

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**EL CONTROL INTERNO DEL PROCESO DE DEVOLUCIÓN
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN UNA EMPRESA GUATEMALTECA EXPORTADORA DE
PRODUCTOS NO TRADICIONALES**

TESIS

**Presentada a la Junta Directiva de la
Facultad de Ciencias Económicas**

Por

JULIO ORLANDO RODAS CASTILLO

**Previo a conferírsele el Título de
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
En el Grado Académico de**

LICENCIADO

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2006

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera	Decano
Lic. Angel Jacobo Meléndez Mayorga	Secretario
Lic. Canton Lee Villela	Vocal 1º.
Lic. Albaro Joel Girón Barahona	Vocal 2º.
Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso	Vocal 3º.
P.C. Efrén Arturo Rosales Alvarez	Vocal 4º.
P.C. Deiby Boanerges Ramírez Valenzuela	Vocal 5º.

EXONERADO DEL EXAMEN DE ÁREAS PRÁCTICAS

De conformidad con los requisitos establecidos en el capítulo III, artículo 15 y 16

del Reglamento para la Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y al numeral 4.1 del punto cuarto del Acta 2-2004 de la sesión celebrada por Junta Directiva el 20 de enero de 2004.

JURADO QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	Licda. Beatriz Velásquez de Gática
EXAMINADOR	Lic. German Rolando Ovando A.
EXAMINADOR	Lic. Jorge Alberto Trujillo Corzo

Guatemala,
2 de mayo de 2006

Licenciado
Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala


Señor Decano:

Tengo el agrado de dirigirme a usted, en atención a la designación que fuera objeto por parte de ese superior despacho, para asesorar el trabajo de tesis del estudiante **JULIO ORLANDO RODAS CASTILLO**, titulado **EL CONTROL INTERNO DEL PROCESO DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UNA EMPRESA GUATEMALTECA EXPORTADORA DE PRODUCTOS NO TRADICIONALES**, el cual ha sido concluido.

Considero que el trabajo presentado constituye una buena fuente de consulta para estudiantes y profesionales que deseen conocer sobre el control interno que debe observarse en una empresa donde obtener la devolución del Impuesto al Valor Agregado, ha representado algún tipo de obstáculo por la falta de presentación de información oportuna ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

Por lo antes expuesto, me permito recomendar que el presente trabajo de tesis, sea aceptado como tema de discusión en el Examen Privado de Tesis, del estudiante **Rodas Castillo**, previo a obtener el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Aprovecho la oportunidad para reiterar al Señor Decano, las muestras de mi especial consideración.


Lic. Margo Antonio Oliva Orellana
Colegiado No. 2,804

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,
NUEVE DE NOVIEMBRE DE DOS MIL SEIS.

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.1, subinciso 6.1.1 del Acta 41-2006 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 8 de noviembre de 2006, se conoció el Acta AUDITORIA 154-2006 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 8 de septiembre de 2006 y el trabajo de Tesis denominado: "EL CONTROL INTERNO DEL PROCESO DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UNA EMPRESA GUATEMALTECA EXPORTADORA DE PRODUCTOS NO TRADICIONALES", que para su graduación profesional presentó el estudiante JULIO ORLANDO RODAS CASTILLO, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. ANGEL JACOBO MELÉNDEZ MAYORGA
SECRETARIO



LIC. EDUARDO ANTONIO VELÁSQUEZ CARRERA
DECANO



Smp.

"Todo Por Ti Carolingia Mía"
Dr. Carlos Martínez Durán.
2006: Centenario de su Nacimiento.

DEDICATORIA

A DIOS: Por concederme Vida, Salud y Sabiduría para alcanzar esta meta.

A MIS PADRES: Julio Rodas (+) y Raquel Castillo López; por su gran amor y las bendiciones que a través ellos he recibido.

**A MIS
HERMANOS:** Eddy y Evelyn, por su fraternal cariño.

**A MIS
SOBRINOS:** Kenny y Fátima, por la alegría que han dado a nuestra familia.

**A MIS ABUELOS,
TÍOS Y PRIMOS:** Por el cariño y apoyo que siempre me han manifestado.

**A MI CENTRO
DE TRABAJO:** Por la confianza recibida, tanto de sus propietarios como el apoyo del licenciado Pinzón.

**A MIS AMIGOS Y
COMPAÑEROS:** Gracias por su ayuda y los gratos momentos compartidos; especialmente a Noemí y Gricel, por su incondicional apoyo y solidaridad.

**A MIS PROFESORES
Y CENTROS DE
ESTUDIO:** Por proveerme de los conocimientos necesarios para mi vida profesional.

Y: A usted, que comparte conmigo el triunfo que hoy he alcanzado.

ÍNDICE GENERAL

Página

INTRODUCCIÓN	i
---------------------	---

CAPÍTULO I LAS EMPRESAS DEL SECTOR EXPORTADOR DE PRODUCTOS NO TRADICIONALES Y SU IMPORTANCIA EN LA ECONOMÍA GUATEMALTECA

1.1	DEFINICIONES	1
1.1.1	Empresa	1
1.1.2	Exportación	1
1.1.3	Empresas Exportadoras	1
1.1.4	Productos Tradicionales de Exportación	2
1.1.5	Productos no Tradicionales de Exportación	2
1.1.6	Empresas Exportadoras de Productos Tradicionales	2
1.1.7	Empresas Exportadoras de Productos no Tradicionales	2
1.2	IMPORTANCIA ECONÓMICA	3
1.3	DESAFÍOS DEL SECTOR	9
1.4	ASOCIACIÓN GREMIAL DE EXPORTADORES DE PRODUCTOS NO TRADICIONALES	12
1.5	BENEFICIOS DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL	14

CAPÍTULO II EL RÉGIMEN ESPECIAL DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES

2.1	GENERALIDADES	16
2.1.1	Impuestos	16
2.1.1.1	Impuestos Directos	17
2.1.1.2	Impuestos Indirectos	17
2.2	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	19
2.2.1	Antecedentes	20
2.3	LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	22

2.3.1	Definiciones Importantes	24
2.3.1.1	Venta	24
2.3.1.2	Servicio	24
2.3.1.3	Importación	24
2.3.1.4	Exportación de Bienes	25
2.3.1.5	Contribuyente	25
2.3.1.6	Período impositivo	25
2.3.1.7	Débito Fiscal	25
2.3.1.8	Crédito Fiscal	25
2.3.1.9	Reporte de Crédito Fiscal	26
2.3.1.10	Documentos por ventas y servicios	26
2.3.2	Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores	28
2.3.2.1	Procedimiento de la Devolución de Crédito Fiscal en el Régimen Especial	30
2.3.2.2	Procedimiento de la Devolución de Crédito Fiscal en el Régimen General	32
2.3.2.3	Procedimiento de la Devolución de Crédito Fiscal en el Régimen Optativo	33
2.4	LEGISLACIÓN VINCULADA AL RÉGIMEN ESPECIAL DE DEVOLUCIÓN	34
2.4.1	Código de Comercio	34
2.4.2	Código Tributario	34
2.4.3	Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria	35
2.4.3.1	Acuerdos, Resoluciones y Criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria	36
2.4.4	Disposiciones legales que previenen la Evasión Fiscal	37

CAPÍTULO III EL CONTROL INTERNO

3.1	GENERALIDADES	39
3.2	DEFINICIONES	40
3.3	CLASIFICACIÓN	41
3.3.1	Control Interno Administrativo	41
3.3.2	Control Interno Contable	43
3.3.3	Control Interno Fiscal	45
3.4	ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO	46
3.4.1	Ambiente de Control	46
3.4.2	Sistema Contable	46
3.4.3	Procedimientos de Control	47

3.5	OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO	48
3.6	CONDICIONES GENERALES PARA ESTABLECER Y OPERAR CONTROLES	49
3.6.1	Sistemas	49
3.6.2	Competencia e Integridad	50
3.6.3	Documentación	51
3.7	TÉCNICAS, PROCEDIMIENTOS Y HERRAMIENTAS DE CONTROL	52
3.7.1	Técnicas y Procedimientos	52
3.7.2	Herramientas	52
3.8	EVALUACIÓN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO	53

**CAPÍTULO IV
EL CONTROL INTERNO DEL PROCESO DE DEVOLUCIÓN DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UNA EMPRESA
GUATEMALTECA EXPORTADORA DE
PRODUCTOS NO TRADICIONALES**

4.1	ANTECEDENTES	54
4.2	ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA EMPRESA EXPORTADORA	58
4.3	ÁREAS OPERATIVO-ADMINISTRATIVAS, CON INFLUENCIA DIRECTA EN EL PROCESO	60
4.3.1	Área de Administración	60
4.3.2	Área de Adquisiciones	60
4.3.3	Área de Producción	61
4.3.4	Área de Exportación	61
4.3.5	Área de Contabilidad	61
4.3.6	Área de Fiscalización	61
4.4	PARTICIPACIÓN DE LOS PUESTOS DE RESPONSABILIDAD	62
4.5	APLICABILIDAD DEL CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO, CONTABLE Y FISCAL	63
4.5.1	Control interno administrativo	63
4.5.1.1	Desarrollo e implementación de herramientas de apoyo	66
4.5.2	Control Interno Contable	67
4.5.2.1	Técnicas y Procedimientos aplicables	67
4.5.3	Control Interno Fiscal	71
4.5.3.1	Técnicas, Procedimientos y Políticas aplicables	73

4.6	EVALUACIÓN A LOS CONTROLES INTERNOS APLICADOS	83
4.6.1	Descripción de actividades o procedimientos	83
4.6.2	Cuestionario	83
4.6.3	Entrevista	84
4.6.4	Métodos Gráficos	84

CAPÍTULO V CASO PRÁCTICO

5.1	ANTECEDENTES	85
5.1.1	Descripción de la empresa	85
5.1.2	Departamentos Operativo-Administrativos vinculados al Proceso	85
5.1.3	Bienes y servicios relacionados con la producción y comercialización de alfombras	87
5.2	MOVIMIENTO GENERAL DE UN PERÍODO IMPOSITIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	89
5.2.1	Importación y adquisición local de materiales, insumos y suministros	89
5.2.2	Pago a proveedores	89
5.2.3	Exportaciones	90
5.2.4	Pago de clientes	90
5.2.5	Producción	90
5.2.6	Registros contables	90
5.2.7	Archivo de documentación	91
5.2.8	Declaración del Impuesto al Valor Agregado	91
5.2.9	Solicitud de devolución en el Régimen Especial	91
5.2.10	Notificación y Requerimiento Fiscal	91
5.2.11	Solicitud de remanentes en el Régimen General	91
5.2.12	Actualización de información	92
5.3	EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	92
5.3.1	Evaluación por medio del Cuestionario	92
5.3.2	Evaluación por medio de la Narrativa	106
5.3.3	Deficiencias detectadas	112
5.3.3.1	Dictamen de Control Interno	112
5.4	PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO, CONTABLE Y FISCAL	120
5.4.1	Flujograma de la generación y proceso de recuperación del crédito fiscal	120
5.4.2	Descripción de funciones asignadas al responsable administrativo dirigir el PROCESO	127

5.4.3	Guía de Procedimientos	129
5.4.4	Operatoria y Registro del Impuesto al Valor Agregado	140
5.5	EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE EN LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL UTILIZANDO EL RÉGIMEN OPTATIVO	143
	CONCLUSIONES	147
	RECOMENDACIONES	149
	BIBLIOGRAFÍA	151

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica	Título	Página
1	Exportaciones de Guatemala según la Naturaleza de la Producción Año 2005	4
2	Exportaciones Tradicionales y No Tradicionales de Guatemala Año 2005	5
3	Principales Rubros Productivos en las Exportaciones de Guatemala Año 2005	7
4	Destino de las Exportaciones No Tradicionales de Guatemala Año 2005	9
5	Comparación Ingresos Tributarios Directos e Indirectos Año 2005	19
6	Recaudación – Devolución del Impuesto al Valor Agregado Año 2005	30
7	Etapas para recuperar el Crédito Fiscal en el Régimen Especial para Exportadores	58
8	El Delfín Azul, Sociedad Anónima Organigrama Año 2006	87
9	El Delfín Azul, Sociedad Anónima Flujograma del Proceso de Devolución de Crédito Fiscal	122

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo constituye el producto final de la investigación y análisis del tema titulado “El control interno del proceso de devolución del Impuesto al Valor Agregado en una empresa guatemalteca exportadora de productos no tradicionales”; estudio que despierta alto interés, producto de recientes acontecimientos económicos y reformas fiscales en nuestro país; tal es el caso de la vigencia del Tratado de Libre Comercio suscrito por los países de Istmo Centroamericano y República Dominicana con los Estados Unidos de América (RD-CAFTA), así como la introducción de modificaciones e implementación de nuevas disposiciones legales, cuyo objetivo son fortalecer la administración tributaria del país.

El contenido se divide en cinco secciones distribuidas de la siguiente forma: el Capítulo I destaca la contribución que en la actualidad ofrece para la economía guatemalteca, la exportación de productos no tradicionales; obstáculos que perjudican a ese sector exportador y los beneficios que les representa la recuperación de su crédito fiscal; el Capítulo II contiene generalidades acerca del Impuesto al Valor Agregado, el marco legal de los diferentes regímenes que pueden utilizarse para obtener devolución de créditos fiscales, enfatizando en el Régimen Especial de Devolución a Exportadores; en el Capítulo III se incluye el marco teórico general del tema de control interno, destacando su estructura, objetivos, condiciones y medios para su empleo y evaluación.

El Capítulo IV se ocupa de la aplicación del control interno desde los enfoques administrativo, contable y fiscal; orientados al proceso de generación y devolución del Impuesto al Valor Agregado para las empresas exportadoras de productos no tradicionales y el Capítulo V desarrolla un caso práctico, realizado en una compañía ubicada en el Municipio de La Antigua Guatemala del Departamento de Sacatepéquez.

CAPÍTULO I

LAS EMPRESAS DEL SECTOR EXPORTADOR DE PRODUCTOS NO TRADICIONALES Y SU IMPORTANCIA EN LA ECONOMÍA GUATEMALTECA

1.1 DEFINICIONES:

A continuación se describen las definiciones de los conceptos básicos sobre los cuales se desarrollará el presente capítulo:

1.1.1 Empresa:

Es una unidad económica, propiedad de personas individuales o jurídicas, constituida conforme a las leyes de la República de Guatemala para comprar, producir, transformar y comercializar bienes o servicios, cuyo ejercicio genera un lucro.

1.1.2 Exportación:

Es la salida del territorio aduanero nacional por medio de la transacción de venta, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados, para su uso o consumo en el exterior.

1.1.3 Empresas Exportadoras:

Son las unidades económicas dedicadas a la exportación de bienes nacionales o nacionalizados, cuyo destino o consumo es requerido por el mercado externo.

1.1.4 Productos Tradicionales de Exportación:

Son los “bienes históricamente producidos o extraídos en el territorio nacional mediante los cuales, Guatemala basó su economía de exportación hasta el crecimiento y expansión de los productos no tradicionales” (34: Página Web)

Los bienes de exportación tradicional son: el café, banano, azúcar, cardamomo y petróleo.

1.1.5 Productos no Tradicionales de Exportación:

Son los “bienes producidos o extraídos en el país, que histórica y económicamente son de reciente y no común comercialización al extranjero; originados en gran medida, por factores como la diversificación de la producción agrícola, la aceptación en el ámbito internacional de variadas artesanías y el crecimiento de la industria manufacturera liviana del país, entre otros.” (34: Página Web)

Acá se incluyen todos los bienes no considerados como productos tradicionales.

1.1.6 Empresas Exportadoras de Productos Tradicionales:

Son las unidades empresariales dedicadas a la comercialización de productos tradicionales de exportación.

1.1.7 Empresas Exportadoras de Productos no Tradicionales:

Son las unidades empresariales dedicadas a la comercialización de productos no tradicionales de exportación.

1.2 IMPORTANCIA ECONÓMICA:

Históricamente los productos tradicionales constituían las principales fuentes de divisas para Guatemala; no obstante, en la actualidad los productos no tradicionales de exportación han crecido en un ritmo acelerado, hasta el punto de posicionarse y tener amplia representatividad en las exportaciones globales del país.

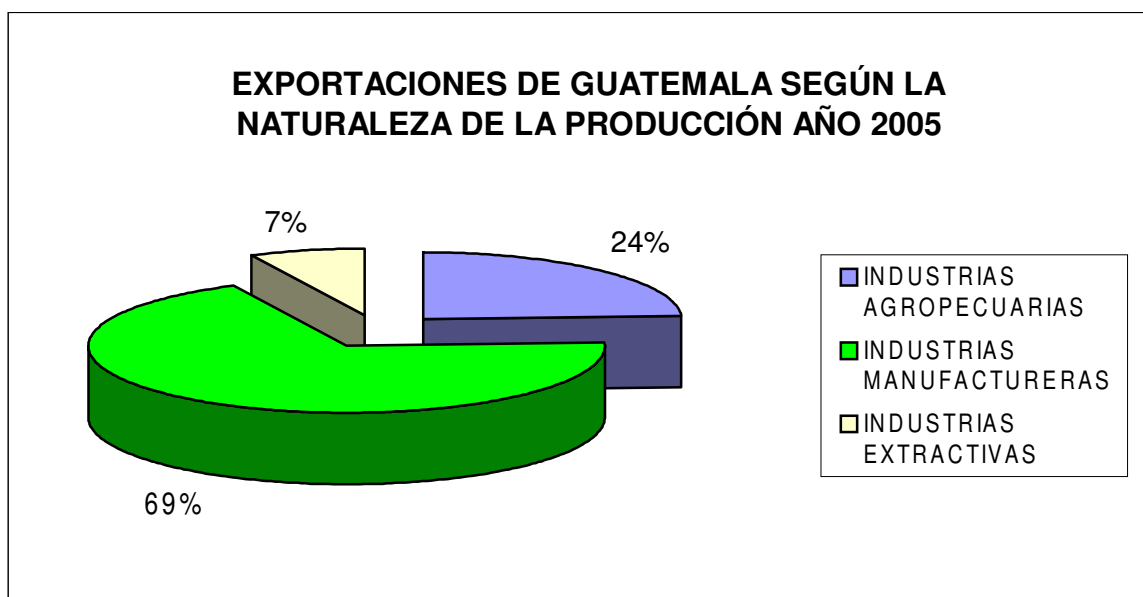
CUADRO 1
EXPORTACIONES DE GUATEMALA
SEGÚN LA NATURALEZA DE LA PRODUCCIÓN
AÑO 2005
(En Miles de US\$)

INDUSTRIA	US\$	%
MANUFACTURERA	2,838,211.00	69%
AGROPECUARIA	1,004,634.10	24%
EXTRACTIVA	296,942.80	7%
TOTAL	4,139,787.90	100%

Fuente: Elaboración propia con base a información estadística del Banco de Guatemala (33: Página Web).

El cuadro anterior presenta cifras monetarias al mes de septiembre y detalla el volumen de las exportaciones del país clasificadas según la naturaleza de la industria que las originó, esta información incluye la producción tradicional y no tradicional comercializada al exterior. Dentro de la industria manufacturera, el azúcar representa aproximadamente el seis por ciento (6%) de ese segmento; en lo que corresponde a la industria agropecuaria, se incluyen tres de los productos tradicionales: banano, café y cardamomo quienes representan alrededor del sesenta y cinco por ciento (65%) de esa industria y en la industria extractiva el petróleo constituye alrededor del cincuenta y ocho por ciento (58%) de la misma.

GRÁFICA 1



Fuente: Elaboración propia con base a los datos del Cuadro 1.

Con base al Cuadro 1 se presenta la anterior gráfica, la cual visualiza con mejor detalle las proporciones de los datos descritos; en ella se observa la importancia que han adquirido las manufacturas para la economía guatemalteca, sobrepasando con amplia ventaja a los productos exportables de naturaleza agrícola y extractiva.

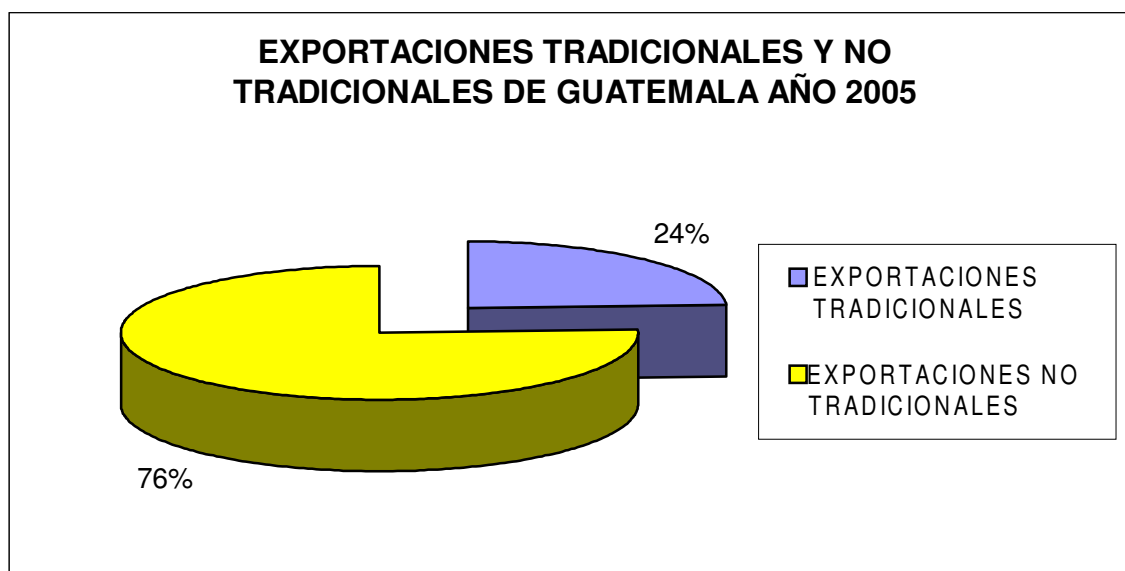
CUADRO 2
EXPORTACIONES TRADICIONALES Y NO TRADICIONALES
DE GUATEMALA
AÑO 2005
(En Miles de US\$)

CLASIFICACIÓN	US\$	%
EXPORTACIONES TRADICIONALES	995,769.40	24%
EXPORTACIONES NO TRADICIONALES	3,144,018.50	76%
TOTAL	4,139,787.90	100%

Fuente: Elaboración propia con base a información estadística del Banco de Guatemala (33: Página Web).

Confirmando lo descrito en párrafos precedentes, el Cuadro 2 -con cifras al mes de septiembre- plasma la relevancia que en la actualidad representan los productos no tradicionales frente a los productos tradicionales de exportación, la siguiente gráfica permite ejemplificar de mejor manera las proporciones de los datos expresados.

GRÁFICA 2



Fuente: Elaboración propia con base a los datos del Cuadro 2.

Dentro de los bienes exportables no tradicionales de origen agrícola que han surgido, alcanzan representatividad los productos hortícolas como plantas ornamentales, hortalizas y frutas; por aparte, en la industria manufacturera alcanzan representatividad el sector de las industrias dedicadas a producir material plástico y sus derivados, así como las que producen tejidos y telas (no vestuario), las industrias licoreras y los productos a base de cereales. En la industria extractiva, el sector que explota hidrobiológicos también ha trascendido gracias al gusto que apetecen los productos como el pescado fresco y los crustáceos en el mercado internacional.

El florecimiento de la exportación de bienes no tradicionales ha propiciado diversos beneficios, resumiéndose estos en aspectos como: incremento de la inversión nacional y moderada atracción de capital extranjero, diversificación de la producción agrícola, captación de divisas, generación de fuentes de empleo, explotación de nuevas o renovadas áreas de producción, etc.

CUADRO 3
PRINCIPALES RUBROS PRODUCTIVOS EN LAS
EXPORTACIONES DE GUATEMALA
AÑO 2005
(En Miles de US\$)

PRODUCTOS	US\$	%
ARTÍCULOS DE VESTUARIO (No Tradicional)	1,138,612.10	28%
CAFÉ (Tradicional)	419,879.30	10%
BANANO (Tradicional)	181,913.50	4%
AZÚCAR (Tradicional)	173,045.40	4%
PETRÓLEO (Tradicional)	171,274.30	4%
DEMÁS PRODUCTOS (Tradicionales y No Tradicionales)	2,055,063.30	50%
TOTAL	4,139,787.90	100%

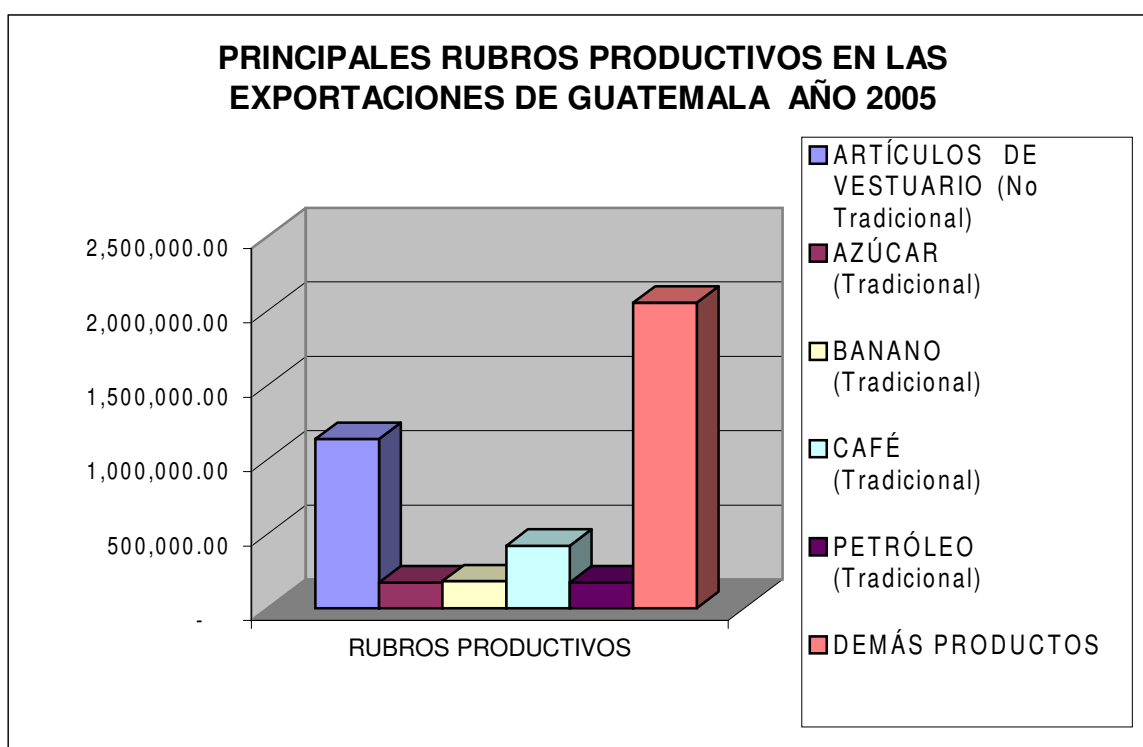
Fuente: Elaboración propia con base a información estadística del Banco de Guatemala (33: Página Web)

La estadística anterior muestra al mes de septiembre, la participación individual de los principales productos de las exportaciones guatemaltecas; por rubro específico puede observarse que los tradicionales aún conservan representatividad, quedando excluido únicamente el cardamomo que representa un poco más del uno por ciento (1%) de las exportaciones totales pero, en conjunto, las exportaciones tradicionales no alcanzan a la manufactura de vestuario, que en la actualidad representa el principal bien producido en Guatemala destinado al consumo externo, mismo que equivale aproximadamente al cuarenta por ciento (40%) de lo generado por la industria manufacturera. En gran medida este volumen de producción es desarrollado por plantas

maquiladoras de prendas de vestir instaladas en el país, gracias a la inversión extranjera.

A continuación se presenta la gráfica 3, que permite visualizar con mejor claridad la información descrita anteriormente.

GRÁFICA 3



Fuente: Elaboración propia con base a los datos del Cuadro 3.

CUADRO 4
DESTINO DE LAS EXPORTACIONES
NO TRADICIONALES DE GUATEMALA
AÑO 2005
(En Miles de US\$)

DESTINOS	US\$	%
ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA	1,512,714.00	48%
CENTRO AMÉRICA	1,078,091.60	34%
OTROS PAÍSES DE AMÉRICA	370,773.40	12%
EUROPA	159,222.40	5%
OTROS DESTINOS (Asia, África, Oceanía)	23,217.10	1%
TOTAL	3,144,018.50	100%

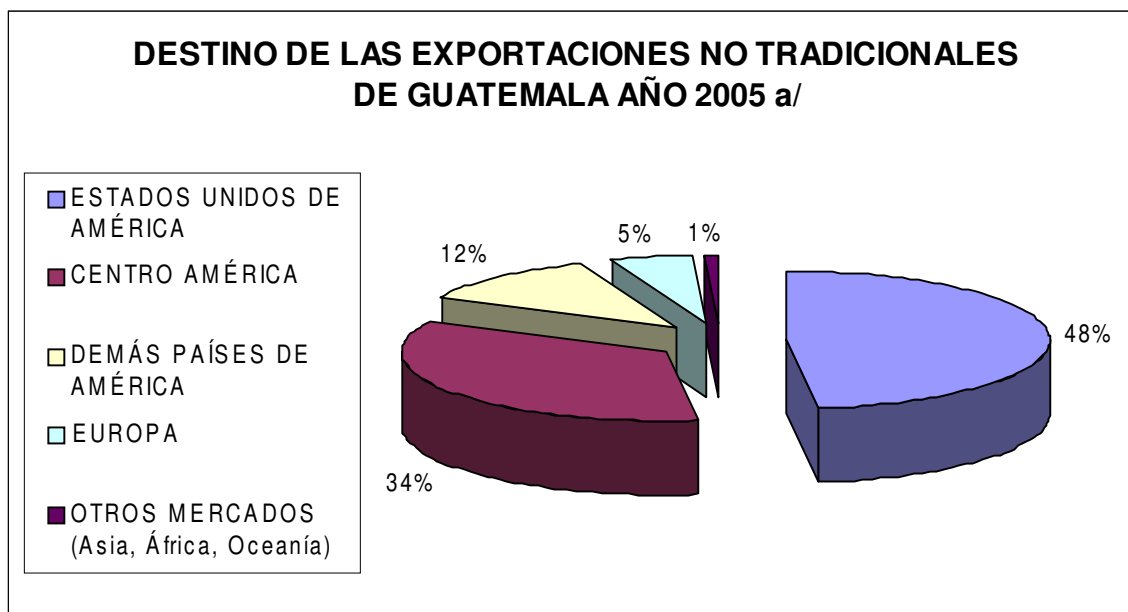
Fuente: Elaboración propia con base a información estadística del Banco de Guatemala (33: Página Web)

El cuadro anterior muestra la estadística -al mes de septiembre- de los mercados a los que Guatemala envía sus productos no tradicionales, en ella se confirma que el principal socio comercial del país lo constituye el mercado estadounidense, quien consume casi la mitad de lo exportado (cuarenta y ocho por ciento - 48%), en su orden le siguen el mercado centroamericano, siendo la República de El Salvador el principal consumidor del área con un aproximado del cuarenta y cuatro por ciento (44%) de ese mercado. Al vecino país mexicano se destina el cuarenta y uno por ciento (41%) de lo que representan las exportaciones a los demás países del continente americano.

