

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

"LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD

Y

LA AUDITORIA FISCAL"

TESIS

Presentada

a la

JUNTA DIRECTIVA

de la

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Por

TIMOTEO XOYON ACAN

al conferírsele el título de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

en el grado de

LICENCIADO

Guatemala, marzo de 1.990

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
03
T(1920)

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

DECANO: LIC. GILBERTO BATRES PAZ
SECRETARIO: LIC. MIGUEL ANGEL GARCIA REYES
VOCAL 1o.: LIC. OSCAR RAFAEL CABRERA MOLINA
VOCAL 2o.: LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
VOCAL 3o.: LIC. MANUEL ANGEL CAMPOS LOPEZ
VOCAL 4o.: P. MERCADOTECNIA EDWIN RENE ANDRADE CABRERA
VOCAL 5o.: PERITO CONT. BIL. JOSE ARMANDO OSORIO CRUZ

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE: Lic. Pedro Brol Liuti
SECRETARIO: Lic. Carlos Rolando Barrientos Garcia
EXAMINADOR: Lic. Alfonso Lima Cruz
EXAMINADOR: Lic. Luis Calderón Portocarrero
EXAMINADOR: Lic. Manuel Francisco Najera Hurtarte

Lic. Jaime Homero Díaz López
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 1691

Sa. Av. 10-83 zona 7, Colonia Landivar
Teléfono 714273 -711156

Guatemala, 13 de febrero, 1990.

Licenciado
Gilberto Batres Paz
Decano Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad de Guatemala

Señor Decano:

En atención a la designación de esa Decanatura, según oficio No. 969 de fecha 14 de julio de 1989, asesoré al P.C. Timoteo Xoyón Acan, en el desarrollo de su trabajo de tesis titulado " Los Sistemas de Contabilidad y la Auditoría Fiscal ".

El trabajo que se presenta, comprende la descripción de conceptos generales, tales como: Empresa, Contabilidad, Sistemas de Contabilidad, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Obligaciones Tributarias, Auditoría Fiscal y otros aspectos que son inherentes a los mismos. El estudiante hace énfasis en la incongruencia existente entre el espíritu que promulgan las Leyes Fiscales y su aplicación, principalmente en lo relativo a la utilización de Sistemas Contables y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El suscrito considera que, el trabajo es de utilidad para los estudiantes de Contaduría Pública y estima que puede dársele la aprobación para ser impreso y que constituya la base de su examen general público, en el acto de investidura como Contador Público y Auditor, en el grado académico de Licenciado.

Aprovecho la oportunidad para presentar al Señor Decano, las muestras de mi estimación.



Lic. Jaime Homero Díaz López

" ID Y ENSEÑAD A TODOS. "

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, SEIS DE JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NO-
VENTA.**

Con base en el dictamen emitido por el Li-
cenciado Jaime Homero Díaz López, quien fuera
designado Asesor y la opinión favorable del Di-
rector de la Escuela de Auditoría, se acepta el
trabajo de tesis denominado: "LOS SISTEMAS DE
CONTABILIDAD Y LA AUDITORIA FISCAL", que para
su graduación profesional presentó el señor
TIMOTEO XOYON ACAN, autorizándose su impresión.


Lic. Miguel Angel Garcia Reyes
SECRETARIO




Lic. Gilberto Batres Paz
DECANO



DEDICATORIA

A DIOS OMNIPOTENTE

A LA MEMORIA DE:

Ramón Salomón Xoyon
Virgilio Villagrán B.

A MI MADRE:

Mercedes Acan Vda. de Xoyón

A LAS APRECIABLES SEÑORAS:

Esperanza López Vda. de
Villagrán, Josefina Estrada
Vda. de López, Adela
Drozco Gómez.

A MIS HERMANOS:

Carlos Enrique, Esteban,
Daniel, Manuel Ismael,
Leonardo, Tomás y José
Silvestre.

A MIS AMIGOS:

Blanca Lidia, Emilio,
Luis, Marta Julia, Nery,
Jaqueline y Emilio Jr.

Agradecimiento

Quiero dejar constancia de mi agradecimiento al Lic. Jaime Homero Diaz López, por su colaboración en la asesoría y revisión de la presente tesis. Asimismo es extensivo a todas las personas que se afanaron en transcribirme conocimientos en las distintas etapas de mi formación personal y profesional. Para iniciar cito al claustro de maestros de la Escuela Nacional "Repúblicas Americanas", seguidamente el claustro de catedráticos del Instituto Normal Mixto "Rafael Aqueche", así como también al claustro de catedráticos de la Escuela Nacional Central de Ciencias Comerciales sección nocturna, y para finalizar al Claustro de Catedráticos de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Considero un acto de justicia reconocer los esfuerzos realizados por ellos, y en tal virtud séame permitido manifestar mi profunda gratitud.

INDICE

	Pag.
INTRODUCCION	1 - 4
CAPITULO I EMPRESA	5 -15
- Concepto	
- Persona natural y persona juridica	
- Personas juridicas de carácter público	
- Personas juridicas de naturaleza civil	
- Personas juridicas de naturaleza juridica	
- Elementos de las empresas mercantiles	
- Clasificación de las empresas de acuerdo a su actividad	
CAPITULO II CONTABILIDAD	16 - 21
- Concepto	
- Características de la información contable	
- Contabilidad financiera y contabilidad administrativa	
CAPITULO III SISTEMAS DE CONTABILIDAD	22 -28
- Concepto de sistema	
- Concepto de contabilidad	
- Sistema de contabilidad de lo devengado	
- Sistema de contabilidad de lo percibido	
- Los sistemas de contabilidad y la Ley del Impuesto sobre la Renta	
- Los sistemas de contabilidad y el Código de Comercio	

CAPITULO IV
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS 29 - 71

- Concepto
- Clasificación
- Los sistemas de contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados
- Los principios de contabilidad y el Código de Comercio
- Los principios de contabilidad y la Ley del Impuesto sobre la Renta
- La auditoría financiera y los principios de contabilidad generalmente aceptados
- Principios en la Auditoría
- Normas de Auditoría
- Dictamen de Auditoría

CAPITULO V
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EXISTENTES EN LA ACTUALIDAD

72-107

- Principios derivados de la organización de nuestro Estado
- Ley Originaria
- Decretos Ley
- Reglamentos
- Circulares, instrucciones y órdenes
- Interpretación de la Ley
- Principales métodos de interpretación en materia fiscal
- Impuestos, tasas y contribuciones especiales
- Características de los impuestos
- Clasificación de los impuestos
- Tasas
- Contribuciones especiales
- Elementos del tributo
- Impuesto sobre la Renta
- Cuadro sinóptico de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus modificaciones
- Formas de determinar el tributo
- Otros tributos existentes

CAPITULO VI
AUDITORIA FISCAL INTEGRADA

108-174

- Concepto
- Objetivos
- Planificación

- Programas aplicables al impuesto sobre la renta
- Programas aplicables al impuesto al valor agregado
- Otros programas aplicados a otros impuestos
- Alcances de la auditoría fiscal integrada
- Formas de realizarse
- Informes
- Normas que regulan la auditoría fiscal integrada

CAPITULO VII
CASO PRACTICO

175-211

- Información general
- Estado de resultado preparado para su revisión
- Informe y dictamen
- Estado de resultado auditado
- Resolución del caso práctico

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

212-218

- Conclusiones
- Recomendaciones

BIBLIOGRAFIA

219-221

INTRODUCCION

Actualmente en Guatemala, existe un gran número de personas, sean individuales y/o jurídicas que son propietarios de empresas que se dedican a una diversidad de actividades, sea ésta comercial, industrial, agrícola, prestación de servicios de muy variada índole y/o la combinación de cualesquiera de éstas.

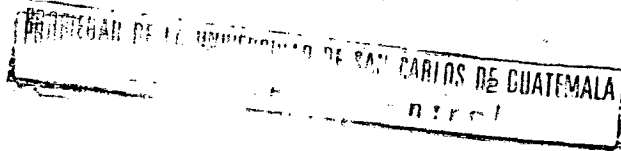
Estas empresas realizan operaciones financieras a gran escala, para lo cual se auxilian de la contabilidad, como medio para recolectar, sumarizar, analizar y presentar en signos monetarios la información relativa al negocio. A través de los registros contables los empresarios pueden determinar con facilidad aspectos importantes, que han de servir de base para conducir adecuadamente sus negocios. Así tenemos que la contabilidad presenta la información para lo siguiente:

- Controlar el volumen de recursos invertidos en una empresa, a través de los estados financieros.
- Permite establecer si las operaciones son rentables al medir adecuadamente el comportamiento de los ingresos y productos, así como los costos y gastos.

Tener información precisa respecto a productos no afectos y gastos no deducibles, para efecto del cálculo de sus obligaciones tributarias, principalmente el impuesto sobre la renta, pues todo empresario tiene conocimiento de que actualmente la Dirección General de Rentas Internas, esta implantando la denominada "Auditoria Fiscal Integrada", cuyo objetivo principal es establecer el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias, de todas y cada una de las empresas que se encuentran calificadas como contribuyentes.

Un aspecto que preocupa a los empresarios, es (la forma y) el criterio que se aplica en este tipo de actividad, pues en la misma no se da consideración a la totalidad de los principios de contabilidad generalmente aceptados que rigen la contabilidad financiera y consideran que pueden verse afectados sus inversiones y/o capitales por tal circunstancia, debido a que un gran número de empresas utilizan el sistema contable de lo devengado o a base de acumulaciones, para el registro de los ingresos, costos y gastos, y este sistema tiene como característica principal, el de cumplir con los principios antes mencionados.

Pero lo que resulta más preocupante es el hecho que este sistema de contabilidad está autorizado por la Ley



de la materia, en este caso la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual evidencia que al redactar la Ley no se tomaron en cuenta los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Este trabajo consta de siete capítulos, los que en forma general incluyen lo siguiente:

En el capítulo primero se hace una definición y clasificación de lo que constituye una empresa.

En el capítulo segundo se hace un enfoque de lo que constituye la contabilidad.

El capítulo tercero se refiere a los sistemas contables existentes para el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos.

En el capítulo cuarto, se hace una amplia descripción de los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en Guatemala, la relación de éstos con los sistemas contables y a la vez se mencionan las leyes que propugnan su aplicación.

Seguidamente, en el capítulo quinto, se hace una

descripción de las obligaciones tributarias existentes en la actualidad, dentro de las cuales se destacan: el Impuesto sobre la Renta, Impuesto al valor agregado, el Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales.

Posteriormente en el capítulo sexto, se hace un enfoque en torno a la denominada auditoría fiscal Integrada, objetivos y alcances de la misma, así como también mención de las diversas formas de realizarse.

Finalmente, en el capítulo séptimo, se presenta un caso práctico, basado en un planteamiento hipotético, en el cual se evidencia la incongruencia de los criterios, fiscal y financiero, en cuanto a la observancia de principios de contabilidad generalmente aceptados.

CAPITULO I

EMPRESA

EMPRESA MERCANTIL

Se entiende por empresa mercantil, al conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática bienes y servicios.^{1/}

La empresa es una organización económica con fines de lucro, que puede ser individual y/o jurídica y tener objetivos de muy variada índole.

PERSONA NATURAL Y PERSONA JURIDICA

Persona natural o individual, es todo ente con figura humana. La persona individual capaz es la que tiene facultades para disponer libremente de sus bienes y ejercer todos los actos de la vida civil.

^{1/} Decreto No. 270: Código de Comercio de Guatemala.

La persona jurídica está constituida por la reunión de capitales y actividades, que al dar cumplimiento a los requisitos establecidos para su formación y funcionamiento en escritura pública goza por imperativo de la ley, de capacidad similar a la de la persona individual capaz. De acuerdo a este carácter, puede adquirir derechos y contraer obligaciones. Posee nombre propio, domicilio, patrimonio social, independiente de los bienes y derechos de las personas que la integran.

Basados en lo expuesto anteriormente, se presenta la siguiente clasificación:

10. Personas jurídicas de carácter público

1.1) El Estado

1.2) Las Municipalidades

1.3) Fundaciones

1.4) Corporaciones reconocidas por la Ley

20. Personas jurídicas de naturaleza civil

2.1) De fines políticos

2.2) De fines científicos

2.3) De actividades artísticas

2.4) De beneficencia

2.5) De agrupaciones de recreo

30. Personas jurídicas de naturaleza jurídica

(Relativo a las sociedades o compañías mercantiles)

3.1) Sociedades de personas

3.1.1) Sociedad Colectiva

Es la que gira bajo una razón social. Los socios tienen una responsabilidad solidaria, ilimitada y mancomunada, en virtud de las obligaciones contraídas por la empresa.

3.1.2) Sociedad en Comandita Simple

Esta sociedad está formada por dos clases de socios que son; comanditados y comanditarios. Los socios comanditados responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales, tienen el uso de la razón social y la dirección del negocio.

