,114.00
Comisiones Sobre Ventas		90,345.00					90,345.00
Cuotas Patronales		35,000.00					35,000.00
Honorarios	ER-3-1-3					76,448.00	76,448.00
	ER-3 *	725,000.00	27,100.00	0.00	297,028.00	76,448.00	972,680.00 >

z

**CONCLUSION:**

Con base al examen efectuado en cada rubro de las cuentas de gastos de venta, los saldos se consideran razonables de acuerdo a las circunstancias.

P.T. ER-3-1-1  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 23/7/93  
 REVISADO PO P.R.C.  
 FECHA: 26/07/93

**EL TRIBUTO, S.F.**  
**PRUEBA GLOBAL DE SUELDOS Y SALARIOS**  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

NOMBRE DEL EMPLEADO	PUESTO	REFERENCIA	SUELDO MENSUAL	SUELDO ANUAL S/ PLANILLAS	
Gilberto Orlando Laínez	Gerente		5,200.00	62,400.00	L
Juan Carlos Fuentes	N Vendedor B	3-1-1-1	2,400.00	28,800.00	L
Rigoberto Gonzalez	Vendedor B		2,400.00	28,800.00	L
Mario Rodríguez	N Vendedor A	3-1-1-1	4,200.00	50,400.00	L
José Luís Avila	Vendedor B		2,400.00	28,800.00	L
Moises Morales	Mensajero		1,300.00	15,600.00	
Eugenia Molina	Secretaria		2,000.00	24,000.00	L
Silvia Patricia Arroyo	Vendedor A		2,300.00	27,600.00	L
Irma Rios Sarti	N Vendedor B		4,200.00	50,400.00	L
Julio Alberto Noriega	Repartidor		900.00	10,800.00	
Humberto Polanco	Repartidor		900.00	10,800.00	
			> 28,200.00	338,400.00	ER-3-1

L PERSONAS QUE PRESENTARON DECLARACION ANTE EL PATRONO

N PERSONAS QUE NO INCLUYERON LOS INGRESOS POR COMISIONES SOBRE VENTAS Y EL BONO 14 EN SU DECLARACION.

**EL TRIBUTO, S.A.**  
**PRUEBA DE PRESENTACION DE DECLARACIONES ANTE EL PATRONO**  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

P.T. ER-3-1-1-1  
 HECHO POR:  
 FECHA:  
 REVISADO POR:  
 FECHA:

**DATOS SEGUN PRESENTACION ANTE EL PATRONO**

**JEAN CARLOS FUENTES**                      **FORMULARIO DRIVA 07 No. 7897**

INGRESOS		28,800.00
SUELDOS Y SALARIOS	28,800.00	
EGRESOS		
DEDUCCIONES PERSONALES	24,000.00	
CUOTA LABORAL	1,296.00	
GASTOS MEDICOS	1,200.00	26,496.00
-----		
RENTA NETA		2,304.00
(-) Impuesto al valor agregado		2,016.00
-----		
RENTA IMPONIBLE		288.00
=====		

IMPUESTO = Q. 288.00 X 15 % (según tabla) = 43.20

**DATOS SEGUN AUDITORIA**

INGRESOS		46,200.00
SUELDOS Y SALARIOS	28,000.00	
BONO 14	2,400.00	
COMISIONES SOBRE VENTAS	15,800.00	
EGRESOS		
DEDUCCIONES PERSONALES	24,000.00	27,171.00
CUOTA LABORAL	1,971.00	
GASTOS MEDICOS	1,200.00	
-----		
RENTA NETA		19,029.00
(-) Impuesto al valor agregado		3,234.00
-----		
RENTA IMPONIBLE		15,795.00
=====		