En años recientes las exportaciones no tradicionales se han expandido hacia los países del continente europeo, aunque no a gran escala; actualmente Suiza es el principal demandante. En lo que respecta al último segmento (del Cuadro 4), las exportaciones no alcanzan aún cifras de gran proporción, Japón es quien lidera el consumo no tradicional.

La gráfica presentada a continuación, ofrece una imagen comprensiva del cuadro anterior.

GRÁFICA 4



Fuente: Elaboración propia con base a los datos del Cuadro 4.

1.3 DESAFÍOS DEL SECTOR:

En éste capítulo y subsiguientes, el término SECTOR se utilizará para definir de manera específica a los Exportadores de Productos No Tradicionales de Guatemala.

A pesar del panorama alentador que representan las exportaciones no tradicionales para las perspectivas económicas del país, existen retos por superar y con ello, desarrollar y consolidar la capacidad productiva y competitiva de los productos nacionales comercializables al exterior.

Al respecto, surgen temas de actualidad necesarios de abordar, tal es el caso de la apertura comercial del país hacia los grandes mercados, los incentivos que se

ofrecen para atraer inversiones, la estabilidad económica, política y social del país; la convertibilidad de la moneda nacional respecto de otras (especialmente con el dólar estadounidense y el euro), el acceso a programas de crédito para pequeños productores o inversionistas, los procesos burocráticos en los diversos tramites de importación y exportación (aduanas), estándares de calidad impuestos por los clientes, nivel de competencia con otros productores (extranjeros), etc.

Con relación a lo expuesto, actualmente acapara gran atención las discusiones sostenidas respecto de la negociación del Tratado de Libre Comercio de la Región Centroamericana y República Dominicana con Estados Unidos de América (DR-CAFTA por sus siglas en Inglés). Dicho tratado fue aprobado por la Cámara de Representantes de los Estados Unidos y Guatemala también lo aprobó mediante el Decreto 31-2005 del Congreso de la República de Guatemala, vigente comercialmente a partir de 1 de julio de 2006.

No obstante, el acogimiento a esta negociación no es del agrado de todos, ya que si bien existen grupos que manifiestan su complacencia, otros exponen un amplio rechazo, cada cual expone sus puntos de vista.

El sector privado que posee suficientes recursos económicos, técnicos y tecnológicos, ve en ello una oportunidad para abrirse camino y expandirse, pese a algunas incertidumbres, vislumbran esperanzas de beneficio; otros con menores recursos también tienen esperanzas de crecimiento. Manifiestan que “con el tratado se logrará: expansión y diversificación del comercio y la agricultura, se promoverá la competencia nacional, aumentará la posibilidad de inversión en el país, sus productos entrarán sin mayores complicaciones arancelarias en el mercado estadounidense, el Producto Interno Bruto tenderá a crecer, aumentarán los puestos de trabajo, etc.” (17: 16)

Por el contrario las organizaciones sociales de país, se han constituido en las principales detractoras del tratado de libre comercio -TLC-, manifestando razonamientos que describen que: “el mismo acentuará la pobreza, dado que tendrá un profundo impacto negativo para la mediana y pequeña empresa, quienes no poseen los recursos necesarios para competir ante productores mejor posicionados” -expresa además que- “muchos productos nacionales serán absorbidos por la saturación de bienes importados; de igual manera, los productores agrícolas, en especial los pequeños, están en plena desventaja ante agricultores norteamericanos subsidiados, con capacidad para ofrecer a mucho más bajo precio sus productos.” (18: 19)

Estos hechos acarrearían además, otras consecuencias como la desaparición de muchas fuentes de trabajo, acentuándose los fenómenos sociales de la pobreza, los desplazamientos hacia los centros urbanos nacionales y al extranjero, la violencia, etc.

La pequeña y mediana empresa, las cooperativas y pequeños productores agrícolas, manifiestan que el Estado debe participar en proveer y crear las condiciones que promuevan los productos no tradicionales de exportación, dada su importancia económica; piden además: el acceso a financiamiento mediante créditos (siendo este, uno de los problemas que siempre han afectado su desarrollo); implementación de programas específicos de capacitación y tecnificación para mejorar los bienes que producen. Si bien es cierto que existen programas de ayuda y beneficio, consideran que no llegan a satisfacer sus necesidades, y no todos llegan a tener acceso a estos.

Otro factor que el SECTOR ve con suma preocupación es el tema de la fluctuación del tipo de cambio. Actualmente, la moneda nacional (Quetzal) respecto de la estadounidense (US\$ Dólar) ha adquirido una notoria apreciación que ha afectado significativamente las condiciones económicas de las empresas

exportadoras, manifestándose esto en la baja de su poder adquisitivo; expertos opinan que es un fenómeno que no sólo se observa acá, monedas de otros países sufren la misma tendencia, producto de las condiciones económicas propias del país norteamericano. Otros criterios atribuyen este fenómeno, al incremento de las remesas que se reciben de los nacionales radicados en Estados Unidos o, del capital extranjero invertido en Guatemala, producto de las emisiones de deuda pública lanzadas por el Banco de Guatemala y el Ministerio de Finanzas Públicas, por los altos intereses que ofrecen.

En vista de estas circunstancias, los empresarios del SECTOR ven la necesidad de que el Estado establezca una política cambiaria que ayude a soportar y amortiguar las caídas repentinas y sostenidas en el tipo de cambio.

1.4 ASOCIACIÓN GREMIAL DE EXPORTADORES DE PRODUCTOS NO TRADICIONALES:

“La Asociación Gremial de Exportadores de Productos No Tradicionales, es una entidad privada no lucrativa, fundada desde 1982, con el propósito de promover y desarrollar las exportaciones de productos no tradicionales de Guatemala.” (34: Página Web)

Durante su gestión, esta institución ha proporcionado a sus agremiados asesoría, capacitación, programas de investigación, contactos, creando y promoviendo actividades como ferias y exposiciones, etc., que han beneficiado en gran medida el nivel productivo y competitivo de sus asociados.

Para desarrollar su trabajo, se ha organizado estructuralmente en divisiones, que se agrupan de acuerdo a la naturaleza de los productos que desarrollan sus agremiados, conformando de esa manera diversas comisiones, dentro de las cuales se mencionan:

Comisión Agrícola: agrupa productos como: aguacate, arveja, berries, café convencional y café diferenciado, especias, nueces, flores de corte, frutas, insumos agrícolas, mango, melón, miel, papaya, vegetales comestibles, plantas ornamentales y follajes, productos ecológicos, semillas, servicios para el sector agrícola, etc.

Comisión de Artesanías: incluye productos como: textiles artesanales, alfarería, artesanías en cuero, artesanías en madera, artesanías de fibras vegetales, candelas, hierro forjado, instrumentos autóctonos, joyería, juguetes artesanales, vidrio soplado, etc.

Comisión de Muebles y Productos Forestales (COFAMA): reúne a productores de: accesorios en madera, casas de madera, explotación maderera, muebles de madera, etc.

Comisión de Hidrobiológicos: integra al subsector dedicado a explotar la acuicultura, pesca de atún, extracción de camarón y crustáceos, etc.

Comisión de Laboratorios: agrupa a las empresas dedicadas a emitir certificaciones, laboratorios agrícolas, laboratorios clínicos, laboratorios de calibración, laboratorios industriales, etc.

Comisión de Manufacturas: incluye a productores de aceites esenciales, agentes de limpieza, alimentos, bebidas, confitería, conservas, cosméticos, farmacéuticos, materiales de construcción, pinturas, barnices y pigmentos, plásticos, productos de papel y cartón, productos de cuero, productos de hule y caucho, productos químicos, velas de cera, etc.

Comisión de Servicios: reúne a agencias aduanales, bancos y financieras, navieras, transporte internacional, etc.

Comisión de Vestuario y Textiles (VESTEX): agrupa a empresas de confección, servicios y accesorios, textileras, etc.

La última comisión creada fue la de Software, que tiene como objetivo la venta al exterior de productos computacionales.

Con base a la información que sus asociados le proporcionan, esta institución calcula que anualmente “el sector agrícola genera alrededor de doscientos catorce mil empleos (214,000); el sector de manufacturas cincuenta mil (50,000); el sector de muebles veinte mil (20,000); el sector de vestuario y textiles ciento cuarenta mil (140,000); el sector de hidrobiológicos doce mil (12,000) y el sector de artesanías ocupa a un millón de productores (1.000,000).” (36: Página Web)

Actualmente, esta asociación gremial es una de las organizaciones que ha manifestado abiertamente su apoyo a la aprobación del TLC con Estados Unidos, expresando que es una oportunidad que se le presenta al SECTOR para crecer y consolidar las exportaciones de los productos no tradicionales.

1.5 BENEFICIOS DE LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL:

Ante las necesidades que actualmente genera la puesta en marcha del TLC, los exportadores necesitan captar recursos que les permitan entre otras cosas: aumentar su capacidad productiva y competitiva ante otros productores, eso conlleva implementar mejoras sustanciales en diversos aspectos como: incremento en el nivel de adquisición de materias primas e insumos (cantidad y calidad), aumento o mejoramiento de sus estándares productivos para lo cuál, necesitan equiparse con maquinaria, equipo y herramientas con tecnología adecuada, ampliación de las instalaciones productivas, creación de nuevos puestos de empleo, adiestramiento y capacitación al recurso humano, etc.

De este pequeño análisis, se concluye que para satisfacer las necesidades de subsistencia o expansión de cualquier empresa del SECTOR, los recursos financieros son de vital importancia; en principio porque en Guatemala, gran cantidad de estas, operan con pequeños capitales, propiedad en la mayoría de casos de personas individuales, cooperativas o pequeños grupos organizados, para quienes el acceso al crédito, es bastante limitado, al igual que su capacidad adquisitiva en general.

El beneficio fiscal contemplado en la legislación del Impuesto al Valor Agregado, respecto de su devolución, constituye por si misma, una fuente de financiamiento que requiere ser aprovechada al máximo por los contribuyentes a quienes favorece. El principal efecto positivo de una recuperación de crédito fiscal es sin duda, el incremento en la disponibilidad de recursos monetarios de la empresa, aumentando su capacidad adquisitiva y de pago, que permite entre otras cosas, ampliar el volumen de la inversión o disminuir su grado de endeudamiento.

CAPÍTULO II

EL RÉGIMEN ESPECIAL DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES

2.1 GENERALIDADES:

Bajo este régimen, las empresas exportadoras pueden recuperar el Impuesto al Valor Agregado que han soportado en sus operaciones de adquisición de bienes y servicios relacionados con su actividad productiva. Su operatividad se rige dentro del siguiente marco legal.

2.1.1 Impuestos:

El Estado como ente organizado, dotado de poder dentro de un territorio defiende sus intereses, principalmente los intereses económicos. La Constitución Política de la República de Guatemala establece como fin supremo del Estado la realización del bien común, por lo que, el Estado necesita recaudar y administrar los recursos que le servirán para cumplir con su obligación de prestar servicios para satisfacer las necesidades de la población a la que representa.

Los Impuestos pueden definirse como: “la contraprestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, sin la existencia de contraprestación determinada, con la finalidad de satisfacer los gastos públicos.” (28:107).

“La recaudación es la actividad por medio de la cual se realiza el cobro de las rentas públicas: la recepción de impuestos, tasas y contribuciones; de las fases de la actividad financiera del Estado, esta es la fundamental.” (28:10)

2.1.1.1 Impuestos Directos:

Son los impuestos que “afectan directamente a un determinado contribuyente en virtud de su patrimonio o las rentas que efectivamente percibe o devenga” (28: 110), razón por la que no puede ser trasladado el impuesto a otra persona (contribuyente).

Dentro de los impuestos directos más importantes en Guatemala, actualmente están vigentes el Impuesto sobre la Renta -ISR-, el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-, y el Impuesto Único sobre Inmuebles -IUSI-.

2.1.1.2 Impuestos Indirectos:

Son los impuestos en los que se “persiguen afectar los actos o consumos” (28: 112), razón por la que pueden trasladarse de un sujeto a otro, siendo el que realiza el consumo final quien realmente soporta el impuesto.

Dentro de los principales impuestos indirectos vigentes en el país están: el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, mismo que se divide en: IVA Doméstico cuando es originado por las transacciones afectas dentro del país e IVA de Importaciones cuando es generado por las adquisiciones provenientes del exterior; los Derechos Arancelarios a la Importación, el Impuesto específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la elaboración de Bebidas y Agua Natural o Envasada; el Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas; el Impuesto al Tabaco y sus Productos, el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo; el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel

Sellado Especial para Protocolos; el Impuesto sobre Circulación de Vehículos y el Impuesto Específico a la Distribución del Cemento.

CUADRO 5
INGRESOS TRIBUTARIOS DIRECTOS E INDIRECTOS
RECAUDADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
AÑOS 2004 Y 2005
(En Millones de Quetzales)

CLASE DE IMPUESTO	TOTAL AÑO 2004	%	AL MES DE SEPTIEMBRE			
			AÑO 2004	%	AÑO 2005	%
TOTAL IMP. DIRECTOS	5,376.62	24	3,675.39	23	4,356.54	25
ISR	3,286.74	15	2,218.86	14	3,229.64	18
Otros Impuestos Directos	2,089.88	9	1,456.53	9	1,126.90	7
TOTAL IMP. INDIRECTOS	16,961.01	76	12,152.56	77	13,348.27	75
IVA Doméstico	4,423.63	20	3,046.26	19	3,198.50	18
IVA Importaciones	7,107.14	32	5,171.72	33	5,812.11	33
Otros Impuestos Indirectos	5,430.24	24	3,934.58	25	4,337.66	24
TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS	22,337.63	100	15,827.95	100	17,704.81	100
(-) Devolución IVA	1,048.48	5	1,048.48	7	1,345.77	8
TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS	21,289.15	95	14,779.47	93	16,359.04	92

Fuente: Elaboración propia con base a datos estadísticos de la Superintendencia de Administración Tributaria (30: Página Web).

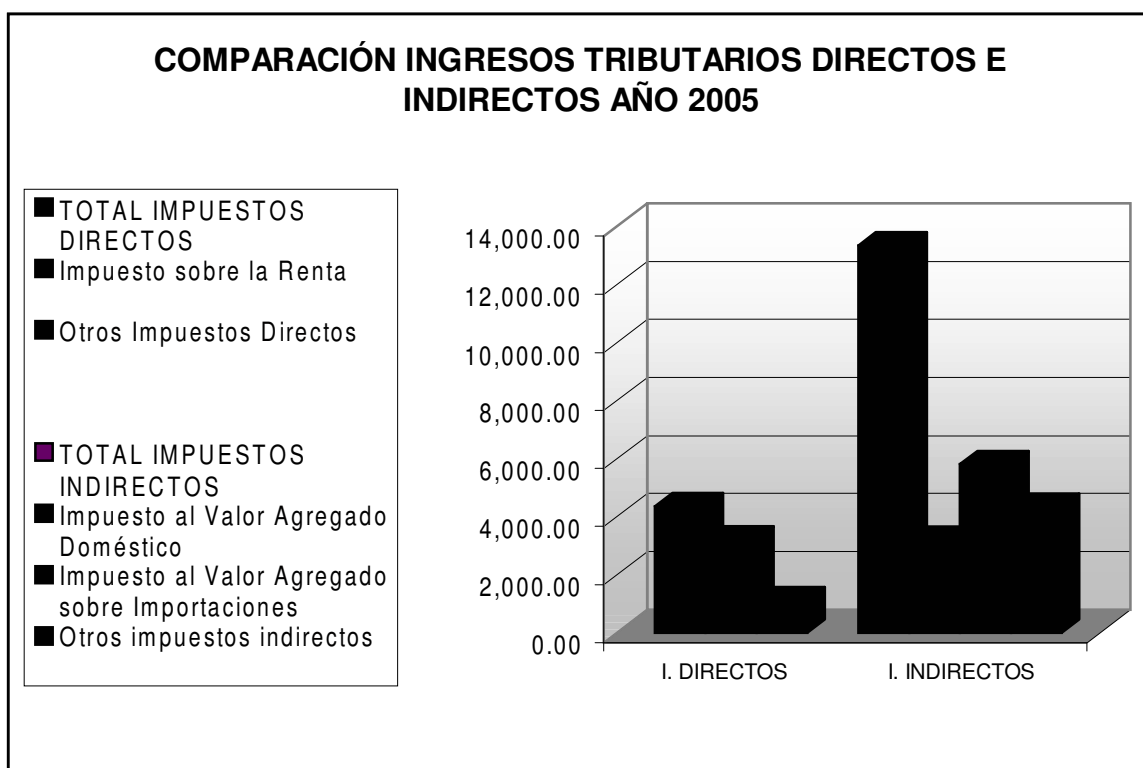
La descripción de datos presentada en el cuadro anterior expresa los montos que el Estado guatemalteco percibe por concepto de los impuestos vigentes, nótese que la principal fuente de ingresos proviene de los tributos indirectos que en los tres parámetros de comparación ofrecidos iguala o supera el setenta y cinco por ciento (75%) de la percepción bruta total. Las columnas abajo del título: Al mes de septiembre, presentan información con cifras absolutas y relativas para tener una referencia comparativa a ese periodo en dicho años.

En la parte inferior del cuadro se presentan las devoluciones efectuadas por cuenta del Impuesto al Valor Agregado, para obtener así la recaudación tributaria neta en esos periodos.

2.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

Se incluye dentro de la clase de impuestos indirectos, cuya característica principal es que recaen sobre el consumo, lo que significa que el consumidor final de un bien o servicio es quien en última instancia absorbe la carga de dicho impuesto.

GRÁFICA 5



Fuente: Elaboración propia con base a los datos del Cuadro 5.

La gráfica anterior muestra un comparativo entre impuestos directos e indirectos y dentro de ellos, sus impuestos más significativos: el Impuesto sobre la Renta y

el Impuesto al Valor Agregado respectivamente; de acuerdo con los datos presentados en el Cuadro 5, similar comportamiento presentó el año 2004; referente a la clasificación indirecta, puede observarse que el Impuesto al Valor Agregado originado por las operaciones de adquisiciones externas supera al impuesto causado por las transacciones locales afectas.

2.2.1 Antecedentes:

En Guatemala el Impuesto al Valor Agregado -IVA- tomó vigencia en el año 1983, mediante el Decreto Ley No. 72-83; no obstante, en 1992 se decretó la base de la actual legislación, misma que hasta el presente, ha sufrido varias reformas.

Este impuesto utiliza los términos de “Débito” y “Crédito” para su aplicación y funcionamiento operativo, el impuesto es cargado en cada transacción de venta o prestación de servicios; para el que ofrece y otorga un bien o servicio constituye su “Débito Fiscal” y para el que los adquiere constituye su “Crédito Fiscal”.

Sin duda ha constituido desde su institución, la principal fuente de ingresos corrientes para el Estado guatemalteco; a pesar de esta afirmación, según análisis económicos, la recaudación que se hace de él, no llena las expectativas del potencial de ingresos que significa. Algunos motivos que se aducen al respecto son que, tanto la misma legislación del impuesto como otras que ofrecen incentivos fiscales, establecen un alto Gasto Tributario, este se define como: los “tratos tributarios preferenciales con el propósito de aumentar la inversión, propiciar la generación de fuentes de empleo, crear situaciones de competitividad, fortalecer a determinadas regiones o sectores productivos” (39: Página Web).

Las manifestaciones más comunes de estos tratos preferenciales lo constituyen las exenciones y exoneraciones de impuestos; asimismo, otros aspectos que

limitan su potencial son las deficiencias en la capacidad del sistema para realizar una adecuada recaudación o, la incapacidad de la misma administración tributaria para fiscalizar el impuesto.

CUADRO 6
GASTO TRIBUTARIO CAUSADO POR LA
DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
AÑOS 2004, 2005 Y 2006
(En Millones de Quetzales)

DESCRIPCIÓN	AÑO 2004	AÑO 2005	AÑO 2006
PROYECCIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO TOTAL DEL IVA	11,505.10	12,647.70	13,897.20
GASTO TRIBUTARIO CAUSADO POR DEVOLUCIÓN DEL IVA	1,048.48	1,345.77	-
RELACIÓN RELATIVA	9%	11%	-

Fuente: Elaboración propia con base a datos estadísticos de la Superintendencia de Administración Tributaria (30: Página Web).

El cuadro anterior presenta las cifras que el Estado deja de percibir respecto del Impuesto al Valor Agregado, a partir de su política económica de otorgar tratos tributarios preferenciales referentes a ese impuesto en particular. Básicamente, ese Gasto Tributario es originado por las exenciones específicas otorgadas a entidades como los centros educativos públicos y privados, las universidades autorizadas para funcionar, la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala, el Comité Olímpico Guatemalteco, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República de Guatemala; asimismo, las exenciones permitidas a importaciones tales como la adquisición externa de bienes muebles efectuados por personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal o las efectuadas por cooperativas, federaciones o confederaciones de cooperativas

legalmente constituidas y registradas (siempre y cuando dichos bienes de capital importados: maquinaria, equipo, etc., se vinculen directamente con su actividad); exención a las exportaciones en general, a los servicios que prestan las instituciones supervisadas por la Superintendencia de Bancos; la creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de toda clase (se exceptúan las transacciones afectas respaldadas por facturas cambiarias), los intereses que devengan los títulos de crédito y otras obligaciones financieras emitidas por sociedades mercantiles o los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones religiosas, educativas, de asistencia o servicio social, siempre que estén debidamente autorizadas ante la ley. A lo anterior se suma la devolución del crédito fiscal con base a los artículos 23, 23"A", 24 y 25 de la Ley de IVA; el cuadro expresa que el reintegro de ese impuesto a los exportadores hizo aumentar en aproximadamente nueve por ciento (9%) para el año 2004 y en once por ciento (11%) para el año 2005 el gasto tributario previamente proyectado, según las estimaciones presentadas en un estudio de la Administración Tributaria.

La estimación de este índice (Gasto Tributario), es fundamental para evaluar el costo - beneficio de las actividades productivas, regiones o entes que se pretenden impulsar de acuerdo a las políticas económicas o fiscales del Estado.

2.3 LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

Mediante el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, se originó la base de la actual legislación del IVA; misma que ha sufrido múltiples reformas; por su parte, el reglamento tiene por objeto desarrollar adecuadamente las disposiciones establecidas en la ley respectiva y garantizar la adecuada aplicación de la misma; el actual reglamento quedó establecido mediante el Acuerdo Gubernativo Número 424-2006 emitido por el Organismo Ejecutivo.

El hecho generador del Impuesto al Valor Agregado grava entre otros actos, la venta o permuta de bienes muebles o inmuebles y derechos reales constituidos sobre ellos, la prestación de toda clase de servicios, el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, transferencias de los mismos (muebles o inmuebles); destrucción, pérdida o cualquier faltante de inventario (salvo casos especiales, cumpliendo los requisitos legales).

Salvo casos específicos como los que se describen en el artículo 55 de esa ley, actualmente el impuesto equivale a la tarifa del 12% aplicada a la base imponible (precio neto de la operación).

Respecto de la operatoria y registro del IVA, en la contabilidad del contribuyente y sus registros auxiliares, norma que contablemente deben abrirse cuentas separadas para su registro y control, en una de ellas se operará el débito fiscal cargado en las operaciones de venta y servicios prestados y en la otra se registrará el crédito fiscal soportado por los servicios o bienes adquiridos. De igual manera, establece que dichas operaciones deben quedar asentadas en los libros de compras y servicios adquiridos y en el de ventas y servicios prestados del contribuyente, operando las transacciones en orden cronológico.

Dentro de la actual legislación del Impuesto al Valor Agregado se implementó una disposición que pretende definir con claridad, por qué bienes o servicios incurridos por un contribuyente procede derecho a crédito fiscal (de gran importancia para los exportadores en el ejercicio de su derecho a solicitar devolución de ese impuesto), aplicando los siguientes criterios:

- “a) Que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades necesarias para su comercialización nacional o internacional.
- b) Que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país.

En consecuencia, deben considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio.” (12: Decreto 20-2006, Art. 39)

2.3.1 Definiciones Importantes:

Es conveniente conocer algunas definiciones expresadas en la ley, de manera puntual y específica, las cuales son básicas para el entendimiento y desarrollo del presente trabajo.

2.3.1.1 Venta:

Se entenderá como la operación utilizada para transferir a título oneroso el dominio total, parcial o derechos reales sobre bienes muebles o inmuebles dentro del territorio nacional.

2.3.1.2 Servicio:

Es la acción o prestación que una persona hace en favor de otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea considerada como una relación de dependencia.

2.3.1.3 Importación:

Es el ingreso de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, previo cumplimiento de los trámites legales correspondientes.

2.3.1.4 Exportación de Bienes:

Se considera como tal, la venta de bienes muebles nacionales o nacionalizados, para su uso o consumo en el exterior, previo cumplimiento de los trámites legales correspondientes.

2.3.1.5 Contribuyente:

Para efectos del Impuesto al Valor Agregado, se considera como tal a toda persona individual, jurídica o entes que sin tener personalidad jurídica, realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esa ley.

2.3.1.6 Período impositivo:

Es un mes calendario.

2.3.1.7 Débito Fiscal:

Representa la cantidad del impuesto cargado por el contribuyente en sus operaciones afectas (ventas o prestación de servicios), realizadas durante el mismo periodo.

2.3.1.8 Crédito Fiscal:

Representa la cantidad del impuesto soportado por el contribuyente en sus operaciones afectas (compras, importaciones o adquisición de servicios), realizadas durante el mismo periodo.

2.3.1.9 Reporte de Crédito Fiscal:

El crédito fiscal se reporta por medio de la declaración mensual del impuesto.

2.3.1.10 Documentos por ventas y servicios:

Los documentos que deben emitirse por transacciones relativas al Impuesto al Valor Agregado son: facturas, notas de débito, notas de crédito y si es el caso, facturas especiales. Todos ellos requieren estar previamente autorizados por la Administración Tributaria para su utilización y deben llenar los requisitos siguientes para su emisión:

- a) Identificación de documento que se trate.
- b) Numeración correlativa.
- c) Serie del documento.
- d) Nombres y apellidos completos y nombre comercial del contribuyente emisor cuando sea persona individual, razón o denominación social y nombre comercial si se trata de persona jurídica.
- e) Número de identificación tributaria -NIT- del emisor.
- f) Dirección del establecimiento donde se emite el documento.
- g) Fecha de emisión del documento.
- h) Nombres y apellidos completos del adquiriente cuando sea persona individual, razón o denominación social si es persona jurídica.
- i) Número de identificación tributaria -NIT- del adquiriente o las palabras: consumidor final o siglas C. F., cuando no posea o no lo proporcione.
- j) Detalle de la venta, del servicio prestado o de los arrendamientos y sus respectivos valores.
- k) Descuentos concedidos.
- l) Detalle de otros cargos.
- m) Precio total de la operación (con inclusión del impuesto).

Estos documentos deben emitirse como mínimo en original y una copia, entregando al adquirente el original y conservando el emisor la copia.

En el caso de la emisión de facturas especiales, el emisor (adquirente) conservará el original y al vendedor o prestador de servicios se le entregará la copia, consignando en tal documento el nombre completo de la persona individual por cuenta de quien se está emitiendo la factura especial, su número de identificación tributaria o su número de cédula de vecindad y la dirección del mismo.

Los documentos autorizados por la Administración Tributaria (facturas, notas de débito, notas de crédito y si es el caso, facturas especiales), llevarán impresos los datos siguientes:

- a) Número y fecha de emisión de la resolución.
- b) Rango numérico autorizado.
- c) Nombre, razón o denominación social y el NIT de la imprenta que realizó la impresión de los documentos, misma que requiere estar inscrita y activa en el Registro Fiscal de Imprentas, de la Administración Tributaria.

Los datos anteriores no aplican para las facturas emitidas mediante máquinas o cajas registradoras y sistemas integrados de contabilidad debidamente autorizados para sus emisores.

Por la naturaleza de las transacciones, documentos como los testimonios de escrituras públicas, recibos o formularios proporcionados por la Administración Tributaria, constituyen documentos que amparan y soportan el pago del IVA en transacciones específicas de vehículos, bienes inmuebles o importaciones.

2.3.2 Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores:

La ley del IVA establece en su Artículo 25, un beneficio fiscal para los contribuyentes (empresas), dedicadas a la exportación de bienes y servicios, concediéndoles el derecho a obtener la devolución de dicho impuesto, toda vez este sea originado por la adquisición de bienes y servicios que utilicen exclusivamente en la generación de renta de su actividad (producción y comercialización) y que no lo puedan compensar con débitos fiscales, por no estar afectas sus exportaciones al mismo o, porque se compruebe que el débito fiscal de sus ventas gravadas no es suficiente para compensar el crédito generado.

Al respecto la legislación contempla la devolución de los créditos generados y no compensados, por períodos mensuales calendario vencidos, reintegrándolos en forma parcial. Los contribuyentes que soliciten la devolución del crédito generado hasta por la cantidad de Quinientos mil quetzales (Q500,000.00) obtendrán un reintegro equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) del mismo, y cuando soliciten cantidades mayores a ese monto, únicamente obtendrán el sesenta por ciento (60%).

En el presente capítulo y subsiguientes se empleará el término RÉGIMEN para referirse específicamente al Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores.

Para calificar al RÉGIMEN, un contribuyente exportador debe acreditar uno de los siguientes requisitos para comprobar su calidad (de exportador):

Que el cincuenta por ciento (50%) o más de las ventas anuales sean destinadas al exterior de la República.