Los socios comanditarios tienen su responsabilidad limitada al monto de sus aportaciones.

Según el artículo 73, del Decreto No. 2-70: Código de Comercio de Guatemala, los socios comanditarios no pueden administrar la sociedad, ni tampoco actuar como apoderados.

3.1.3) Sociedad de Responsabilidad Limitada

En esta sociedad, la responsabilidad se contrae o es igual al importe que cada socio haya entregado a la misma.

El número máximo de socios es veinte. La escritura social se efectúa cuando se verifica que la totalidad del capital ha sido aportado íntegramente. A la razón social se le debe agregar la siguiente frase: Y Compañía Limitada, la cual se puede abreviar así: Y Cia. Ltda.

3.2 Sociedades de capital

3.2.1) Sociedad Anónima

En este tipo de sociedades, el capital

está constituido y representado por acciones. Los accionistas responden por las obligaciones sociales, hasta por el monto de sus respectivas acciones.

El nombre generalmente se origina de la actividad principal a que se dedica, pero existen algunas excepciones.

El capital se presenta en las siguientes modalidades:

Capital autorizado:

Representa la cantidad máxima que puede emitir una empresa.

Capital suscrito:

Este capital está formado por las suscripciones, a este respecto el Código de Comercio, establece que al momento de suscribir acciones es necesario pagar como mínimo el 25% del valor nominal de cada acción.

Capital pagado:

Este capital está representado por las

entregas en efectivo y otros bienes a cuenta de las suscripciones.

A este respecto el artículo 90, del Código de Comercio, establece que el capital mínimo pagado de toda sociedad anónima, no debe ser menor de cinco mil quetzales (Q.5,000.00).

3.2.2) Sociedad en Comandita por Acciones

Esta sociedad, constituye el ejemplo, de las sociedades mixtas, así tenemos que el artículo 195, del Código de Comercio, la define en los siguientes términos:

"Sociedad en comandita por acciones, es aquella en la cual uno o varios socios comanditados responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria por las obligaciones sociales y uno o varios socios comanditarios tienen la responsabilidad limitada al monto de las acciones que hayan suscrito, en la misma forma que los accionistas de una sociedad anónima".

Las empresas mercantiles, se conforman con los siguientes elementos:

1o. Elemento personal

Es el elemento eminentemente activo de toda la empresa y lo representan los obreros que desarrollan actividades manuales, el que puede ser calificado y no calificado. También se incluyen en este grupo a los empleados que desarrollan actividades intelectuales, tal el caso de los supervisores de planta, técnicos, los altos ejecutivos y los directivos.

2o. Elemento material

Dentro de este elemento se encuentran los edificios, las instalaciones, la maquinaria, los instrumentos de trabajo, las herramientas, las materias primas, los materiales, los productos terminados y el capital.

3o. Elemento objetivo

Este elemento se refiere al aspecto de que toda empresa mercantil al constituirse, persigue un objeti-

vo, el cual estará representado básicamente por la actividad a que se dedica. Esta actividad puede ser industrial, comercial, la combinación de ambos, o sea industrial y comercial, la prestación de servicios, etc.

40. Elemento jurídico

"Solemnidad de la sociedad"

La constitución de la sociedad y todas las modificaciones, incluyendo prórrogas, aumento y/o reducción de capital, cambio de razón social o denominación, fusión, disolución o cualesquiera otras reformas o ampliaciones, se harán constar en escritura pública. La separación o ingreso de socios en las sociedades no accionadas también se formalizarán en escritura pública.^{2/}

Adicional a la clasificación presentada, se considera de interés incluir la clasificación que se hace de las empresas, atendiendo a la actividad que desarrollan, la cual se cita a continuación:

^{2/} Artículo 16 del Decreto No. 2-70. Código de Comercio de Guatemala.

10. Empresas industriales

Estas empresas también se les llama fabriles, y son las que se dedican a la producción de bienes, mediante la transformación de las materias primas a través de los procesos productivos.

20. Empresas comerciales

Normalmente son empresas que se ocupan de la venta de mercancías que adquieren directamente de los fabricantes o a otras empresas comerciales mayoristas. Dentro de este grupo se incluyen las empresas productivas que venden directamente los bienes que producen.

30. Empresas agrícolas

Estas empresas son las que se dedican a la explotación de cualquier actividad del agro.

40. Empresas de servicios

Estas empresas son aquellas que hacen de su actividad principal, la prestación de cualesquiera clase

de servicios, dentro de los cuales se citan algunos:

4.1 Empresas de transporte:

Son las empresas que prestan servicios de transporte de personas y/o carga tanto terrestre, marítimo, fluvial y aéreo.

4.2 Empresas productoras de energía

Estas empresas son aquellas que producen energía, tal el caso de las que producen electricidad.

4.3 Empresas que prestan servicios de comunicación

Estas empresas se dedican a la prestación del servicio de comunicación, tal es el caso del servicio de teléfono y telegráfico.

4.4 Empresas constructoras

La actividad principal de estas empresas es la construcción de vivienda, edificios, caminos, puentes y puertos.

4.5 Empresas financieras

La actividad principal de estas empresas está enmarcada en torno al manejo de capitales, mediante la recepción de dinero en depósito y la concesión de préstamos en una diversidad de modalidades. Dentro de este tipo de empresas se encuentran los bancos del sistema y las financieras.

4.6 Empresas aseguradoras

Estas empresas hacen de su actividad principal, la realización de operaciones de seguro, en las distintas ramas existentes, tales como ramo de vida, accidentes, daños y otros.

CAPITULO II

CONTABILIDAD

"La contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información financiera expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los usuarios de la información, la toma de decisiones en relación con la entidad económica".^{3/}

La contabilidad presenta información de carácter general sobre la entidad económica, mediante los estados financieros. Una presentación razonablemente adecuada de la entidad se presenta, mediante el balance general, el estado de resultados, estado de utilidades retenidas y el estado de efectivo, anteriormente llamado estado de cambios en la posición financiera.

^{3/} Pronunciamiento No. 1, del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION CONTABLE

La definición de contabilidad, como técnica utilizada para producir información que sirve de base para tomar decisiones implica que la información contable debe cumplir con varios requisitos, para satisfacer adecuadamente las necesidades para las que se utiliza. Dentro de las características que debe tener, estan las siguientes:

1o. Utilidad

Como característica de la información contable, la utilidad es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario, y éstos son diferentes en detalle para cada quién, pero todas tienen en común, el interés monetario de la entidad económica. Dentro de estos interesados se encuentran; la propia administración, los inversionistas, los trabajadores, los proveedores, los acreedores, las autoridades gubernamentales, etc.

2o. Confiabilidad

Esta característica de la información contable hace que la misma sea aceptada por los distintos usuarios, en el momento oportuno, para una acertada toma

de decisiones.

3o. Oportunidad

Esta característica se relaciona íntimamente, con el aspecto, de que la información debe llegar a tiempo a quien la necesita en el momento adecuado.

4o. Objetividad

Esta característica de la información contable implica que las reglas del sistema, no han sido distorsionadas deliberadamente, y que la información representa hechos reales de conformidad con dichas reglas.

5o. Verificabilidad

Esta característica se refiere exclusivamente, a que toda operación puede ser revisada posteriormente y que se pueden aplicar pruebas para comprobar la información producida, ya que son explícitas sus reglas de operación.

60. Provisionabilidad

Esta característica es una limitación a la precisión de la información. Significa que la contabilidad algunas veces presenta hechos no concluidos. La necesidad de tomar decisiones obliga a que, en determinado momento en una empresa, se presenten los resultados de sus operaciones y la situación financiera y sus cambios, incluyendo eventos cuyos efectos no coinciden con la fecha de los estados financieros.

Es oportuno hacer la aclaración que las anteriores características son propias de la contabilidad financiera. Se considera de interés referirse también al hecho de que existen registros adicionales que la administración de toda empresa crea y utiliza, cuyo objetivo principal es el tener el control adecuado de las diversas operaciones que se realizan dentro de la duración de la misma, todo ello encaminado a lograr una buena dirección. Estos registros adicionales que pueden ser optativos y de muy variada índole, es lo que se conoce con el nombre de contabilidad administrativa.

Generalizando, se puede decir que la información que proporciona la contabilidad administrativa, es útil en

el proceso de control, de las siguientes maneras:

10. Como medio para conocer la información; acerca de lo que la dirección desea obtener
20. Como medio de motivación de la organización, a fin de que se actúe de la forma más adecuada para alcanzar los objetivos de la empresa.
30. Como medio para evaluar los resultados, es decir, para juzgar qué tan buenos son los resultados que se obtienen.

En resumen, se puede decir que la contabilidad financiera trata de presentar la información de conformidad con los lineamientos que establecen los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto que la contabilidad administrativa se inclina más a presentar aspectos pormenorizados de cada una de las operaciones que a diario se realizan en toda empresa, sin observar claro está, ningún principio en particular.

A continuación se presentan algunas diferencias existentes entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa.

Contabilidad
financiera

Contabilidad
administrativa

Aprovechamiento externo

Aprovechamiento interno

Generaliza

Particulariza

Es obligatoria

Es optativa

Sufre algunos atrasos

Se mantiene al día y has-

ta es proyectada

Es precisa

Es estimativa

CAPITULO III

SISTEMAS DE CONTABILIDAD

SISTEMA

Es el conjunto de procesos, métodos, medios, métodos y procedimientos que intervienen para desarrollar una función común dentro de una empresa.

CONTABILIDAD

Es una técnica que se utiliza para producir información y estructurarla, información financiera, económica y estadística monetaria, de los diversos transacciones que realiza una empresa.

De los sistemas de contabilidad, se debe hacer sea la siguiente clasificación:

- 1o. Por los métodos utilizados para su registro
- 1.1) sistema manual
- 1.2) sistema mecánico

1.3) sistema electromecánico

1.4) sistema electrónico, también llamado sistema
computarizado

20. De acuerdo al método utilizado para reconocer los
ingresos, gastos, pérdidas y ganancias.

2.1) sistema de lo devengado o a base de acumulaciones

2.2) sistema de lo percibido o a base de efectivo

Para efectos de la presente tesis, la atención se
centra en torno a la clasificación que se hace, de acuerdo al
método utilizado para el reconocimiento de los ingresos,
los gastos, las pérdidas y las ganancias.

10. Método o sistema de contabilidad de lo devengado o a
base de acumulaciones

Fundamentalmente, en la utilización de este méto-
do se observa la aplicación de los principios de con-
tabilidad generalmente aceptados, ya que el mismo per-
mite el registro de hechos o transacciones que han
sido consumidos total o parcialmente.

Los ingresos se consideran ganados en el ejerci-
cio en que se realizan las ventas o se hayan prestado

los servicios, aunque los mismos hayan sido cargados a una cuenta de efectivo o a una cuenta por cobrar.

Los gastos se consideran aplicados al periodo en que se incurren, independientemente, de cuando se pagan.

En este método se registran los ingresos cuando se realizan, es decir, cuando se formalizan las transacciones.

Los gastos se contabilizan en el momento en que se tenga conocimiento del mismo o en el momento en que se formalizan.

Este método si cumple con los principios de contabilidad generalmente aceptados y es usado con frecuencia para registrar las operaciones de empresas, de actividades comerciales e industriales.

20. Método o sistema de contabilidad de lo percibido o a base de efectivo

Este método está revestido de las siguientes características:

- Los ingresos se van registrando como tales, al momento de convertirse en efectivo.
- Los gastos se consideran aplicados al periodo en que los mismos se cancelan.

Este método es usado para registrar las operaciones o transacciones que realizan las empresas que prestan servicios tales como:

- 2.1 Empresas de seguro
- 2.2 Empresas de crédito
- 2.3 Comerciantes que realizan ventas a plazo
- 2.4 Bancos del sistema: estas instituciones utilizan un método mixto, pues para el registro de los ingresos utilizan el sistema de lo percibido y para el registro de los gastos, utilizan el sistema de lo devengado.

En la utilización de este método o sistema de contabilidad se infringen algunos principios de contabilidad generalmente aceptados, tales como:

- a) Principio de realización
- b) Principio del periodo contable
- c) Principio de la substancia antes que forma legal

- d) Principio del conservatismo (se actúa muy conservadoramente)

Existe un hecho muy importante, que se debe tomar en cuenta, y es el que la existencia y aplicación de los sistemas de contabilidad, descritos anteriormente, están normados por Ley, tales como:

10. Decreto No. 59-87 del Congreso de la República en su artículo 50, estipula lo siguiente:

Sistema de Contabilidad

"Las personas jurídicas, las personas individuales que posean empresas, así como todo contribuyente que realice actividades lucrativas, que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos como para los egresos, excepto en casos especiales, autorizados por la dirección (se refiere a la Dirección General de Rentas Internas).

Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido pero una vez escogido uno de ellos, el mismo solamente

puede ser cambiado con autorización expresa de la Dirección."

Se considera de importancia dar a conocer la siguiente situación:

En materia tributaria se admite la aplicación del concepto de lo devengado exigible, que admite para los fines tributarios, considerar los resultados en la oportunidad en que los créditos y débitos se hacen exigibles, y que permiten al contribuyente adquirir efectivamente un derecho o lo comprometa a cumplir con una obligación.

Como se podrá observar, el artículo anteriormente descrito es el único de los preceptos legales que en forma directa rige la utilización de los sistemas de contabilidad por parte de las empresas y/o contribuyentes.

Adicionalmente se cita lo que establece el Código de Comercio de Guatemala, con relación a los sistemas de contabilidad, específicamente en el artículo 368, el que dice, en su primer párrafo:

"Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble, y usando principios de contabilidad generalmente aceptados."

En lo transcrito anteriormente, se puede observar que no indica nada referente a los métodos o sistemas de contabilidad, que se pueden utilizar para el reconocimiento de los ingresos, costos, gastos, pérdidas y ganancias, aunque se sobre entiende vagamente el reconocimiento del sistema de contabilidad de lo devengado o a base de acumulaciones, en la parte que dice: "y usando principios de contabilidad generalmente aceptados."

CAPITULO IV

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA

"Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación de un ente económico, las bases de cómputo de las operaciones y la presentación de la información financiera por medio de los estados financieros".^{4/}

Los principios de contabilidad, tienen como objetivo principal, el reducir o evitar las discrepancias de criterios existentes, entre los contadores, relativos a los conceptos que deben regular el registro de las operaciones, y a su vez sirven de base para la estructuración de los conceptos relacionados con aspectos contables.

Todos los principios emitidos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, son aplicados a la contabilidad financiera.

^{4/} Pronunciamento No. 1, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores

Del concepto, principio de contabilidad, se hace la siguiente clasificación.

10. Principios básicos

1.1) Principios que identifican y delimitan al ente económico y sus aspectos financieros

1.1.1) Principio de la entidad

Este principio requiere que la información contable incluida en los estados financieros refleje la situación financiera, resultados de operación y estado de efectivo (cambios en la posición financiera) del ente económico considerándolo independientemente de los accionistas, propietarios o miembros.

1.1.2) Principio de la realización

Según este principio, la contabilidad considera realizadas las operaciones y asuntos económicos, cuando se han efectuado transacciones con otras entidades,

a este respecto un derecho se adquiere y una obligación se contrae, cuando se formaliza, independientemente de cuando se liquide, salvo casos especiales, este principio requiere que los ingresos se registren al momento de ser devengados.

1.1.3) Principio del periodo contable

Este principio obliga que para efectos de informar sobre la situación financiera, debe dividirse la vida de la entidad en periodos convencionales (normalmente un año). Así también, que las transacciones susceptibles de cuantificarse, deben identificarse con el periodo en que ocurren.

1.2) Principios que establecen las bases para cuantificar las operaciones y su presentación

1.2.1) Principio del costo histórico original

Este principio obliga a que todas las operaciones, eventos y transacciones

económicas deben registrarse según las cantidades de efectivo que se desembolsan, su equivalente o la estimación razonable que de ello se haga en el momento en que se consideren realizados contablemente. La información financiera presentada bajo este principio no pretende reflejar los valores actuales de los activos, ni los valores a los cuales se pueden realizar.

1.2.2) Principio del negocio en marcha

Este principio supone que una entidad realizará operaciones en forma continua, a menos que exista clara evidencia de lo contrario.

1.2.3) Principio de la unidad monetaria

En lo que respecta a este principio, el mismo obliga a que todas las operaciones y asuntos o transacciones económicas que se reflejen en la contabilidad, deben expresarse en la unidad monetaria del

país en que esté establecida la entidad, en nuestro caso en Quetzales.

También se indica que la unidad monetaria en que se expresan los estados financieros se debe divulgar. En relación a este principio el artículo 1o. del Decreto No. 203 del Congreso de la República "Ley Monetaria", se refiere a que la unidad monetaria de Guatemala es el Quetzal. El artículo 2o. de dicha Ley se refiere a que todos los precios, impuestos, tasas, honorarios, sueldos, salarios, comisiones, primas, intereses, dividendos, alquileres, contratos y obligaciones de cualquier clase o naturaleza, que deban ser pagados, cobrados, percibidos o ejecutados en la República se expresarán y liquidarán exclusivamente en Quetzales.

- 1.3) Principios que se refieren a la revelación de aspectos importantes de la información contable.

1.3.1) Principio de revelación suficiente

Este principio indica que la información contable presentada en los estados financieros, debe contener en forma clara y comprensible los aspectos necesarios para que el usuario de dichos estados interprete adecuadamente dicha información.

1.4) Otros principios que se aplican a la información contable

1.4.1) Principio de la importancia relativa

De acuerdo a este principio, en la contabilización de transacciones y en la preparación de estados financieros, debe proporcionarse especial atención a aquellos asuntos importantes susceptibles de cuantificarse en términos monetarios. El factor de importancia debe medirse en relación con el resto de las transacciones como partidas o elementos, de los estados financieros.

1.4.2) Principio de la uniformidad o consistencia

Con el objeto de tener una comparabilidad de los datos, este principio obliga a que los métodos, procedimientos y políticas contables deben aplicarse de manera uniforme en todos los periodos contables.

1.4.3) Principio de conservatismo

Este principio se refiere a que en el registro de las transacciones contables, y elaboración de los estados financieros, debe observarse una tendencia general hacia el inmediato reconocimiento de los eventos desfavorables, evitando la sobrevaluación de las utilidades y los activos. Este principio obliga a observar que no deben anticiparse las ventas, los ingresos y la utilidad. todo pasivo y las pérdidas conocidas deberán registrarse sin importar si se puede o no determinar su exactitud.

1.4.4) Substancia antes que forma legal

Es uno de los principios, que envuelve situaciones difíciles en su aplicación, ya que el mismo requiere que las transacciones y asuntos económicos se contabilicen y presenten de acuerdo con su substancia y realidad financiera, antes que con su forma legal.

Debido a que casi la mayoría de transacciones que se registran en la contabilidad, y por ende se reflejan en los estados financieros, están regulados por la legislación fiscal, para efecto de dar cumplimiento a este principio, se debe ignorar lo que la ley preceptúa para ciertas transacciones. Un ejemplo que se puede citar, es el relativo a las depreciaciones, ya que la ley establece, qué porcentajes máximos se deben depreciar los activos fijos, pero atendiendo al espíritu del principio de la substancia antes que forma legal, se puede depreciar de acuerdo a otras bases o métodos exis-

tentes tales como:

- a) Método de los números dígitos o depreciación acelerada
- b) Método de las unidades producidas
- c) Método de las horas trabajadas
- d) Método de la línea recta
- e) Método de la tasa fija y base variable
- f) Método de la tasa variable y base fija
- g) Método de interés compuesto
 - g.1) fondo de amortización
 - g.2) método de anualidades

20. Principios o reglas particulares

Estos son principios que se aplican en forma individual y concreta a cada uno de los conceptos o cuentas que integran los estados financieros, los cuales suelen dividirse en la siguiente forma:

- 2.1 Principio aplicable al efectivo
- 2.2 Principio aplicable a cuentas y documentos por cobrar (exigibilidades)
- 2.3 Principio aplicable a los inventarios o disponibilidades

- 2.4 Principio aplicable a los gastos pagados por anticipados
- 2.5 Principio aplicable a otros activos circulantes
- 2.6 Principio aplicable a la propiedad, planta y equipo
- 2.7 Principio aplicable a cargos diferidos
- 2.8 Principio aplicable a otros activos
- 2.9 Principios aplicables a las obligaciones a corto plazo llamado también pasivo circulante
 - 2.9.1) cuentas por pagar
 - 2.9.2) proveedores
 - 2.9.3) gastos acumulados por pagar
- 2.10 Principio aplicable a las obligaciones a largo plazo llamado también pasivo a largo plazo o pasivo fijo
- 2.11 Principio aplicable a los créditos diferidos
- 2.12 Principio aplicable al capital social y reservas
- 2.13 Principio aplicable a los resultados
 - 2.13.1 ventas o ingresos
 - 2.13.2 costo de ventas
 - 2.13.3 gastos en general

Es oportuno mencionar que los principios anteriormente indicados, se complementan con las reglas de valuación que se refieren a la cuantificación de los

conceptos específicos de los estados financieros y las reglas de presentación, que indican el modo particular de incluir adecuadamente cada concepto y el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares, que en síntesis se refiere a que la cuantificación contable requiera la utilización de un criterio general para elegir alternativas que se presenten como equivalentes tomando en consideración los elementos de juicio disponibles. Este criterio se aplica al nivel de las reglas particulares.

RELACION CON LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD

10. De lo devengado o a base de acumulaciones

La relación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, con este sistema es que si se observa la aplicación de los mismos, tal como se sobre entiende en los siguientes párrafos:

Contabilización a base de acumulaciones o devengos

En la contabilización a base de acumulaciones o devengos, el ingreso se considera ganado en el ejercicio en que se realizaron las ventas o se prestaron los

servicios (independientemente de cuándo se cobraron), y los gastos se consideran como aplicables al ejercicio en que se incurrieron (sin importar cuándo se pagaron). (1)

La asociación o apareamiento de ingresos y de gastos con el propósito de determinar la utilidad neta sobre la base de acumulaciones exige a menudo el ejercicio de un juicio adiestrado, y con mucha frecuencia lleva consigo el uso de estimaciones. Pero para que los libros de contabilidad reflejen los resultados de las operaciones y la situación financiera sobre una base de devengos, es fundamental que los asientos de ajuste incluyan cuentas malas y dudosas, partidas acumuladas y prorrateos de costos y de ingresos. (2)

-
- (1) En este primer párrafo se puede notar que se cumple específicamente con el principio de realización, el principio del conservatismo y el principio de substancia antes que forma legal.
- (2) En este segundo párrafo, se puede identificar el cumplimiento de los siguientes principios: materialidad o importancia relativa y el periodo contable. Se presume además que se cumple con los siguientes principios: revelación suficiente, unidad monetaria, negocio en marcha, entidad, costo histórico o sea que en forma intrínseca, este sistema cumple con el espíritu que promulgan los principios de contabilidad generalmente aceptados.

20. De lo percibido o a base de efectivo.

La relación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, con este sistema se da en la no aplicación u observación de los mismos, tal como se podrá sobre entender en la siguiente transcripción:

Contabilización a base de lo percibido o a base de efectivo

Sobre una base pura de efectivo, no se considera ningún ingreso de las ventas al crédito hasta que se reciben los cobros; las compras no se registran mientras no se hagan los pagos, y no se da consideración a los inventarios.

Los ingresos provenientes de otras fuentes se consideran ganados en el ejercicio en que se cobra su importe.

No se considera ganado ningún ingreso por servicios prestados si no se ha cobrado el dinero correspondiente, y cualesquiera cobros en efectivo por servicios que deberán prestarse en el futuro se considerarán como ingresos del ejercicio en que se efectúan los

cobros, aunque no se haya hecho nada para ganarlos.

Los gastos se consideran aplicables al ejercicio en que se efectúa el pago en efectivo. No aparece ningún cargo por cuentas malas en el estado de operaciones porque no se contabiliza ganancia alguna hasta que se cobran las cuentas; y tampoco existe cargo alguno por depreciación porque todo el costo del activo se considera como gasto del ejercicio en que se realiza el desembolso por su compra.

Como se podrá sobre entender, este sistema de contabilidad, infringe o incumple los siguientes principios.

- a) El principio de realización
- b) El principio del periodo contable
- c) Se cae en la utilización del principio del conservatismo, en forma exagerada
- d) El principio de la comparación
- e) El principio de la uniformidad o consistencia

Ahora bien, al decir que incumple con los principios que se mencionaron anteriormente, vale la p:

que se exponga el por qué:

- a) Con el principio de realización, porque este principio en esencia dice:

"La contabilidad considera realizadas las operaciones y asuntos económicos, cuando se han efectuado transacciones con otras entidades. A este respecto, un derecho se adquiere y una obligación surge cuando se formaliza independientemente de cuando se liquide: Este principio requiere que los ingresos se registren al momento de ser devengados".

El espíritu de este sistema dice claramente, que, no se da consideración a ningún ingreso por ventas al crédito, hasta que se reciben los cobros. Los ingresos provenientes de otras fuentes se consideran ganados en el ejercicio en que se efectúen los cobros. Como se puede notar, hay evidente contradicción entre los dos planteamientos anteriormente expuestos, en los cuales se puede notar la violación del principio de realización que se mencionó al inicio.

b) Con el principio del periodo contable

Este principio obliga que para efectos de informar sobre la situación financiera, debe dividirse la vida de la entidad en periodos convencionales (normalmente un año). Así también que las transacciones susceptibles de cuantificarse deben identificarse con el periodo en que ocurren.