IMPUESTO = Q. 15,795.00 X 15 % (según tabla) = Q. 2,369.25

IMPUESTO SEGUN DECLARACION PRESENTADA ANTE EL PATRONO

IMPUESTO SEGUN AUDITORIA

43.20  
 2,369.25  
 =====  
 Q. (2,326.05)  
 =====  
 %

**DATOS SEGUN PRESENTACION ANTE EL PATRONO**

**MARIO RODRIGUEZ**                      **FORMULARIO DRIVA 07 No. 7897**

INGRESOS		50,400.00
SUELDOS Y SALARIOS	50,400.00	
EGRESOS		45,668.00
DEDUCCIONES PERSONALES	24,000.00	
CUOTA LABORAL	2,268.00	
GASTOS MEDICOS	3,500.00	
SEGUROS	1,500.00	
PENSION ALIMENTICIA	14,400.00	
-----		
RENTA NETA		4,732.00
(-) Impuesto al valor agregado		3,528.00
-----		
RENTA IMPONIBLE		1,204.00
=====		

IMPUESTO = Q. 1,204.00 X 15 % (según tabla) = 180.60

**DATOS SEGUN AUDITORIA**

INGRESOS		80,945.12
SUELDOS Y SALARIOS	50,400.00	
BONO 14	4,200.00	
COMISIONES SOBRE VENTAS	26,345.12	
EGRESOS		
DEDUCCIONES PERSONALES	24,000.00	46,853.53
CUOTA LABORAL	3,453.53	
GASTOS MEDICOS	3,500.00	
SEGUROS	1,500.00	
PENSION ALIMENTICIA	14,400.00	
-----		
RENTA NETA		34,091.59
(-) Impuesto al valor agregado		5,666.16
-----		
RENTA IMPONIBLE		28,425.43
=====		

IMPUESTO = UN IMPORTE FIJO DE (SEGUN TABLA) = 3,000.00  
 (+) 20 % SOBRE EL EXCEDENTE DE 20,000 = 1,685.09      4,685.09  
 =====

IMPUESTO SEGUN DECLARACION PRESENTADA ANTE EL PATRONO

IMPUESTO SEGUN AUDITORIA

180.60  
 4,685.09  
 -----  
 (4,504.49)  
 =====  
 %



P.T. ER-3-1-2  
 HECHO POR: T.O.T.  
 FECHA: 27/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 28/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 ANALITICA DE PROPAGANDA  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION DEL ANUNCIANTE	NUMERO DE FACTURA	FECHA	VALOR
Radio Fabustereo	129,800 @	05/05/93	13,400.00
Organización Musical 102	9,340 @	27/06/93	7,300.00
Corporación de Noticias	1,243 @	30/06/93	6,400.00
		ER-3-1	27,100.00
			=====
			>

Facturas no operadas en la contabilidad, por no haber sido canceladas, efectuar el siguiente ajuste:

GASTOS DE VENTA	Q. 27,100.00	
CTAS. POR PAGAR		Q. 27,100.00
	=====	

P.T. ER-3-1-3  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 28/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 29/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 ANALITICA DE RETENCIONES SOBRE HONORARIOS Y ALQUILERES  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

MESES	ALQUILERES	HONORARIOS	RETENCIONES NO EFECTUADAS
JULIO'92	2,000.00	12,741.00	589.64
AGOSTO'92	2,000.00	12,345.00	573.80
SEPTIEMBRE'92	2,000.00	8,345.00	413.80
OCTUBRE'92	2,000.00	3,450.00	218.00
NOVIEMBRE'92	2,000.00	2,425.00	177.00
DICIEMBRE'92	2,000.00	10,425.00	497.00
ENERO'93	2,000.00	10,580.00	503.20
FEBRERO'93	2,000.00	7,350.00	374.00
MARZO'93	2,000.00	2,340.00	173.60
ABRIL'93	2,000.00	3,000.00	200.00
MAYO'93	2,000.00	1,022.00	120.88
JUNIO'93	2,000.00	2,425.00	177.00
ER-3-1-1	24,000.00	76,448.00	4,017.92 1)
		ER-3-1-2	

1) Cantidad no retenida a contribuyentes domiciliados en Guatemala  
 De acuerdo al artículo 64 literal "a" y "c" del Decreto 26-92  
 "Ley del Impuesto Sobre la Renta" Sujeto a Ajuste.