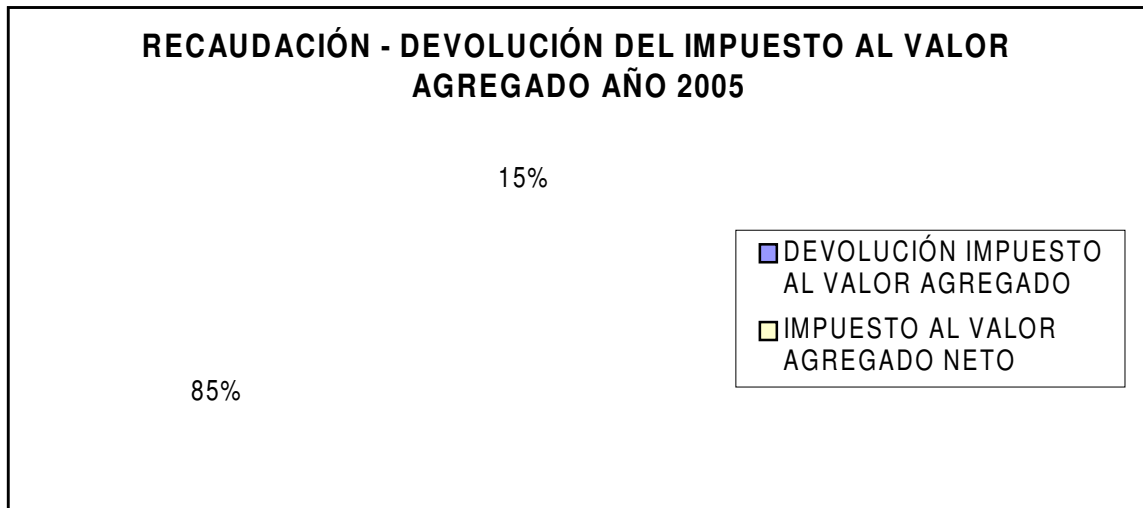
Que aún teniendo exportaciones en un porcentaje menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas anuales, la empresa no pueda compensar el crédito fiscal con el débito fiscal generado en sus ventas gravadas.

Una vez el contribuyente es aceptado para operar en el régimen especial de devolución, debe actualizar cada seis (6) meses tal calidad de exportador; esto se efectúa en los meses de enero y julio de cada año presentando una declaración jurada que contenga la siguiente información:

- a) Detalle de facturas que respaldan las exportaciones y las correspondientes declaraciones aduaneras de exportación y otros documentos aduaneros que amparen la transacción.
- b) Consignar el valor libre a bordo (FOB, por sus siglas en Inglés) de cada una de las exportaciones realizadas en los períodos (del semestre) por las que se solicitó devolución de crédito fiscal.
- c) Detalle de las constancias de liquidación de divisas obtenidas como pago de las exportaciones realizadas, conforme a la legislación cambiaria vigente.

La falta de presentación de la información descrita en las literales anteriores, tiene como consecuencia la exclusión temporal del RÉGIMEN; no obstante, una vez presentada se le dará de alta nuevamente para continuar operando en el mismo.

GRÁFICA 6



Fuente: Elaboración propia con base a los datos del Cuadro 5.

La anterior presentación muestra que al mes de septiembre del año 2005, se devolvió alrededor del quince por ciento (15%) del total recaudado por concepto del Impuesto al Valor Agregado a la fecha citada; lo devuelto al cierre del año 2004 fue de aproximadamente el nueve por ciento (9%) del recaudo total de ese tributo.

2.3.2.1 Procedimiento de la Devolución de Crédito Fiscal en el Régimen Especial:

Las empresas inscritas en el mismo, deben efectuar las solicitudes de devolución de crédito fiscal por medio de declaración jurada en los formularios que la Administración Tributaria proporciona para el efecto; acá se solicita únicamente el crédito fiscal generado (y no compensado) en un período, no deben incluirse créditos de periodos anteriores ni saldos pendientes de recibir. A esta solicitud se adjunta la siguiente información generada durante el mismo período: detalle de las facturas por exportaciones realizadas, detalle de liquidaciones de divisas ingresadas; detalle por proveedor de las importaciones, compras o servicios adquiridos; detalle de facturas especiales emitidas, cédula del propietario de la

empresa y la representación legal cuando se actúa en nombre de una persona jurídica.

La presentación de la documentación se efectúa ante el Banco de Guatemala - BANGUAT-, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes luego de vencido el plazo para presentar la declaración del IVA del período que se está solicitando. Luego, durante los cinco (5) días hábiles posteriores a la presentación de la solicitud, el BANGUAT verifica que el contribuyente solicitante esté inscrito en el RÉGIMEN y que tenga actualizada su información en el registro de exportadores y que este al día en sus liquidaciones de divisas.

Una vez comprobados esos requisitos, transfiere la petición ante la Superintendencia de Administración Tributaria para que ésta efectúe, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, una auditoría de gabinete y establezca si procede o no la devolución del crédito fiscal solicitado, de ello informa al BANGUAT; si corresponde la devolución, éste procederá a acreditar la devolución en la cuenta bancaria designada por el solicitante durante los cinco (5) días hábiles siguientes de haber recibido de la Administración Tributaria el informe aprobando la devolución total o parcial con relación al monto solicitado. Por no cubrir los costos administrativos de la Administración Tributaria, cualquier contribuyente debe abstenerse de presentar solicitudes por montos menores a Dos mil quetzales (Q2,000).

La auditoría de gabinete debe interpretarse como la revisión efectuada por la Administración Tributaria, basada en evidencia documental y realizada fuera de las instalaciones de la entidad solicitante; para lo cual debe hacerse entrega de la documentación e información solicitada, en el lugar establecido en el requerimiento fiscal respectivo, usualmente en las oficinas de la Administración Tributaria.

El Requerimiento Fiscal es el documento dirigido al contribuyente que solicita devolución de crédito fiscal y contiene el listado de la información y documentación que la Administración Tributaria necesita para evaluar la procedencia o improcedencia del impuesto generado y solicitado por la empresa.

El medio utilizado para comunicar al contribuyente el requerimiento fiscal se llama Notificación, misma que es un procedimiento formal por medio del cual, la Administración Tributaria comunica personalmente al interesado (solicitante de la devolución), en el lugar por éste señalado para recibir tales avisos y contra entrega de la misma, se da por enterado del asunto (requerimiento) contenido en la notificación.

El presente trabajo toma como base para su desarrollo y aplicación práctica, la utilización del régimen especial de devolución descrito en este punto; no obstante, ese régimen no es el único medio para recuperar créditos fiscales, la legislación también contempla el Régimen General y el Régimen Optativo de devolución.

2.3.2.2 Procedimiento de la Devolución de Crédito Fiscal en el Régimen General:

Los exportadores que elijan solicitar sus créditos fiscales mediante esta alternativa o los calificados en el Régimen Especial de Devolución que tengan remanentes (veinticinco o cuarenta por ciento -25% ó 40%-, dejados de percibir producto de las solicitudes efectuadas por la vía del RÉGIMEN), solicitarán el crédito fiscal por medio del Régimen General de Devolución, agrupando las solicitudes por períodos trimestrales o semestrales vencidos acumulados.

La petición se realiza directamente ante la Administración Tributaria, presentado la solicitud respectiva, adjuntando entre otros documentos: las facturas que generaron crédito fiscal, los libros de compras y ventas del contribuyente; a

requerimiento de la Administración Tributaria deberá presentar también, los documentos que amparen el pago de facturas a sus respectivos proveedores o documentos extendidos por estos, donde conste el pago recibido. Cuando el solicitante actúe como agente de retención, deberá presentar la documentación que acredite el adecuado cumplimiento de esa función.

La Administración Tributaria tendrá treinta días (30) hábiles en el caso de las solicitudes de periodos trimestrales o sesenta (60) días hábiles en el caso de las solicitudes de periodos semestrales, para verificar y resolver si proceden o no los saldos de crédito fiscal solicitados y notificar al BANGUAT el monto de la devolución en caso sea procedente la restitución de tales créditos.

2.3.2.3 Procedimiento de la Devolución de Crédito Fiscal en el Régimen Optativo:

Un contribuyente exportador puede optar por ese régimen, efectuando su petición ante la Administración Tributaria dentro de los diez (10) días hábiles posteriores al vencimiento del plazo para presentar la declaración del IVA del periodo a que corresponde la solicitud de devolución, consignando el monto a devolver establecido en el dictamen de contador público y auditor independiente.

Debe adjuntar además: declaración jurada formalizada ante notario, en la que manifieste no haber compensado ni recibido de ninguna forma el crédito fiscal solicitado; copia de las declaraciones del IVA donde haya reportado tal impuesto; acreditar su inscripción en el Registro de Exportadores de la Administración Tributaria y comprobar que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ventas anuales totales corresponden a exportaciones; dictamen emitido por contador público y auditor, quien emitirá opinión respecto de la procedencia del crédito fiscal solicitado y cuando se actúe como agente de retención del IVA, corresponderá presentar la documentación que acredite el adecuado cumplimiento de esa función.

2.4 LEGISLACIÓN VINCULADA AL RÉGIMEN ESPECIAL DE DEVOLUCIÓN:

Además de lo establecido en la ley del IVA, es necesario observar el cumplimiento de otras normas que indirectamente inciden en el desarrollo del proceso de devolución de crédito fiscal a los exportadores.

2.4.1 Código de Comercio:

Instituido a través del Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, se originó como respuesta a la necesidad de una legislación con criterio mercantil cuya flexibilidad y amplitud estimulara el desarrollo de la libre empresa, facilitara su organización y regulara sus operaciones. Respecto del tema que ocupa el presente trabajo, norma de manera general lo relacionado con los registros indispensables de contabilidad, la obligatoriedad de autorizar los medios en los cuales se registrará la operatoria contable, la documentación como evidencia de todo registro, la inscripción de comerciantes individuales o sociedades mercantiles ante el Registro Mercantil, así como actos y documentos específicos, relativos a la actividad mercantil de las empresas.

2.4.2 Código Tributario:

Basándose constitucionalmente en el principio de legalidad en materia tributaria, el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, norma las relaciones tributarias entre el Fisco y los contribuyentes; otorgando derechos, obligaciones e imponiendo sanciones por las infracciones que se cometan derivado del inadecuado ejercicio de las obligaciones tributarias; Infracción Tributaria es toda acción u omisión que de como resultado violaciones a las normas tributarias establecidas, en tanto no constituyan faltas o delitos sancionados conforme a la legislación penal.

2.4.3 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria:

Esta ley se instituyó mediante el Decreto 1-98 del Congreso de la República, por medio de ella se creó la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-; esta es la institución estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en toda la República de Guatemala, encargada de administrar el régimen tributario, dentro de sus objetivos y funciones están:

- a) Solicitar información de cualquier persona individual o jurídica, esté inscrita o no inscrita como contribuyente.
- b) Exigir el pago de impuestos, intereses, multas y recargos.
- c) Exigir a los sujetos pasivos, proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para el cálculo de sus impuestos.
- d) Verificar el contenido de las declaraciones e información por los medios legales que estime convenientes.
- e) Sancionar a los contribuyentes de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario y las leyes tributarias específicas.
- f) Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- g) Ejercer la facultad de contratar profesionales en diferentes disciplinas para eficientizar su labor de fiscalización y recaudación.
- h) Solicitar la colaboración de otras dependencias de Estado u organizaciones privadas para aplicar las normas tributarias.
- i) Velar porque las actuaciones de sus funcionarios y empleados se efectúen y resuelvan conforme a criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, con base a la ley a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
- j) Revisar los libros, documento, archivos y cualquier información relacionada con la determinación y pago de impuestos de los contribuyentes.

2.4.3.1 Acuerdos, Resoluciones y Criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria:

Para el efectivo cumplimiento de sus funciones, la Administración Tributaria posee la potestad que le confiere su Ley Orgánica (Decreto 1-98) y el Código Tributario (Decreto 6-91) para emitir acuerdos y resoluciones que tienen carácter normativo y de observancia obligatoria, los cuales deben ser acatados internamente y por los contribuyentes en la medida que les corresponda.

Ejemplo de ello con estrecha relación al tema que se aborda, sobresale la Resolución del Directorio No. 230-2001, mediante la cual se creó el “Régimen Optativo de Presentación Electrónica” dando origen a los medios de presentación y pago de impuestos vía electrónica, desarrollando el sistema denominado “Banca-SAT”, que tiene como fin la modernización de los servicios que la Administración Tributaria pone a disposición para que el contribuyente realice de una manera sencilla el pago de sus tributos y la presentación de información relacionada con los mismos.

Creada esta herramienta, se instituyó la obligatoriedad para algunos contribuyentes específicos, de efectuar la presentación y pago de sus impuestos por ese medio. Al respecto, la Resolución de Directorio No. 371-2002 vigente a la fecha, establece en el Punto Tercero de su parte resolutive que los contribuyentes que solicitan devolución de IVA por exportaciones, deben utilizar formularios electrónicos para declarar y pagar todos sus impuestos. Establece además que esa obligación permanecerá a pesar de que el contribuyente no efectúe posteriormente nuevas solicitudes de IVA por exportaciones y se extinguirá sólo si el mismo es dado de baja como contribuyente por cesar en el ejercicio de sus actividades económicas.

En el ejercicio de su labor de verificación y fiscalización, la Administración Tributaria también ha emitido algunos “Criterios Sustentados por el Directorio”

que con base a determinado fundamento legal, buscan de alguna manera orientar hacia un “criterio institucional uniforme” la forma de cómo abordar o interpretar determinadas situaciones o razonamientos legales específicos, que a través de su labor enfrentan constantemente. Estos no tienen carácter normativo ni fuerza legal, pueden ser discutidos y rebatidos.

2.4.4 Disposiciones legales que previenen la Evasión Fiscal:

Producto de las más recientes reformas tributarias introducidas mediante el Decreto 20-2006 del Congreso de la República -Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria- las empresas que habitualmente exporten como mínimo, un promedio mensual de Cien mil quetzales (Q100,000); deben desempeñarse como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, previa notificación de la Administración Tributaria.

Los exportadores que adquieran productos agrícolas y pecuarios retendrán en sus adquisiciones, el sesenta y cinco por ciento (65%) y pagarán el treinta y cinco por ciento (35%) del IVA en la operación que realicen con el vendedor o prestador del servicio; asimismo, los exportadores que adquieran productos no agropecuarios o servicios, retendrán el quince por ciento (15%) y pagarán el ochenta y cinco por ciento (85%) del IVA en la transacción respectiva.

Para los exportadores que operan bajo los beneficios del Decreto 29-89 -Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila-, en sus adquisiciones de bienes o servicios, le retendrán a su proveedor el sesenta y cinco por ciento (65%) y pagarán el treinta y cinco por ciento (35%) del IVA en la operación.

En su contabilidad, los exportadores que actúen como agentes de retención del IVA, deben llevar un registro auxiliar acerca de las retenciones que efectuaron,

pero en todos los casos, la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución,

El agente de retención deberá presentar una declaración jurada en la cual hará constar sus operaciones y que procedió a compensar el crédito fiscal sobre el cual le corresponde su devolución con las retenciones practicadas, aún cuando no tenga impuesto que enterar al Fisco o tenga un remanente de crédito fiscal sujeto a devolución, del cual podrá solicitar la devolución ante al Administración Tributaria.

También es oportuno indicar que, los contribuyentes que realicen pagos por montos mayores a Cincuenta mil quetzales (Q50,000) que tengan como fin respaldar sus costos y gastos deducibles, créditos fiscales u otros efectos tributarios, no deben utilizar el pago en efectivo; tales erogaciones requieren efectuarse utilizando los medios establecidos en el sistema bancario, que individualicen al beneficiario del pago, por ejemplo: pago con cheque, con tarjeta de débito o crédito. Los contribuyentes que realicen estas transacciones comerciales (por el valor arriba indicado), deben conservar la documentación que respalde los pagos, por un plazo de cuatro (4) años.

CAPÍTULO III

EL CONTROL INTERNO

3.1 GENERALIDADES:

El control interno como tal, no es un medio o herramienta utilizado única y exclusivamente por los profesionales de la contaduría pública y auditoría, su campo de acción va mucho más allá de una aplicación hacia un enfoque meramente contable o de auditoría; en el sector privado, la dirección de la empresa moderna está desarrollando una serie de actividades que son orientadas a alcanzar los objetivos por los cuales se han originado sus organizaciones, es lo que los administradores llaman El Proceso Administrativo y sus etapas: planeación, organización, dirección, ejecución y control; es acá donde la administración necesita adoptar un eficiente sistema de control interno, tomando en cuenta aspectos como: crecimiento de la empresa, volumen de sus operaciones, niveles de riesgo que maneja, monto de sus recursos, nivel de competitividad, nivel de fiscalización, costo-beneficio, etc.

No obstante lo anterior, son los enfoques contables y de auditoría los que en la actualidad han permitido que el concepto de Control Interno tenga gran importancia y sea ampliamente conocido, adecuándolo a sus necesidades; en este ámbito, se ha descubierto que pocas veces debe examinarse totalmente las transacciones de un periodo dado, ya que evaluando adecuadamente el sistema de control interno se puede concluir hasta que punto se hace necesario y oportuno revisar el universo de las operaciones efectuadas.

Para la auditoría existen diversos motivos por los cuales, se hace necesario e imprescindible la aplicación del control interno en todo tipo de organización y a cualquier nivel, algunos de ellos son: el fraude, el robo, manipulación de

información contable, falta de eficiencia, mal aprovechamiento de recursos, constantes errores, irregularidades, revisiones fiscales, etc.

3.2 DEFINICIONES:

En principio, gramaticalmente la palabra control da a entender que es un acto de comprobación, intervención o inspección. Entrando en materia, se advierte que existen diversas definiciones que explican lo que el Control Interno comprende:

“Es el sistema de su organización, los procedimientos que tiene implantados y el personal con que cuenta, estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales: a) la obtención de información financiera correcta y segura, b) la protección de los activos del negocio y c) la promoción de la eficiencia de operación.” (23:17)

“El control interno incluye el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la corrección y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas gerenciales establecidas, ... un “sistema” de control interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas”. (14:80)

El control interno es una herramienta teórico-práctica, que describe y opera las medidas y/o políticas que adoptan dueños de empresas o los más altos directivos de las mismas, para dirigir y controlar totalmente las operaciones que tienen bajo su responsabilidad para lograr así, los objetivos que esa organización persigue.

Tomando en cuenta las anteriores definiciones, se deduce que la totalidad concluyen en que, corresponde a la alta dirección de las empresas y bajo su responsabilidad, deben crearse las condiciones y establecerse acciones concretas, que proporcionen como resultado, el diseño, desarrollo e implantación de un adecuado sistema de control y, que posteriormente el mismo pueda ser revisado y fortalecido permanentemente. Asimismo, debe comprenderse que un sistema de control interno no es un departamento dentro de una organización sino más bien, es una actitud y responsabilidad de todas y cada una de las personas dentro la organización; la existencia de un sistema de control interno no implica que por si solo, va a causar la eficiencia en las operaciones de una empresa. El control interno dará una seguridad razonable y no una garantía absoluta de lograr los objetivos de una entidad.

3.3 CLASIFICACIÓN:

En el transcurso del tiempo, las organizaciones han adquirido complejidad en sus niveles normales de operación; de igual manera, los enfoques de control han evolucionado al punto de crear tantas acepciones del mismo, como áreas de aplicación lo utilicen. Las definiciones analizadas, han dado ya una pauta para establecer ciertas diferencias y sus respectivas tendencias.

Por el enfoque de este trabajo, se describe la siguiente clasificación:

3.3.1 Control Interno Administrativo:

Administrativamente el control es un instrumento de eficiencia, constituye la cuarta etapa del proceso administrativo y está enfocado a tratar de asegurar que las cosas se hagan de acuerdo a las expectativas, planificaciones y organización de una entidad, señalando fallas y errores con el fin de reparar y evitarlos.

“Los controles administrativos se relacionan con normas y procedimientos relativos a la eficiencia operativa y a la adhesión a las políticas prescritas por la administración” ... “el control interno se expresa a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de la empresa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.” (6:4)

“El control administrativo abarca, pero no se limita al plan de organización y los procedimientos y registros que intervienen en el proceso de decisiones que lleva a la gerencia a autorizar las operaciones. Tal autorización es una función gerencial directamente relacionada con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones”. (14:82)

Algunos autores le proporcionan el sinónimo de control operacional, coincidiendo en ambos casos en que la gerencia de una empresa (privada lucrativa) debe ser la responsable de la conservación y utilización óptima de sus recursos para generar las mayores utilidades posibles; poniendo en marcha cualquier tipo de acción (control) que de cómo resultado el cumplimiento de ese objetivo general que es el lograr el mayor beneficio posible.

Los controles administrativos no son ni deben ser, acciones antojadizas o invenciones de la administración, necesitan responder a la visión, misión y objetivos de la entidad. Se requiere crear políticas coherentes, y ajustadas a las necesidades actuales sin olvidarse de objetivos futuros, corresponde evitar acciones que limiten el desarrollo de la empresa; debe también evaluarse el costo-beneficio de los controles, para establecer en que punto los beneficios superan los gastos ocasionados por los mismos. Persigue promover la eficiencia

en todos las áreas operativas de la empresa y a todo nivel; el recurso humano tiene importante participación en este punto, por lo que es debido prestarle adecuada atención, de su capacidad depende en gran parte el éxito de cualquier control, la “falta” o “exceso” calificación pueden afectar significativamente determinado desempeño. Del personal, las actitudes y nivel de responsabilidad adquirida y puesta al servicio de la empresa es algo que no hay que perder de vista.

Como se comprenderá, el recurso humano no es algo que atañe específicamente al control interno administrativo u operacional, en cualquier control es igual de importante porque son las personas quienes los ponen en marcha, la diferencia es que en el enfoque administrativo, constituye el punto de partida para la selección adecuada del personal, orientándolo a las tareas que se pretenden realizar.

3.3.2 Control Interno Contable:

Otro ámbito de aplicación del control lo constituye el área contable de una empresa, originándose así el concepto de control interno contable. La implantación y mantenimiento del mismo, es una función orientada directamente a la contabilidad de una entidad; pero, sin olvidar los objetivos, planificación, y políticas establecidas previamente por la administración.

“Los controles internos contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es salvaguardar los activos y la fiabilidad de los registros financieros; y deben diseñarse de tal manera que brinden la seguridad razonable de que:

- a) Las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones de la administración.
- b) Las operaciones se registran debidamente para:
 - Facilitar la preparación de estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - Lograr salvaguardar los activos.
 - Poner a disposición, información suficiente y oportuna para la toma de decisiones.
- c) El acceso a los activos sólo se permita de acuerdo con autorizaciones de la administración.
- d) La existencia contable de los bienes se compare periódicamente con la existencia física y se tomen medidas oportunas en caso de presentarse diferencias.” (6:3,4)

Actualmente, en proporción al crecimiento de las empresas; la salvaguarda de los activos y la confiabilidad de los registros son indispensables para la buena marcha de las mismas. Igual que las áreas operativas de los negocios, la parte contable es preponderante en los mismos, es acá donde se resume el universo de movimientos económico-financieros que una entidad realiza a lo largo de un período de tiempo: todo se reduce a información traducida a cifras monetarias. Por las razones expuestas, es una parte altamente riesgosa; susceptible de manipular, si no se cuenta con controles que impidan de manera adecuada y oportuna prevenir errores o tendencias maliciosas. En otras palabras, la contabilidad debe ser el reflejo más acertado de lo que operativa y financieramente le sucede a una empresa.

Con la introducción de la tecnología, la contabilidad ha entrado en una etapa de automatización con la ayuda de la computadora; la labor de registro se ha simplificado en gran medida, permitiendo controles contables sistematizados,

estableciendo rutas de evaluación que permiten detectar errores con mayor precisión.

3.3.3 Control Interno Fiscal:

Este es un término si se quiere, relativamente nuevo en comparación con los anteriores, ha nacido de la aplicación específica que se le da al control interno en el área fiscal. En nuestro medio ha tomado relevancia como consecuencia de varias reformas tributarias y la creación de una administración tributaria a quien se le han conferido amplias potestades para realizar su función de fiscalización; el combate a la evasión fiscal es una de las principales razones.

Se define de la siguiente manera: El control Interno fiscal abarca “el plan de organización y métodos coordinados, que incluyan normas, objetivos y procedimientos que aseguren un cumplimiento adecuado y oportuno de todas las obligaciones tributarias a que está sujeta de una empresa.” (31: Página Web).

La implementación de un adecuado sistema de control fiscal ha adquirido gran importancia para las empresas y se ha convertido en un reto para la administración de las mismas, es frecuente escuchar que por la falta controles internos y/o una adecuada supervisión de los mismos las revisiones de la Administración Tributaria han dado grandes sorpresas a la administración y a los propietarios de las compañías, que suponen que el área fiscal marcha bien toda vez que no han contado con informaciones contrarias; ignorar esas deficiencias ha sido lamentable, porque en ellas se ocultan malos manejos financieros, manipulación de la información contable, ingresos no reportados, gastos reportados e incoherentes con las operaciones normales de los negocios, determinación de impuestos con bases incorrectas, impuestos dejados de enterar, multas, moras e intereses; hechos que convertidos en infracciones y

delitos tributarios pueden terminar en procesos penales y cierre de empresas.

3.4 ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO:

Se entiende por estructura de control interno a la serie de políticas y procedimientos que la administración establece con el fin de proporcionar seguridad razonable de que los objetivos que persigue la entidad se van a lograr.

La estructura del control interno cuando se utiliza con fines de auditar estados financieros se clasifica de la siguiente forma:

3.4.1 Ambiente de Control:

Lo constituye el efecto colectivo de diversos factores en establecer, realizar o reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicas como:

- a) La filosofía y la forma de operar de la gerencia.
- b) La estructura organizativa de la entidad.
- c) El funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- d) Los métodos de control administrativo.
- e) Las políticas y prácticas del personal.
- f) Algunas influencias externas como revisiones fiscales.

3.4.2 Sistema Contable:

Está conformado por los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, cuantificar, registrar e informar las operaciones de una entidad, así como mantener el control de los activos y pasivos. Un adecuado sistema contable toma en cuenta:

- a) La identificación y registro de todas las transacciones.
- b) La descripción oportuna de todas las transacciones con suficiente detalle.
- c) El registro con valor adecuado del monto de las transacciones en los estados financieros.
- d) La determinación correcta el período en que las transacciones ocurrieron.

3.4.3 Procedimientos de Control:

Son las normas y políticas que se agregan a los implantados en el ambiente de control y el sistema contable, establecidos por la gerencia para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dentro de esos procedimientos, toma en cuenta:

- a) Que las transacciones estén debidamente autorizadas.
- b) Que se tenga una adecuada segregación de funciones.
- c) Que se diseñen y utilicen documentos y registros adecuados que aseguren la contabilización adecuada de las transacciones.

Esta integración de la estructura del control interno, bien puede ser utilizada para el análisis de cualquier estructura de control en una entidad y no exclusivamente para efectos de análisis de una auditoría de estados financieros. Como se ha descrito en las distintas definiciones de control y en la parte relacionada con el ambiente de control, el pilar fundamental del mismo lo constituye la administración de la empresa quien los implanta y es la obligada de vigilar que se les dé el cumplimiento debido.

La actitud, forma de proceder y la autoridad que ejerce la administración, se

refleja en similar proporción, en el actuar de los subordinados; quienes imitan, actúan y en última instancia, están obligados a acatar lo que perciben de la gerencia. Si las altas jerarquías de la organización (gerencia, juntas, comités, etc.) actúan de manera incorrecta, puede que las políticas y procedimientos de control que implanten se inclinen de la misma manera, la estructura del control interno tendrá un débil origen, esta administración no tendrá la fuerza moral para reclamar conductas o resultados negativos, que presenten los niveles jerárquicos inferiores.

El sistema contable y los demás procedimientos establecidos, de igual forma deben orientarse de tal manera que, logren captar todos los movimientos y transacciones, de manera que puedan ser reunidos, documentados, analizados, clasificados, valuados y registrados adecuadamente; y posteriormente se informe con oportunidad sus resultados, proporcionando con ello seguridad razonable de que el patrimonio (activo y pasivo) de la entidad tiene un adecuado resguardo en el control interno.

3.5 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO:

Las diferentes administraciones de los negocios comprometen intereses y patrimonios, en ocasiones éstos son propios, en otras lo no son, pero independientemente de la propiedad y la cuantía de los mismos, su responsabilidad es obtener el mejor rendimiento de los mismos.

El control interno persigue como objetivo prevenir y proteger un patrimonio, buscando una adecuada administración a los bienes puestos a disposición, cuyo fin es cumplir con los propósitos para los que la entidad fue creada, evitando así un derroche innecesario de los mismos; siguiendo este orden de ideas, todo bien disponible, requiere identificarse plenamente en los registros contables,

permitiendo cuantificarlos adecuada y oportunamente.

Por otra parte, todo control debe orientarse a garantizar la eficacia, eficiencia y economía de las actividades que se ejecutan, su objetivo: un enfoque preventivo, para detectar “antes de” y no “posterior a” que ocurra una situación no deseable, lógicamente como se ha acotado, los controles son falibles y por lo tanto es oportuno prever medidas de control que corrijan desviaciones.

3.6 CONDICIONES GENERALES PARA ESTABLECER Y OPERAR CONTROLES:

Previo a establecer y operar un control, es indispensable que dentro de la organización de la empresa existan ciertas condiciones que permitan que el mismo se realice en un ambiente adecuado que contribuirá a obtener mejores resultados.

3.6.1 Sistemas:

Un sistema es la reunión de un conjunto de principios coordinados que se entrelazan para formar un todo, para obtener un resultado o un objetivo, es la manera ordenada de realizar determinada acción. Para poner en práctica un control, es necesario un plan sistemático, sin un sistema, el control es casi imposible de realizar y se corre el riesgo de crear un descontrol.

Por ejemplo, el sistema generalmente utilizado en la actualidad para realizar el trabajo contable es el de partida doble. Un subsistema puede ser la operación de la contabilidad por medios computarizados (un sistema electrónico integrado de contabilidad), que permita entre otras cosas, obtener información financiera y contable de un sistema homogéneo, en un lapso de tiempo más corto, y que

teóricamente ocurra, la mínima cantidad de errores en los datos generados.

Administrativamente, también debe establecerse un sistema de organización acorde a las características o naturaleza de la empresa, que permita por ejemplo, delimitar claramente niveles jerárquicos, asignar responsabilidades, estructurar adecuadamente las áreas de mando, de servicio, operativas y de apoyo, es decir el sistema de organización de una entidad.

3.6.2 Competencia e Integridad:

Este punto está enfocado al elemento humano dentro de la organización de la empresa. Los sistemas y procedimientos de control serán útiles si el personal que los opera cuenta con un nivel adecuado de competencia para realizar las tareas asignadas y posea un nivel de integridad que lo haga sentirse responsable de su realización. Las políticas administrativas de selección, reclutamiento y entrenamiento de personal deben estar orientadas a poseer el elemento humano que satisfaga las labores que se le van a asignar, el control no estaría adecuadamente cubierto si quien lo realiza no tiene el conocimiento, la experiencia o como mínimo, la idea de lo que se quiere controlar.