En tanto que el sistema de lo percibido establece que:

No se da consideración a ningún ingreso por servicios prestados, si no se ha cobrado el dinero correspondiente y cualesquiera cobros en efectivo por servicios que se deberán prestar, en el futuro se consideran como ingresos del ejercicio en que se efectúan los cobros.

Como se podrá notar en esta última parte, para efectos de lo que establece el sistema de lo percibido o a base de efectivo, no existe un adecuado corte y/o control de los ingresos que corresponden a un periodo determinado, razón por

la cual lo incumple.

- c) Actitud muy conservadora (uso del principio del conservatismo en forma exagerada.

Ciertamente, el principio del conservatismo establece:

En el registro de las transacciones contables y en la elaboración de los estados financieros, debe observarse una tendencia general hacia el inmediato reconocimiento de los eventos desfavorables, evitando la sobre valuación de las utilidades y de los activos.

Este principio obliga a observar que no deben anticiparse las ventas, los ingresos y la utilidad. Todo el pasivo y las pérdidas conocidas deben registrarse sin importar si se puede o no determinar su exactitud.

Estas líneas se complementan con lo siguiente:

No aparece ningún cargo por cuentas ma-
las, en el estado de resultados, porque no se
contabiliza ganancia alguna hasta que se cobran
las cuentas, y tampoco existe cargo alguno por
depreciaciones, porque todo el costo del activo
se considera como gasto del ejercicio en que se
realiza el desembolso por la compra. En lo ex-
puesto anteriormente se puede observar que se
actúa muy conservadoramente.

- d) Principio de comparación y principio de consis-
tencia o uniformidad

El incumplimiento de estos principios se
da desde el instante en que no se observan prác-
ticas y procedimientos uniformes en el registro
de las operaciones o transacciones que a diario
se suceden en las empresas, todo lo cual no hace
posible que se pueda realizar una comparación
entre los distintos estados financieros que se
elaboran, en periodos diferentes.

**LEYES QUE ESTABLECEN LA OBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS**

10. Código de Comercio de Guatemala

Decreto No. 2-70 del Congreso de la República

Este precepto legal vigente en la actualidad establece en el título III, del libro II, lo relativo a la contabilidad y correspondencia mercantiles, los siguientes aspectos:

Artículo 368

Contabilidad y Registros Indispensables

Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados; al efecto deberán llevar cuando menos los siguientes libros o registros.

- a) Libro de inventario
- b) De primeras entradas o diario
- c) Mayor o centralizador
- d) De estados financieros

Además, pueden utilizar otros registros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativos o en virtud de otras leyes especiales.

También podrán llevar la contabilidad, por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización.

Los comerciantes que tengan un activo total que no excede de dos mil quetzales, pueden omitir en su contabilidad los libros o registros enumerados antes, a excepción del libro de inventario, el de estados financieros y aquellos que por leyes especiales, estén obligados a llevar.

Artículo 369

Idioma Español y Moneda Nacional

Los libros y registros deben operarse en español y las cuentas en moneda nacional.

Las sucursales y agencias de empresas cuya sede esté en el extranjero, pueden llevar un duplicado en el idioma y moneda que deseen, con una columna que

incluya la conversión a moneda nacional, previo aviso al Registro Mercantil.

Artículo 14

Personalidad Jurídica

La sociedad mercantil, constituida de acuerdo a las disposiciones de este Código e inscrita en el Registro Mercantil tendrá personalidad jurídica propia y distinta de los socios individualmente considerados.

Artículo 24

Plazo

El plazo de la sociedad principia desde la fecha de inscripción de la misma en el Registro Mercantil. Las sociedades mercantiles pueden constituirse para plazos indefinidos.

Artículo 35

Utilidades no Causadas

Queda prohibida la distribución de utilidades que no se hayan realmente obtenido conforme el balance general del ejercicio.

El Código de Comercio en el título II, referente a contratos mercantiles en particular, capítulo I de la compra venta mercantil; en el artículo 699 estipula: costo, seguro y flete. En la compra venta, el costo seguro y flete: el precio comprenderá el valor de la cosa, más las primas de seguro y los fletes hasta el lugar convenido para que sea recibido por el comprador.

También en el Código de Comercio de Guatemala, en sus artículos 374, 377, 379 y 380 norma lo referente a que el comerciante deberá establecer la situación financiera de su empresa, tanto al iniciar sus operaciones, como por lo menos una vez al año; la exhibición de la situación financiera, mediante los estados financieros deberá expresar con veracidad y razonabilidad los resultados de las operaciones de la entidad.

En resumen, se puede decir, que el Código de Comercio de Guatemala, reconoce la existencia de algunos principios de contabilidad generalmente aceptados, tales como:

- a) Artículo 369: Moneda nacional igual al principio de la unidad monetaria

- b) Artículo 14: Personalidad jurídica igual al principio de la entidad

- c) Artículo 24: Plazo igual al principio del negocio en marcha

- d) Artículo 35: Utilidades no causadas igual al principio del conservatismo, pero éste con enfoque ambiguo, debido a que se refiere únicamente a las ganancias; claro que en determinado momento coincide con el espíritu del conservatismo cuando dice que no se deben anticipar las ganancias ni los ingresos, y/o ventas, pero no considera el hecho de reconocer en forma inmediata los eventos desfavorables y que también se deben registrar todos los pasivos y pérdidas conocidas, sin importar si se puede o no determinar su exactitud.

- e) Artículo 699: costo, seguro y flete igual al principio del costo histórico original

- f) Artículos 374 balance general y estado de pérdidas y ganancias igual al principio del periodo contable y revelación suficiente.

Es válido plantear la interrogante, respecto a qué pasa con los siguientes principios de contabilidad, que en ningún artículo se encuentran ni en forma taxativa, en dicha ley, tal es caso de:

- 1o. Principio de la substancia antes que forma legal
 - 2o. Principio de realización
 - 3o. Importancia relativa o materialidad
 - 4o. Consistencia o uniformidad
-
- 2o. Decreto No. 59-87 del Congreso de la República.
Ley del Impuesto Sobre la Renta

Este precepto legal, reconoce la existencia de

los principios de contabilidad generalmente aceptados, al referirse a los sistemas de contabilidad para la contabilización y reconocimiento de los ingresos costos y gastos.

Este precepto legal, también los reconoce en forma específica, en diversos artículos, los cuales se mencionan en seguida:

Artículo 7o.

Período de Imposición

De manera general, el período de imposición principia el uno de julio de un año y finaliza el treinta de junio del año siguiente. La Dirección, en casos debidamente justificados y a solicitud del contribuyente, podrá autorizar períodos de imposición coincidentes con el año calendario y en casos excepcionales otros períodos que terminaran el último día del mes que corresponda.

En todos los casos, el período de imposición será anual para efectos contables y deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

Este artículo se refiere específicamente al principio del periodo contable.

Artículo 15

Revaluación de Activos Fijos

Las revaluaciones de activos fijos hechas por simples partidas de contabilidad, no se consideran como ganancias para la determinación del impuesto; pero en este caso, las depreciaciones y amortizaciones sobre tales activos deben efectuarse sobre los valores anteriores a tales revaluaciones.

Si se enajenaren los activos revaluados, el excedente sobre el costo no amortizado que se obtenga constituirá ganancia sujeta al impuesto, dicho excedente se determina por la diferencia entre el precio de venta y el valor residual que tenga el bien a la fecha de enajenación.

A los efectos de esta Ley, tales revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de reserva por revaluaciones que permita cuantificar exactamente el monto de la misma.

Como podrá darse cuenta, este artículo reconoce la existencia del principio del conservatismo en el sentido de que no se deben anticipar las ganancias, que pueden darse como consecuencia de revaluaciones de activos fijos, y también reconoce la existencia del principio del costo histórico original, principio que se acentúa su reconocimiento en el artículo 52 al referirse a la valuación de inventarios.

Artículo 50

Sistema de Contabilidad

Desde mi punto de vista, este artículo es el que reconoce la existencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados, puesto que en el mismo se establece claramente que; las personas jurídicas e individuales que posean empresas, así como todo contribuyente que realice actividades lucrativas, que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados obtenidos en cada periodo de imposición de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos. Este artículo reconoce la utilización del sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos y los egresos, tácitamente reconoce el espíritu

que promulgan los principios de contabilidad generalmente aceptados, pues como se podrá recordar este sistema contable tiene como característica esencial el de cumplir con tales principios.

LA AUDITORIA FINANCIERA Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Una Auditoria independiente es un examen critico y sistemático de:

- a) La dirección interna de la empresa
- b) Estados, expedientes y operaciones contables preparadas anticipadamente por la gerencia
- c) Los demás documentos y expedientes financieros y jurídicos de una empresa

Una auditoria independiente tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y demás documentos.

Una auditoria se lleva a cabo con la intención de publicar estados financieros que constituyen declaraciones de la gerencia y que presentan con equidad la situación

financiera de una empresa en una fecha dada, y los resultados de las operaciones durante un periodo que termina en esa fecha.

Los estados financieros deben prepararse básicamente con uniformidad todos los años y de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La auditoría está relacionada estrechamente con la aplicación de los principios de contabilidad. En el amplio campo de la contabilidad, de la cual la auditoría es una parte, la determinación apropiada de las utilidades líquidas periódicas es de importancia fundamental. La utilidad líquida ha sido definida de numerosas formas y por Organismos como la Asociación Americana de Contabilidad, el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados y los Tribunales. La utilidad se considera como el aumento en activo líquido, medido en función del excedente de ingresos periódicos sobre los costos y gastos periódicos.

Con objeto de determinar con acierto las utilidades líquidas, periódicas, deben correlacionarse apropiadamente los ingresos y los costos correspondientes para obtener estos ingresos, por tanto, en la conducción de una Auditoría y la preparación consiguiente de estados finan-

cieros que presenten imparcialmente los resultados de las operaciones de un periodo, la determinación acertada de la utilidad líquida periódica, la auditoría debe conducirse en forma competente. Los estados financieros deben presentarse con la premisa de que ha habido uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad año tras año. Los principios de contabilidad y las normas, principios y procedimientos que gobiernan las auditorías, están relacionadas entre sí y forman un conjunto integral. Sin un conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados, no sería posible la existencia de los principios de Auditoría.

PRINCIPIOS EN LAS AUDITORIAS

Un principio es una verdad fundamental, una ley o doctrina básica o elemental, una regla definida de acción; cuando se aplican a la auditoría, son verdades básicas que indican los objetivos de la auditoría.

Los principios en la auditoría sugieren la forma en que se realizan los objetivos. Los principios deben pasar la prueba de una investigación científica.

NORMAS O ESTANDARES EN LA AUDITORIA

Una norma o estándar de auditoría, es la que se fija o establece por autoridad competente, como regla para la medición de cantidad, peso, extensión, valor o calidad. Lo que establece la autoridad, costumbre o el acuerdo general, como modelo o ejemplo, criterio, prueba.

Aplicada a la auditoría, una norma es una medida de trabajo, fijada con autoridad y consentimiento profesional. Las normas presuponen similitud en la calidad de trabajo.

La conformidad de los estados financieros con los principios de contabilidad generalmente aceptados debe determinarse a la luz de las normas objetivas y no de acuerdo con lo que el contador o su cliente puedan considerar justo o aceptable. Los procedimientos de auditoría son los actos que han de realizarse en el curso de un examen, no son principios, sino que se refieren simplemente a la metodología a seguir. Los principios de auditoría se denominan comúnmente normas.

Fundamentalmente, las normas de auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia que se ha de obtener por medio de los procedimientos de Auditoría. En

otras palabras, una norma es un patrón de medida de los procedimientos aplicados con aceptabilidad general en función de los resultados obtenidos. Tanto los principios como las normas influyen en forma directa en todos los programas de auditoría.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, ha avalado la observancia de las siguientes normas de Auditoría en nuestro medio, las cuales fueron fijadas inicialmente por el Instituto Americano de Contadores Públicos titulados, siendo éstas las siguientes:

Normas Generales o Normas Personales

- a) El examen ha de realizarlo una persona o personas que tengan estudios técnicos adecuados y capacidad como auditores.
- b) En todos los asuntos relacionados con el trabajo el auditor o auditores deben conservar independencia de criterio.
- c) Debe concederse la atención profesional debida al trabajo de examen y a la preparación del informe.

Normas Relativas al Trabajo

- a) El trabajo debe ser planeado adecuadamente y los ayudantes en caso de haberlos, deben estar debidamente supervisados.