P.T. ER-3-2  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 29/07/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 30/07/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 ANALITICA DE GASTOS DE ADMINISTRACION  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION	REFERENCIA	SALDOS AL 30/06/93		AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDOS AL 30/06/93
		S/CONTABILIDAD		DEBE	HABER	DEBE	HABER	S/AUDITORIA
Saldos		225,080.00						225,080.00
Alquileres	ER-3-1-3	7,200.00						7,200.00
Combustibles y Lubricantes		29,580.00						29,580.00
Gastos Médicos		63,800.00						63,800.00
Viaticos		228,300.00					220,500.00	7,720.00
Mantenimiento y Reparaciones						98,345.00		98,345.00
Timbres Fiscales						11,325.10		11,325.10
	ER-3 J	553,960.00	0.00	0.00	109,670.10	220,500.00		443,050.10

X

PRUEBA DE GASTO DEDUCIBLE POR VIATICOS  
 =====

VIATICOS POR VENTAS 228,300.00  
 VIATICOS ADMINISTRACION 7,720.00  
 -----  
 TOTAL DE GASTOS POR VIATICOS 236,020.00 J  
 =====

RENIA BRUTA = 3,110,693.00 X 5 % = 155,534.65 X

CANTIDAD MAXIMA QUE SE PUEDE CONSIDERAR COMO DEDUCIBLE DEL IMPUESTO = 155,534.65  
 EFECTUAR LA RECLASIFICACION SIGUIENTE:

HONORARIOS 76,448.00  
 VIATICOS 76,448.00 <  
 =====

Para registrar los viaticos de ventas mal operados en su oportunidad

CONCLUSION:

De acuerdo al artículo 38 literal "v" del Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, el monto total deducible por viáticos comprobables no debe exceder del 5 % de la Renta Bruta.

P.T. ER-3-3  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 05/08/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 06/08/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 ANALITICA DE INTERESES GASTO  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION	REFERENCIA	SALDOS AL 30/06/93 S/CONTABILIDAD	AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDOS AL 30/06/93 S/AUDITORIA
			DEBE	HABER	DEBE	HABER	
BANCO CONTINENTAL, S.A.	ER-3-3-1	92,200.00					92,200.00
BANCO DEL AGRO, S.A.	ER-3-3-1	56,700.00					56,700.00
BANCO DE OCCIDENTE, S.A.	ER-3-3-1	90,950.00					90,950.00
BANCO INDUSTRIAL, S.A.	ER-3-3-1			12,083.33			12,083.33
	ER-3	239,850.00	12,083.33	0.00	0.00	0.00	251,933.33 >
=====							
X							

CONCLUSION:

Con base al examen efectuado en la cuenta de intereses gasto, la cual se realizó de acuerdo a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, la que incluyo la aplicación de los procedimientos y técnicas de auditoría que se consideraron en las circunstancias, las que permitieron concluir que se debe registrar el ajuste correspondiente a los intereses del mes de junio de 1993, los cuales corresponden al préstamo B1009634-8 del Banco Industrial, S.A.