Por otra parte, es probable que con el tiempo, ocurran situaciones internas como el crecimiento de las empresas, donde las labores se tornan amplias y complejas o, influencias externas que requieren que la forma de operar y controlar sea también mucho más extensa y eficiente; surge entonces, el problema de que el personal con que se cuenta, tenga cierta incompatibilidad con las nuevas tareas ante los cambios experimentados, muchas veces lo conveniente no es deshacerse de estos elementos, sino más bien, es recomendable proveer capacitación y entrenamiento.

3.6.3 Documentación:

El manejo de la información se efectúa mediante la utilización de documentación, cualquier transacción debe efectuarse con base a un documento que lo soporte. El uso de documentos persigue propósitos como: recabar, comunicar, analizar, contabilizar o controlar diversos tipos de información. Algunos documentos se requieren por ejemplo, sólo para efectos de control: observar el origen de una transacción, quien la realizó, quien registró, quien la revisó, etc. La mayoría de tareas de control no se pueden realizar sin tener una base documental que pruebe las operaciones realizadas que se están supervisando. De allí la necesidad documentar todas las transacciones para darles validez, y la oportunidad de verificarlas posteriormente.

El manejo de la documentación y/o información demanda especial cuidado, a menudo, esta no puede estar a disposición de todos, y tampoco cualquiera tiene la capacidad de manejar cierto tipo de información, ya que es posible que se utilice indebidamente.

Otra característica del manejo de documentación es que debe ser clasificada, identificada, ordenada y custodiada adecuadamente, y con posterioridad localizada oportunamente cuando es requerida; para ello debe crearse un adecuado sistema de archivo que permita cumplir con las características de manejo descritas, proporcionen un nivel de restricción conveniente y se administren en un mobiliario y espacio físico adecuado.

3.7 TÉCNICAS, PROCEDIMIENTOS Y HERRAMIENTAS DE CONTROL:

3.7.1 Técnicas y Procedimientos:

La técnica, es el conjunto de procedimientos que se manejan con propiedad para realizar determinada actividad, en este caso, para llevar a cabo el control interno.

El procedimiento, es la manera puntual de realizar una actividad; para el presente caso, la forma específica de llevar a cabo un control.

Dentro de las técnicas y procedimientos básicos de control interno se encuentran: análisis de cuentas, autorización de operaciones, clasificación de transacciones, segregación de labores, supervisión, validez, contabilización, valuación, conciliación de cuentas, confirmación, comparación, comprobación, recordatorio de pendientes, lectura documental, observación, oportunidad de registro, secuencia numérica, verificación de cálculos, actualización de información, etc.

3.7.2 Herramientas:

Lo constituyen ciertos mecanismos e instrumentos elaborados técnicamente, que tienen como objetivo servir de guía u observancia obligatoria porque sintetizan: sistemas, técnicas, procedimientos, procesos, funciones y tareas a realizar; y por ello son fundamentales en la estructura del sistema de control interno de una organización.

Las herramientas más difundidas y utilizadas son: manual de puestos, manual de funciones, manual de procedimientos, manual de políticas, programas de trabajo, plan de cuentas, diagramas de flujo, cronogramas, etc.

3.8 EVALUACIÓN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO:

Otro aspecto importante de un sistema de control interno es, conocer o establecer si realmente está cumpliendo su función, sea esta preventiva, detectiva o correctiva. Para verificar tal situación, es recomendable realizar periódicamente una evaluación de la estructura del control mediante la aplicación de métodos como: descripción escrita de actividades o procedimientos; aplicación cuestionarios o entrevistas, trazo de gráficas, etc.

CAPÍTULO IV

EL CONTROL INTERNO DEL PROCESO DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UNA EMPRESA GUATEMALTECA EXPORTADORA DE PRODUCTOS NO TRADICIONALES

4.1 ANTECEDENTES:

Es incorrecto interpretar que, la serie de procedimientos y requisitos legales y administrativos que necesitan cumplirse para obtener la devolución del Impuesto al Valor Agregado en el Régimen Especial de Devolución, inician a partir de las gestiones que se efectúan para solicitar la recuperación de dicho impuesto; esta es una observación que el control interno no debe perder de vista; por ello, es oportuno considerar una visión más amplia, volviendo la atención a las transacciones que le originaron.

Con base a lo expuesto, el control interno requiere enfocarse a un proceso integral, que tiene su origen en las operaciones primarias de la actividad económica de la empresa exportadora, y concluir con las labores administrativas mediante las cuales, se efectúan los trámites de solicitud hasta obtener la devolución.

Por ello, el presente trabajo propone que el proceso de devolución de créditos fiscales, debe interpretarse como: el PROCESO que incorpora dentro de sí los eventos operativos, económicos, administrativos y tributarios de una empresa exportadora de productos no tradicionales; los cuales, mediante la aplicación de controles internos, logran recuperar el Impuesto al Valor Agregado.

Durante el desarrollo del presente capítulo y el siguiente, la utilización del término PROCESO hará referencia a la definición explicada en el párrafo anterior y debe interpretarse en ese sentido.

Existen cuatro etapas claramente definidas y mediante las cuales el PROCESO se manifiesta, siendo ellas: Generación del Crédito Fiscal, Solicitud de Devolución, Auditoría Fiscal y Recursos de Defensa.

GENERACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL: esta etapa reúne los eventos por los que se origina el Impuesto al Valor Agregado, que incluye la adquisición de bienes o servicios (mercadería, materia prima, insumos, gastos o contratación de servicios), que se trasladan al costo de producción o comercialización de la empresa; ello produce variada documentación e información: facturas que evidencian las adquisiciones y comprobantes de pago de las mismas; papelería que genera la comercialización (exportación), etc. Con base a esa información y documentación, se realizan los registros contables de la empresa (que incluyen las partidas del crédito fiscal); tomando como base esos registros, se procede a efectuar la Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado que debe presentarse ante el Fisco; en resumen, esta etapa documenta, registra y declara el impuesto generado.

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN: una vez generado el impuesto, procede efectuar la solicitud de su devolución. Esta petición se efectúa presentando ante el Banco de Guatemala -BANGUAT- una Declaración Jurada de Solicitud de Devolución, siguiendo los procedimientos descritos en el numeral 2.3.2.1 contenido en el Capítulo II de este trabajo.

AUDITORIA FISCAL: efectuada la solicitud, corresponde a la Administración Tributaria revisar la procedencia o improcedencia del crédito fiscal que el contribuyente exportador solicita; este examen lo realiza mediante una auditoría de gabinete. En control interno debe aplicarse para lograr en lo posible que el PROCESO concluya en esta etapa; es decir, que en esta revisión se resuelva procedente el impuesto solicitado.

RECURSOS DE DEFENSA: surge cuando la Administración Tributaria resuelve ajustar total o parcialmente el crédito fiscal solicitado, es decir que no corresponde efectuar el reintegro del impuesto; en ese caso, el contribuyente exportador tiene la facultad de utilizar los medios legales establecidos, a través de los cuales le asiste el derecho a manifestar su inconformidad ante la negativa de devolución, exponiendo y aportando las bases legales y/o técnicas o las pruebas de descargo que considere oportunas para revertir la resolución.

Ajuste al Impuesto al Valor Agregado es el monto de ese impuesto que la Administración Tributaria considera no procedente para efectos de su devolución o compensación con débitos fiscales generados, producto de una auditoria realizada.

La primera manifestación de esta etapa de recursos de defensa es la Evacuación de Audiencia, que es el procedimiento por medio del cual, el contribuyente afectado con una resolución de improcedencia de crédito fiscal, manifiesta su inconformidad con el(los) ajuste(s) planteado(s), presentando ante la Administración Tributaria, los elementos de descargo y medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa ante el(los) ajuste(s) que se le imputa(n). El plazo para evacuar audiencia por imposición de ajustes es de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de la notificación de la resolución de improcedencia y descripción de ajustes.

La Administración Tributaria evalúa los elementos de descargo ofrecidos y emite nueva resolución, confirmando o modificando la anterior resolución.

La legislación tributaria contempla más recursos mediante los cuales, un contribuyente puede continuar disputando el crédito fiscal que se le imputa como ajuste; no obstante, por considerar que tal tema se aleja del punto de enfoque

principal de este trabajo (el control interno), únicamente se menciona cada uno, sin entrar en mayores detalles.

Las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria se impugnan mediante los recursos administrativos, el primero es el Recurso de Revocatoria, si este recurso es denegado puede plantearse el Ocurso, mismo que tiene como objetivo que sea atendido el recurso de revocatoria.

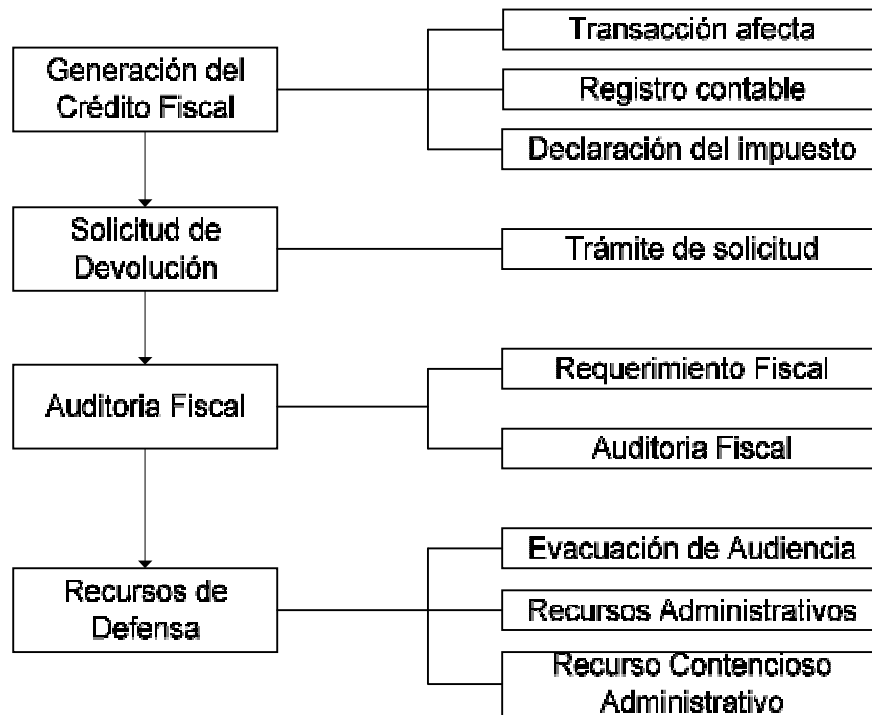
Contra las resoluciones emitidas por el Ministerio de Finanzas Públicas se puede interponer un Recurso de Reposición..

Al agotarse las anteriores instancias administrativas, se está a lo que dispone la vía del Recurso de lo Contencioso Administrativo, mismo que procede contra las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas.

Como puede advertirse, esta etapa de defensa que utiliza instancias legales puede extenderse a un periodo de tiempo demasiado amplio e incierto, representando un costo monetario muy significativo.

La gráfica que a continuación se presenta, esquematiza y ejemplifica las etapas del PROCESO descritas anteriormente, cuya aplicabilidad se basa en la actual legislación del Régimen Especial de Devolución.

GRÁFICA 7
ETAPAS PARA RECUPERAR EL CRÉDITO FISCAL
EN EL RÉGIMEN ESPECIAL PARA EXPORTADORES



La gráfica anterior propone al sistema de control interno que su intervención contribuya a minimizar y eliminar las deficiencias administrativas, contables o fiscales que interfieran en el PROCESO y lograr de este, la recuperación total del crédito fiscal requerido; fortaleciendo su aplicación en las etapas de generación y solicitud principalmente, evitando a toda costa y en lo posible, la fase de los recursos de defensa.

4.2 ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA EMPRESA EXPORTADORA:

En teoría administrativa, el término estructura organizativa se utiliza para referirse a la manera como se conforman y ordenan las jerarquías, líneas de autoridad y

divisiones departamentales de una empresa, la forma habitual de presentar una estructura organizativa se refleja en una gráfica denominada Organigrama.

Toda empresa a partir de su creación, nace con una estructura organizativa definida de acuerdo a diversos factores que determinan la complejidad o relativa simpleza de su organización. Existen varios elementos que influyen directamente en su estructuración, los factores internos los determina: la actividad económica que desarrolla, la naturaleza de los productos que ofrece, el volumen de operaciones que realiza, la ubicación geográfica, etc. También influyen situaciones externas como: lugar de origen de las materias primas o insumos (que pueden ser locales o externos), el mercado a donde se destina la comercialización de sus bienes, los mercados donde se compite, niveles de fiscalización gubernamental, etc.

Como se ha analizado en el primer capítulo, el SECTOR agrupa a empresas dedicadas a las más diversas actividades productivas existentes en el país; algunas poseen inversiones significativas y niveles productivos y operativos altos, otras en cambio, pertenecen a pequeños y medianos empresarios con menor capital y equivalente producción. Estas circunstancias también determinan la forma como se organizan.

No obstante esta diversidad de actividades y factores considerados, se concluye en que los diferentes esquemas de organización se estructuran de manera muy similar, esto es porque las divisiones administrativas y operativas con regularidad son las mismas en cualquier tipo de actividad, existiendo variaciones que frecuentemente son determinadas por el volumen y complejidad de las operaciones, los bienes producidos, la forma como han sido constituidas las empresas (individualmente o en sociedad, por ejemplo) y, los niveles de tecnificación que requiere la producción, etc.

Normalmente, la mayoría de empresas pequeñas y considerable cantidad de compañías medianas poseen una estructura organizativa con pocas divisiones departamentales, producto de factores como un menor nivel de productividad o bajo nivel de organización, poca tecnificación en sus procesos productivos; estas apreciaciones no indican necesariamente que esas condiciones constituyen limitaciones o deficiencias en la organización de las mismas.

4.3 ÁREAS OPERATIVO-ADMINISTRATIVAS, CON INFLUENCIA DIRECTA EN EL PROCESO:

Las áreas de las empresas exportadoras en las que el control interno debe enfocarse plenamente y que de su adecuada y oportuna aplicación depende en alta medida la recuperación de crédito fiscal son las áreas de: Administración, Adquisiciones, Producción, Exportación, Contabilidad y Fiscalización.

4.3.1 Área de Administración:

Representa a los niveles jerárquicos superiores de autoridad de la empresa (Ej. : Administración, Gerencia Financiera, etc.), es la autoridad a quien normalmente deben reportarse los resultados (devoluciones) obtenidas en el PROCESO.

4.3.2 Área de Adquisiciones:

Agrupar a las operaciones de compras, importaciones, contratación de servicios o gastos que son necesarios para el proceso económico-productivo de la empresa, a través de los cuales se genera el Impuesto al Valor Agregado.

4.3.3 Área de Producción:

Constituye la fase de transformación en la actividad económica de la empresa industrial, financieramente es donde se incorporan todos los costos y gastos incurridos (afectos al IVA), los cuales permiten generar y mantener la actividad generadora de renta (producción y comercialización de bienes destinados a la exportación).

4.3.4 Área de Exportación:

Constituye la fase de “realización” de la actividad económica de la empresa, está basada en la comercialización de productos cuyo su consumo se destina hacia el extranjero.

4.3.5 Área de Contabilidad:

División administrativa de la organización cuyo fin es reunir, clasificar, calcular, registrar, resumir e informar de las operaciones relacionadas con la actividad económico-financiera de la empresa; en muchas organizaciones es común que desempeñe funciones que se vinculan con el adecuado cumplimiento de los aspectos tributarios y legales relacionados. En la mayoría de empresas del SECTOR, es la responsable de encabezar y dirigir las gestiones para tramitar la devolución de crédito fiscal en el PROCESO.

4.3.6 Área de Fiscalización:

Se incluyen acá, servicios como la auditoría interna, externa y otros que puedan asistir a la empresa; con frecuencia no forman parte de la organización de muchas empresas, esto se debe a que el costo de sus servicios se consideran

elevados y muchas empresas no poseen los recursos para contratarlos o son considerados como no esenciales.

Por la forma como se ha planteado el presente trabajo, las áreas contable y fiscal serán abordadas desde un enfoque de control.

4.4 PARTICIPACIÓN DE LOS PUESTOS DE RESPONSABILIDAD:

Como puestos de responsabilidad se define a los cargos administrativos y operativos cuyo personal está directamente involucrado en las transacciones de la empresa relacionadas con el PROCESO. De tal manera que el recurso humano empleado en esos puestos, es el personal clave que ejecutará cada una de sus operaciones, enfocándolas de acuerdo a las normas, políticas y procedimientos establecidos para obtener resultados satisfactorios.

Como parte de ese personal, el departamento contable (normalmente), es el responsable de dirigir los trámites administrativos y darle seguimiento a las labores para obtener el crédito fiscal solicitado. Es oportuno mencionar acá, que algunas empresas delegan esas labores a manos de particulares, por medio de la contratación de sus servicios; generalmente son profesionales independientes de auditoría, expertos en temas fiscales. En este punto, la administración tiene la libertad de evaluar de acuerdo a su organización, necesidad y recursos, a quién delega esa labor.

Cuando las funciones son realizadas por personal de la empresa, el control debe cuantificar el volumen de las operaciones, los correspondientes flujos de información y cantidad de documentación generados; así como evaluar la naturaleza de las transacciones y su complejidad. Cuando el estudio revela volúmenes elevados o complicados, debe considerarse el empleo de personal

específico para la realización de esta etapa del trabajo. Si es el caso, puede procederse a reestructurar al departamento de contabilidad, creando una sección específica para atender adecuadamente la demanda de trabajo o si la necesidad lo requiere, instituir una unidad independiente que tenga a su cargo el trámite exclusivo de esas funciones.

4.5 APLICABILIDAD DEL CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO, CONTABLE Y FISCAL:

Las medidas de control que a continuación se plantean, constituyen los procedimientos mínimos que deben practicarse y su fin principal es, la obtención de los créditos fiscales solicitados a la Administración Tributaria. Sin ser excusa, hay que reconocer que los mismos proporcionan seguridad razonable y no certeza total de alcanzar siempre ese objetivo.

Algunos controles pueden ser utilizados u orientados a desempeñar más de una función, ello se logra por la forma o la extensión con que se ejecutan; por ejemplo, la aplicación de una prueba definida como administrativa puede a su vez, ejercer medidas de control fiscal. Esto es beneficioso por cuanto que, el enfoque de aplicación múltiple puede llevar a un ahorro de tiempo y costo. Cada empresa requiere, desarrollar e implantar las medidas que se adecuen a sus necesidades específicas y particulares.

4.5.1 Control interno administrativo:

Las medidas que este control propone, se enfocan hacia la actuación de la administración de la empresa y la influencia que ejerce hacia el resto de su organización con vistas al desarrollo del PROCESO.

El control debe orientarse en observar y evaluar condiciones como:

- a) Filosofía y forma de operar de la administración: es oportuno evaluar las conductas y formas de proceder. Ejemplo de una tendencia o manifestación incorrecta de ello dentro del PROCESO puede ejemplificarse en: inquirir a toda costa, la recuperación de créditos fiscales provenientes de operaciones que no tienen en lo absoluto, vínculo o relación lógica con la actividad económica que desarrolla la empresa; actuando así, contrario a la ética y bases legales establecidas.
- b) Promulgación de normas, políticas y procedimientos: este examen evidenciará si la administración ha establecido y delimitado las bases que regirán el rumbo de PROCESO, tanto administrativa como operativamente.
- c) Estructura organizativa: a través de su evaluación, se observará si la administración ha definido adecuadamente, niveles jerárquicos que reflejen líneas de autoridad y delegación de responsabilidad, si son funcionales sus divisiones administrativas y operativas, mismas que beneficien el buen desempeño del PROCESO. Esto da como resultado la definición de “cuáles” son las áreas o departamentos (divisiones organizativas) y “quienes” son las personas responsables, que tienen participación influyente.
- d) Segregación de labores: con base a una adecuada estructura organizacional, es aconsejable que la secuencia de actividades de un mismo tipo sea realizada por diferentes personas. Esto ayuda por ejemplo, a la prevención de errores, rara vez todas las personas que

intervengan en una serie de acciones relativas a una misma operación, actuarán inconscientemente, de manera que, al menos una detecte la existencia de un error o irregularidad.

- e) **Recurso humano:** evaluará el grado de importancia y atención que la administración ha centrado en este recurso, las políticas de reclutamiento, selección, contratación, adiestramiento y programas de capacitación del personal. Es oportuno enfatizar en aspectos como: la falta o exceso de calificación del recurso. En el medio, es común que la legislación y más aún, los procedimientos adoptados por la Administración Tributaria cambien, creándose la necesidad de actualizar los conocimientos del personal que participa en el PROCESO.

- f) **Asesoría:** en casos especiales, un apoyo externo calificado puede ser obligatorio. Cuando se presenta un eventual problema, en ocasiones el conocimiento y experiencia del personal de la empresa puede verse afectado por ciertas limitaciones en campos específicos del conocimiento, entonces el apoyo de profesionales externos que asesoren a la administración y a su personal son una alternativa para proceder ante determinada situación adversa; esto puede manifestarse cuando la Administración Tributaria imponga ajustes y/o sanciones, que para subsanarlos requieran la asistencia de expertos en procesos legales.

- g) **Supervisión:** toda actividad que se realiza necesita de vigilancia, esto aumenta la seguridad y la confiabilidad. Preferiblemente, la supervisión requiere ser efectuada por una persona con un nivel superior de conocimiento, de quien está realizando las labores que se revisan.

- h) Infraestructura y equipamiento: la infraestructura y mobiliario es un factor que no puede considerarse como influyente directo pero, de alguna forma logra contribuir positivamente. Es muy aconsejable que se provea de un espacio físico provisto de equipo adecuado, que ayude a mejorar la eficiencia de las tareas a realizar.
- i) Recursos tecnológicos: la utilización de los mismos en la época actual es algo indispensable, al igual que lo expuesto en el inciso anterior, la administración debe proveer un mínimo de condiciones que agilicen las tareas operativas, de registro, operación y supervisión dentro del PROCESO. Un caso que ejemplifica esta observación puede ser, la sabida obligación de transmitir a la Administración Tributaria, el pago de impuestos por vía electrónica; por lo que, la utilización de una computadora y una adecuada conexión a la internet son necesarios.

4.5.1.1 Desarrollo e implementación de herramientas de apoyo:

Pocas veces las empresas del SECTOR, cuentan con controles específicos para hacer eficiente las labores que tienen como fin obtener los créditos fiscales; en empresas que los poseen, estos se plantean de forma general, que si bien es cierto ayudan, en ocasiones no tienen la profundidad deseada o la extensión necesaria para aplicarlos de manera eficaz en el control del PROCESO.

Se requiere que la administración desarrolle e introduzca los instrumentos de control acertados, concretando en ellos el conjunto de políticas, procedimientos, requerimientos legales, técnicos, operativos y controles específicos que sean de utilidad. Por su fácil y práctico manejo, esos instrumentos generalmente se plasman en documentos que son redactados en forma de manuales; los más conocidos o utilizados son: Manual de Puestos y Funciones, Manual de

Procedimientos, Manual de Políticas, Programas de Trabajo, Plan de Cuentas, etc.

4.5.2 Control Interno Contable:

Le corresponde al control contable, el registro y salvaguarda del movimiento de las cuentas del Impuesto al Valor Agregado, tomando en cuenta que la ley que lo regula, considera al crédito fiscal como un rubro recuperable a través de los regímenes establecidos. A raíz de ello, los registros contables deben proporcionar fiabilidad y certeza, basándose adecuada y oportunamente en información y documentación que genera cada transacción.

4.5.2.1 Técnicas y Procedimientos aplicables:

- a) Autorización de transacciones: el registro u operación de una transacción, debe ser previamente autorizado, no procediendo el mismo si no se cuenta con el permiso necesario. La autorización pretende darle validez a la acción que se realiza. Por ejemplo, para realizar el pago a un proveedor, debe existir una aprobación expresa para realizar la transacción y la misma, requiere fundamentarse en un documento que conste el compromiso.

- b) Validez de información: debe evitarse la posibilidad de realizar operaciones o registros sin una base que los origine, casi el total de operaciones del área contable son generadas con base a un documento fuente. Siguiendo el ejemplo anterior, la autorización será válida si existe el documento que originó la operación (factura) y si se puede comprobar el hecho de que efectivamente se recibió un bien o servicio. Contablemente, es válido un registro, si este se basa en

documentación fehaciente que contenga requisitos formales y legales que sustenten una transacción efectuada, "... y solo se admitirá la falta de comprobación en las partidas relativas a meros ajustes, traslado de saldos, pases de un libro a otro o rectificaciones." (8: Decreto 2-70, Art. 381)

- c) Contabilización: la contabilidad pretende ser un claro reflejo de la actividad económica y transaccional de la empresa, en ella todas las sus operaciones deben ser y estar contabilizadas.
- d) Oportunidad de operaciones y registros: Todo movimiento requiere operarse en el momento preciso, nunca antes ni después. Una omisión de registro constituye una falla en la oportunidad de su operación, hecho que da como resultado información imprecisa e incompleta. En el PROCESO, el aspecto de oportunidad tiene estrecha relación con la cronología de las transacciones, operaciones, hechos y registros. Lo anterior se visualiza en los siguientes casos, el crédito fiscal para efectos de ser reclamado, puede ser reportado "... como máximo en los dos meses inmediatos siguientes del periodo impositivo en el que correspondía su operación." (12: Decreto 27-92 y sus reformas, Art. 20)
- e) Clasificación de transacciones: todas las transacciones u operaciones deben estar clasificadas en el rubro que les corresponde. Una mala clasificación altera la veracidad de la información contable. Estos casos particulares ejemplifican así: dentro del rubro general de insumos consumidos no pueden mezclarse dentro de lo que constituye materia prima, lo que es material de empaque, son dos insumos que por naturaleza participan en distinta oportunidad en el proceso productivo; por otra parte, en la declaración del Impuesto al Valor Agregado no es

correcto incluir (clasificar) dentro del rubro de compras, los servicios adquiridos o en el rubro de exportaciones las ventas efectuadas.

- f) Valuación de transacciones: toda operación realizada debe valuarse al monto correcto, sea esto en unidades monetarias, unidades de medida, unidades porcentuales, etc. Existen algunos rubros a los cuales este procedimiento se aplica de forma particular; por ejemplo: en las exportaciones generalmente el pago se pacta en moneda extranjera, el registro de esas operaciones debe valuarse de acuerdo a un tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción.
- g) Secuencia numérica y orden cronológico: al procesar operaciones, la secuencia numérica asegura que ninguna de las mismas se deje de registrar y evita su doble operación. Se recomienda numerar documentos y operaciones, permitiendo que la secuencia numérica guíe el registro de las mismas. La aplicabilidad de este procedimiento se aplica comúnmente en la emisión y control de documentos como facturas, notas de crédito o débito, emisión de cheques, partidas contables, etc. Paralelamente al correlativo numérico, debe mantenerse un orden cronológico en la operación y registro de transacciones.
- h) Verificación de cálculos: normalmente este procedimiento consiste en la realización de los cálculos matemáticos básicos (suma, resta, multiplicación y división) de una operación que se está efectuando o revisando, la verificación ayudará a determinar que la valuación de los montos sean correctos. Toda operación monetaria es susceptible de este procedimiento.
- i) Conciliación de cuentas: la conciliación consiste en lograr que dos

cifras coincidan en un mismo resultado. Es posible que la verificación de una cifra acumulada, producto de varias transacciones pueda ser corroborada a través de dos o más formas distintas que den como resultado final, dicha cifra acumulada. Comúnmente se aplica este procedimiento para poner de acuerdo el saldo de la cuenta de crédito fiscal que aparece en los registros de contabilidad contra el saldo que revela la declaración del Impuesto al Valor Agregado, ya que con frecuencia esos montos no son iguales cuando se comparan a una fecha dada.

- j) **Análisis de cuentas:** este procedimiento permite estudiar con detalle el comportamiento de una cuenta específica durante un período determinado, para ello bastará con revisar su movimiento. Se puede determinar con este procedimiento, el comportamiento de los créditos fiscales obtenidos y determinar parámetros (en términos generalizados) como: el tiempo promedio en que se obtiene una devolución luego de efectuar la solicitud. Así mismo, pueden establecerse los motivos que ocasionaron determinado ajuste en el crédito fiscal, observar si los mismos se han reportado con regularidad y establecer si la causa ha sido la misma en más de una oportunidad, con ello se concluye en las deficiencias y las medidas a adoptar para corregir los errores que lo generaron.

- k) **Observación documental:** este procedimiento no se limita a una simple observación, sino más bien a inspeccionar que los documentos que originan una operación o transacción cumplan requisitos establecidos; tiene como objetivo, estudiar en detalle la evidencia que sustenta la operación respectiva. Con el propósito de evidenciar información, los documentos deben ser sujetos de observación directa para establecer

su existencia física.

- l) Confirmación: la función de este procedimiento consiste en solicitar a una tercera fuente la confirmación de un hecho o dato. La confirmación es más efectiva si la fuente a quien se le solicita tal condición es independiente al hecho que se está tratando de probar. Cuando se presenta una declaración de impuestos vía electrónica a la Administración Tributaria, es necesario obtener de ella, una nota que confirme el hecho.

- m) Comparación: este procedimiento tiene como fin establecer la igualdad o diferencia entre determinada información y otra, tanto que al establecer un parámetro comparativo, reflejen un mismo resultado. Ejemplo de ello es la comparación de información entre documentos originales y los duplicados o copias emitidas, para evitar por ejemplo, alteraciones en los primeros o los segundos.

- n) Lectura: tiene como objetivo el análisis de información contenida en documentos relativamente voluminosos, por medio de su lectura. Esta técnica debe ser empleada en documentos como contratos, escrituras, actas, convenios, etc.

- o) Controles pendientes: esta es una técnica que funciona como una lista de recordatorio para no olvidar el procesamiento de una operación o transacción que deba realizarse.

4.5.3 Control Interno Fiscal:

La función de este control se enfoca básicamente en el cumplimiento de las

formalidades que la ley del Impuesto al Valor Agregado y otras leyes aplicables requieren para el PROCESO. La protección del aspecto formal que la legislación establece es de las más sobresalientes, es preciso no olvidar que el incumplimiento de las obligaciones establecidas conlleva una sanción; las penalizaciones son determinadas por el Código Tributario; la aplicación de medidas de control interno fiscal deben evitar la violación de cualquier norma que influya negativamente en las devoluciones de crédito fiscal.