- b) Debe hacerse un estudio y evaluación del control interno existente para juzgar el valor que pueda acordársele y para determinar el grado y extensión de las pruebas a que deban ceñirse los procedimientos de auditoría. (*)

- c) Debe obtenerse suficiente material probatorio competente por medio de la inspección, observación, preguntas y confirmaciones para formar una base razonable de opinión para juzgar los estados financieros que se examinan.

(*) Esta norma fué modificada por el SAS No. 55, cuyo resumen fue publicado por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en junio de 1988, en donde además se establece la nueva estructura de esta norma, la cual es la siguiente:

"Deberá obtenerse un conocimiento suficiente de la estructura de control interno, para planear la auditoría y determinar la naturaleza, alcance y extensión de las pruebas a ser realizadas".

Normas Relativas al Informe

- a) El informe debe expresar si los estados financieros están formulados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) El informe debe exponer si estos principios de contabilidad se han aplicado uniformemente en el periodo actual en relación al periodo anterior.
- c) Las exposiciones informativas o divulgaciones en los estados financieros han de considerarse razonablemente adecuadas, a menos que se exponga lo contrario en el informe.
- d) El informe debe contener un dictamen sobre los estados financieros, tomados en conjunto o una nota explicando que no es posible emitir un dictamen. Cuando no se pueda emitir un dictamen de los estados financieros en conjunto, deben exponerse las razones que lo impiden. " En todos los casos en que el nombre de un auditor esté asociado con los estados financieros, el informe deberá contener una indicación clara y concisa del carácter del examen que hizo el auditor, en el caso de haberlo hecho y el grado de responsabilidad que asume.

Dictamen

Al concluir el trabajo de revisión de las cifras de los estados financieros, el Contador Público y Auditor expresa las conclusiones a que llega respecto de la corrección contable de las mismas en un documento llamado dictamen.

El dictamen, es la opinión del Contador Público sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos.

Esa opinión o dictamen podría redactarse en la forma y estilo que cada quien tuviera para hacerlo; no obstante con el fin de uniformar hasta donde sea posible esa expresión, la profesión ha adoptado una forma de redacción más o menos rígida en la que se resumen claramente tres ideas fundamentales:

- 1o. Identificación de los estados financieros a que se refiere el Dictamen
- 2o. Trabajo realizado en su revisión
- 3o. Opinión Profesional

El siguiente es el modelo aceptable de Dictamen:

dictamen	comentario.
He examinado el balance general de la compañía X, S.A., al _____ y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha...	Identificación clara de los estados financieros a que se refiere para limitar la responsabilidad profesional a dichos estados.
... Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas...	Alcance del trabajo realizado atendiendo a los lineamientos marcados por la profesión para garantizar un trabajo de calidad profesional.
... y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría...	Redundancia sobre lo anterior para informar más claramente al público que no conoce de normas de auditoría.
... que consideré necesarios en las circunstancias.	Es decir, que no obstante la rigidez de las normas de auditoría, el Auditor puede y debe poner en juego su criterio personal.
En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la compañía X, S. A. al _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha...	Juicio personal que implica una duda razonable. No se habla de exactitud porque los mismos estados financieros incluyen estimaciones. Además el trabajo de auditoría es selectivo y no exhaustivo.

... de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados...

Condición sine qua non de la opinión del C.P., que limita y define el campo de acción de éste. El C.P. opina sobre estados financieros contruidos sobre ciertas bases. Los principios de contabilidad aunque desde cualquier otro punto de vista puedan no ser valederos (valores actuales de realización, etc.)

... que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Se limita la aplicación arbitraria de los principios, pero fundamentalmente se hacen comparables las cifras del ejercicio examinado con las del ejercicio anterior.

Fecha de (emisión del) dictamen

Particularmente importante porque el C.P. es responsable de informar de los acontecimientos extraordinarios que pueden afectar sensiblemente la situación financiera de un negocio, ocurridos entre la fecha de cierre del ejercicio dictaminado y la fecha del dictamen.

A partir del mes de junio de 1988, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, publicó el boletín informativo No. 01/1988, titulado "Resumen de los pronunciamientos sobre normas de auditoría", el cual contiene las normas siguientes:

- a) Norma No. 53: Responsabilidad del Contador Público y Auditor para detectar e informar sobre errores e irregularidades.
- b) Norma No. 54: Actos ilegales cometidos por los clientes.
- c) Norma No. 55: Consideración de la estructura del control interno en una auditoría de estados financieros
- d) Norma No. 56: Procedimientos analíticos
- e) Norma No. 57: Auditoría de estimaciones contables
- f) Norma No. 58: Informes sobre estados financieros auditados.
- g) Norma No. 59: Consideraciones del auditor sobre la habilidad de una entidad para continuar como negocio en marcha.
- h) Norma No. 60: Comunicación de asuntos relacionados con la estructura de control interno observados en una auditoría.

i) Norma No. 61: Comunicación con los comites de auditoria

De estas nuevas normas, merece especial atención lo relativo a informes sobre estados financieros auditados, puesto que el mismo modifica el informe estándar del auditor reemplazando la terminología usual, con claras descripciones de la responsabilidad del auditor, del trabajo que hace y de la seguridad que proporciona.

En las páginas siguientes se presenta el nuevo modelo de dictamen estándar del auditor. Es de suma importancia indicar que ésta es una modificación substancial que se hace desde el año de 1948. Los cambios más importantes son los siguientes:

- La adición de un párrafo introductorio en el que se diferencia la responsabilidad de la administración por la preparación de estados financieros, de la responsabilidad del auditor de expresar su opinión sobre dichos estados financieros.

- Un reconocimiento explícito, en el segundo párrafo o párrafo de alcance, de que una auditoria proporciona seguridad razonable dentro del contexto de importancia relativa de que los estados financieros estan libres

~~de omisiones importantes.~~

- La adición de una breve explicación, en el párrafo de alcance, de lo que una auditoría trae consigo.
- Eliminación en el párrafo de opinión, de la referencia a la consistencia de los principios de contabilidad.
- Párrafo ilustrativo requerido cuando existe una inconsistencia de los principios de contabilidad.
- Como se explica en la nota x a los estados financieros, la compañía cambió el método empleado para calcular la depreciación en 19x2.
- No obstante que se omitió la referencia a la consistencia, en el nuevo dictamen, cuando los principios de contabilidad no hayan sido aplicados consistentemente, tal como lo requiere la AU sección 420, se debe añadir un párrafo explicativo, después de la opinión.
- La norma No 58 revisa la segunda norma de informe sobre la consistencia, como sigue:

Norma anterior: "El informe establecerá si los princi-

prios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en el periodo actual en relación con el anterior".

Nueva norma: "El informe identificará aquellas circunstancias en las cuales los principios de contabilidad no han sido aplicados en forma consistente, en el periodo actual, en relación con el anterior".

- Otro cambio importante que introdujeron las normas no. 58 y no. 59 es la manera de informar acerca de incertidumbres importantes y dudas substanciales sobre la factibilidad de negocio en marcha. Ambos pronunciamientos cambian las normas actuales eliminando de los dictámenes con salvedad, la frase "sujeto a".

Cuando se adopte la norma no. 58 las incertidumbres se revelarán en un párrafo explicativo, después de la opinión.

Como se mencionó anteriormente, aquí se presenta la estructura del nuevo dictamen estándar.

"Hemos auditado el balance general adjunto de la compañía X al 31 de diciembre de 19XX, y los estados

de resultados, de utilidades retenidas y flujo de efectivo que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión, en base a nuestra auditoría, sobre los estados financieros.

Nuestra auditoría se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes de revelación. La auditoría incluye, en base a pruebas selectivas, el examen de la evidencia soporte de las cantidades y revelaciones en los estados financieros. Incluye también, la evaluación de los principios de contabilidad y las estimaciones importantes efectuados por la gerencia, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la

compañía X al 31 de diciembre de 19XX, y los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados."

CAPITULO V-

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EXISTENTES EN LA ACTUALIDAD

GENERALIDADES

PRINCIPIOS DERIVADOS DE LA ORGANIZACION DE NUESTRO ESTADO

- a) Todos los habitantes del territorio guatemalteco están obligados a pagar impuestos.
- b) Sujetos activos de la relación jurídico-tributaria sólo pueden ser: El Estado, las Municipalidades y entes públicos.
- c) Los impuestos deben establecerse por medio de leyes.
- d) Igualdad de la imposición.
- e) Generalidad en la imposición.
- f) La libertad de trabajo, comercio e industria como hechos generadores de la relación jurídico-tributaria.

Las normas constitucionales son anteriores a las normas tributarias, y éstas no son más que el desarrollo pormenorizado de las normas constitucionales, así como que piedra fundamental, constitucional, del Derecho Tributario es el principio de legalidad el que encontramos plasmado en el artículo 171 inciso c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, donde se establece:

"Corresponde también al Congreso: Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación."

LEY ORIGINARIA

La Ley, en sentido formal, es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución confía la tarea legislativa, que en nuestro medio es el Organismo Legislativo o Congreso de la República, y después de la Constitución, es la fuente inmediata de mayor jerarquía e importancia en el Derecho Tributario.

Se entiende por Ley el acto emanado del Poder Legislativo (aspecto formal) que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales (aspecto material).^{5/}

La Constitución Política de la República es la que contiene los principios generales, abstractos, sobre los cuales se organiza el Estado, siendo en consecuencia las leyes ordinarias las que deben desarrollar en forma más concreta la aplicación de la misma a los ciudadanos contribuyentes a quienes va dirigida, leyes que deben ins-

^{5/} Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México.

pirarse en los principios de uniformidad y equidad en la imposición, así como en la capacidad tributaria del contribuyente, entendidos estos principios como postulados de una efectiva y práctica justicia financiera.

DECRETOS-LEY

Los Decretos Leyes, surgen como distintivos de regímenes de facto aparecidos detrás de un golpe de Estado, cuando se violenta o rompe la vigencia del texto Constitucional, y la función legislativa no es ejercitada por un Congreso Ordinario o Asamblea, sino por un Jefe de Estado o Junta de Gobierno, según sea unipersonal o colegiada el órgano que detenta o concreta los poderes públicos, o bien en casos de calamidad pública o emergencia, en los que tiene que emitirse las normas pertinentes, en forma rápida, sin esperar la actuación legislativa.

REGLAMENTOS

Los tratadistas del Derecho Administrativo, en forma unánime, aceptan como fuente de esta materia a los reglamentos. En el sistema administrativo guatemalteco, también son aceptados en este sentido.

Pero en lo referente al Derecho Tributario, no sucede lo mismo, pues se argumenta que para considerar a un cuerpo normativo como ley, lo debe ser desde el punto de vista formal y material, y los reglamentos desde el punto de vista formal, son emitidos por el Ejecutivo y no por el organismo específicamente establecido para emitir Leyes, como lo es el Organismo Legislativo.

Las diferencias que existen entre la ley propiamente dicha y el reglamento son notorios y de fondo, como por ejemplo:

- a) La ley es emitida por el Organismo Legislativo y el Reglamento por el Organismo Ejecutivo;
- b) Si bien las disposiciones de la ley y el reglamento son de carácter general y obligatoria, tanto para los órganos del Estado como para los particulares, el reglamento no puede crear tributos, ya que su función es únicamente desarrollar las leyes respectivas y en consecuencia, sus normas deben estar ajustadas a la ley y nunca modificarlas, suprimirlas o tergiversarlas, en virtud del principio de legalidad y de subordinación jerárquica.

CIRCULARES, INSTRUCCIONES Y ORDENES

Lo que se ha expuesto anteriormente en relación a los reglamentos vale también para las circulares, instrucciones y órdenes administrativas, a lo que sólo hay que agregar que éstos son actos del poder ejecutivo de carácter interno ya que van dirigidos de los órganos superiores a los inferiores, con vistas a uniformar los criterios de aplicación y administración de las leyes. Si bien es cierto que las circulares, instrucciones y órdenes carecen de fuerza obligatoria para los particulares, lo que las distingue de los reglamentos, no es menos cierto que al igual que éstos, contiene criterios sobre la interpretación de la ley, y expresan el pensamiento de los administradores para resolver sus problemas, por lo que poseen mucha significación en la vida práctica, e incluso en la doctrina científica.

INTERPRETACION DE LA LEY

Interpretar significa: "Explicar o declarar el sentido de una cosa, principalmente el de textos carentes de claridad".^{6/}

^{6/} Diccionario de la Real Academia Española.