P.T. ER-3-3-1  
 HECHO POR: T.D.T.  
 FECHA: 04/08/93  
 REVISADO POR: P.R.C.  
 FECHA: 05/08/93

EL TRIBUTO, S.A.  
 ANALITICA DE INTEGRACION DE PRESTAMOS  
 Periodo: Del 1 de Julio de 1992 al 30 de Junio de 1993

DESCRIPCION	DESCRIPCION DE LA OBLIGACION	MONTO DE LA OBLIGACION	FECHA DE CONTRATACION	VENCIMIENTO	TASA DE INTERES	NUMERO DE PRESTAMO	INTERESES AL 30/06/93 S/AUDITORIA
BANCO CONTINENTAL, S.A.	FIDUCIARIO	384,167.00	25/05/89	5 AÑOS	24 %	PF 08150	92,200.00 +
BANCO DEL AGRO, S.A.	FIDUCIARIO	246,522.00	25/06/90	5 AÑOS	23 %	CM-012-90	56,700.00 +
BANCO DE OCCIDENTE, S.A.	HIPOTECARIO	349,808.00	10/03/91	3 AÑOS	26 %	JC-004934	90,950.00 +
BANCO INDUSTRIAL, S.A.	HIPOTECARIO	500,000.00	31/05/93	5 AÑOS	29 %	BI009634-8	12,083.33 z
		J 1,480,497.00					251,933.33 ER-3-3

CONCLUSION:

Se verificaron los contratos por prestamos con el Banco Continental, Del Agro, Occidente e Industrial. La empresa no provisionó el gasto por intereses correspondientes al mes de junio del Banco Industrial, S.A. Prestamo BI009634-8

## INFORME DE AUDITORIA TRIBUTARIA NUMERO AT-40

A continuación se presentan las observaciones derivadas de la auditoría tributaria que efectuaron los señores Tiburcio Domingo Tambrís y Pedro Revolorio, auditores de la empresa "Todo en Orden, S.A.", a la empresa El Tributo, S.A., del 10 de julio al 27 de agosto de 1993, con la participación y colaboración de la señora Cipriana Cienfuegos jefe del departamento de Contabilidad. El período revisado corresponde del 1 de julio de 1992 al 30 de junio de 1993.

### SITUACION LEGAL DE LA EMPRESA

#### 1 LIBROS DE CONTABILIDAD

##### 1.1. LIBRO DE ESTADOS FINANCIEROS.

No se encuentran firmados por parte del representante legal y el contador los Estados Financieros del año 1990 y 1991. Se recomienda firmar dichos estados financieros a fin de no infringir lo dispuesto en el artículo 374 del Código de Comercio.

##### 1.2 LIBRO DE INVENTARIOS.

a) No se han operado los inventarios de 1989, 1990 y 1991. Se sugiere actualizarlos, para dar cumplimiento al quinto párrafo del artículo 4 del Decreto 2450 Normas que deben

observar los contadores y tenedores de libros y el artículo 94 numeral 8 del Decreto 6-91 Código Tributario.

### 1.3 LIBROS DE COMPRAS Y VENTAS.

La empresa desde julio de 1992, viene registrando operaciones por compras y ventas en hojas movibles. Dicho error contraviene a lo enmarcado en el artículo 37 del Decreto 27-92 "Ley del Impuesto al Valor Agregado". Se sugiere que la empresa adquiera y habilite los libros de compra y venta a fin de evitar contingencias fiscales.

### 2. INGRESOS POR VENTA EN EL MERCADO LOCAL.

- 2.1 En este rubro se tomo una muestra al azar, con el objeto de establecer la razonabilidad de los mismos, habiendose decidido por verificar las ventas del mes de febrero'93 debido a la baja por ventas registradas en dicho mes. Al momento de verificar dicho rubro se estableció que existe una diferencia de Q.85,693.00 por ventas al crédito. Dicha diferencia se estableció de acuerdo a la correlatividad de la numeración de las facturas, cotejandolo contra las salidas del almacén. Por dicho error, la empresa corre el riesgo de acuerdo al artículo 94 numeral 12 del Decreto 6-91 "Código Tributario" de una multa equivalente al impuesto omitido, en este caso sería el impuesto al valor agregado por Q. 5,998.51. Se sugiere rectificar la Declaración

Jurada Mensual del I.V.A.