Algunas de las infracciones establecidas en el Código Tributario que pueden obstaculizar las devoluciones son:

- a) Pago extemporáneo de Retenciones: para el caso de exportadores que ejercen como Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado, sanción: multa del cien por ciento (100%) del impuesto retenido, si paga antes de ser requerido por la Administración Tributaria se le rebajará la pena en cincuenta por ciento (50%).
- b) Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria: es toda acción u omisión que limite o dificulte a la Administración Tributaria realizar su labor de fiscalización, por ejemplo:
 - No entregar en el tiempo establecido en el requerimiento fiscal, la documentación e información para verificar la procedencia o improcedencia de créditos fiscales solicitados. Sanción: multa equivalente al uno por ciento (1%), de los ingresos brutos obtenidos durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto que se está fiscalizando, para el caso que acá se estudia, corresponde aplicar la sanción con base al último mensual declarado, toda vez que el período de imposición

relativo al Impuesto al Valor Agregado en un mes calendario.

- c) Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria -NIT- o cualquier otro requisito formal en documentos: procede si para efectos de recuperar crédito fiscal se presentan facturas con alteraciones. Sanción: multa de Cien quetzales (Q100) por cada documento, hasta un máximo Un mil quetzales (Q1,000) la sanción nunca podrá sobrepasar el uno por ciento (1%) del los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el ultimo periodo mensual declarado.

4.5.3.1 Técnicas, Procedimientos y Políticas aplicables:

- a) Soporte de transacciones y validez de la documentación: las transacciones se evidencian posteriormente con un documento. Este es un principio básico de control. Para que la documentación que sustenta los hechos y operaciones, legitime los registros, es necesario que satisfagan requisitos legales establecidos, de acuerdo con cada caso o circunstancia particular.
- Requerimientos en las adquisiciones, gastos, servicios e importaciones: las facturas, notas de cargo y abono, deben cumplir en lo que les corresponda con los requisitos de forma establecidos por la ley y reglamento del IVA:
 - ¾ Nombre del documento,
 - ¾ Serie y numeración,
 - ¾ Nombre personal o comercial y/o razón social del emisor,
 - ¾ Número de Identificación Tributaria (NIT) del emisor,
 - ¾ Dirección del establecimiento que emite el documento,

- ¾ Fecha de emisión del documento,
- ¾ Nombre personal o razón social del adquiriente,
- ¾ NIT del adquiriente,
- ¾ Detalle de los bienes o servicios adquiridos y sus respectivos valores de transacción, descuentos concedidos y precio total de la operación (que debe incluir el IVA soportado).
- ¾ Especificar el número de la resolución con la cual la Administración Tributaria autorizó su impresión y uso.
- ¾ Una factura especial debe contener: nombre del vendedor o prestador del servicio a quien se le emite la factura especial, su NIT o número de cédula de vecindad y dirección respectiva.
- ¾ Especificar el régimen adoptado según la ley del Impuesto Sobre la Renta, para establecer si la operación está afecta a la retención de ese impuesto.

En las importaciones, es preciso obtener documentos como:

- ¾ Declaración aduanera de importación,
- ¾ Factura del proveedor extranjero,
- ¾ Documentos de embarque,
- ¾ Recibos de cancelación de derechos arancelarios e IVA.

La adquisición bienes o servicios, cuya transacción se sustenta mediante la emisión de escrituras públicas o suscripción de contratos, deben legalizarse ante Notario Público e inscribirse en el registro respectivo.

- Requerimientos en las exportaciones: en la emisión de facturas, notas de crédito o débito se observarán los requisitos formales especificados en el punto anterior; conservando además, la numeración correlativa y el orden cronológico respectivamente. El original de un documento anulado debe permanecer adjunto a la(s) copia(s) respectiva(s), con una inscripción que identifique que no tiene validez (ejemplo, sello con la inscripción: anulado).

Los documentos que dan soporte a una exportación son básicamente:

- ¾ Código de Exportador: que es un documento que acredita tal calidad y permite realizar las transacciones al exterior.
- ¾ Factura Comercial: debe contener el detalle y cuantificación en unidades de medida y valores monetarios de los bienes objeto de la operación.
- ¾ Declaración Aduanera de Exportación: su función es, constar que la mercadería está declarada, que ha pasado por el puesto o registro de control aduanero, que físicamente existe y que efectivamente la misma tiene como destino el exterior del país.
- ¾ Declaración para Registro y Control de Exportaciones: también conocida como Licencia de Exportación; es un documento obligatorio en la realización de exportaciones mayores, y como su nombre lo indica, sirve para el control y registro de la transacción.
- ¾ Certificado de Origen: este documento hace constar que las mercancías son originarias del país donde se extiende.
- ¾ Manifiesto de Embarque: también conocido por el término en

Inglés Bill of Lading (B/L), es el documento extendido por la compañía encargada de transportar la mercancía hacia el extranjero. Son equivalentes de este, la Carta de Porte, el Conocimiento de Embarque o la Guía Aérea, su emisión la determina la vía de transporte que se utiliza en el envío de la mercancía, siendo en su orden: la primera para el transporte caminero o ferroviario, el segundo para la vía marítima y la última por medio aéreo.

- Requerimientos para el área de almacenamiento, relacionados con los inventarios vinculados al PROCESO: acá, la cuantificación, valuación y custodia de los productos en inventario requieren adecuada observación y protección. Dentro de los aspectos a tomar en cuenta sobresale, la correcta aplicación del sistema de valuación de inventario adoptado por la empresa.

Dentro de las medidas de control, es necesario aplicar procedimientos destinados al resguardo y conservación de los bienes (insumos) en almacenamiento, como:

- ¾ Solicitudes de compra de insumos,
- ¾ Constancias de ingreso y egreso de insumos a bodega,
- ¾ Ordenes de requerimiento de insumos, provenientes de los departamentos productivos que soliciten los mismos.
- ¾ Constancias de ingreso y egreso de producto terminado o en proceso a bodega,
- ¾ Constancias de ingreso o egreso de material considerado como desecho o desperdicio,

¾ Registros de inventario perpetuo.

La utilización de los procedimientos descritos, auxilian al control interno fiscal, especialmente en las empresas con procesos productivos, para examinar el grado de protección o salvaguarda que se aplica a la inversión que tienen en el rubro de inventarios; asimismo, contribuyen a evidenciar que los bienes están consumiéndose en su actividad productiva.

En el área de inventarios es importante considerar que constituye hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, “La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.” (12: Decreto 27-92 y sus reformas, Art. 3, Num. 7).

- b) Comprobación documental: el control fiscal requerirá para una adecuada supervisión y base evidencial de las transacciones y operaciones, la comprobación documental de las mismas y de los registros que de ellas se deriven (contables o fiscales por ejemplo). La revisión llevada a cabo por la Administración Tributaria, se realiza en gran medida con base a una auditoría de gabinete, es decir, una

inspección sostenida en observaciones documentales; razón por la cual, esta prueba requiere proporcionar certeza de que las transacciones u operaciones que soportan, han sido realizadas dentro de los márgenes legales establecidos.

Adicional a la documentación generada en las operaciones de exportación, ventas, adquisiciones, gastos, servicios, importaciones y control de existencias explicadas, existe otro tipo de información y documentación que amparan los movimientos realizados:

- Información y documentación contable: comprenden básicamente,
 - ¾ Libros Principales: Inventario, Diario, Mayor, de Estados Financieros, Libro de Compras y Servicios Adquiridos y Libro de Ventas y Servicios Prestados.
 - ¾ Detalles, anexos o integraciones contables.
 - ¾ Constancias de ingresos monetarios: boletas de depósito, constancias de ingreso y liquidación de divisas, notas de crédito bancarias, recibos de caja emitidos, estados de cuenta bancarios, etc.
 - ¾ Constancias de egresos monetarios: medios de pago como cheques, notas de débito bancarias, recibos de caja obtenidos, etc.

- Información y documentación fiscal: se incluyen acá,
 - ¾ Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado,
 - ¾ Notificaciones electrónicas de las declaraciones de

impuestos presentados,

- ¾ Declaraciones Juradas de Agentes de Retención del Impuesto al Valor Agregado,
 - ¾ Constancias de Retención del Impuesto al Valor Agregado,
 - ¾ Declaraciones de actualización (semestral) al Registro de Exportadores calificados en el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal,
 - ¾ Resolución de calificación al Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores,
 - ¾ Constancia de Inscripción y actualización de datos ante el Registro Tributario Unificado,
 - ¾ Notificaciones recibidas de la Administración Tributaria,
 - ¾ Declaraciones de solicitud de devolución de crédito fiscal,
 - ¾ Memoriales ingresados a la Administración Tributaria,
 - ¾ Audiencias conferidas por la Administración Tributaria,
 - ¾ Resoluciones emitidas por la Administración Tributaria,
 - ¾ Otras resoluciones que otorguen beneficios fiscales, como la emitida por el Ministerio de Economía para las empresas exportadoras que operan bajo los beneficios del Decreto 29-89 (Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila).
 - ¾ Recibos de pago de Impuestos Arancelarios e Impuesto al Valor Agregado, cuando se importan bienes,
 - ¾ Declaración de adhesión al Registro de Importadores,
 - ¾ Constancias de habilitación y autorización de libros contables y del Impuesto al Valor Agregado.
- Información y documentación administrativa: reúne principalmente a:

- ¾ Escritura Pública de Constitución de la empresa y de modificaciones si las hay,
- ¾ Patente de Comercio de Sociedad, (ésta y la anterior en el caso de sociedades mercantiles)
- ¾ Patente de Comercio de Empresa,
- ¾ Representación legal,
- ¾ Copia de la cédula de vecindad de quien ejerce la representación legal o de la persona propietaria la empresa,
- ¾ Contratos relacionados con transacciones vinculadas al PROCESO: arrendamientos de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios como: mantenimiento de equipo o maquinaria, etc.
- ¾ Pólizas de Seguro de bienes relacionados con el PROCESO: Inmuebles, Maquinaria, Equipo, Vehículos, etc.
- ¾ Código de Exportador,
- ¾ Libro de actas celebradas, etc.

c) Oportunidad de cumplir con obligaciones o ejercer derechos: forman parte de las formalidades legales del PROCESO, la oportunidad en que procede efectuar o dejar de hacer determinada acción:

- El momento para emitir un documento (factura, por ejemplo),
- El plazo para registrar contablemente las operaciones,
- El momento para pagar el Impuesto al Valor Agregado en una transacción,
- El plazo para presentar la declaración periódica del impuesto,
- El plazo para presentar una solicitud de devolución,

- El plazo para presentar la información y documentación de un requerimiento fiscal,
 - El plazo para interponer un recurso de defensa,
 - El plazo para notificar al Registro Tributario Unificado, un cambio a los datos originales de inscripción de la empresa, etc.
- d) Consulta y salvaguarda de información presentada ante la Administración Tributaria: toda presentación y entrega de información o documentación requiere ser identificada con un distintivo que evidencie tal hecho y la recepción correspondiente, esta medida de respaldo para la empresa se satisface cuando se encuentra por ejemplo: un sello de recepción, la firma del receptor responsable, la adhesión de una calcomanía y preferentemente un documento que describa la acción.

Por otra parte, a través del procedimiento de consulta pueden ser confirmados diversos datos que son importantes; la Administración Tributaria tiene a disposición de los interesados su página Web en internet, siendo herramientas de control de gran utilidad las aplicaciones electrónicas destinadas a la consulta de presentación de declaraciones de impuestos, comprobación de la legitimidad de documentos como facturas, consulta de resoluciones de autorización de utilización mediante sistemas mecánicos o electrónicos de libros contables o generación de facturas, etc.

- e) Política de reconocimiento de crédito fiscal: por principio legal y política de la administración, debe procurarse que el registro de los créditos fiscales, se efectúe únicamente por las transacciones gravadas, que por sus características y naturaleza, estén ligadas al proceso productivo o de comercialización de la empresa. Si bien esto parece

conservador, lo que se persigue es, cumplir adecuadamente con lo establecido en la legislación, evitando incluir dentro de este rubro, montos que pueden ser sujetos de ajuste que nunca puedan ser recuperados.

- f) Política de pago en créditos obtenidos: en las adquisiciones mediante créditos obtenidos, los plazos de pago algunas veces pueden causar inconvenientes cuando la Administración Tributaria, al momento de efectuar la revisión fiscal determina que aún no se han liquidado tales créditos, o sea, no se han cancelado las facturas por las cuales se está reclamando devolución de crédito fiscal. Como política de pago, en el caso de pagos fraccionados, debe considerarse que el Impuesto al Valor Agregado es lo primero que cubren los pagos efectuados.

- g) Actualización de información: una vez obtenida la calificación para operar en el Régimen Especial de Devolución, se establece la obligación de actualizarlo dos veces por año, ello con base a los movimientos obtenidos en cada semestre del año, presentando la información en los meses de enero y julio respectivamente. Si no es ingresado este informe al registro respectivo, la calidad de exportador bajo el régimen especial de devolución se pierde temporalmente, hasta que se entregue la actualización.

- h) Notificación: a través del procedimiento formal de notificación (o aviso), la Administración Tributaria pone en conocimiento del contribuyente (la empresa) el requerimiento fiscal, es preciso atender una notificación con el debido cuidado y atención; no presentar la documentación e información requerida o entregarla fuera del plazo establecido, es causal de la infracción tipificada como resistencia a la acción

fiscalizadora de la Administración Tributaria.

4.6 EVALUACIÓN A LOS CONTROLES INTERNOS APLICADOS:

Para fortalecer el control interno, es fundamental evaluarlo. Este examen pretende detectar debilidades, ajustar o establecer nuevas medidas o procedimientos, el resultado de una evaluación al sistema de control interno reflejará si realmente está cumpliendo su función, sea preventiva, detectiva o correctiva. Para verificar tales condiciones, la aplicación enfocada de los siguientes instrumentos es valiosa:

Los métodos más utilizados para la evaluación de controles internos son: Descripción de actividades o procedimientos, Cuestionarios, Entrevistas y aplicación de Métodos Gráficos.

4.6.1 Descripción de actividades o procedimientos:

Este método consiste en hacer una descripción por escrito, de la forma de cómo se realizan las actividades u operaciones que se están evaluando; analizando la secuencia de la información obtenida, se determina el nivel de eficiencia con que se ejecutan las actividades o procedimientos en examinados. En auditoría, este método se aplica mediante la Narrativa de Procedimientos.

4.6.2 Cuestionario:

Acá, se elaboran previamente una serie de preguntas en forma técnica, por áreas o temas específicos; para obtener mejores resultados, las interrogantes deben ser planteadas en forma clara y sencilla, de modo que sean fácilmente comprensibles por las personas que las van a responder. Es aconsejable

(aunque no obligatorio), plantear el cuestionario de tal manera que, una respuesta negativa de indicios de debilidad en el control interno, este contendrá aspectos específicos y esenciales de lo que se está controlando, permitiendo aislar situaciones que no interesan.

4.6.3 Entrevista:

Es la comunicación verbal directa, entablada entre el evaluador del control interno y la persona que ejecuta las actividades examinadas, permitiendo obtener amplia información y mayor alcance en el conocimiento de las mismas o de circunstancias relacionadas.

4.6.4 Métodos Gráficos:

Tienen como base la esquematización o visualización de operaciones, transacciones, procedimientos, como también la representación gráfica de la organización de una empresa; para ello se emplean figuras geométricas que dentro del esquema gráfico, tienen significado propio. Dentro de los gráficos de común utilización que asisten la evaluación de un sistema de control interno se encuentran: el Cronograma, Flujograma, Organigrama, la Gráfica Estadística, etc.

CAPÍTULO V

CASO PRÁCTICO

5.1 ANTECEDENTES:

A continuación se detallan los elementos de carácter general que exponen la base sobre la que se desarrollará el caso práctico del presente trabajo, la información fue proporcionada por funcionarios de la compañía en estudio.

5.1.1 Descripción de la empresa:

La empresa El Delfín Azul, S. A. (nombre figurado para proteger la identidad de la empresa), es una entidad de capital nacional, ubicada en el Municipio de La Antigua Guatemala del Departamento de Sacatepéquez, su actividad económica comprende exclusivamente la producción y exportación de alfombras; se encuentra calificada en el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores.

5.1.2 Departamentos Operativo-Administrativos vinculados al PROCESO:

Gerencia Administrativa y Financiera: es la división administrativa de mayor jerarquía a quien se informa de los resultados (devoluciones) obtenidos, su gestión teórica consiste en promover y establecer las medidas, políticas, procedimientos y proveer los recursos necesarios para efficientizar las labores del proceso de devolución.

Contabilidad: comprende las tareas de documentación, registro y generación de información contable y financiera; jerárquicamente depende de la gerencia administrativa y financiera, tiene la

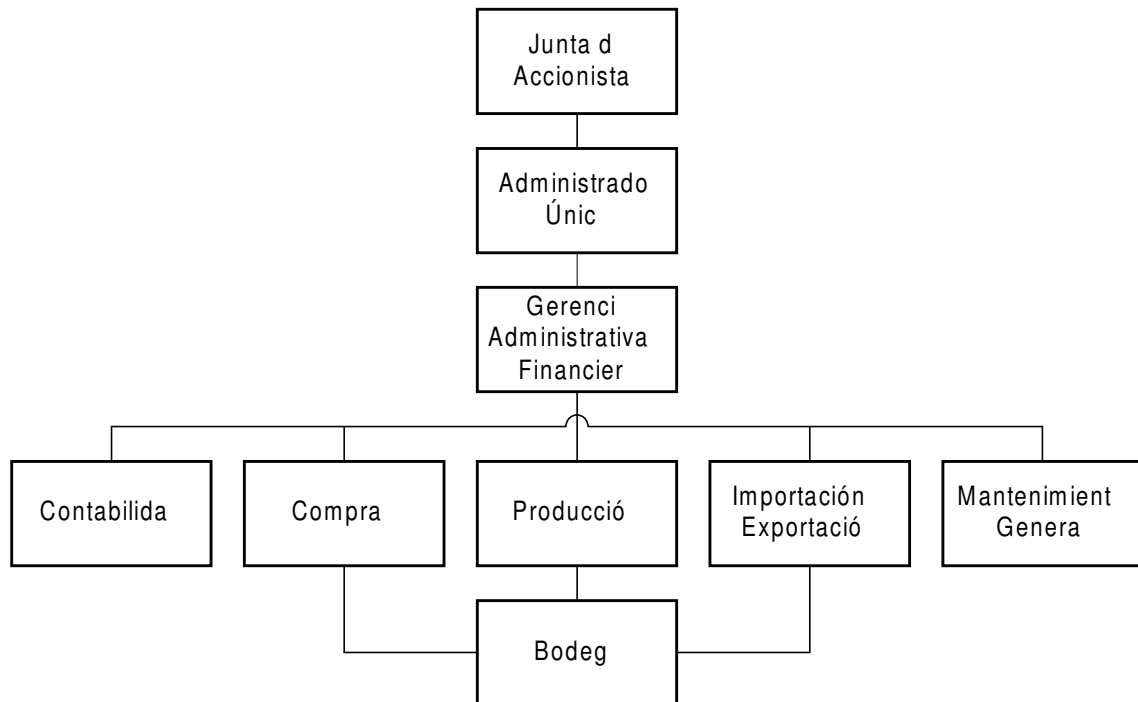
responsabilidad de dirigir y gestionar los trámites relacionados con el Régimen Especial y General de Devolución así como sugerir y coordinar los procedimientos administrativos y operativos necesarios para lograr eficiencia en el PROCESO.

Compras, Importaciones y Exportaciones: abarcan las funciones de adquisición local e importación de materias primas, insumos y demás suministros consumibles en el proceso productivo.

Bodega: opera con vinculación directa hacia el departamento de compras y el de importaciones y exportaciones; también con los departamentos de producción, su función consiste en recibir, almacenar, custodiar y despachar los materiales, insumos y suministros adquiridos y destinados al consumo en la transformación productiva.

Gerencia de Producción: en coordinación con sus departamentos subordinados, realizan las ordenes de pedido de materiales, insumos y suministros, a utilizarse en el proceso de manufactura.

GRÁFICA 8
EL DELFÍN AZUL, SOCIEDAD ANÓNIMA
ORGANIGRAMA
AÑO 2006



Fuente: Elaboración propia con base a la investigación de campo efectuada, trabajo de tesis.

5.1.3 Bienes y servicios relacionados con la producción y comercialización de alfombras:

Además de adquirir en el país insumos y servicios, también importa la mayor parte de la materia prima utilizada en la producción de sus bienes de exportación. Las alfombras son elaboradas a base fibras naturales, con incorporación de sustancias químicas para su coloración y otros insumos en su acabado; para ello se utilizan telares artesanales (manuales) y telares mecánicos (máquinas con tecnología para la producción a gran escala)

Tiene considerables gastos por el mantenimiento y reparación de la maquinaria,

equipo y herramienta; asimismo, utiliza diversos servicios para la comercialización al exterior. A continuación se proporciona con mayor detalle, algunos de los principales bienes, gastos y servicios por los cuales se genera crédito fiscal:

a) Materias Primas:

- Fibras naturales (algodón, henequén, chenille, entre otros)
- Tintes (químicos para coloración de las fibras)
- Conos de hilo para el acabado

b) Insumos:

- Químicos y jabón para librar de impurezas y grasa las fibras
- Combustible para calderas (bunker)

c) Material de Empaque:

- Tubos de cartón
- Polipropileno
- Nylon
- Cinta adhesiva

d) Servicios:

- Energía eléctrica
- Fletes para el envío aéreo de alfombras
- Servicio por trámite de importaciones y exportaciones
- Servicio de courier para transporte al exterior de muestras de alfombra y documentos varios para con los clientes y viceversa
- Servicios permanentes o eventuales para el mantenimiento o reparación de maquinaria, equipo y herramienta.

- Fletes por transporte de contenedores en la importación de materia prima e insumos, etc.
- e) Otros gastos y servicios:
- Lubricantes para el mantenimiento maquinaria
 - Materiales y accesorios varios utilizados para reparación y mantenimiento y limpieza de instalaciones
 - Arrendamiento del inmueble que ocupan las instalaciones productivas y oficinas administrativas de la empresa, etc.

5.2 MOVIMIENTO GENERAL DE UN PERÍODO IMPOSITIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

5.2.1 Importación y adquisición local de materiales, insumos y suministros:

Estos rubros así como los gastos y servicios adquiridos e imputables al costo del proceso productivo, oscilan entre montos de Trescientos mil a Cuatrocientos mil quetzales (Q300,000 – Q400,000). Los documentos que emparan esas transacciones varían entre setenta a cien (70 – 100), entre facturas y pólizas de importación.

5.2.2 Pago a proveedores:

Aproximadamente el diez por ciento (10%) de las adquisiciones se cancela al contado, el resto se paga de acuerdo a los plazos de crédito obtenidos que regularmente oscilan entre treinta y sesenta días (30 - 60). El medio de pago utilizado es el cheque, de los que se emiten alrededor de sesenta a ochenta (60 – 80) por periodo.

5.2.3 Exportaciones:

Se despachan normalmente de cuatro a cinco (4 – 5) embarques, por los que se emiten entre ocho y diez (8 – 10) facturas. La facturación se realiza en dólares estadounidenses (US Dólar).

5.2.4 Pago de clientes:

Los ingresos monetarios percibidos por concepto de clientes, equivalen en promedio a las exportaciones realizadas en un mismo periodo, regularmente se registran entre seis a diez (6 – 10) depósitos aproximadamente. Contra pedido se recibe un anticipo, contra entrega se recibe la cancelación; en algunos casos, se otorgan créditos de 30 días o más.

5.2.5 Producción:

La manufactura se realiza exclusivamente bajo pedido, no obstante, se conserva en el área de bodega, las existencias mínimas de materias primas e insumos para el inicio de la producción.

5.2.6 Registros contables:

Luego de finalizado un periodo, se centraliza toda la documentación e información necesaria para su clasificación y registro, la contabilidad se opera en libros de registro manual; de igual manera el registro de los libros de compras y ventas (del Impuesto al Valor Agregado); la emisión de cheques se ejecutan manualmente por medio de máquina de escribir.

5.2.7 Archivo de documentación:

Luego de efectuados los registros contables, la documentación necesaria se concentra y conserva a disposición, para ser utilizada en los trámites de devolución de crédito.

5.2.8 Declaración del Impuesto al Valor Agregado:

Una vez generados los datos Impuesto al Valor Agregado en el periodo, se procede a presentar la declaración del impuesto.

5.2.9 Solicitud de devolución en el Régimen Especial:

Luego de efectuar el registro y declaración del Impuesto al Valor Agregado, se procede a tramitar la solicitud de devolución ante el Banco de Guatemala, entregando para el efecto, la documentación e información establecida.

5.2.10 Notificación y Requerimiento Fiscal:

Una vez recibida la notificación del requerimiento fiscal, se procede a reunir, clasificar, reproducir y presentar la documentación e información solicitada.

5.2.11 Solicitud de remanentes en el Régimen General:

Por política y conveniencia de la empresa, se ha dispuesto que los remanentes se soliciten por períodos trimestrales, luego de haber sido auditados en el régimen especial; no obstante, el trámite comúnmente se retrasa hasta varios meses después de la revisión fiscal del último periodo correspondiente al trimestre a solicitar.

5.2.12 Actualización de información:

Cada seis meses (en julio y enero), se procede a presentar la información de actualización al régimen especial de devolución, requisito indispensable para estar habilitado en el mismo.

5.3 EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO:

Con base a la información obtenida, se procede a utilizar los métodos mediante los cuales se evaluará el control interno.

5.3.1 Evaluación por medio del Cuestionario:

Se selecciona la utilización del método de cuestionario por su funcionalidad, se plantean las interrogantes dirigiéndolas hacia la información esencial que desea conocerse, evitando así obtener datos irrelevantes.

Objetivo: detectar deficiencias en la estructura del sistema de control interno actual.

Aspectos a evaluar: se evaluarán las principales áreas y funciones vinculadas al proceso de devolución de crédito fiscal.

EL DELFÍN AZUL, SOCIEDAD ANÓNIMA		PT:		C/I: A 1/13	
CUESTIONARIO PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO DEL PROCESO DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO JUNIO DE 2006				Iniciales	fecha
		H.P.		A.B.C.	30.06.06
		R.P.		X.Y.Z.	02.07.06
No.	Pregunta	Resp.		Observaciones	
		Si	No		
Área: Administración					
1.	¿La filosofía y forma de operar de la administración, se refleja en acciones y actitudes basadas en normas de conducta y ética generalmente aceptadas?	X			
2.	¿La gestión administrativa le otorga importancia y atención adecuada al proceso de devolución?		X		Conocen su importancia y beneficio pero, las deficiencias detectadas, advierten tomar mayor interés
3.	¿Informa la administración de la empresa a los órganos superiores de la misma, las devoluciones de crédito fiscal y la forma en que esos recursos son invertidos?	X			
4.	¿Se considera adecuada la estructura organizativa de la empresa, considerando aspectos como: procesos y volumen de producción, instalaciones físicas, cantidad de empleados, segregación de funciones, niveles de control, etc.?	X			
5.	¿Se ocupa la administración por la implementación, ejecución y supervisión de políticas, procedimientos y mecanismos que apoyen y contribuyan al beneficio general de la empresa y del proceso de devolución?		X		Ejerce poca participación en cuanto a medidas de control.
6.	¿Las políticas, controles, procedimientos y medidas generales adoptadas y establecidas para el proceso de devolución se emiten por escrito, en documentos específicos y diseñados para tales efectos?		X		No existen instrucciones por escrito, se opera mediante el conocimiento y experiencia del personal y se comunica en forma verbal

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 2/13
		Si	No	Observaciones
7.	¿Las políticas de reclutamiento y contratación de personal, se basan en aspectos de capacidad e integridad de la persona, para desempeñar los puestos de acuerdo a las necesidades que requieren los mismos?	X		Si aplica pero, no existen normas definidas por escrito
8.	¿En casos especiales que lo ameriten, se recibe apoyo u orientación externa directa (asesoría)?		X	
9.	¿Escucha y evalúa la administración, las sugerencias recibidas de los responsables principales de dirigir y coordinar el proceso de devolución?	X		
10.	¿Apoya y exige la administración a los departamentos y personal involucrado en el proceso de devolución, el cumplimiento de las instrucciones establecidas para obtener resultados positivos?		X	En ocasiones, no se exige el cumplimiento adecuado
11.	¿Proporciona la administración las condiciones y medios necesarios y suficientes para que el personal ejecute sus labores con mayor eficacia, tales como: a) Espacio físico? b) Mobiliario y útiles de escritorio? c) Equipo de computación?	X X X		Si pero debe considerarse mejorarlos, adecuar el espacio físico que ocupan
12.	¿Se han adquirido pólizas de seguro para las eventualidades que afecten el proceso productivo de la empresa como: a) Daños catastróficos naturales? b) Delitos contra la propiedad privada? c) Accidentes? d) Responsabilidad civil? e) Responsabilidad ambiental, etc.?		X X X X X	Únicamente existe póliza de seguro para los vehículos
Área: Adquisiciones (Incluye Importaciones)				
13.	¿Están autorizadas por funcionario competente las transacciones de importación o adquisición de bienes, gastos o contratación de servicios?	X		
14.	¿Está documentada cada adquisición local o importación con la factura o declaración aduanera respectiva y sus documentos anexos obligatorios?	X		
15.	¿Coincide cada declaración aduanera de importación con la descripción de mercadería consignada en las facturas del proveedor extranjero y sus listas de empaque?	X		

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 3/13
		Si	No	Observaciones
16.	¿Están registradas a nombre de la empresa las declaraciones aduaneras de importación o las facturas que ampara la adquisición de bienes, gastos o la contratación de servicios?	X		
17.	¿Está registrado el número de identificación tributaria de la empresa en las declaraciones aduaneras de importación o las facturas que amparan la adquisición de bienes, gastos o contratación de servicios?	X		
18.	¿Está consignado el domicilio fiscal de la empresa en las declaraciones aduaneras de importación o las facturas que amparan la adquisición de bienes, gastos o contratación de servicios?	X		
19.	¿Se emite Factura Especial en la adquisición local, cuyo proveedor no emitió la factura respectiva?		X	Los bienes o servicios se obtienen de proveedores / contribuyentes que emiten factura
20.	¿Se reciben notas de débito o notas de crédito que amparan las correcciones de adquisiciones de bienes o gastos ya facturados?	X		
21.	¿Se tiene evidencia de que los servicios contratados, fueron recibidos efectivamente?	X		
22.	¿Se emite Constancia de Retención del Impuesto al Valor Agregado por adquisiciones iguales o mayores a Dos mil quinientos quetzales (Q2,500)		X	La SAT no ha notificado que es Agente de Retención
23.	¿Es adecuada la cantidad de empleados que laboran en el área de adquisiciones (importaciones y locales), con relación a la carga de trabajo generada?	X		
24.	¿Existe segregación de labores entre el personal del departamento de importaciones, exportaciones y compras con el personal de otros departamentos?	X		
Área: Bodega				
Almacenamiento de Materia Prima, Insumos y Suministros				
25.	¿Se aplica un sistema de control y registro de inventarios que proporcione información adecuada y oportuna de los bienes que se encuentran en almacén?		X	El sistema es deficiente