PRINCIPALES METODOS DE INTERPRETACION EN MATERIA FISCAL

Entre estos métodos de interpretación tenemos los siguientes:

- a) La Restrictiva
- b) La Estricta o Literal
- c) La Analógica
- d) La Económica

INTERPRETACION RESTRICTIVA

Es la que restringe o reduce el sentido literal de la Ley. Hay diversas tesis sobre este criterio de interpretación. Las principales son las siguientes:

1. INDUBIO CONTRA FISCUM

Los tratadistas italianos argumentan, que si el Legislador es el autor de la norma, el Poder Público debe de sufrir las consecuencias de una norma oscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares, en casos de obscuridad o duda, debe de estarse por la no imposición.

2. INDUBIO PRO FISCUM

Los partidarios de este método expresan que el Estado Moderno no establece contribuciones para enriquecerse o acumular tesoros, sino solamente se exigen hasta donde lo requiere las necesidades públicas. Lo que se recarga de menos en un impuesto determinado, mediante la desgravación o exención de un contribuyente, se tornará en agravación de la situación de otro contribuyente, pero para que el estado subsista, lo no solventado por uno debe ser pagado por otro y es por ello, como por causa de utilidad pública, que tanto la política como la Jurisprudencia deben de tratar el tributo como causa favorable al fisco.

INTERPRETACION ESTRICTA O LITERAL

Este método de interpretación consiste en aplicar la ley únicamente a los casos previstos por la misma, descartando por consiguiente a los métodos extensivos o analógicos.

INTERPRETACION ANALOGICA

Se considera peligroso aplicar este método de

interpretación, por cuanto que su elasticidad permitiría, hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran la intención del legislador gravar o regular. Con esto se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar, lo que puede ser de graves consecuencias; además este método de interpretación viola el principio de que "no hay tributo sin ley". De aplicarse, se violaría el principio de legalidad.

INTERPRETACION ECONOMICA

Es el que reviste mayor actualidad y sistematización. Su origen se ubica en la Doctrina Alemana y Suiza y ha sido recogido por la Jurisprudencia y el Derecho Positivo de diferentes países.

No obstante su título, es bueno aclarar que no se trata de que las leyes tributarias se interpreten económicamente, ya que toda ley no puede interpretarse más que jurídicamente. Esta forma de interpretación trata de desentrañar el sentido de una institución, atendiendo a la naturaleza de la misma. Lo que respalda este método es que la materia tributaria se contrae al estudio de un grupo particular de fenómenos de tipo económico-financiero, debido a que la base de sustentación de los tributos es la

manifestación de la riqueza de los particulares, por lo que las instituciones creadas por el legislador deben interpretarse de acuerdo a esa naturaleza económica.

La misma ley se funda, en la capacidad de pago del contribuyente, que es un concepto eminentemente económico.

CLASIFICACION DE LA INTERPRETACION ATENDIENDO AL SUJETO QUE LA REALIZA

- a) AUTENTICA: Cuando proviene del propio legislador
- b) JUDICIAL: Si la efectúa el organismo judicial
- c) DOCTRINAL: La realizan los científicos del Derecho

De éstas la más importante por su reinteración y efectividad en su aplicación, es la judicial.

INTERPRETACION EN NUESTRA LEGISLACION

A continuación se hará un ligero análisis de los principales métodos de interpretación según nuestra legislación:

a) METODO GRAMATICAL

Este método se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance. Los términos legales se les analiza mediante el estudio gramatical, etimológico, de sinonimia etc.

Este método interpretativo es deficiente cuando no se sabe aplicar, o sea cuando se quiere interpretar la norma en forma aislada, sin pensar que este método indica que tiene que tomarse cada artículo de la ley y relacionarlo con los demás que se refieren a la misma institución.

Los especialistas de Derecho Tributario coinciden en señalar que el uso de cada método en forma exclusiva es insuficiente y "puede llegar a conclusiones erróneas, porque el legislador no es siempre un técnico en Derecho Tributario, y por lo tanto, puede suceder que la terminología empleada no sea adecuada a la realidad que se quiso legislar".^{2/}

^{2/} Benvenuto Griziotti, Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, Madrid, España.

Nuestra Ley del Organismo Judicial contempló el método gramatical en sus artículos 8, 9 y 10. El artículo 8 estipula que: "Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvia, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, pero cuando el legislador las haya definido expresamente, se les dará su significado legal"; y el Artículo 9, dice que: "Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu". El artículo 10 de la misma ley estipula que: "Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en su sentido propio, a menos que aparezca claramente que se ha usado en sentido distinto".

b) MÉTODO SISTEMÁTICO O INTEGRAL

Cuando una norma específica tiene pasajes oscuros, contradictorios o bien se encuentra con leyes contradictorias y no se es capaz de desentrañar el pensamiento del legislador; se tiene que acudir al conjunto de la ley o del sistema jurídico aplicable. Este método lo contempla nuestra Ley del Organismo judicial en el primer párrafo del artículo 11 y dice: "El conjunto de una ley servirá para ilustrar e inter-

pretar el contenido de cada una de sus partes..."

c) METODO DEL ESPIRITU DE LA LEY

"Si se atiende a los elementos necesarios para la interpretación, no puede dejar de prescindirse de las circunstancias de que la norma traduce una declaración de voluntad que como tal tiene una intención y está expresada por medio de signos exteriores que permiten apreciarla".^{B/}

d) METODO HISTORICO

Sus sostenedores dicen que la tarea del intérprete es desentrañar el pensamiento del legislador. Para ello se debe valer de todas las circunstancias que rodearon el momento de la sanción de la ley. Se utilizan, por ejemplo, como instrumento de interpretación el mensaje del poder ejecutivo que eleva la iniciativa de ley al Congreso, la discusión de comisiones por parte del poder legislativo, los correspondientes debates parlamentarios, los artículos de la época

^{B/} Mario Aguirre Godoy, Derecho Procesal Civil de Guatemala. Editorial Universitaria, 1973. Vol I.

aparecidos en la prensa en relación a la ley, las opiniones doctrinales, etc.

Este método identifica la voluntad de la ley con la voluntad del legislador. Sin embargo, este sistema es objeto de crítica en materia fiscal. Se dice que la fiscalidad se caracteriza por su movilidad, y no puede interpretar las cláusulas positivas según el pensamiento del legislador cuando la ciencia tributaria está en constante evolución.

La ley del Organismo Judicial en su numeral 2o. del artículo 11, dice: "Pero los pasajes oscuros de la misma, se pueden aclarar, atendiendo el orden siguiente: 2o.-" A la historia fidedigna de su institución".

CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

La clasificación más común en cuanto a los tributos y que se ha convertido ya de uso general es la siguiente:

IMPUESTOS

TASAS

CONTRIBUCIONES ESPECIALES

IMPUESTOS

En la antigüedad fué una prestación graciosa hecha por los súbditos al señor feudal, luego se transformó en servicio o súplica de los reyes al pueblo, para que ayudara a cubrir los cargos públicos y en la actualidad se ha convertido en una obligación que se reafirma con todas las modalidades de una prestación obligatoria y a la vez obtener ciertos efectos económicos sociales.

"Prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiendo como tal los fines que como presupuestos se ha fijado el Estado. ^{9/}

CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS

A continuación se mencionan algunas características distintivas de los impuestos:

^{9/} Concha Barrientos Marroquín de Estrada. Tesis de graduación. Estudio Jurídico-Doctrinario de la Tributación.

- Es una prestación en valores pecuniarios normalmente en dinero.
- Pesa sobre las personas físicas o de existencia ideal (jurídicas).
- La exigibilidad responde coactivamente al imperio de la ley; o lo que es lo mismo, el contribuyente lo paga a sabiendas que su cobro puede ser forzado.
- El gravamen debe respetar la capacidad contributiva de las personas que es la causa más justa de toda tributación.
- Se destina a gastos de interés general.
- Se establece según reglas fijas, basándose en normas constitucionales, tomando en cuenta los principios de igualdad, generalidad y uniformidad.
- Debe satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles.

CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

1. IMPUESTOS DIRECTOS
2. IMPUESTOS INDIRECTOS

1. IMPUESTOS DIRECTOS

Son los que inciden sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza, incide directamente sobre las personas o sobre las propiedades, es decir sobre su propio patrimonio, ejemplo es el Impuesto sobre la Renta.

VENTAJAS DEL IMPUESTO DIRECTO

1. Permite conocer al contribuyente y como consecuencia fiscalizar mejor su aporte fiscal en forma continua y ordenada mediante listados específicos.
2. Permite al Estado prever una percepción determinada de ellos en virtud de ser gravámenes fijos.
3. Por ser ingreso constante facilita al Estado

obtenerlos aún en épocas de crisis derivadas por fluctuaciones económicas.

DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS

1. Son muy sensibles para los contribuyentes en razón de afectarlos directamente y así provocan en éstos una reacción de supervigilancia del manejo de los fondos públicos.
2. Dejan a un gran sector de la sociedad sin tributar. Ejemplo es el Impuesto sobre la Renta.
3. Por su fijeza no permite al Estado aumentarlos sin oposición como consecuencia, se limita una mayor percepción en un momento propicio, para aumentar los impuestos.

EJEMPLO DE IMPUESTOS DIRECTOS

1. Impuesto único sobre inmuebles
2. Impuesto sobre la renta
3. Impuesto de herencia, legados y donaciones
4. Impuesto de circulación de vehículos

2. IMPUESTOS INDIRECTOS

Es el que grava la riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata, tal el caso del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) también llamado Impuesto del Consumo.

VENTAJAS DEL IMPUESTO INDIRECTO

1. Afectan a un gran número de personas de la sociedad que en la medida de sus posibilidades contribuyen, estableciéndose una relativa uniformidad y universalidad.
2. Son los más productivos para el Estado porque aportan más fondos que los directos.
3. Por su flexibilidad permiten al Estado sin provocar reacciones negativas de los contribuyentes, su aumento.

DESVENTAJAS DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

1. La más grave es que fomentan la traslación y como

resultado el que lo paga es el consumidor.

2. No permiten un efectivo control sobre los contribuyentes en virtud de que tienen una gran facilidad para trasladarse.
3. En general no son justos, afectan a la mayoría de la sociedad, especialmente en artículos de consumo.

EJEMPLO DE IMPUESTOS INDIRECTOS

1. Impuesto al valor agregado
2. Impuesto sobre aguardiente y licores preparados
3. Impuesto de alcoholes y vinos
4. Impuesto sobre importaciones y exportaciones
5. Impuesto sobre venta de automóviles
6. Impuesto sobre gasolina
7. Impuesto sobre cigarrillos

EFEECTO DE LOS IMPUESTOS

Es evidente que todo impuesto provoca efectos económicos, ya que por una parte resta capacidad de consumo y de ahorro a los contribuyentes, por otra faculta al Esta-

do para la prestación de servicios públicos para la construcción de carreteras públicas, etc.

INCIDENCIA Y TRASLACION DEL IMPUESTO

Generalmente el problema de la incidencia de un impuesto se le concibe como el problema de determinar quién paga. Con más precisión puede decirse que la incidencia recae sobre aquellos que soportan la carga pecuniaria directa del impuesto, es decir, que el impuesto incide sobre la persona que lo paga en realidad, porque no siempre el que paga el impuesto es el verdadero contribuyente. Todo individuo pretende pasar la carga tributaria a otro, pues esa carga tiende a disminuir sus utilidades y la pretensión de cada cual es la de obtener mayor utilidad, este traspaso de una persona a otra es lo que se conoce con el nombre de traslación del impuesto.

TASAS

El concepto de tasa está vinculado siempre a un servicio público divisible que ofrece el Estado, por lo cual se puede decir que tasa es:

El ingreso monetario recibido por el Estado o un

entre "publico" en pago de un servicio publico respectivo y

diversos que beneficias directamente a quien lo paga, all

mismo tiempo que beneficia a la sociedad en general..

Otras definiciones aceptables son:

"Tributo cuyo cobro se realiza en forma de un servicio"

donde la prestación efectiva o potencial de un servicio

publico individualizado en el contribuyente, su producto no

debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el

presupuesto de las obligaciones definitivas que corresponden al

modelo del "tributo" para las Americas Latinas".

CARACTERISTICAS DE LAS TASAS

1. La divisibilidad

2. Su materialidad

3. La voluntad

4. La equivalencia

5. La efectividad

DIVISION DE LAS TASAS

Las tasas pueden dividirse en:

1. Las tasas

2. Tasas variables

- a) Proporcionales
- b) Progresivas
- c) Graduales

CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Existe una promiscua terminología para denominar a este tipo de tributo; se habla de "tributo especial", de "Contribución" de "Contribución Especial", de "Contribución de Mejora", de derecho de cooperación, de "Impuesto de Plusvalía por el aumento específico del valor de la propiedad". Para denominarse a este tipo de tributo se ha generalizado con mejor criterio el uso de la palabra "contribución especial", para referirse al tipo, y de los de "Contribución de Mejoras" y "Contribución de Seguridad Social", para referirse a sus dos subtipos aceptados en Guatemala, en otros países aceptan un tercer subtipo denominado "contribución por gasto".