2.2 Al comparar los registros contables según mayor contra el registro de ventas y declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, se encontro una omisión del impuesto por Q.29,739.17. Se recomienda rectificar dicho impuesto a través de la presentación del Formulario DRIVA-02-ER, ante la Dirección General de Rentas Internas.

2.3 OTROS INGRESOS.

Al verificar la naturaleza y origen de los intereses de las cuentas de ahorros del Banco Industrial, S.A., se establecio que la empresa viene registrando como producto el 10 % de retención con caracter de pago definitivo que le realiza el banco. La recomendación es que se rebaje los intereses producto por Q.8,206.28

3. INVENTARIOS.

En el rubro de inventarios se verificaron los saldos del inventario final y las compras de materia prima para establecer la existencia de mercancías, encontrandose una diferencia de Q.10,500.00 correspondiente a una compra del producto "Pigmento Verde", no registrado en el libro de almacen. Se sugiere realizar el ajuste pertinente.

3.2 La empresa cumple con la política de practicar inventarios

al inicio de operaciones y al cierre de cada operación, así como, llevar el registro de sus inventarios por el método de promedio ponderado.

#### 4. GASTOS DE ADMINISTRACION Y VENTAS.

##### 4.1 RETENCIONES SOBRE HONORARIOS Y ALQUILERES.

En el rubro de gastos de administración y ventas se decidió verificar los comprobantes por el pago efectuado por la empresa, encontrándose que la empresa no ha realizado retenciones por los servicios de alquileres y honorarios que le prestan la cual asciende a Q.4,017.92. Por dicho error la empresa esta sujeta a una contingencia tributaria de acuerdo al artículo 94 numeral 12 del Decreto 6-91 Código Tributario.

##### 4.2 GASTOS DEDUCIBLES POR VIATICOS.

En este rubro se aplico el criterio de verificar los saldos de viáticos por ventas y administración, encontrándose que dicho saldo sobrepasa el 5% como cantidad máxima que se puede considerar deducible del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, se determino que contablemente registraban los honorarios del señor Pablo Reyes, como viáticos por ventas, lo cual es improcedente, por lo que se recomienda efectuar el ajuste correspondiente por Q.76,448.00.

#### 4.3 GASTOS POR PUBLICIDAD.

En el rubro de publicidad, se estableció, que es necesario ajustar el rubro de publicidad por 27,100.00, debido a que corresponde a gastos no contabilizados en el período, éstos se conforman de la manera siguiente:

- a) Factura 129800 con fecha 5 de mayo de 1993, emitida por Radio Fabustereo, por valor de Q.13,400.00.
- b) Factura número 9340, con fecha 27 de junio de 1993 emitida por Organización Musical 102 por valor 07,300.00
- c) Factura número 1243, con fecha 30 de junio de 1993 emitida por Corporación de Noticias valor de Q.6,400.00

#### 4.4 INTERESES GASTO

La empresa no incluyó dentro del rubro de otros gastos, los intereses del mes de junio de 1993, los cuales corresponden al préstamo BI009634-8 del Banco Industrial, S.A.. Lo anterior trae como consecuencia el aumento de la utilidad, y por lo tanto, aumenta el impuesto sobre la renta a pagar. Se sugiere efectuar el ajuste correspondiente el cual asciende a Q. 12,083.33.

#### 5. IMPUESTO UNICO SOBRE INMUEBLES.

Respecto al inmueble registrado con número de matrícula fiscal 01-S 16523, las operaciones referentes al Impuesto Unico Sobre Inmuebles, para el período de 1992-93, se está

considerando una base incorrecta. El error básicamente es de la entidad fiscal (DICABI), ya que está calculando dicho impuesto sobre la base de la matrícula fiscal anterior que es de Q.191,241.00 y no está considerando el valor del autoevaluado presentado, que es de Q.1.625,000.00. El efecto del impuesto pagado de menos es el siguiente:

	TRIBUTACION ANUAL	TRIBUTACION TRIMESTRE
	-----	-----
<u>TRIBUTACION ACTUAL</u>		
V/ Matri. 191,241.00 x 9 %.	1,721.17	430.29
<u>TRIBUTACION CORRECTA</u>		
V/Autoev. 1.625,000.00 x 9 %.	14,625.00	3,656.25
Contingencia de ajuste	12,903.83	3,225.96
	=====	=====

Se recomienda efectuar la provisión con base en el valor del autoevaluado presentado y plantear el caso al departamento jurídico de la organización

6. **IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL PARA PROTOCOLOS.**

De acuerdo a la revisión selectiva realizada, se encontraron diferencias que a nuestro juicio son inmatrimoniales.

Guatemala 27 de agosto de 1993.

AREA DE AUDITORIA Y FINANZAS  
TODO EN ORDEN, S.A.

Guatemala,  
27 de agosto de 1993  
REF. AF 067/93

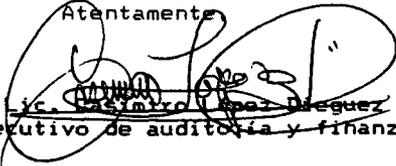
Licenciado  
Pedro Armendariz  
Gerente  
EL TRIBUTO, S.A.  
Presente.

Estimado Lic. Armendariz:

Con la presente tengo el agrado de enviarle el informe No. AT-40, el cual contiene el trabajo de nuestra auditoría tributaria por el año terminado el 31 de julio de 1993. El propósito de dicho informe es, exponer los errores e irregularidades surgidas durante nuestro trabajo.

Debe reconocerse que nuestros procedimientos de auditoría fueron elaborados para permitirnos formar una opinión sobre el cumplimiento de los aspectos tributarios y por lo tanto pueden no detectarse debilidades que pueden existir en los sistemas y procedimientos.

Es necesario para una mejor evaluación se nos devuelva en un plazo de 10 días máximo, las respuestas correspondientes a los errores encontrados.

Atentamente  
  
~~Lic. Casimiro Lopez Diez~~  
Ejecutivo de auditoría y finanzas

CLD/mdr

## CONCLUSIONES.

- 1 La auditoría por ser una actividad profesional, debe estar enmarcada a determinadas regulaciones que manifiestan la responsabilidad del Contador Público y Auditor. Por lo que en el examen que realiza a los Estados Financieros para fines tributarios deberá observar los lineamientos generales de las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas.
- 2 En el proceso de la auditoría tributaria se deben aplicar las doctrinas y principios legales de carácter tributario así como los procedimientos y técnicas de auditoría, para la mejor presentación de los Estados Financieros ante el cliente y la administración tributaria.
- 3 La implementación de la Modernización Tributaria, vino a afectar a las personas individuales, ya que; conforme aumentan los ingresos, la proporción a pagar entre la ley actual y la ley anterior va disminuyendo, de donde se concluye que la llamada progresividad del impuesto se aplica para los rangos de menor ingreso.
- 4 La lenta devolución del crédito fiscal originado del Impuesto al Valor Agregado, ha provocado que la iniciativa privada pierda la confianza en la administración tributaria.
- 5 En el desarrollo de la auditoría tributaria debemos

considerar que los programas de auditoría para la evaluación de los aspectos tributarios no son rígidos, sino que pueden ser cambiantes de acuerdo a las circunstancias siguientes: Diversidad de Leyes Fiscales, constantes modificaciones a la leyes y sus reglamentos, beneficios e incentivos fiscales sujetos a cambios.