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 4/13
		Si	No	Observaciones
26.	¿Se practican inventarios físicos periódicos de los bienes que se almacenan en bodega?		X	No se practican inventarios físicos
27.	¿Existe restricción adecuada para ingresar al área de bodega?		X	
28.	¿Se emiten constancias de ingreso a bodega por los materiales, insumos y suministros recibidos, provenientes de las importaciones o adquisiciones locales?		X	Si se emite pero, algunos bienes no entran a bodega, por lo que no todo se registra
29.	¿Coincide la cantidad de materiales, insumos y suministros ingresados a bodega con la cantidad especificada en el pedido y orden de compra emitida?	X		
30.	¿Coinciden las especificaciones o cualidades de los materiales, insumos y suministros ingresados a bodega con las especificaciones de la factura, póliza de importación, pedido u orden de compra emitida?	X		
31.	Si es el caso: ¿Se notificó al área de adquisiciones, las diferencias detectadas en cuanto a la cantidad o calidad de los materiales, insumos y suministros recibidos contra las especificaciones de la factura, póliza de importación, pedido u orden de compra emitida?	X		
32.	¿Se almacenan ordenadamente los materiales, insumos y suministros ingresados?		X	Por poseer reducido espacio en bodega, el almacenaje de mercadería no tiene un orden adecuado
33.	¿Se almacenan en espacio físico adecuado los materiales, insumos y suministros ingresados?		X	No hay espacio suficiente para el volumen de mercadería
34.	¿Se almacenan en mobiliario adecuado los materiales, insumos y suministros ingresados?		X	El espacio físico no da cabida a mucho mobiliario

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 5/13
		Si	No	Observaciones
35.	¿Se emiten constancias de egreso de bodega por los materiales, insumos y suministros despachados hacia los departamentos de producción o persona solicitante?		X	En ocasiones, no se emiten constancias de egreso
36.	¿Los egresos de materiales, insumos y suministros de bodega se despachan únicamente contra una orden de requisición girada por un departamento o responsable específico?		X	Existen salidas de material que se efectúan mediante requisición verbal
37.	¿Se han detectado faltantes en inventario?		X	El control es deficiente, si existen, no se detectan
38.	¿Se documenta adecuadamente (operativa, fiscal y legalmente), todos los actos que impliquen faltante en inventario?		X	Por no detectarse, no se registran ni documentan
39.	¿Es adecuada la cantidad de empleados en el departamento de bodega con relación a la carga de trabajo generada?	X		
40.	¿Existe segregación de labores entre el personal del departamento de bodega con el personal de otros departamentos?	X		
Almacenamiento de Producto Terminado				
41.	¿Se emite un documento que haga constar el ingreso de producto terminado al área de almacén?		X	El producto terminado no ingresa a control y registro en el área de almacenaje
42.	¿Las salidas de producto terminado del área de almacén se efectúan únicamente contra un requerimiento del departamento de exportaciones?		X	Ver observaciones pregunta 41
43.	¿Se almacena en forma ordenada y en un espacio físico y mobiliario adecuado, el producto terminado ingresado?		X	“

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 6/13
		Si	No	Observaciones
44.	¿Coincide la cantidad y especificación del producto terminado recibido contra los datos proporcionados por el departamento de producción (quien los entregó)?		X	“
45.	¿Se despacha al área de embarque, la cantidad y especificación del producto terminado requerido por el departamento de exportaciones?		X	“
Almacenamiento de Sobrantes y Desperdicios				
46.	¿Se emite un documento como constancia del ingreso de materiales desperdiciados o sobrantes de producción?		X	En ocasiones no se emite
47.	¿Se emite un documento como constancia del egreso de materiales desperdiciados o sobrantes de producción?		X	“
48.	¿Están autorizados por un funcionario competente, los egresos de producto desperdiciado o sobrantes de producción en almacén?		X	
49.	¿Se almacena en forma ordenada y en un espacio físico y mobiliario adecuado, el producto desperdiciado o sobrantes de producción recibidos?		X	
Área: Exportaciones				
50.	¿Se inspecciona en el área de embarque, que las alfombras recibidas de bodega (almacén de productos terminados), coincidan con las cantidades y especificaciones descritas en la orden de embarque para la exportación respectiva?		X	Si se revisan pero, no provienen del control de inventario
51.	¿Está sustentada cada exportación con factura y documentos relacionados obligatorios?	X		
52.	¿Coinciden las cantidades y especificaciones descritas en la orden de embarque proporcionados por el departamento de exportaciones con los datos y cifras descritos en: a) La factura comercial emitida? b) La declaración aduanera de exportación? c) La declaración para el registro y control de exportaciones? d) El documento de embarque (B/L), a cargo de la compañía que presta el servicio de exportación? e) El certificado de origen?	X X X X X		
53.	¿Se emite factura por las alfombras vendidas en el mercado local?		X	No vende localmente

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 7/13
		Si	No	Observaciones
54.	¿Se emite factura por las alfombras producidas y destinadas para la decoración interna?		X	No hay autorización para decorar con alfombras producidas por la empresa
55.	¿Se emite factura por las alfombras que se otorgan a socios, funcionarios o empleados en calidad de regalo?		X	No hay autorización para otorgar como regalos, alfombras producidas por la empresa
56.	¿Es adecuada la cantidad de empleados en el departamento de exportaciones, con relación a la carga de trabajo generada?	X		
57.	¿Existe segregación de labores entre el personal del departamento de exportaciones y el personal de otros departamentos?	X		
Área: Contabilidad				
Recurso humano y registros				
58.	¿Existe segregación de labores entre el personal del área contable y el personal encargado de realizar otras funciones administrativas y operativas dentro de la empresa?	X		
59.	¿Es adecuada la cantidad de empleados en el departamento de contabilidad, con relación a la carga de trabajo generada?	X		
60.	¿Cuenta el departamento con personal específico para ocuparse exclusivamente de las funciones relacionadas con el régimen especial de devolución de crédito fiscal?		X	
61.	¿Se obtiene oportunamente la documentación e información que servirá de soporte para la generación de información contable y fiscal vinculada al proceso de devolución?		X	Algunas veces surgen contratiempos
62.	¿La operatoria contable se realiza de acuerdo a una base documental que le permita generar información veraz a cerca de las transacciones y operaciones realizadas?	X		

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 8/13
		Si	No	Observaciones
63.	¿Los registro contables, auxiliares e información en general, se operan en sistemas computarizados?		X	La contabilidad se opera manualmente, información y reportes se llevan electrónicamente en forma aislada.
64.	¿Existe medios de información auxiliar (integraciones, anexos, reportes, etc.), que den soporte y comprensión adecuada a los registros contables?		X	Existen pero son deficientes e inoportunos
65.	¿Referente al Impuesto al Valor Agregado, se registra éste únicamente por las transacciones que se relacionan directamente con el proceso productivo y de comercialización de la empresa?		X	La SAT ha impuesto ajustes por créditos fiscales generados en operaciones que no están directamente vinculadas con el proceso productivo y de comercialización
66.	¿Existe comunicación entre el área contable, (responsable del proceso de devolución), y los demás departamentos o personal que interviene en el mismo, a efecto de coordinar esfuerzos que beneficien el mismo?	X		
67.	¿Se comunica a la administración de la empresa, sugerencias o procedimientos que fortalezcan y contribuyan al proceso?	X		
68.	¿Se conserva en forma ordenada, en espacio físico y mobiliario adecuado la documentación contable (facturas, recibos, notas de crédito y débito, cheques, vouchers, etc.), que soportan los registros contables y constituyen evidencia para las auditorías fiscales?		X	El espacio es insuficiente, el mobiliario también

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 9/13
		Si	No	Observaciones
69.	<p>¿Se cumple oportunamente con las obligaciones o derechos que la legislación fiscal establece, tales como:</p> <p>a) Operatoria de libros contables al día?</p> <p>b) Operatoria de libros del IVA al día?</p> <p>c) Declaración del IVA?</p> <p>d) Declaración Jurada de Retenciones del IVA?</p> <p>e) Solicitud de devolución en el régimen especial?</p> <p>f) Solicitud de devolución en el régimen general?</p> <p>g) Actualización semestral al registro de exportadores en el régimen especial de devolución?</p> <p>h) Cumplimiento en la entrega de documentación e información requerida por la Administración Tributaria, para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias / fiscales de la empresa?</p> <p>j) Evacuación de las audiencias conferidas por la Administración Tributaria?</p>	x	x	La operatoria de los registros contables y registros auxiliares en ocasiones se atrasa por que se operan manualmente y no mediante un sistema computarizado de contabilidad que agilice su registro
70.	¿Está provisto el departamento contable de equipo tecnológico adecuado (computadoras, impresoras, accesos a internet, etc.) que ayuden a eficientizar el trabajo a realizar?		X	La cantidad de equipo es aceptable no así su capacidad
Bancos				
71.	¿Existe segregación de labores entre el personal responsable de manejar fondos o cuentas monetarias, y el vinculado a los departamentos de exportaciones, importaciones, compras, bodega, etc.?	X		
72.	¿Están documentados debidamente los ingresos y egresos efectuados en la(s) cuenta(s) monetarias, con transacciones relacionadas con el proceso de devolución de crédito fiscal (depósitos por pago de clientes o pago a proveedores, devoluciones de crédito fiscal)?	X		
73.	¿Se obtienen las constancias de ingreso y liquidación de divisas, cuando se efectúan transacciones de venta de moneda extranjera producto de pagos recibidos de clientes?	X		
74.	¿Se registran oportunamente los acreditamientos efectuados por el Banco de Guatemala por concepto de devoluciones de crédito fiscal?	X		

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 10/13
		Si	No	Observaciones
Cientes				
75.	¿Existe segregación de funciones entre el personal a cargo del control contable de clientes y el personal que labora en áreas como exportaciones?	X		
76.	¿En los casos de exportaciones realizadas al crédito, se verifica que el (los) pago (s) recibido (s) de clientes, se perciban en los plazos concedidos, de acuerdo a la política de créditos establecida?	X		
77.	¿Se lleva un adecuado registro y control de las cuentas de clientes, donde se reflejen saldos actualizados y detalles de cuentas vigentes y morosas?		X	Se realizan pero, no oportunamente
Proveedores				
78.	¿Existe segregación de labores entre el personal a cargo del control contable y de pago a proveedores y el personal encargado de realizar operaciones como: cotizaciones, compras (adquisiciones en general)?	X		
79.	¿Se cumple oportunamente con el pago de las obligaciones adquiridas al crédito?	X		
80.	¿Se lleva un adecuado control de las cuentas de proveedores, donde se reflejen saldos actualizados y detalles de cuentas vigentes y morosas?		X	Se realizan pero no oportunamente
Área: Fiscal				
81.	¿Se permite incluir en el rubro de crédito fiscal, impuesto originado en operaciones no vinculadas al proceso productivo y de generación de renta de la empresa?	X		La mayoría de ajustes al crédito fiscal son por esta causa
82.	¿Se operan oportunamente los registros contables y auxiliares del Impuesto al valor Agregado?		X	Se registran en forma manual, a menudo existe atraso en su operatoria
83.	¿Están habilitados y autorizados los medios en los que se operan los registros contables y auxiliares del Impuesto al valor Agregado?	X		

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 11/13
		Si	No	Observaciones
84.	¿Están autorizados los documentos que la empresa emite para registrar las operaciones relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado?	X		
85.	¿Se reporta oportunamente la Declaración del Impuesto al Valore Agregado?	X		
86.	¿Las declaraciones de impuestos se presentan por medio del sistema Banca-SAT (obligatoriamente, cuando se pagan impuestos por montos de Q10,000 o más?	X		
87.	¿Se revisa que los documentos (facturas), recibidas de los proveedores llenen requisitos de forma establecidos en el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado?		X	Se han recibido documentos en los que no se consigna correctamente información como: razón social, NIT, dirección de la empresa, en algunas no se detallan los bienes adquiridos
88.	¿Se verifica que las facturas o notas de crédito o débito, recibidas de los proveedores estén autorizadas para su emisión y se corrobora que el número de resolución consignada en el documento coincida con la emitida por la Administración Tributaria, y que el número y serie del documento recibido, esté dentro del rango de la numeración autorizada?		X	Se verificó que existen ajustes por documentar compras con facturas en las que no coincide el número de resolución emitida por SAT y la consignada en la factura del proveedor

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 12/13
		Si	No	Observaciones
89.	¿Se verifica mediante operaciones matemáticas básicas (suma, resta, multiplicación o división), que los documentos que respaldan las transacciones de exportación y adquisiciones, estén libres de errores de cálculo en los montos que presentan?		X	Algunas facturas contienen errores como: el cálculo del precio unitario por las unidades adquiridas no coincide con la suma del valor total adquirido
90.	¿Se conservan los documentos, que evidencian el pago por las adquisiciones efectuadas y la efectiva cancelación del Impuesto al Valor Agregado en tales transacciones?	X		
91.	¿La información que el Registro Tributario Unificado posee acerca de la empresa, es actualizada?	X		
92.	¿La actividad económica que desarrolla la empresa es acorde a la descrita en la escritura de constitución y las patentes de comercio obtenidas?	X		
93.	¿Documentos como: la escritura de constitución y sus modificaciones, patentes, representación legal, contratos mercantiles, y otros (según lo requiera la ley), están debidamente inscritos en el Registro Mercantil de la República?	X		
94.	¿Según la cláusula de la escritura constitutiva de la empresa, se encuentra vigente el plazo para realizar su actividad económica?	X		
95.	¿Posee la empresa Código de Exportador y el documento que le acredita como tal?	X		
96.	¿Posee la empresa el documento emitido por la Administración Tributaria, en el cual se le autoriza su inclusión al Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores?	X		
97.	¿De acuerdo a la última actualización de información efectuada al Registro de Exportadores, se encuentra vigente la inclusión de la empresa en el Régimen Especial de Devolución?	X		

No.	Pregunta	Resp.		C/I: A 13/13
		Si	No	Observaciones
98.	¿Existen y están actualizadas las integraciones de cuentas como: activos fijos, Impuesto al Valor Agregado, costos y gastos relacionadas directamente con el proceso productivo y de generación de renta de la empresa?		X	No todas están integradas, y las que si, no están actualizadas
99.	¿La empresa actúa como Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado?		X	a la fecha no es agente retenedor
100	¿Se cumple con las obligaciones relativas a su actuación como agente retenedor del Impuesto al Valor Agregado?		X	
101	¿Han sido contratados en forma permanente o eventual, servicios profesionales de asesoría contable o fiscal para apoyar al proceso de generación y devolución del Impuesto al valor Agregado en el Régimen Especial de Devolución?		X	

5.3.2 Evaluación por medio de la Narrativa:

Este método permite entablar una relación directa y amplia entre el evaluador y quien constituye la fuente de información.

Objetivos: conocer con amplio detalle, la labor para tramitar una devolución de crédito fiscal.

Aspectos a evaluar: el grado de conocimiento y experiencia del responsable de dirigir la etapa de devolución de crédito fiscal, y obtener opinión directa de las deficiencias que considera, han afectado el proceso de devolución.

EL DELFÍN AZUL, SOCIEDAD ANÓNIMA	PT:	C/I: B 1/5	
NARRATIVA DE PROCEDIMIENTOS PARA TRAMITAR LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL JUNIO DE 2006		Iniciales	fecha
	H.P.	A.B.C.	30.06.06
	R.P.	X.Y.Z.	02.07.06
<p>En fecha _____, se procedió a entrevistar al señor _____, quien se desempeña como Contador General y, tiene a su cargo la realización de las gestiones necesarias para solicitar la recuperación de crédito fiscal en el Régimen Especial de Devolución a Exportadores. De la conversación sostenida al respecto, refirió lo siguiente:</p>			
DESCRIPCIÓN GENERAL:			
<p>1. Procede a completar el Formulario SAT-2062 (Declaración Jurada de Solicitud de Devolución Régimen Especial de Crédito Fiscal a Exportadores, ante el Banco de Guatemala).</p> <p>Al formulario descrito, adjunta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cuando es procedente, anexos que integran lo especificado en las líneas 17 y 18 del formulario (SAT-2062) • Detalle de las exportaciones realizadas del periodo por el cual se solicita devolución • Detalle de los proveedores del periodo por el cual se solicita devolución • Detalle de las divisas ingresadas en el periodo por el cual se solicita devolución • Detalle de facturas especiales emitidas en el periodo por el cual se solicita devolución • Copia del Formulario SAT-2016 (Declaración Mensual de Impuesto al Valor Agregado, presentado por medio electrónico y la Notificación de recepción electrónica respectiva), que corresponde al periodo por el cual se solicita devolución • Copia de la Constancia de Inscripción y Actualización de Datos extendida por el Registro Tributario Unificado. • Cédula y Acta Notarial de quien ejerce la representación legal. <p>2. Presenta la documentación anterior, en la ventanilla de Crédito Fiscal del Banco de Guatemala, obtiene una contraseña que especifica la fecha de presentación y, la fecha en que debe recoger la copia del formulario entregado (SAT-2062). En este lapso de tiempo (5 días hábiles), el Banco de Guatemala revisa que la empresa esté calificada en el Régimen Especial de Devolución y que tenga actualizada su información en el Registro Especial de Exportadores.</p>			

DESCRIPCIÓN GENERAL:	C/I: B 2/5
<ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="305 422 1422 548">3. Transcurridos los cinco días (5) descritos en el punto anterior, obtiene copia del formulario presentado (SAT-2062) con el sello de recepción y número que identifica la solicitud efectuada, hecho que da por aceptada la petición de devolución. <li data-bbox="305 590 1422 684">4. Recibe la Notificación que lleva consigo el Requerimiento Fiscal para que la Administración Tributaria verifique el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el periodo sujeto a devolución de crédito fiscal. <li data-bbox="305 726 1422 884">5. Posterior a la recepción de la notificación del requerimiento, reúne la documentación original necesaria. En numerosas ocasiones se demora en la obtención de la información, sobre todo en las facturas y cheques de pago a proveedores, regularmente hasta en ese momento detecta que algunos documentos no llenan requisitos legales. <li data-bbox="305 926 1422 1125">6. Procede a reproducir (fotocopiar) la documentación solicitada, esta tarea con frecuencia le provoca contratiempos, ya que el equipo de fotocopiado está en mal estado, no posee la capacidad adecuada y es compartido por todos los que utilizan ese servicio en la empresa. En ocasiones se ve en la necesidad de reproducir las copias fuera de la empresa; motivo por el cual, toda la documentación sale de la empresa. <li data-bbox="305 1167 1422 1220">7. Envía a autenticar documentos y elabora las certificaciones respectivamente, según requieran los documentos. <li data-bbox="305 1262 1422 1314">8. Una vez obtenida la información necesaria, elabora el expediente y entrega el mismo en el tiempo máximo estipulado para su presentación. <li data-bbox="305 1356 1422 1493">9. Recibe un documento de salvaguarda de parte del auditor nombrado para efectuar la auditoria de gabinete, en el cual la referida persona, hace constar que le devuelve en su totalidad y a su entera satisfacción y aprobación, la documentación original entregada. <li data-bbox="305 1535 1422 1650">10. Obtenida la devolución de un periodo, recibe del Banco de Guatemala la Constancia de Devolución y/o Ajuste de Crédito Fiscal, este documento describe el monto de crédito fiscal obtenido y los ajustes si hubieren, producto de la auditoria realizada. <li data-bbox="305 1692 1422 1787">11. Si producto de la auditoria efectuada, la Administración Tributaria plantea ajuste, recibe la Notificación donde se confiere a la empresa el derecho de defensa por medio de la Audiencia. 	

DESCRIPCIÓN GENERAL:	C/I: B 3/5
<p>12. Con base a su experiencia y conocimiento, procede a elaborar la defensa, en la que siempre se ha manifestado inconformidad a los ajustes planteados por la Administración Tributaria. Para tal propósito, y de acuerdo a casos anteriores, la administración de la empresa nunca ha contratado apoyo profesional externo, que oriente o se haga cargo del caso, teniendo en algunas oportunidades, limitación para sostener una adecuada defensa; razón por la cual, en ocasiones se ha optado por no hacer efectiva la audiencia conferida. Consecuencia de lo anterior, nunca se ha llegado al extremo de utilizar los medios de defensa como los Recursos Administrativos ni el Proceso de lo Contencioso Administrativo.</p> <p>Con referencia a las gestiones para solicitar los remanentes de crédito fiscal, se ha adoptado la política de efectuar las diligencias por periodos trimestrales, procediendo de la siguiente manera:</p> <p>13. Completa el Formulario SAT-2122 (Solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA o de pagos indebidos o en exceso de otros impuestos) y su hoja de anexo respectiva.</p> <p>A este formulario, adjunta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Memorial de solicitud, firmado por el representante legal de la empresa. • Copia legalizada de la cláusula de la escritura de constitución de la empresa, en la que se hace referencia del objeto de la sociedad. • Copia legalizada de las Patentes de Comercio de Empresa y de Sociedad de la entidad. • Copia legalizada de la Cédula de Vecindad del Representante Legal. • Copia legalizada de la Representación Legal. • Detalle de la facturación emitida en los periodos por los que se solicita devolución de remanente de crédito fiscal. • Copia de facturas de exportación (según detalle anterior), y sus correspondientes documentos que la soportan: Declaración Aduanera de Exportación, Declaración para Registro y Control de Exportaciones, documento de embarque (BL) y Certificado de Origen. • Detalle de los proveedores de los períodos por los que se solicita devolución de remanente de crédito fiscal. • Copia de las facturas por compras, gastos y servicios incurridos que amparan el crédito fiscal reportado en los periodos por los que se solicita devolución de remanente de crédito fiscal. • Copia de los cheques de cancelación a proveedores de las facturas del punto anterior. 	

DESCRIPCIÓN GENERAL:

<ul style="list-style-type: none"> • Copia de los registros contables (libros: diario, mayor y estados financieros), donde se asientan las operaciones correspondientes a los períodos por los que se solicita devolución de remanente de crédito fiscal. • Copia de los libros de Compras y Ventas donde se registran las operaciones del IVA. • Copia de las Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (SAT-2016), de los períodos por los que se solicita devolución de remanente de crédito fiscal. • Copia de las Declaraciones Juradas de Solicitud de Devolución Régimen Especial de Crédito Fiscal a Exportadores, ante el Banco de Guatemala (SAT-2062), de los periodos que originaron los remanentes actualmente solicitados. <p>14. Presenta el expediente en la ventanilla de recepción de documentos de la Administración Tributaria, donde le extienden un documento que hace constar la entrega realizada.</p> <p>15. Recibe la Notificación que lleva consigo el Requerimiento Fiscal para que la Administración Tributaria verifique el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los periodos sujetos a devolución de remanente de crédito fiscal.</p> <p>16. Procede a reunir la documentación original requerida y reproducirla, para entregarla al auditor nombrado.</p> <p>17. Asiste al auditor fiscal durante el tiempo que dura la revisión dentro de la empresa (cuando se realiza auditoria de campo), proporcionando a este la información verbal o documental que solicite (aparte de lo requerido en el requerimiento correspondiente), así mismo, a petición del auditor realiza un recorrido por las instalaciones de la empresa.</p> <p>18. Recibe del auditor fiscal, el documento de salvaguarda, en el que consta haber entregado y posteriormente recibido, la documentación original con la que se basó la revisión y que soportan los registro contables.</p> <p>19. Si derivado de la revisión fiscal efectuada, existen ajustes a los remanentes de crédito fiscal solicitados, recibe la Notificación donde se le confiere a la empresa el derecho de defensa, para en primera instancia evacuar la Audiencia concedida.</p> <p>20. Procede a elaborar la defensa, para hacer efectiva la evacuación de la audiencia conferida.</p>	

DESCRIPCIÓN GENERAL:	C/I: B 5/5
<p>Por aparte, el señor _____, manifiesta otros comentarios relacionados con su labor:</p> <p>La comunicación por vía electrónica (en la presentación de declaración de impuestos, recepción de notificaciones y demás consultas), es bastante lenta ya que la conexión a internet que utiliza es por medio de DIAL-IN (marcado telefónico).</p> <p>Se obtiene con algún atraso, los registros e información auxiliar contable, toda vez que el sistema para operar los mismos es mediante el registro manual.</p> <p>Los responsables de obtener facturas, no obstante su obligación de verificar el contenido de tal documentación, han recibido en varias ocasiones, documentos que no cumplen requisitos legales, que posteriormente, no pueden ser corregidos, algunas veces se expone como excusa que, tales documentos no van a ser contabilizados en el crédito fiscal.</p>	

5.1.1 Deficiencias detectadas:

El cuestionario aplicado se estructuró con ciento un (101) preguntas, distribuidas por puntos claramente delimitados y la narrativa se elaboró con base a la entrevista efectuada al responsable de dirigir y gestionar el proceso. La aplicación de esos métodos, complementadas de una observación general, han proporcionado la base adecuada para evaluar el nivel de eficiencia del control interno. Derivado de ello, fueron detectadas deficiencias de control en los aspectos administrativo, contable y fiscal; producto de la gestión de la administración y de la labor desempeñada por el personal en las áreas operativas de la empresa; si bien, algunas debilidades no influyen de manera decisiva, afectan negativamente el proceso de devolución de crédito fiscal.

5.1.1.1 Dictamen de Control Interno:

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen, suponiendo que para evaluar el control interno la Gerencia Administrativa y Financiera contrató los servicios de auditor independiente; al respecto la Norma de Auditoría No. 8 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (Evaluación e Informe sobre la Estructura de Control Interno en casos diferentes a una Auditoría Financiera), establece que un Contador Público y Auditor puede comprometerse a emitir informes con propósitos especiales sobre todo o parte de la estructura de control interno de la entidad para uso restrictivo de la administración.

El dictamen presentado es un modelo de informe con salvedades sobre las debilidades importantes que fueron detectadas.

**A LA GERENCIA ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA DE
EL DELFÍN AZUL, SOCIEDAD ANÓNIMA**

INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE

He realizado un estudio y evaluación del sistema de control interno relativo al Proceso de Generación y Devolución del Impuesto al Valor Agregado en el Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores de El Delfín Azul, Sociedad Anónima al 30 de junio de 2006. Mi estudio y evaluación se efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y las disposiciones que para el efecto establece la ley y reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

La Gerencia de El Delfín Azul, es responsable de establecer y mantener un adecuado sistema de control interno. Al cumplir con esta responsabilidad, la gerencia necesita hacer apreciaciones y juicios para evaluar los beneficios esperados y costos relacionados con los procedimientos de control. El objetivo de un sistema de control interno es proporcionar a la administración seguridad razonable, aunque no absoluta, de lograr esos objetivos específicos de la entidad.

Debido a restricciones inherentes en cualquier sistema de control interno, errores o irregularidades podrán ocurrir y no ser detectadas. Asimismo, proyectar cualquier evaluación del sistema para periodos futuros, está sujeto al riesgo de que los procedimientos se vuelvan inadecuados debido a cambios en las condiciones, o que se deteriore el grado de incumplimiento de los procedimientos.

Mi estudio y evaluación revelaron varias condiciones en la estructura de control interno de El Delfín Azul, al 30 de junio de 2006; que en mi opinión, resultan en un riesgo relativamente alto de que ocurran errores o irregularidades que puedan ser importantes y que afecten y no cumplan con los objetivos esperados para obtener las devoluciones de crédito fiscal.

Julio Orlando Rodas Castillo
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 0000000

Guatemala, 15 de Julio de 2006.

**DEBILIDADES Y RECOMENDACIONES PARA EL MEJORAMIENTO
DEL CONTROL INTERNO DERIVADAS DE MI REVISIÓN
AL 30 DE JUNIO DE 2006**

1. DEBILIDAD:

La Administración ejerce poca participación en el control y no aporta instrucciones para apoyar el proceso de devolución de crédito fiscal.

COMENTARIO:

El recurso humano está desprovisto de instrucciones por escrito que revelen normas, políticas o procedimientos administrativos, contables y fiscales que orienten y establezcan los lineamientos a seguir; actualmente todo se comunica en forma verbal, se opera regularmente mediante el criterio y experiencia del personal, sin tener una guía de orientación específica.

RECOMENDACIÓN:

La Administración debe comunicar por medios escritos, específicamente mediante la utilización de manuales; las normas, políticas o procedimientos administrativos, contables y fiscales que establezca y autorice para orientar al recurso humano en el desarrollo de sus labores enfocadas al proceso de devolución de crédito fiscal.

REFERENCIA:

C/I: A 1/13 (Preguntas: 2, 5 y 6) y C/I: A 2/13 (Preguntas: 7 y 10)

2. DEBILIDAD:

La Administración aporta insuficiente o deficiente equipo y mobiliario al recurso humano y las áreas de labores carecen de adecuado espacio físico.

COMENTARIO:

En departamentos como compras, importación y exportación, contabilidad y bodega, el recurso humano tiene limitaciones en cuanto a la utilización de equipo de cómputo y conexiones a internet, mobiliario de archivo y mobiliario para almacenaje de materiales e insumos; de igual manera, los espacios físicos asignados a ellos, son insuficientes para realizar adecuadamente las tareas que tienen asignadas.

RECOMENDACIÓN:

La Administración debe proveer los recursos señalados, para que las funciones asignadas en tales departamentos, alcancen niveles de eficiencia.

REFERENCIA:

C/I: A 2/13 (Pregunta: 11); C/I: A 4/13 (Preguntas: 32, 33 y 34); C/I: A 8/13 (Pregunta: 68); C/I: A 9/13 (Preguntas: 69 y 70) y C/I B 5/5

3. DEBILIDAD:

Activos potencialmente susceptibles a riesgos, carecen de protección mediante seguros.

COMENTARIO:

Activos como: maquinaria e inventarios carecen de coberturas de seguro ante posibles siniestros o percances.

RECOMENDACIÓN:

Adquirir pólizas de seguro para darle cobertura a los activos que lo necesiten, cubriendo riesgos como: daños catastróficos naturales, delitos contra la propiedad privada, accidentes, responsabilidad civil y responsabilidad ambiental.

REFERENCIA:

C/I: A 2/13 (Pregunta: 12)

4. DEBILIDAD:

La Administración nunca ha obtenido el apoyo externo de profesionales, que le asesoren y orienten adecuada y oportunamente.