CLASE DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES

En algunas legislaciones existen tres clases de contribuciones especiales, de las cuales las dos primeras

se dan en nuestra legislación:

- a) Contribución de mejora;
- b) Contribución de Seguridad Social; y
- c) Contribución por gastos

DIFERENCIAS ENTRE LA TASA Y LA CONTRIBUCION ESPECIAL

1. La contribución especial por mejoras es una compensación por ventajas obtenidas específicamente en la propiedad inmueble, en la tasa no existe el principio de territorialidad.
2. En la contribución especial por seguridad social, es una compensación que tiene una categoría de personas delimitadas geográficamente, en la tasa no existe el principio de territorialidad.
3. La contribución especial se paga de una vez, la tasa cada vez que se hace uso del servicio.
4. El pago de una contribución es obligatorio, la voluntariedad de la tasa existe, con la condición que dijimos que si no se paga existe abstención del particular

de hacer uso del servicio tasado.

ELEMENTOS DEL TRIBUTO

La relación jurídico tributaria es de derecho público, estableciéndose un deber a cargo del contribuyente y un derecho a favor del Estado. En esta relación jurídico-tributario, se identifican los siguientes elementos:

- a) EL SUJETO
- b) EL OBJETO
- c) LA CUOTA
- d) LA BASE

a) SUJETO DEL TRIBUTO

La relación tributaria se establece entre un ente público y los particulares. Los entes públicos en el campo nacional son los sujetos activos de esta relación y las personas individuales, colectivas y otros entes de carácter particular, los sujetos pasivos de la misma.

Sujeto Activo

Es el sujeto acreedor de la obligación tributaria, es decir quien tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del impuesto o tributo a la persona destinataria de satisfacer dicha obligación; este sujeto activo es el estado, pero puede serlo también por delegación o concesión cualquier otro ente público facultado como las instituciones autónomas, que aunque no tienen poder tributario, la ley que los crea puede otorgarles determinadas facultades para recibir tributos, como por ejemplo:

Las Municipalidades, y

Los Bancos del Sistema

Sujeto Pasivo

Es la persona individual o jurídica quien deberá de acuerdo a la ley, dar cumplimiento a la obligación tributaria. También se conoce con el nombre de sujeto de la imposición, a la persona física o jurídica que con arreglo a las disposiciones de la ley, deberá hacer efectiva la deuda tributaria, propia o ajena.

Terceros

Es el destinatario o persona que definitivamente paga el tributo o soporta el gravamen en virtud del fenómeno de la repercusión, o traslación que hace el sujeto pasivo. Puede decirse que terceros son los consumidores finales.

b) OBJETO DEL TRIBUTO

Es otro elemento de la obligación tributaria, y consiste en la materia sobre la cual recae el gravamen, pero este gravamen debe ser ampliado en el sentido que el objeto de los tributos, involucre el hecho generador, o sea la situación en la cual debe ubicarse una persona individual o jurídica para resultar obligada a pagar el tributo.

Se ha dividido el objeto del impuesto en:

LA RENTA

EL CAPITAL

EL PATRIMONIO

LOS ACTOS FORMALES

LA RENTA

El ingreso ordinario o extraordinario constituido por el conjunto de pagos por distintas formas y causas o en caso de contribuciones recibidas por una persona da origen a separar de esta cantidad total una parte proporcional para el Estado y que se conoce como el impuesto sobre la renta, siendo el más importante de los tributos, en nuestro país, vale la pena referirse al mismo en los siguientes términos.

Es una contribución sobre entradas que se procura el individuo por medio de su dinero (Renta de Capital), de sus propiedades (Renta de la tierra o arrendamientos) y de su actividad (Renta del trabajo o salario).

El impuesto sobre la Renta pertenece a la Categoría de los Impuestos Directos. Su sello popular es "Quien más gana, más paga".

Con variada denominación se ha incorporado este gravamen a los regímenes impositivos de casi todas las naciones considerándosele técnicamente como el más justo y equitativo de todos los tributos conocidos.

La renta gravada debe ser siempre la neta, es decir con la deducción de los gastos necesarios para la obtención de la renta bruta.

Otra característica del Impuesto sobre la Renta, es que el sujeto real es el mismo sujeto fiscal.

Este impuesto se presenta en dos formas:

a) Forma Cедular

Se le llama también analítica o inglesa, debido a que se implantó en Inglaterra y porque existe una escala especial de imposición para cada renta, o sea que la renta se secciona de acuerdo con las diferentes fuentes, para las cuales existe una cédula.

b) Forma Global

Llamada también sintética, es un impuesto global por clases, un complemento de los impuestos directos cobrados al contribuyente, toma en cuenta todos los ingresos de la persona, sin considerar su fuente.

En el régimen cédular, se grava en forma independiente cada uno de los diferentes tipos de ingresos que obtengan las personas, grava la fuente de ingreso, no importando la persona.

En el régimen global, no interesa las fuentes de ingreso sino que atiende al ingreso total que recibe el causante.

En el cuadro siguiente, se presentan aspectos relacionados con el Impuesto sobre la Renta, Decreto Legislativo No. 59-87 y sus modificaciones hasta el año 1,989.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA
SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1987 HASTA 1989

Corre- lati- vidad	No. de Decreto	Ente Emisor	Fecha Publicación Diario Oficial	Fecha que entró en vigor	Fundamento Filosófico Social, Económico y Político	Leyes y Artículos Reforma- dos o Derogados
1	59-87	Congreso	30 sept 1987	1 oct 1987	Para cumplir con los objeti- vos para el desarrollo econó- mico y social previstos en el programa de Reorganización Nacional, así mismo dentro de la política fiscal llevar a cabo la modernización de la estructura y administración tributaria, reduciendo la e- vación en el mayor grado po- sible, mediante la adecuación de la base de imposición y las tasas impositivas, de acuerdo a principios de equi- dad, justicia tributaria y capacidad de pago. Además pa- ra estar congruente con el principio de legalidad en la Constitución política de la República las numerosas modi- ficaciones que dificultan el cumplimiento y administración del impuesto se hace necesari- o dictar una nueva ley so- bre la materia.	Se deroga el Decreto Ley 229 y todas sus adiciones, reformas y modificaciones. (Únicamente el artículo 36 se dejó vigente temporal- mente).

IMPUESTO SOBRE LA RENTA
SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1987 HASTA 1989

Corre- lati- vidad	No. de Decreto	Ente Emisor	Fecha Publicación Diario Oficial	Fecha que entró en vigor	Fundamento Filosófico Social, Económico y Político	Leyes y Artículos Reforma- dos o Derogados
2	90-87	Congreso	30 nov 1987	30 nov 1987	Debido a que el artículo 120 transitorio, del Decreto número 59-87 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta se publicó con errores que lo hacen inaplicable, por lo que es procedente reformarlo. Asimismo es conveniente aclarar lo relativo a la fecha en que el nuevo régimen de retenciones principiará a aplicarse y ampliar el término para la emisión del Reglamento, para que éste cumpla con su objetivo de desarrollar los preceptos de la Ley en cuanto al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos para facilitar su recaudación.	Se modifican los artículos 120 y 121.
3	95-87	Congreso	14 dic 1987	15 dic 1987	Debido a que el Congreso en fechas recientes aprobó un programa de recaudación tributaria, con el propósito fundamental de adecuar las leyes impositivas vigentes en el país, e imprimirles un alto espíritu de justicia tributaria, y no obstante el esfuerzo que el Congreso realizó en la aprobación de los distintos proyectos presentados a su conocimiento, es necesario introducirles modificaciones, para salvar errores en los mismos que han dificultado su aplicación, siendo procedente dictar en tal sentido la respectiva disposición legal.	Se modificaron los siguientes artículos: 40. inciso a); 23; 25; 29 inciso a); 30; 33 inciso d); 39 incisos d), e), f), l), q), s) y t); 41 inciso d); 45; 47; 48 inciso b); 49; 51; 67; 68; 69; 80; 94; 96; 105 y 111, todos del Decreto No. 59-87

IMPUESTO SOBRE LA RENTA
SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1987 HASTA 1989

Corre- lati- vidad	No. de Decreto	Ente Emisor	Fecha Publicación Diario Oficial	Fecha que entró en vigor	Fundamento Filosófico Social, Económico y Político	Leyes y Artículos Reforma- dos o Derogados
4	43-88	Congreso	17 ago 1988	17 ago 1988	La necesidad de introducir reformas a algunos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta a efecto de que la Superintendencia de Bancos, esté en capacidad de obtener la adecuada información financiera de las instituciones que fiscaliza, así como desarrollar el procedimiento administrativo que rige las audiencias por revisiones fiscales en materia del Impuesto sobre la Renta, al igual que facilitar la aplicación de la Ley.	Se modificaron los artículos: 5 inciso iii; 37; 50; y 112 del Decreto número 59-87.
5	56-88	Congreso	30 sept 1988	30 sept 1988	Con el objeto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones del Impuesto sobre la Renta, se hace necesario ampliar los plazos que establece el artículo 120 transitorio del Decreto 59-87, reformado por el artículo 1o. del Decreto 90-87, ambos del Congreso de la República, para la presentación de las declaraciones juradas y el pago del impuesto correspondiente al primero y segundo periodos extraordinarios.	Se modifica el artículo 120 del Decreto 59-87 y el artículo 1o. del Decreto 90-87.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA
SINTESIS HISTORICA DE SUS MODIFICACIONES DESDE 1987 HASTA 1989

Conre- lati- vidad	No. de Decreto	Ente Emisor	Fecha Publicación Diario Oficial	Fecha que entró en vigor	Fundamento Filosófico Social, Económico y Político	Leyes y Artículos Reformar- dos o Derogados
6	50-89	Congreso	17 oct 1989	24 oct 1989	Que dentro del programa de readecuación tributaria es necesario prever, entre otras cosas que la canalización de recursos en el mercado financiero obedezca a razones de índole económico y no fiscal, y que para ello se impone la necesidad de establecer un sistema fiscal neutro que no discrimine entre el mercado de capitales y mercado de créditos.	Modifica el artículo 60, inciso 5) reformado por el artículo 26. del Decreto 95-87; y se adiciona un párrafo al artículo 39 inciso 2b).

DETERMINACION DEL TRIBUTO

"Acto o actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada contrato particular la verificación del presupuesto del hecho de la medida imponible o del monto cuantificado de la obligación tributaria".^{10/}

La determinación del tributo presenta dos situaciones que son:

1. Cuando ésta es realizada íntegramente por el sujeto pasivo a tal punto que la facultad revisora de la autoridad administrativa tributaria puede o no ser ejercitada; existiendo pues obligaciones tributarias que su proceso de determinación no tiene ninguna participación la autoridad administrativa, claro a excepción de la recepción de las declaraciones y del pago del tributo.
2. Cuando la autoridad administrativa tributaria ratifica una declaración, estableciendo una relación jurídica de naturaleza administrativa; así mismo sucede cuando

^{10/} Carlos Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Buenos Aires, Argentina.

es la autoridad administrativa tributaria; la que le corresponde la determinación, la que podrá realizar en las siguientes formas:

- a. Sobre base cierta
- b. Sobre base presunta

Además del Impuesto sobre la Renta, existen otras tales como:

1. Impuesto al Valor Agregado

Este es un impuesto que recae sobre el valor agregado de las mercancías y/o servicios que las Empresas adicionan a dichos conceptos, en cada etapa del proceso de producción y/o distribución. Es un impuesto indirecto y lo causa el consumo, y lo soporta el consumidor final tanto de las mercancías así como de los servicios.

Este impuesto fue creado mediante el Decreto Ley No. 72-83, posteriormente fue modificado por el Decreto No. 97-84 y la última modificación se realizó mediante el Decreto Legislativo No. 60-87, que entró en vigor el 10. de octubre de 1,987.

2. Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales

Este es un impuesto de naturaleza documentaria,

pues tiene como base los actos y/o contratos que realizan en el territorio Nacional, cualquier persona natural o jurídica.

Este impuesto fue creado mediante el Decreto Legislativo No. 1153, el 30 de mayo de 1,921; éste fue modificado mediante el Decreto Legislativo No. 1831 de fecha 9 de mayo de 1,932; éste fue derogado mediante la creación del Decreto Ley No. 96-84, que entró en vigor el 10. de octubre de 1,984.

Finalmente, este último Decreto ley 96-84, fue derogado mediante el Decreto Legislativo No. 61-87 que entró en vigor el 10. de octubre de 1,987.