- 6 La existencia de un departamento de auditoría tributaria en una organización corporativa es indispensable, debido a que dentro de sus funciones estan: Implementar, verificar, supervisar el cumplimiento de las políticas tributarias que dicta la gerencia. Además de darle seguimiento a los constantes cambios que sufren las leyes del país y su aplicación en las empresas.
- 7 En nuestro medio, no se le ha dado la importancia que se merece la auditoría tributaria por las razones siguientes: Primero, por el alto costo que representaría, especialmente a la pequeña y mediana empresa; segundo, no existe una forma legal o un mecanismo técnico que le de la potestad a un Contador Público y Auditor, emitir opinión sobre el cumplimiento de los aspectos tributarios.
- 8 No obstante que la Corte de Constitucionalidad declaró inconstitucional los pagos a cuenta y las retenciones del impuesto sobre la renta, consideramos que la administración tributaria buscara otros procedimientos legales de recaudación.

## RECOMENDACIONES

- 1 Que el organismo legislativo, previo a émitir leyes de indole contable-tributario, solicite opinión al Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas de los efectos que estas puedan tener.
- 2 Que la administración tributaria, previo a que se publiquen las leyes aprobadas, de indole contable-tributario, realice seminarios dirigidos a los contribuyentes sobre el contenido y aplicación de las leyes y no posteriormente de haberse publicado, ya que esto, trae consigo que el contribuyente cometa errores a posteriori.
- 3 Que las organizaciones corporativas implementen dentro de su estructura, un departamento de auditoría tributaria, cuyos fines sean la revisión, verificación y cumplimiento de sus empresas de los aspectos tributarios. Esto con el fin de evitar futuras contingencias.
- 4 Por los constantes cambios en las leyes tributarias, las empresas industriales, de servicio y comerciales solicitan asesoría en materia tributaria de un Contador Público y Auditor, dicha asesoría es específica en la aplicación de sus impuestos, para evitar futuros reparos o contingencias

fiscales. Por lo que se recomienda a los estudiantes y profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría mantener y mejorar la calidad profesional a través de la actualización en el campo impositivo y de las distintas áreas que le son inherentes.

- 6 Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores conjuntamente con la Camara de la Industria y de Comercio y la Administración Tributaria presenten el proyecto del Dictamen Fiscal ante el Organismo Legislativo para su aprobación

## BIBLIOGRAFIA-

1. **APUNTES DE DERECHO TRIBUTARIO Y LEGISLACION FISCAL.**  
Facultad de Ciencias Económicas.  
Universidad de San Carlos de Guatemala.
2. **BARRIOS PEREZ, LUIS EMILIO.**  
Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta y su  
Reglamento, Acuerdo Gubernativo Número 624-92.  
Guatemala, Ediciones Legales Comercio e Industria.  
  
Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y su  
Reglamento, Acuerdo Gubernativo Número 508-92.  
Guatemala, Ediciones Legales Comercio e Industria.  
  
Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de  
Papel Sellado Especial para Protocolos y su Reglamento,  
Acuerdo Número 737-92.  
Guatemala, Ediciones Legales Comercio e Industria.
3. **CIFUENTES LOPEZ, FELIPE NERY.**  
Auditoría Fiscal en las Empresas Agrícolas.  
Guatemala, Tesis Universidad de San Carlos de Guatemala.
4. **DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS.**  
Manual de Auditoría Tributaria.  
Guatemala.
5. **HOLMES ARTHUR W.**  
Auditoría Principios y Procedimientos.  
España, Unión Tipográfica, Editora Hispano-Americana.  
1979.
6. **INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES.**  
Normas de Etica para Graduados en Contaduría Pública y  
Auditoría.  
Guatemala Alfíl.  
1990.  
  
Boletines Fiscales.  
  
Pronunciamientos Sobre Contabilidad Financiera 1-26.

6. MEIGS WALTER B., LARSEN E. JOHN, MEIGS-ROBERT F.  
Auditoría Moderna.  
México, Compañía Editorial Continental.  
1987.
7. WILLINGHAM JOHN., CARMICHAEL D.R.  
México, Editorial Diana.  
1985.
8. ZIEGLER KELL.  
Auditoría Moderna.  
México, Compañía Editorial Continental.  
1987.