COMENTARIO:

Deficiencias que el presente informe revela y otras de diferente índole, pueden ser detectadas por un profesional experto en el tema, él puede orientar adecuadamente a la Administración para evitar, afrontar y corregir debilidades que la entidad adolezca.

RECOMENDACIÓN:

Utilizar los servicios de un profesional, para el presente caso, un Contador Público y Auditor, con experiencia en el tema tratado; considerar si es oportuno que tales servicios sean prestados en forma permanente o en todo caso, eventualmente, cuando los funcionarios o empleados de la empresa no posean el nivel de conocimiento o experiencia adecuado, para tratar un caso o dificultad específica.

REFERENCIA:

C/I: A 2/13 (Pregunta: 8)

5. DEBILIDAD:

Inadecuado registro y control materiales e insumos almacenados en bodega.

COMENTARIO:

El sistema de registro y control de inventarios no proporciona información confiable y oportuna debido a que existen materiales, insumos o suministros adquiridos que no ingresan a bodega por lo que no aparecen registrados en las existencias; algunos materiales, insumos o suministros salen de bodega mediante solicitud verbal y no a través de un documento específico de solicitud; el registro y control de las existencias de inventario es lento y se atrasa constantemente ya que se opera manualmente; no se practican inventarios físicos, hecho que da motivo a dudar de la veracidad de los movimientos y existencias de inventario reportadas; por ello, faltantes de inventario nunca han sido reportados ni detectados, consecuentemente no se documentan, registran ni denuncian, no existe adecuada restricción en el acceso al almacén.

RECOMENDACIÓN:

Es urgente implementar procedimientos obligatorios que establezcan que todo material, insumo o suministro adquirido, así como los productos terminados y los desechos y desperdicios, sean sujeto de registro y control; como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe practicarse recuentos físicos para establecer existencias al inicio y final de caja ejercicio contable. Limitar el acceso al área de almacén.

REFERENCIA:

C/I: A 3/13 (Pregunta: 25); C/IA: 4/13 (Preguntas: 26, 27 y 28); C/I: A 5/13

(Preguntas: 35,36,37,38, 41 y 42); C/I: A 6/13 (Preguntas: 46, 47 y 50)

6. DEBILIDAD:

La información contable no es oportuna.

COMENTARIO:

La operatoria de los libros de contabilidad frecuentemente se atrasa porque su registro se realiza a mano; información auxiliar como integraciones contables, conciliaciones bancarias y reportes, se realizan en computadora pero, no mediante un sistema integrado. El atraso en los registros contables, dificulta su presentación en el plazo establecido para solicitar devoluciones de crédito fiscal o cuando debe entregarse la información de requerimientos fiscales. La Administración debe tomar en cuenta que, su contabilidad debe mantenerse al día, sus operaciones como máximo, deben registrarse en los dos (2) meses siguientes de realizadas; caso contrario puede ser objeto de sanción de Cinco mil quetzales (Q5,000) cada vez que la Administración Tributaria detecte tal infracción.

RECOMENDACIÓN:

La Administración debe considerar a la brevedad, la adquisición y utilización de un programa contable mediante computadora (software contable) el cuál, pueda automatizar y agilizar la generación de información de los libros de contabilidad y registros auxiliares.

REFERENCIA:

C/I: A 7/13 (Pregunta: 61); C/I: A 8/13 (Preguntas: 63 y 64); C/I: A 10/13 (Preguntas: 77, 80 y 82); C/I: A 13/13 (Pregunta: 98) y C/I: B 5/5

7. DEBILIDAD:

El crédito fiscal registrado y declarado incluye montos por operaciones que no tienen vínculo directo con las transacciones de producción y comercialización de la empresa.

COMENTARIO:

La mayoría de ajustes impuestos por la Administración Tributaria al efectuar la auditoría fiscal de devolución de crédito fiscal, se fundamentan en denegar montos

originados por la adquisición de bienes o pago de servicios que utilizan funcionarios y empleados de la empresa, y otros que efectivamente son facturados a nombre de la misma pero, no inciden directamente en su producción o comercialización.

RECOMENDACIÓN:

El rubro de IVA Crédito Fiscal debe estar integrado exclusivamente por montos del impuesto, originados por la adquisición de bienes o servicios que sean de tal naturaleza que, sin su incorporación no sea posible la producción o comercialización de los bienes que exporta.

REFERENCIA:

C/I: A 8/13 (Pregunta: 65); C/I: A 10/13 (Pregunta: 81)

8. DEBILIDAD:

Algunos montos de IVA Crédito Fiscal, están respaldados por documentación que no cumple los requisitos establecidos por la Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.

COMENTARIO:

La Administración Tributaria ha impuesto ajustes porque algunas facturas que soportan créditos fiscales no cumplen adecuadamente con requisitos como: consignar correctamente la razón social y el número de identificación tributaria de la empresa; así mismo, se observó que existen ajustes por documentar crédito fiscal, con facturas cuyo número de autorización para su impresión y emisión es diferente a la emitida por la Administración Tributaria. De igual manera, existen facturas cuyos valores totales, no coinciden al efectuar el cálculo de las unidades adquiridas por su precio unitario.

RECOMENDACIÓN:

Antes de aceptar y recibir una factura, la persona que realiza tal función, obligatoriamente debe verificar que los requisitos que la Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado establece, se cumplan en el documento; si posteriormente se advierten tales deficiencias, deben comunicarse con el proveedor para que tal documento sea anulado y restituido; y cuando proceda, denunciar al proveedor que entregue documentos con información falsa.

REFERENCIA:

C/I: A 11/13 (Preguntas: 87 y 88); C/I: A 12/13 (Pregunta: 89) y C/I: B 5/5


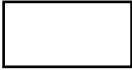

5.2 PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO, CONTABLE Y FISCAL:


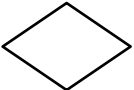


Luego de evaluar y comunicar las deficiencias en el sistema de control interno administrativo, contable y fiscal proponen las medidas y procedimientos mínimos para corregir las debilidades observadas.

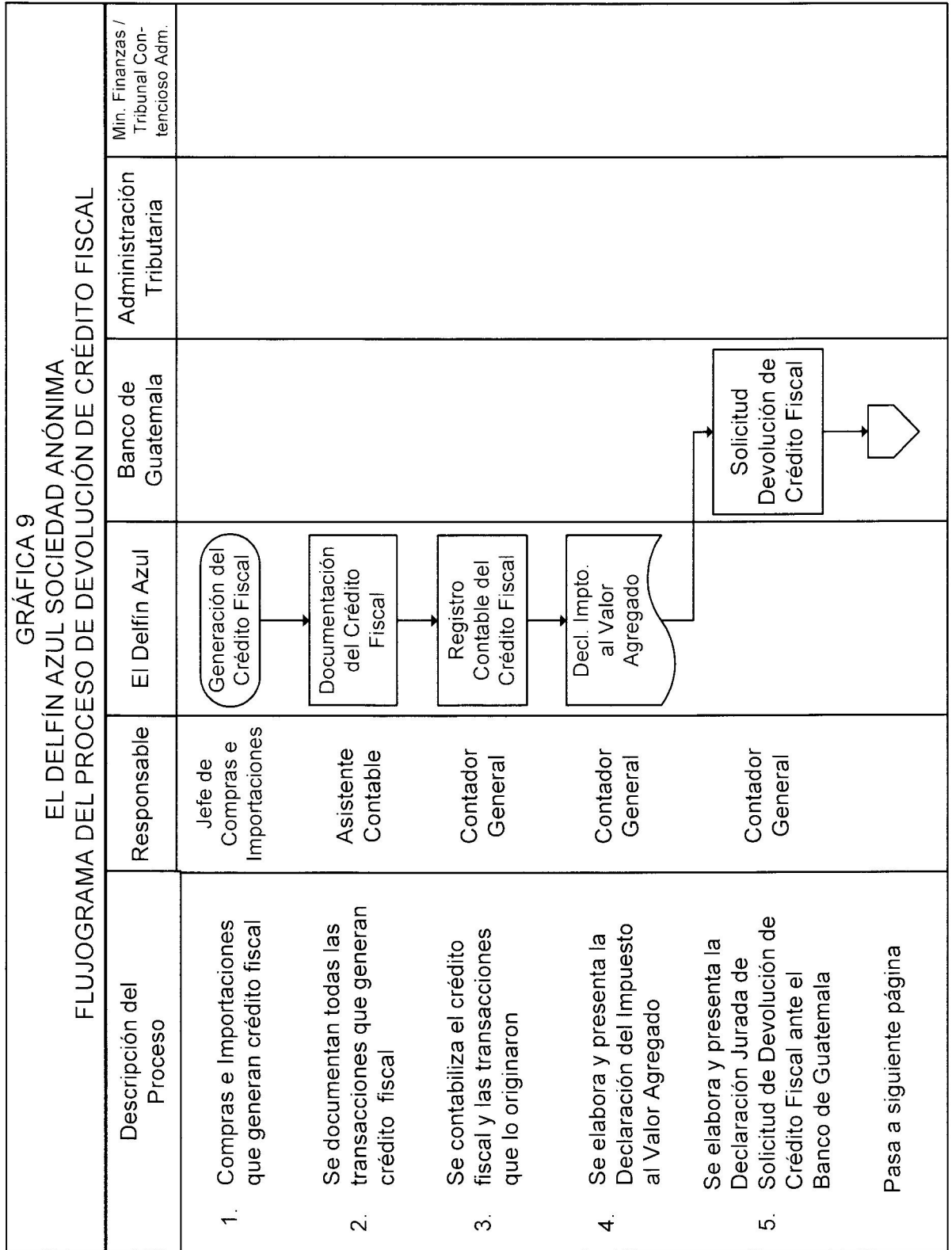
5.2.1 Flujograma de la generación y proceso de recuperación del crédito fiscal:

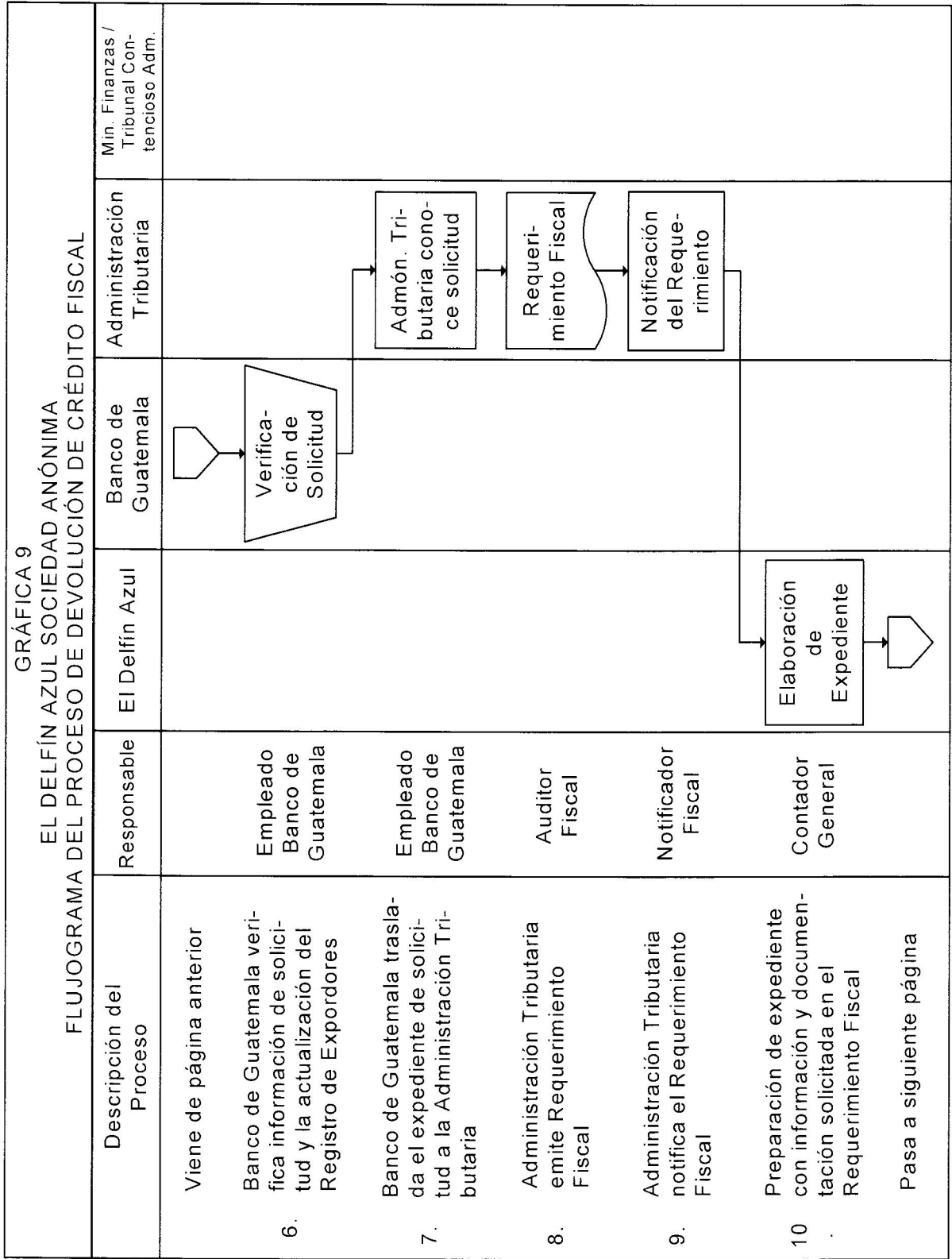
La gráfica No. 9 que se presenta en las páginas 116 y 117, esquematiza de manera específica, las fases o etapas permiten a la empresa El Delfín Azul, generar, solicitar y recuperar su crédito fiscal dentro del Régimen Especial de Devolución; se propone como una guía de control administrativo que permita ubicar un punto determinado en el desarrollo de un periodo específico del Impuesto al Valor Agregado, precisar la fase en que se encuentra y visualizar el paso que a continuación le corresponde.

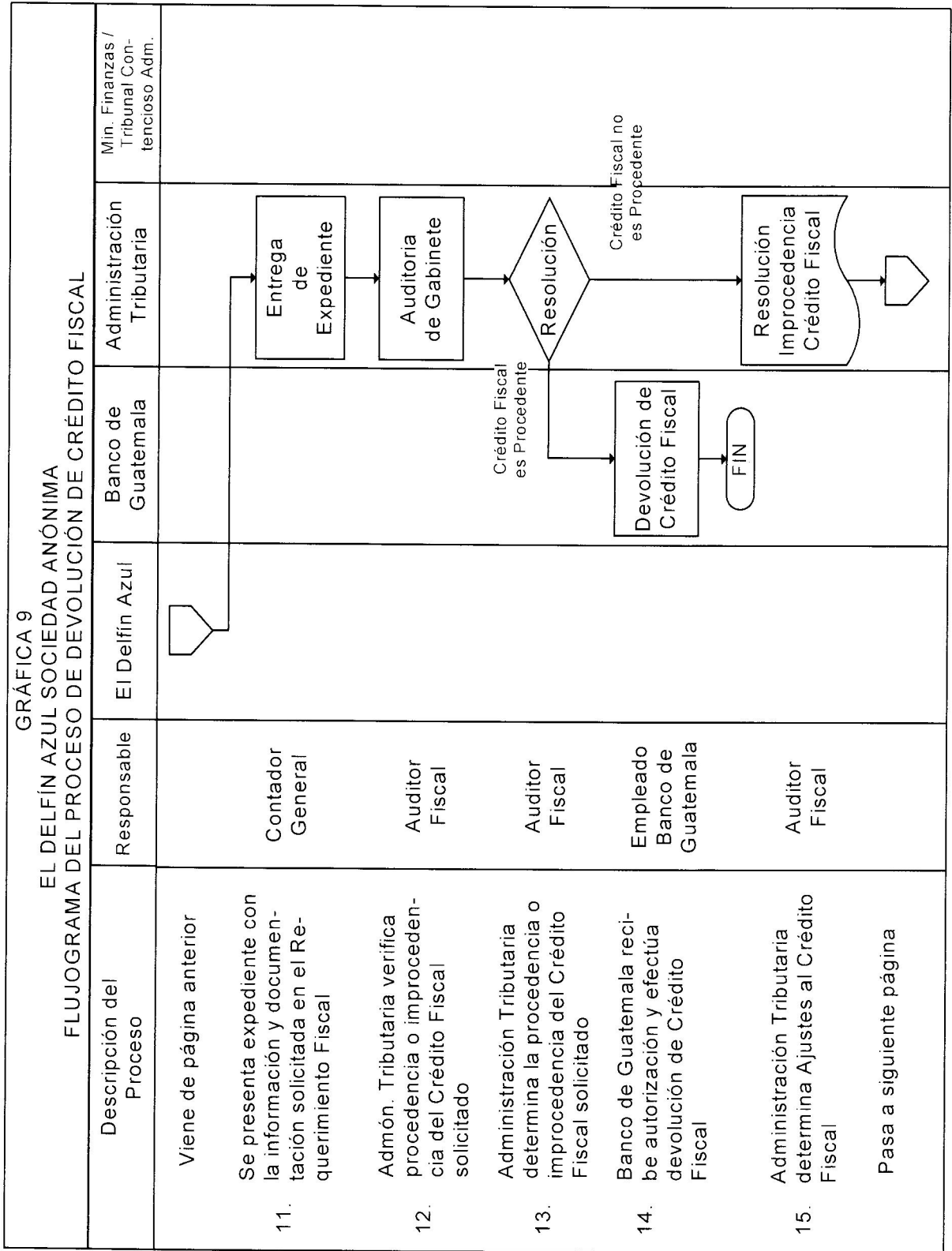
Previo a ello, se describe el significado la simbología a utilizar para facilitar la comprensión de la gráfica.

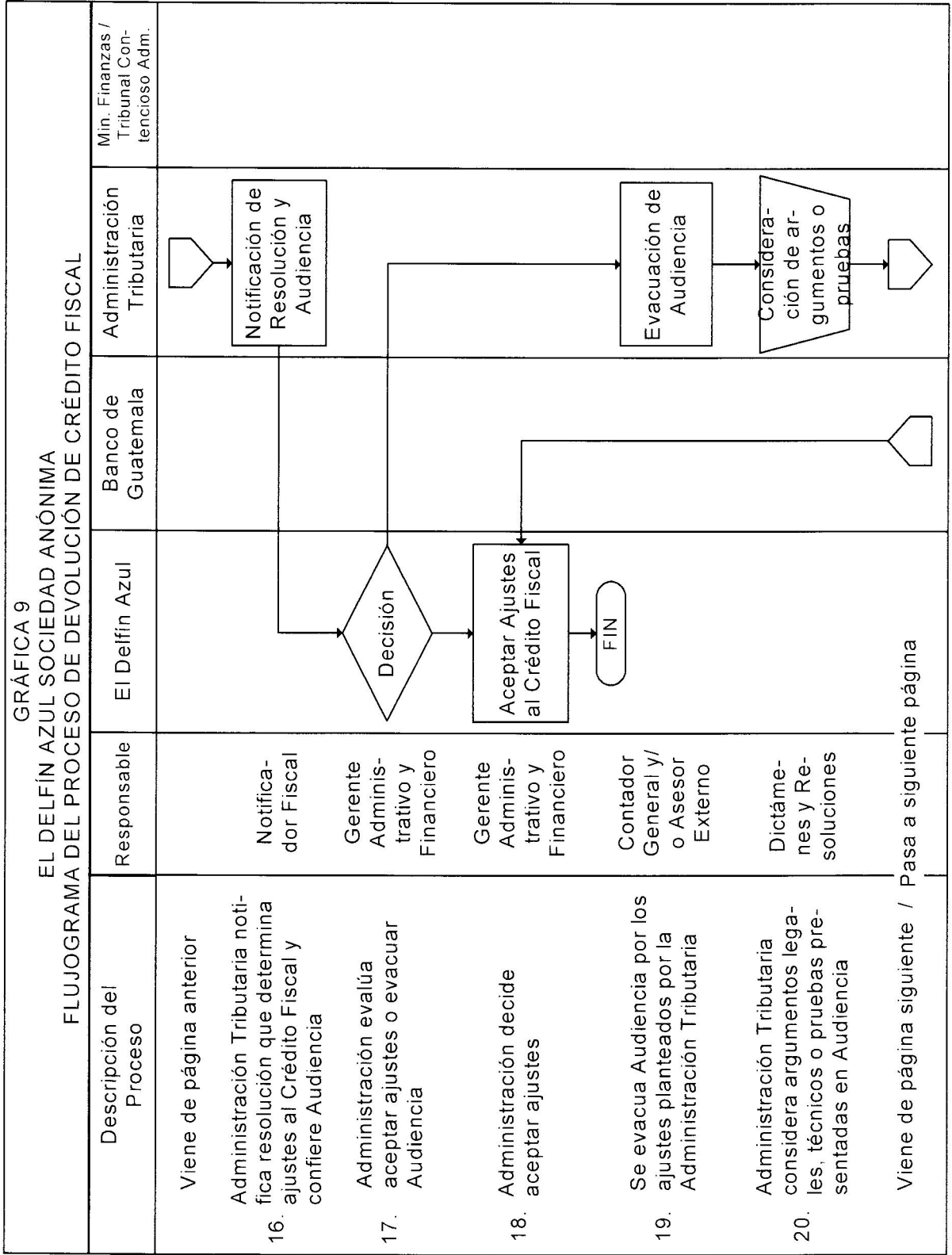
Símbolo	Significado
	Inicio y fin del proceso
	Pasos o tareas dentro del proceso
	Emisión de documento específico

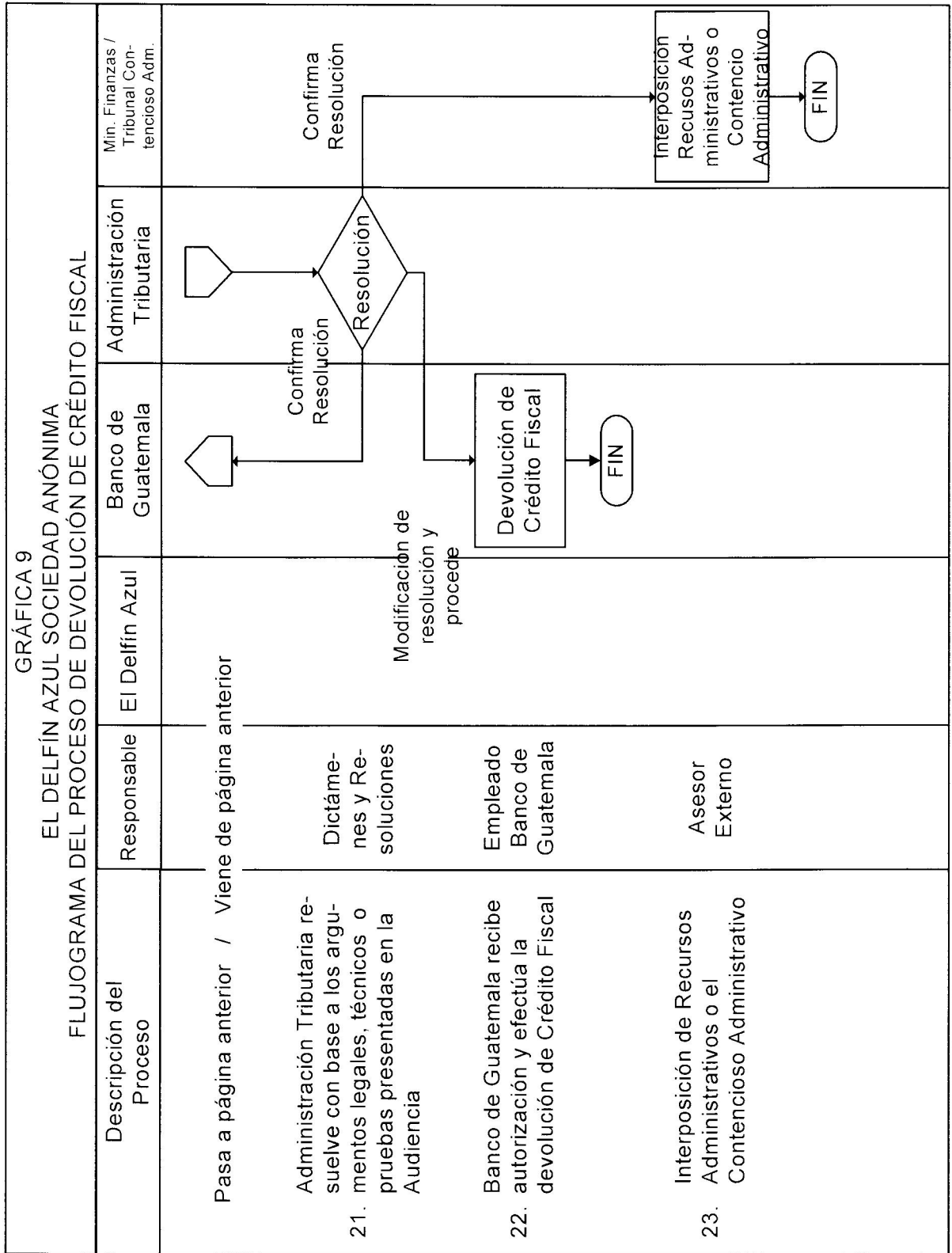
	Significado
Símbolo 	Revisión o verificación del paso anterior
	Toma de decisión dentro del proceso
	Conector de páginas por falta de espacio
	Secuencia entre símbolos











5.2.2 Descripción de funciones asignadas al responsable administrativo dirigir el PROCESO:

La administración nombrará a un responsable, a quien se le comunicarán las atribuciones relativas al proceso de devolución, este dirigirá las acciones a tomar en el desarrollo del mismo.

EL DELFÍN AZUL, SOCIEDAD ANÓNIMA	
FUNCIONES GENERALES PARA DIRIGIR Y GESTIONAR LA DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL	
DESCRIPCIÓN DEL PUESTO	
Cargo	Relación y Dependencia
Denominación: xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx Código: xxx-xxx-xxx	Departamento: xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx Jefe inmediato: xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx Dependientes: xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx
DESCRIPCIÓN GENERAL DE FUNCIONES	
<ul style="list-style-type: none"> • Reunir la documentación original necesaria para los trámites de devolución; • Verificar que las transacciones, documentación e información de las operaciones de la empresa referentes al proceso de devolución, cumplan adecuadamente con los requerimientos legales y formales establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y otras legislaciones aplicables, para que el soporte de tal evidencia, conduzca a la Administración Tributaria al reconocimiento del crédito fiscal y proceda a la devolución de los montos solicitados; • Elaborar y presentar memorial y/o declaración jurada de devolución y anexos de información; • Supervisar reproducción copias de los documentos a presentar para la auditoria correspondiente; • Certificar las copias y tramitar la legalización de documentos que necesiten de tales requisitos; • Presentar la información y documentación solicitada en requerimiento fiscal; • Elaborar y presentar la declaración jurada de actualización al régimen especial de devolución (semestralmente); 	

DESCRIPCIÓN GENERAL DE FUNCIONES	
<ul style="list-style-type: none"> • Evacuar audiencia cuando producto de una auditoría, la Administración Tributaria imponga ajustes al IVA solicitado (dependiendo del grado de dificultad, con asesoría externa calificada); • Hacer del conocimiento del jefe inmediato superior, los errores, inconsistencias o deficiencias encontradas, producto de la supervisión y verificación de la documentación e información que soportan las transacciones relativas al régimen de devolución; • Proponer las medidas, procedimientos y controles necesarios para superar las debilidades del punto anterior; 	
REQUISITOS	
Educación	Experiencia y conocimientos indispensables
<ul style="list-style-type: none"> • Título nivel medio: Perito Contador; • Estudios universitarios en la carrera de Contaduría Pública y Auditoría. (Mínimo 8vo. Semestre) 	<ul style="list-style-type: none"> • Amplio conocimiento y aplicación práctica de la legislación del IVA, ISR, IETAAP, así como del Código Tributario, Código de Comercio, etc.; • Conocimientos básicos de computación y paquetes contables;

5.2.3 Guía de Procedimientos:

Describe con secuencia y detalle, los procedimientos básicos de control interno administrativo, contable y fiscal que tienen como objetivo, otorgar seguridad razonable de que los procesos de generación, registro, soporte y solicitud de crédito fiscal satisfacen adecuadamente los requisitos que deben cumplirse para obtener sin mayores complicaciones, la devolución del Impuesto al Valor Agregado solicitados a la Administración Tributaria.

EL DELFÍN AZUL, SOCIEDAD ANÓNIMA
GUÍA DE PROCEDIMIENTOS A APLICAR EN LAS ETAPAS DEL PROCESO
FUNCIÓN GENERAL A ANALIZAR:
<p>Verificar que las transacciones, documentación e información de las operaciones de la empresa, referentes a las etapas de generación, registro y solicitud de devolución del crédito fiscal, cumplan adecuadamente con los requerimientos administrativos, contables y fiscales y que el soporte de tal evidencia, conduzca a la Administración Tributaria al reconocimiento del crédito fiscal y proceda a la devolución de los montos solicitados.</p>
DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS
IMPORTACIONES
<p><u>Procedimientos Administrativos:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Obtener la documentación que evidencia cada importación realizada, principalmente: <ul style="list-style-type: none"> ○ Declaración aduanera de importación; ○ Factura emitida por cliente en el extranjero; ○ Lista de empaque del cliente; ○ Otros documentos requeridos para efectos de control, por la empresa o la aduana guatemalteca. • Obtener constancia de los registros de ingreso a bodega donde se evidencie la recepción de la mercadería importada, cotejando la siguiente información: <ul style="list-style-type: none"> ○ Cantidad ingresa a almacén, contra cantidad consignada en la factura y declaración aduanera de importación; ○ Especificaciones de la mercadería ingresada a almacén, contra las especificaciones giradas en las ordenes de compra y pedido. <p><u>Procedimientos Contables:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisar la valuación y registro de las importaciones realizadas, revisando los asientos contables y registros auxiliares, prestando especial atención en: <ul style="list-style-type: none"> ○ Si las importaciones están afectas al Impuesto al Valor Agregado.

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOSProcedimientos Fiscales:

- Obtener copia de la declaración de afiliación al Registro de Importadores, para validar la importación de bienes bajo el régimen de importación definitiva (que no gozan de la exoneración del Impuesto al Valor Agregado, según la resolución con base al Decreto 29-89, por no estar calificada en los regímenes de perfeccionamiento activo de admisión temporal).
- Obtener copia de los recibos o documentos fiscales, donde consta la cancelación de los Derechos Arancelarios y el Impuesto al Valor Agregado a que estuvo afecta la importación.
- Verificar la oportunidad del registro de las importaciones efectuadas, observando que ellos estén asentados en el periodo que corresponde.

COMPRASProcedimientos Administrativos:

- Obtener la documentación que evidencia las operaciones relativas a las adquisiciones realizadas:
 - Factura, nota de crédito o nota de débito del proveedor.
- Entregar al proveedor la constancia de retención del IVA respectiva. (Si actúa como tal)
- Obtener constancia de los registros de ingreso a bodega donde se evidencie la recepción de la mercadería adquirida, cotejando la siguiente información:
 - Cantidad ingresada a almacén, contra cantidad consignada en la factura y la cantidad solicitada en la orden de compra o pedido realizado;
 - Especificaciones de la mercadería ingresada a almacén, contra las especificaciones giradas en las ordenes de compra y pedido.

Procedimientos Contables:

- Revisar la valuación y registro de las adquisiciones realizadas, examinando que tales operaciones tengan cada una, su correspondiente asiento en los registros contable y auxiliares.

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS

Procedimientos Fiscales:

- Verificar que los documentos recibidos por las adquisiciones realizadas, cumplen los requerimientos de forma establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tales como:
 - Denominación del documento de que se trate (preimpreso);
 - Serie y numeración correlativa (preimpreso);
 - Razón social y/o nombre comercial de la empresa emisora (preimpreso);
 - Número de Identificación Tributaria del emisor (preimpreso);
 - Dirección del establecimiento donde se emite en documento (preimpreso);
 - Fecha de emisión del documento.

- A su vez, establecer que se consigne adecuadamente los datos de la empresa (El Delfín Azul) como adquirente:
 - Razón social;
 - Número de Identificación Tributaria;
 - Descripción detallada de la adquisición realizada o del servicio contratado;
 - Cargos aplicados en la transacción;
 - Precio total de la adquisición.

- Verificar la oportunidad del registro de las adquisiciones efectuadas, observando que las mismas estén asentados en el periodo que corresponde.

BODEGA

Procedimientos Administrativos:

É---` eÉÉa y oportunamente con el registro

- Verificar que se cumpla adecuada y oportunamente con el registro de ingreso a bodega y, que el mismo sea realizado por cada bien ingresado, producto de una adquisición o devolución interna.

- Verificar que cada registro de egreso de bodega, se realice oportunamente a través de la autorización de funcionario responsable, por medio de documentos como:
 - Requerimiento de departamento productivo;
 - Nota de devolución a proveedor;
 - Requerimiento del departamento de exportaciones.

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS

- Examinar los registros de inventario emitidos por el departamento, y determinar su oportuna y correcta operatoria.

Procedimientos Contables:

- Comparar periódicamente, los saldos de inventario emitidos por bodega contra los saldos registrados en la contabilidad, conciliando las diferencias encontradas.

Procedimientos Fiscales:

- Solicitar en la Oficina de Regímenes de Perfeccionamiento Activo, un estado de cuenta de las Declaraciones Aduaneras de Importación autorizadas, para determinar si existen declaraciones vencidas o por vencer, hecho que implique el pago de los derechos arancelarios a la importación e Impuesto al Valor Agregado correspondiente, por no exportar en el periodo de tiempo estipulado, la mercadería importada al amparo de tales declaraciones. (si la empresa opera bajo beneficios del Decreto 29-89).
- Revisar si en el periodo examinado se produjo algún hecho que implique faltante en inventario; de haber acaecido, determinar si:
 - Se documentó adecuadamente;
 - Se notificó a las autoridades competentes;
 - Se registró contablemente en la oportunidad que sucedió el hecho.

PRODUCCIÓN

Procedimientos Administrativos y Fiscales:

- Inspeccionar que los bienes (mercadería) adquiridos e ingresados, sean destinados y consumidos a lo largo de la cadena del proceso productivo o de comercialización.

EXPORTACIONES:

Procedimientos Administrativos:

- Obtener copia del carnet donde se consigna el código de exportador de la empresa, emitido por la Ventanilla Única para las Exportaciones (VUPE).
- Realizar un inventario y corte de formas a los documentos: facturas, notas de crédito y notas de débito, observando principalmente los detalles siguientes:

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS

- Último documento utilizado en el periodo anterior;
 - Cantidad de documentos utilizados en el presente periodo;
 - Verificar que todos los documentos utilizados (emitidos), estén debidamente registrados en libros contables y libros auxiliares del IVA;
 - Verificar que los documentos anulados se encuentren físicamente en original y copia(s), para asegurar la debida inutilización de los mismos.
- Obtener la documentación que evidencia cada exportación realizada, principalmente:
 - Lista de empaque o documento de embarque;
 - Factura comercial;
 - Declaración aduanera de exportación;
 - Declaración para el registro y control de exportaciones;
 - Certificado de origen;
 - Otros documentos requeridos para efectos de control, solicitados por la empresa o el país del importador.
 - Comparar entre si, los documentos (del punto anterior) que evidencian la exportación realizada, para verificar que las especificaciones y montos consignados son idénticos en cada uno.

Procedimientos Contables:

- Revisar la valuación y registro de las exportaciones facturadas en dólares (US\$ Dólar), registradas en los asientos contables y registros auxiliares, verificando detalles como:
 - Si la valuación se realizó con base a un tipo de cambio real (contra el depósito y la constancia de ingreso y liquidación de divisas, producto de la cancelación del cliente);
 - Si la valuación se realizó con base a un tipo de cambio provisional (aplicación del tipo de cambio vigente el día de realizada la transacción, pero sin el depósito y la constancia de ingreso y liquidación de divisas respectiva).

Procedimientos Fiscales:

- Obtener una copia de la resolución de autorización de impresión de documentos o si es el caso, copia de la resolución de autorización de emisión de documentos por medios electrónicos (emitidas por la Administración Tributaria), para evidenciar la validez en la emisión de documentos como: facturas, notas de crédito y notas de débito.

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS

- Verificar que los documentos emitidos por la empresa, cumplen los requerimientos de forma establecidos en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo ellos:
 - Denominación del documento de que se trate (preimpreso);
 - Serie y numeración correlativa (preimpreso);
 - Razón social y/o nombre comercial de la empresa emisora (preimpreso);
 - Número de Identificación Tributaria del emisor (preimpreso);
 - Dirección del establecimiento donde se emite en documento (preimpreso);
 - Fecha de emisión del documento;
 - Nombre personal o razón social del adquirente;
 - Número de Identificación Tributaria (NIT del adquirente), o si no es contribuyente, consignar la frase Consumidor Final o las siglas CF;
 - Detalle de la exportación;
 - Descuentos concedidos;
 - Cargos aplicados en la transacción (valor de la venta o exportación por producto);
 - Precio total de la operación.

- Verificar la oportunidad del registro de las exportaciones realizadas, observando que los mismos estén asentados en el periodo que corresponde.

CONTABILIDAD **Bancos (clientes y proveedores)**

Procedimientos Administrativos:

- Obtener las constancias de ingreso y liquidación de divisas en la venta de moneda extranjera, producto del pago recibido de clientes.
- Obtener los documentos o cheques girados y cancelados por el banco, por concepto de pago a proveedores, para establecer que se ha cancelado efectivamente el Impuesto al Valor Agregado en tales adquisiciones.
- Obtener del proveedor, el recibo que conste la cancelación de los bienes o servicios adquiridos.

Procedimientos Contables:

- Realizar un cruce de información entre los depósitos y sus respectivas constancias de ingreso y liquidación de divisas contra la contabilización de las exportaciones, determinar si estas se valúan con base al tipo de cambio estipulado en dicha constancia, o si los registros fueron efectuados con base a tipos de cambio

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS

provisionales, verificar si se regularizan posteriormente contra las liquidaciones obtenidas para reflejar contablemente, ganancias o pérdidas cambiarias producto de la fluctuación de la moneda.

- Verificar la contabilización de los pagos a proveedores, establecer si las adquisiciones incluidas en la cuenta de crédito fiscal del periodo han sido canceladas totalmente o, si existen saldos pendientes de pago, producto de créditos obtenidos.

Procedimientos Fiscales:

- Verificar la oportunidad del registro de los pagos a proveedores, y las valuaciones en las exportaciones con base a las constancias de ingreso y liquidación de divisas correspondientes.

Registros Contables y Fiscales

Procedimientos Administrativos:

- Verificar si los asientos contables y registros auxiliares se realizan con base a documentación legal, válida para su registro.
- Verificar que la presentación de declaraciones y pago de impuestos sean realizados por vía electrónica a la Administración Tributaria, por medio del sistema denominado Banca-SAT. (Obligatoriamente por pagos de Q10,000 o más)
- Verificar la presentación de la Declaración de Información de exportaciones realizadas, Actualización del Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a los Exportadores (actualización semestral).

Procedimientos Contables:

- Revisar los asientos contables y registros auxiliares, observando cuidadosamente o aplicando para verificación, las siguientes técnicas y procedimientos:
 - Autorización para realizar los registros;
 - Revisión en los registros realizados;
 - Oportunidad de los registros;
 - Segregación de funciones entre en área contable y las demás áreas de la empresa;
 - Clasificación adecuadas de las cuentas (registros), de acuerdo a la naturaleza de las transacciones con la ayuda de un plan de cuentas;

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS

- Comparación entre registros contables contra información generada con base a ellos (integraciones, detalles, declaración de impuestos, Etc.);
 - Secuencia numérica de transacciones, documentación y registros;
 - Verificación de cálculos aritméticos básicos (sumas, restas, multiplicaciones, divisiones y porcentajes);
 - Conciliación de cuentas, ejemplo: conciliación del saldo de la cuenta del crédito fiscal reflejado en el libro mayor y el saldo reflejado en su respectiva declaración;
 - Análisis de cuentas con base una integración de las mismas, para revelar adecuadamente detalles de su contenido;
 - Comparación de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado contra los datos contables y los libros auxiliares de compras y ventas.
- Examinar el registro auxiliar de las retenciones del IVA por las adquisiciones efectuadas. (Si actúa como agente retenedor)

Procedimientos Fiscales:

- Obtener copia de la constancia de la habilitación de libros, manual o computarizada, según sea el caso, emitido por la Administración Tributaria, para establecer que los registros son asentados en documentos autorizados.
- Obtener copia de la constancia de la autorización de libros, manual o computarizada, según sea el caso, emitido por el Registro Mercantil de la República, para establecer que los registros son asentados en documentos autorizados.
- Corroborar vía internet, en la página web de la Administración Tributaria (www.sat.gob.gt.aplicaciones), mediante el acceso a la aplicación <Consulta de Declaraciones>, si efectivamente la SAT ha recibido las declaraciones consultadas (del IVA por ejemplo).

Documentación Legal y Administrativa

Procedimientos Administrativos:

- Obtener de la escritura constitutiva de la sociedad, copia de algunas cláusulas que contienen información importante.
- Obtener copia de la Patente de Comercio de Empresa y Patente de Comercio de Sociedad.
- Obtener copia de la Representación Legal de la entidad.

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS

- Obtener copia del Documento de Identificación de quien ejerce la representación legal de la empresa.
- Obtener copia de Constancia de Inscripción y Actualización de Datos en el Registro Tributario Unificado de la SAT.
- Obtener copia de la providencia o resolución de calificación al Régimen Especial de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores, emitida por la Administración Tributaria.
- Obtener copia de los contratos suscritos o pólizas de seguro adquiridas, que se relacionan con transacciones del proceso productivo, tales como:
 - Contrato de arrendamiento de bienes inmuebles (instalaciones);
 - Contrato de arrendamiento de bienes muebles (maquinaria);
 - Contrato de prestación de servicios (mantenimiento de equipo o maquinaria);
 - Póliza de seguro de maquinaria y equipo;
 - Póliza de seguro de vehículos, etc.

Procedimientos Fiscales:

- Establecer que: la Escritura de Constitución de la entidad y sus modificaciones o ampliaciones, Patente de Comercio de Empresa y Patente de Comercio de Sociedad y la Representación Legal de la empresa, están debidamente inscritas en el Registro Mercantil de la República.
- Verificar la autenticidad del documento de identificación de quien ejerce la representación legal de la empresa.
- Verificar la validez de los contratos, leer y determinar el efectivo cumplimiento de las condiciones pactadas en los mismos.
- De los documentos descritos en los puntos anteriores (procedimientos administrativos), obtener y comparar entre ellos la siguiente información:
 - Fecha de constitución de la entidad;
 - Denominación comercial;
 - Razón social;
 - Plazo de la entidad;
 - Objeto de la entidad (actividades económicas permitidas);
 - Ejercicio de la representación legal;
 - Fecha y detalle de expedientes de las inscripciones en los registros legales respectivos;

DESCRIPCIÓN DE PROCEDIMIENTOS

- Fecha de nombramiento de quien ejerce la representación legal;
- Nombre y generales de quien ejercen tal representación;
- Fecha de inicio y plazo durante el cual se ejercerá la representación legal;
- Documento de identificación de quien ejerce la representación legal;
- Datos personales del signatario del documento de identificación (anterior);
- El Número de Identificación Tributaria (NIT);
- Fecha de inicio de operaciones de la entidad;
- Número de establecimientos de la entidad;
- Contador nombrado;
- Plazo de los beneficios de exoneración de impuestos obtenidos;
- Descripción y cantidad (si hay restricción) de los bienes a importar que gozan de los beneficios de exoneración. (Si goza de algún beneficio de ese tipo)

5.1.1 Operatoria y Registro del Impuesto al Valor Agregado:

Con base al plan de cuentas que la empresa utiliza, es preciso describir la manera y oportunidad en que debe aplicarse la cuenta que refleja los movimientos del crédito fiscal generado por las transacciones afectas que le dan origen.

EL DELFÍN AZUL, SOCIEDAD ANÓNIMA	
MANUAL DE UTILIZACIÓN DE LA CUENTA DE IVA - CRÉDITO FISCAL	
DETALLE DE LA CUENTA	
Nombre: IVA Crédito Fiscal Código: x-xx-xx-xxx-xxx	Tipo: Detalle Saldo: Deudor
Movimientos de Cargo	Movimientos de Abono
<ul style="list-style-type: none"> • Al inicio del período contable, con el saldo final de la cuenta en el ejercicio inmediato anterior (partida de apertura). • IVA crédito por las operaciones de adquisición local o importación de materia primas, insumos y suministros susceptibles de transformación en el proceso productivo o a utilizarse en el proceso de comercialización. • IVA crédito por la adquisición local o importación de bienes de capital, destinados exclusivamente a la actividad productiva y generadora de renta de la empresa. • Incremento al IVA crédito por notas de débito que corrijan adquisiciones de bienes o servicios ya facturados por el incremento de sus precios. • IVA crédito por la facturación por cuenta del vendedor (emisión de facturas especiales: el IVA retenido se registrará como crédito fiscal). 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuando se reciban notas de crédito que corrijan IVA crédito de adquisiciones de bienes o servicios ya facturados por decrementos a sus precios o devoluciones efectuadas. • Cuando se compense el IVA crédito con el IVA débito generado en el período impositivo, si se realizan operaciones locales afectas (Ventas, auto-facturación, etc.). • Cuando se compense el IVA crédito por las facturas especiales emitidas. (En ningún caso se puede solicitar devolución de crédito fiscal por facturas especiales emitidas). • Por ajustes al IVA crédito, confirmados por la Administración Tributaria, que den como resultado una disminución en el saldo de la cuenta. • Por las devoluciones de IVA crédito efectuadas por el Banco de Guatemala.

Movimientos de Cargo	Movimientos de Abono
<ul style="list-style-type: none">• En cualquier ajuste al IVA crédito (comprobado y autorizado), que de como resultado un aumento en el saldo de la cuenta.	<ul style="list-style-type: none">• Cuando proceda efectuar compensaciones de IVA crédito producto de retenciones efectuadas al Impuesto al Valor Agregado (Agentes de Retención).• En cualquier ajuste al IVA crédito (ajuste comprobado y autorizado), que de como resultado una disminución en el saldo de la cuenta.

5.2 EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE EN LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL UTILIZANDO EL RÉGIMEN OPTATIVO:

Referente a la devolución de crédito fiscal contemplada en la legislación del Impuesto al Valor Agregado, el Decreto 20-2006 del Congreso de la República introdujo un nuevo régimen para tramitar solicitudes de ese impuesto; se denomina: Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal; se ha manifestado que lo que pretende esa disposición es, agilizar el trámite y minimizar el tiempo para devolver créditos fiscales.

Los contribuyentes exportadores que opten por ese régimen, necesitan contratar los servicios de un Contador Público y Auditor, para que éste emita opinión acerca de si, el crédito fiscal que solicitan en devolución a la Administración Tributaria es procedente o no, de acuerdo a la auditoria que se practique.

La característica principal de esa norma es que, transfiere a un profesional independiente la función de fiscalización que hasta antes de esas disposiciones, era tarea exclusiva de la Administración Tributaria; en tal sentido, en este mecanismo de devolución, le corresponde al profesional, efectuar la revisión y resolución de procedencia o improcedencia del crédito fiscal, resultado que dará a conocer por medio del dictamen que emita, con base a la auditoria que realice.

No obstante lo señalado, tal disposición legal no limita las facultades de fiscalización conferidas a la Administración Tributaria; por lo tanto, cuando la misma considere oportuno o necesario, podrá verificar y fiscalizar un crédito fiscal devuelto o por devolver mediante la utilización del régimen optativo.

Todo Contador Público y Auditor queda obligado de presentar a requerimiento de la Administración Tributaria, cualquier información, anexo o papel de trabajo que haya servido de base para rendir su dictamen y, será responsable por toda

falsedad que el mismo contenga; pudiendo ser procesado civil o penalmente si corresponde o, ser sancionado por el tribunal de honor del colegio profesional al que esté inscrito.

El profesional que realice este tipo de dictamen, necesita considerar cuidadosamente el alcance que requiere un trabajo de tal naturaleza, para respaldar adecuadamente su opinión.

A continuación, se presenta un ejemplo de dictamen, que basa su contenido en los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto al Valor Agregado. La opinión que en el se emite, trata de concordar con dos debilidades de control interno, contenidas en el informe respectivo; (Debilidad 7 y 8, presentadas en las páginas 117 y 118 de este capítulo).

**A LA GERENCIA ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA DE
EL DELFÍN AZUL, SOCIEDAD ANÓNIMA**

DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE

He auditado el rubro de IVA Crédito Fiscal y las operaciones que le originaron, pertenecientes a la Compañía El Delfín Azul, Sociedad Anónima al ___ de _____ de _____. Esta información es responsabilidad de la Administración de El Delfín Azul, S. A. Mi responsabilidad es expresar opinión sobre la procedencia o improcedencia del IVA Crédito Fiscal generado por la Compañía, para efectos de su devolución, mediante el Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal, establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado -Decreto 27-92 y sus reformas, emitido por el Congreso de la República de Guatemala-.

Efectué mi auditoria de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas; así mismo, cumplí con el alcance que establece la Ley y el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado para una auditoria de ese tipo; al respecto:

- a) Verifique el crédito fiscal operado en el libro de compras y servicios recibidos de El Delfín Azul, S. A. y sus correspondientes registros en los libros de contabilidad, por el periodo comprendido del ___ de _____ al ___ de _____ de ____.
- b) Verifique las exportaciones efectuadas por El Delfín Azul, S. A. y los documentos que las amparan, por el periodo referido en la literal a) anterior.
- c) Comprobé que las exportaciones referidas en la literal b) anterior, fueron efectivamente recibidas por el (los) cliente (s).
- d) Verifique que El Delfín Azul, S. A. cumple con exportar más del cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales.
- e) Verifique que los montos de exportación efectuados, coinciden con la declaración donde reporta esas cifras.
- f) Verifique que el crédito fiscal generado en el periodo especificado en la literal a) anterior, no ha sido solicitado anteriormente, compensado, o recibido por medio de vales fiscales a favor de El Delfín Azul, S. A.
- g) Así mismo, verifique si la compañía cumplió con las disposiciones establecidas en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 del La Ley del Impuesto al Valor Agregado, relativos a la procedencia, documentación, reporte y devolución del crédito fiscal a contribuyentes que se dedican a la exportación y,

h) En general, pude revisar las operaciones por las cuales, El Delfín Azul, S. A. generó, registró y declaró crédito fiscal.

Considero que mi auditoria provee una base razonable para mi opinión.

Mi revisión, pudo advertir las siguientes condiciones, que se apartan de lo que la Ley y el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado establecen; mismas que se detallan en las Notas (X) y (XX) que forman parte integral de este informe:

- 1) El rubro de IVA Crédito Fiscal incluye un monto de _____ (Q_____) del cual, la Administración de El Delfín Azul, S. A. no pudo demostrar que corresponde a operaciones relacionadas directamente con su actividad productiva y de comercialización.
- 2) El rubro de IVA Crédito Fiscal incluye un monto de _____ (Q_____), que corresponde a documentación (facturas) que no indican correctamente la Razón Social ni el Número de Identificación Tributaria de la Compañía.

En mi opinión, Procede Devolución de Crédito Fiscal por un monto de _____ (Q_____) por el periodo comprendido del ____ de _____ al ____ de _____ de ____.

El presente informe está destinado únicamente para ser utilizado por la Administración de El Delfín Azul, Sociedad Anónima, para ser presentado ante la Superintendencia de Administración Tributaria para los efectos pertinentes y no debe ser utilizado para ningún otro propósito.

Julio Orlando Rodas Castillo
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 0000000

Guatemala, ____ de _____ de _____.

CONCLUSIONES

1. Actualmente, la divisas obtenidas por la exportación de productos no tradicionales, supera por amplio margen, los ingresos generados por la exportación de productos tradicionales; en gran medida, este fenómeno económico ha tenido su origen en la diversificación de la tradicional producción agrícola y el crecimiento de la industria manufacturera del país.
2. Mediante la devolución del crédito fiscal, las empresas exportadoras de productos no tradicionales, recuperan el Impuesto al Valor Agregado que pagaron en la adquisición de bienes y servicios y que por tal actividad, no pudieron compensar con débitos fiscales; esa recuperación permite fortalecer la posición económica del SECTOR; financieramente, esos recursos dan solvencia y liquidez a las empresas, ello permite reinvertir, diversificar, tecnificar o expandir la producción y comercialización de sus productos.
3. Recientemente la legislación del Impuesto al Valor Agregado puso a disposición de los exportadores, un nuevo mecanismo de devolución, se denomina: Régimen Optativo de Devolución, su característica principal es que, transfiere al Contador Público y Auditor independiente, la función de fiscalización que hasta antes de esas disposiciones, era tarea exclusiva de la Administración Tributaria.
4. Muchas empresas exportadoras de productos tradicionales, actualmente tienen dificultades para recuperar sus créditos fiscales; las mismas son originadas por desconocer o no poseer el conocimiento adecuado, en la aplicación de la legislación relativa a los regímenes de devolución establecidos; hechos que motivan a la Administración Tributaria a, ajustar tales créditos y en ocasiones, sancionar a las empresas por las infracciones

que cometan, derivado del inadecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

5. Las empresas exportadoras de productos no tradicionales, que se han apoyado oportunamente en la aplicación de una guía adecuada de procedimientos de control interno administrativo, contable y fiscal, para su proceso de devolución de crédito fiscal; lo recuperan con mayor facilidad y menores inconvenientes, evitan ser sancionadas por parte de la Administración Tributaria con ajustes y multas y, han sentado precedentes satisfactorios ante posibles auditorias fiscales de otros impuestos.

RECOMENDACIONES

1. El Estado de Guatemala debe apoyar e incentivar a los exportadores de productos no tradicionales, mediante el financiamiento, capacitación y promoción de sus productos; considerando que actualmente es un SECTOR importante para la economía nacional, por los ingresos que genera, superando la dependencia exclusiva a la histórica producción agrícola tradicional y, generando muchas fuentes de empleo que han beneficiado directamente a la población del país.
2. Para recuperar créditos fiscales, y que tales recursos provean de solvencia y liquidez a las empresas exportadoras de productos no tradicionales, deben utilizar el Régimen Especial, el Régimen General o el Régimen Optativo de Devolución; para ello, necesitan conocer y aplicar los procedimientos y requisitos necesarios, que conduzcan a la Administración Tributaria a declararlos procedentes y ordene devolvérselos sin mayores dificultades.
3. El Contador Público y Auditor independiente, que se comprometa a realizar una auditoria fiscal referente al Régimen Optativo de Devolución de Crédito Fiscal a Exportadores; debe considerar cuidadosamente el alcance que la Ley del Impuesto al Valor Agregado requiere para un trabajo de tal naturaleza, dadas las responsabilidades que adquiere y las consecuencias profesionales, civiles o penales, que un dictamen de ese tipo puede acarrearle.
4. Las empresas exportadoras de productos no tradicionales que presenten dificultades para recuperar sus créditos fiscales, deben considerar la contratación del servicio permanente o eventual, de un Contador Público y Auditor, que asesore a la Administración de tales empresas, mediante el aporte de su experiencia y conocimiento.

5. Para que las empresas exportadoras de productos no tradicionales, tengan mayores posibilidades de recuperar, sin serias complicaciones sus créditos fiscales; deben establecer y aplicar permanentemente, una guía de procedimientos de control interno administrativo, contable y fiscal, que se adecue a sus necesidades y, les permita prevenir y corregir las debilidades que puedan interferir en el proceso de devolución.

BIBLIOGRAFÍA

1. AGEXPRONT. -- La Revista de Comercio Exterior Data Export. -- Guatemala, Año 15, Época II, Vol. 142/2004, Marzo 2004. 32p.
2. AGEXPRONT. -- La Revista de Comercio Exterior Data Export. -- Guatemala, Año 16, Época III, Vol. 156/2005, Julio 2005. 32p.
3. Álvarez M. y V. Gudiel. -- Se inicia "lucha" por inversión -- p.2-3. -- En diario El Periódico (Guatemala); Año 9, No. 3120, (viernes 29 de julio de 2005).
4. Asamblea Nacional Constituyente. -- Constitución Política de la República de Guatemala -- y Reformas, Mayo de 1985.
5. Case, Karl E. y Ray C. Fair. Trad. por Enrique Marcado González. -- Principios de Macroeconomía -- México: Prentice-Hall Hispanoamericana S. A. / Cuarta Edición, 1997, 588p.
6. Cepeda Alonzo, Gustavo. -- Auditoría y Control Interno. -- Colombia: Mc Graw-Hill Interamericana, S.A. 1997, 234p.
7. Comité Internacional de Prácticas de Auditoria -- Norma Internacional de Auditoria 800: El Dictamen del Auditor sobre Compromisos de Auditoria con Propósito Especial --.
8. Congreso de la República de Guatemala -- Código de Comercio de Guatemala -- Decreto 2-70 y sus Reformas.
9. Congreso de la República de Guatemala -- Código Tributario -- Decreto 6-91 y sus Reformas.
10. Congreso de la República de Guatemala -- Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria -- Decreto 20-2006.
11. Congreso de la República de Guatemala -- Ley de Libre Negociación de Divisas -- Decreto 94-2000.
12. Congreso de la República de Guatemala -- Ley del Impuesto al Valor Agregado -- Decreto 27-92 y sus Reformas.
13. Congreso de la República de Guatemala -- Ley Orgánica de Superintendencia de Administración Tributaria -- Decreto 1-98 y sus Reformas.

14. Defliese, Philip L; Johnson, Kenneth P y Roderich K. Macleod. Trad. por Rogelio Casas Alatraste. -- Auditoría Montgomery -- México: Editorial Limusa, S.A. de C.V., 1985. 820p.
15. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria -- Acuerdo No. 368-2003 -- Registro de Importadores.
16. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria -- Resolución del Directorio Número 371-2002 -- Obligación de utilizar formularios electrónicos para el pago de impuestos.
17. Globalización del Comercio: Pro y Contra el TLC. -- p.16-17. -- En diario Prensa Libre (Guatemala); Año LIV, No. 17664, (domingo 27 de marzo de 2005).
18. Hernández, Herbert. -- TLC, lo Bueno y lo Malo. -- p.19. -- En diario Prensa Libre (Guatemala); Año LIV, No. 17648, (viernes 11 de marzo de 2005).
19. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría. -- Norma de Auditoría No. 8: Evaluación e Informe sobre la Estructura de Control Interno en casos diferentes de una Auditoría Financiera. -- 1997, IX Impresión.
20. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría. -- Norma de Auditoría No. 14: Evaluación de la Estructura del Control Interno. -- 1997, IX Impresión.
21. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría. -- Norma de Auditoría No. 33: Dictámenes Especiales. -- 1997, VI Impresión.
22. Ministerio de Finanzas Públicas -- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -- Acuerdo Gubernativo No. 424-2006.
23. Pérez Orozco, Gilberto Rolando y Mario Leonel Perdomo Salguero. -- Normas y Procedimientos de Auditoría -- Guatemala, Editorial ECAYFA, 1996. -- 178p.
24. Superintendencia de Administración Tributaria. Centro de Estudios Tributarios -- BANCASAT y sus Formularios -- Programa Permanente de Fortalecimiento de la Cultura Tributaria, 2005.
25. Superintendencia de Administración Tributaria. Centro de Estudios Tributarios -- Devolución de Crédito Fiscal Régimen Especial y Régimen

General -- Programa Permanente de Fortalecimiento de la Cultura Tributaria, Año 2005.

26. Superintendencia de Administración Tributaria. Centro de Estudios Tributarios -- Procedimiento Administrativo y sus Recursos -- Programa Permanente de Fortalecimiento de la Cultura Tributaria, 2005.
27. Tecla J., Alfredo y Alfredo Garza R. -- Teoría, Métodos y Técnicas en la Investigación Social -- Guatemala, C. A., Colección Técnicas No. 9. USAC, 62p.
28. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas -- Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal -- Guatemala, Colección "Textos Jurídicos No. 12", Marzo del 2000. 283p.
29. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas -- Material de apoyo para el curso de Organización y Sistematización Contable de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría. -- Guatemala, Año 2000.

Consultas electrónicas:

30. <http://portal.sat.gob.gt/portal/index.php?option=content&task=view&id=334&Itemid=83>
31. <http://portal.sat.gob.gt/portal/index.php?option=content&task=view&id=508&Itemid=125>
32. <http://www.elistas.net/lista/bancasat/archivo/indice/121/msg/128/#ct38>
33. www.banguat.gob.gt/estaeco/comercio/default.asp?kactual=0
34. www.export.com.gt
35. www.export.com.gt/CAFTA%20aprobado.pdf
36. www.export.com.gt/Resultadosporsector.pdf
37. www.infomipyme.com/Docs/GT
38. www.mineco.gob.gt/mineco/cafta/sintesis.pdf
39. www.sat.gob.gt