3. Cuota anual de sociedades
4. Herencias, legados y donaciones
5. Impuesto único sobre inmuebles (anteriormente impuesto territorial)
6. Impuesto sobre circulación de vehículos
7. Impuesto sobre alcoholes y vinos
8. Impuesto sobre aguardientes y licores preparados
9. Impuesto sobre cigarrillos

CAPITULO VI

AUDITORIA FISCAL INTEGRADA

Actualmente se está llevando a cabo la fiscalización de los impuestos en forma descentralizada, pues esta función la realizan separadamente diferentes departamentos de la Dirección General de Rentas Internas, que tienen a su cargo el control y administración de los impuestos, situación que está creando molestias a los contribuyentes al tener que atender constantemente a los diferentes auditores fiscales encargados de la verificación de cada una de las obligaciones tributarias, así como también han originado pérdida de recursos humanos, al estar realizando auditorías incompletas, por lo que las actuales autoridades de la Dirección General de Rentas Internas, han implementado el desarrollo de una Fiscalización Integrada, a cargo del Departamento de Fiscalización, que comprenderá la verificación del cumplimiento de todas las obligaciones tributarias a los cuales están afectos cada uno de los contribuyentes.

OBJETIVOS DE LA FISCALIZACION INTEGRADA

El objetivo fundamental es verificar en forma

integrada cada una de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con la finalidad de que el trabajo de Auditoría abarque todos los impuestos cuya fiscalización está encomendada a la Dirección General de Rentas Internas, en forma completa, oportuna y en una sola etapa, evitando así, duplicidad de recursos humanos y lograr ampliar el número de contribuyentes a fiscalizar durante el año, a manera de aprovechar dichos recursos humanos en forma racional evitando molestias constantes al contribuyente y mantener un seguimiento efectivo de los incumplimientos tributarios y así lograr un cumplimiento voluntario en forma veraz.

PLANIFICACION PRELIMINAR DEL TRABAJO DE AUDITORIA

Previo a la preparación del plan de trabajo a desarrollar en el campo, debe hacerse un análisis de gabinete, para formarse un concepto general del cumplimiento tributario del contribuyente, que incluye como mínimo lo siguiente:

1. Análisis de los antecedentes fiscales del contribuyente.

Esta actividad consiste en constatar si se le han practicado auditorías fiscales anteriores al periodo que se va a revisar. También se establece en esta

fase, qué tipos de ajustes se le han formulado en auditorias anteriores, y si los mismos han sido confirmados o desvanecidos.

En esta etapa también se establecen a qué impuestos está afecto el contribuyente, de acuerdo a la actividad.

Toda esta actividad se realiza consultando los registros existentes en la Dirección General de Rentas Internas, División de Personas Jurídicas, Archivo General y otras unidades administrativas, vale la pena indicar, que para poder recabar este tipo de información es necesario utilizar las formas existentes dentro del departamento de fiscalización, y cuando el caso lo requiera se elaboran oficios, todo lo cual van adjuntándose al expediente, para dejar evidencia de lo actuado, por el auditor. Es también conveniente indicar que estas formas son autorizadas por los jefes superiores de los auditores, y así desvanecer cualquier mal uso de la información que se obtenga.

Para la preparación del plan de trabajo en el campo, se debe tener presente la naturaleza y monto de los rubros o cuentas que se consignan en la declara-

ción jurada, a efecto de realizar una fiscalización satisfactoria y rentable.

De esa cuenta se tiene que para la verificación de los ingresos, costos y gastos se elaboran programas de auditoría los cuales tienen como propósito dar lineamientos y alcances generales que deben observarse durante el desarrollo de la Auditoría Fiscal Integrada, no obstante el auditor fiscal podrá hacer un análisis más específico respecto de alguna deducción que merezca una ampliación del alcance por medio de los procedimientos que se consideren necesarios en las circunstancias.

A continuación se describen diversos programas de auditoría sugeridos en la realización de la Auditoría Fiscal Integrada.

1. PROGRAMAS DE AUDITORÍA PARA CUENTAS DE BALANCE GENERAL

Las cuentas del balance general, sirven para formarse una idea general, de las operaciones del contribuyente, de su rentabilidad y de su situación financiera. Además, al analizar cada una de las cuentas que lo integran, se determinan variaciones absolu-

tas y relativas de cada uno de los rubros que lo integran, así tenemos los siguientes programas:

1.1 Programa para Caja y Bancos

- Determinar si efectivamente se incluyen en este rubro del Balance, todos los fondos cuya propiedad sea del contribuyente

- Verificar si el diferencial cambiario por divisas de exportaciones, está formando parte de los ingresos declarados.

- Si las circunstancias lo permiten, verificar la conciliación bancaria, para determinar si hay ingresos de efectivo derivados de actividades no declaradas.

1.2 Programa de Auditoria para las cuentas y documentos por cobrar.

- Comprobar la autenticidad de los derechos adquiridos de las cuentas de mayor monto, que integran este rubro.

- Verificar el origen de las cuentas por cobrar, para

constatar de que se derivan de operaciones mercantiles del contribuyente, y en caso contrario se les da el tratamiento de préstamos, los cuales tendrán que generar intereses afectos, al Impuesto sobre la Renta.

- Si existe provisión para cuentas incobrables, verificar su cálculo y procedencia.
- Cotejar las cuentas por cobrar derivadas, de ventas al crédito y si hay consistencia en su registro contable.

1.3 Programa de Auditoría para Inventarios

- Verificar que los inventarios estén correctamente valuados, conforme a la ley.
- Comprobar corrección de operaciones aritméticas.
- Verificar que el inventario final del período anterior, rige como inventario inicial para el período siguiente.
- Comprobar que el monto de las existencias al principio como al final de cada período impositivo estén registradas y contabilizadas correctamente, tanto en unida-

des como en valores.

- Comprobar que en los inventarios sólo exista mercancía cuyo título de propiedad pertenece al contribuyente.
- Verificar si existen mercaderías en tránsito y si los mismos están incluidos en el inventario y si dichas mercancías ya fueron facturadas.
- Verificar si aparte del valor de las mercancías, están incluidos los gastos por transporte, seguro, derechos y otros los cuales están formando parte del valor de los inventarios.

1.4 Programa de Auditoría para las Inversiones

- Comprobar la existencia física de los títulos o documentos que acrediten la propiedad de las inversiones.
- Verificar si su adquisición fue al costo, a menor precio o con sobre precio. En los casos de adquisiciones a menor precio, la diferencia con el precio de costo constituye ingreso afecto al Impuesto sobre la Renta.

- Comprobar si se incluyen en los resultados del periodo que se examina, las ganancias generadas por todas las inversiones.
- Hacer prueba de los ingresos por dividendos e intereses que generen las inversiones, para comprobar que estén correctamente declarados.

1.5 Programa de auditoria para propiedad, planta y equipo.

- Comprobar que los activos fijos, sean propiedad del contribuyente, asi mismo verificar la fecha de adquisición.
- Cerciorarse de que todos los activos de los cuales el contribuyente es propietario, estén reflejados en el Balance General.
- Comprobar que la presentación de dichos activos en el Balance General, sea al costo.
- Revisar y/o hacer pruebas y anotar las explicaciones respecto a fluctuaciones significativas en las cuentas de activos fijos.

- Revisar el tratamiento contable utilizando para el equipo ocioso y obsoleto, en cuanto al reconocimiento de pérdidas, cambios de tasa de depreciaciones y valores de salvamento.

1.6 Programa de Auditoria para Cuentas y Documentos por Pagar

- Verificar que todas las deudas contraídas y pendientes de liquidar, esten registradas en el Balance General.
- Comprobar si todos los saldos de las cuentas y documentos por pagar, corresponden a obligaciones reales y pendientes de cubrir por parte del contribuyente.
- Cotejar si la tasa de interes pactada en el préstamo es igual a la aceptada por la ley; en caso contrario comprobar la deducción del gasto por intereses.

1.7 Programa de Auditoria para Cuentas de Capital y Utilidades no Distribuidas

- Comprobar si los incrementos a las cuentas de capital o utilidades no distribuidas, han sido generados por ingresos que ya pagaron impuesto sobre la renta, en

caso contrario constituyen omisiones de ingresos sujetos al impuesto.

- Verificar que los pagos de utilidades estén debidamente amparados por documentos emitidos por el beneficiario.

2. PROGRAMAS DE AUDITORIA PARA CUENTAS DE RESULTADOS

La verificación de estas cuentas, sirven para comprobar que la ganancia o pérdida del periodo impositivo está correctamente establecida y declarada por el contribuyente. Además se debe comprobar que las cantidades que aparecen en el Estado de Resultados, corresponden a transacciones efectivamente realizadas durante el periodo impositivo así como que todos los ingresos percibidos y gastos incurridos durante el ejercicio, estén fehacientemente comprobados e incluidos dentro del mismo.

Para llevar a cabo estas verificaciones, deben desarrollarse como mínimo los siguientes programas de auditorias.

2.1. Programa de Auditoría para Cuentas de Ventas e Ingresos

- Verificar que hayan sido declarados el total de ingresos en dinero, créditos, acciones, títulos, derechos y cualquiera otra clase de bienes percibidos por el sujeto de gravamen durante el periodo de imposición.
- Verificar que los ingresos por dividendos, intereses y comisiones estén debidamente contabilizados, de acuerdo a la inversión de capitales.
- Comprobar la correlatividad numérica de las facturas y su registro en el libro de ventas, tomando en cuenta las ventas al contado, al crédito y exportaciones, cotejando su monto con las cuentas de ingresos del Mayor General.
- Cotejar si los ingresos declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta, coincide con lo reportado en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado.
- Si las ventas declaradas fueran voluminosas, revisarlas selectivamente por medio de muestras, en caso contrario revisarlas en su totalidad.

- Verificar que no existan mercaderías en consignación ya canceladas o facturadas.

- Efectuar control cruzado con los clientes, a fin de establecer si no se han omitido ventas, para el caso de exportaciones se hará el control cruzado con las Aduanas del país.

- Analizar si los ingresos extraordinarios, están facturados y correctamente declarados; así como investigar si existen otras fuentes de ingresos que no sean del giro normal del negocio, sujetas a impuestos.

- Efectuar prueba global de los ingresos declarados, comparándola con la sumatoria del saldo de caja, deudores varios, cuentas y documentos por cobrar, ventas de activos y otras cuentas de ingresos.

- Efectuar prueba global, para comprobar si el Inventario final es igual a: Inventario Inicial más compras netas menos ventas netas al costo.

- Solicitar número y fecha de resolución y Autorización de facturas y verificar si las que están en uso, son las autorizadas por la división de autorización de Facturas de la Dirección General; y

- En casos de ventas a plazos, debe comprobarse de que las mismas formen parte de la renta imponible del periodo en que se realizan de acuerdo al sistema de lo devengado o de lo percibido, que haya adoptado el contribuyente.

2.2. Programa de Auditoria para las Compras

- Verificar en forma selectiva las compras con su respectivo registro contable, y que se encuentren debidamente comprobadas por la documentación legal correspondiente.
- Comprobar que las compras contabilizadas, correspondan al periodo que se está revisando, cotejando su total con el registro o libro de compras autorizado, que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, según el caso.
- Efectuar control cruzado con los principales proveedores, para compras locales y con las Aduanas del país para el caso de importaciones.
- En caso de existir diferencias en los controles cruzados por compras no declaradas, debe ajustarse dicha

diferencia como una omisión de Ventas, la cual se determina adicionando a las compras omitidas el porcentaje de utilidad bruta del periodo que se revisa.

2.3. Programa de auditoría para Sueldos y Salarios:

- Verificar que los sueldos y salarios se encuentren comprobados con las nóminas y planillas y registrados en los libros correspondientes.
- Comprobar que los sueldos y salarios pagados corresponden al periodo que se revisa:
- Efectuar prueba global del total de sueldos y salarios, comparándolos con el monto pagado de cuota patronal-I.G.S.S.
- En caso de establecer diferencias significativas de sueldos y salarios deducidos, con relación a lo reportado para el pago de la cuota patronal, debe efectuarse control cruzado con el IGSS, para determinar el ajuste por sueldos y salarios que no están debidamente comprobados.
- Verificar selectivamente los cálculos aritméticos de

las nóminas y planillas, para comprobar el total operado como gasto.

2.4. Programa de Auditoría para Intereses Gasto

- Comprobar que la documentación de soporte de los créditos o préstamos recibidos lleve los requisitos legales, verificando el monto, plazo, tasa de interés, y demás gastos que ocasionan, así como que dichos documentos estén a nombre del contribuyente.
- Obtener evidencia razonable de que los créditos o préstamos fueron utilizados o invertidos para generar rentas afectas o para conservar su fuente productora, pues de lo contrario constituyen gastos no deducibles.
- Verificar que el gasto por intereses, esté dentro de los porcentajes aceptados como deducibles.

2.5. Programa de Auditoría para Impuestos y Contribuciones Fiscales y Municipales

- Verificar que los impuestos fiscales y municipales deducibles estén directamente relacionados con los bienes y operaciones vinculadas con la producción de

la renta del contribuyente.

- Si hay créditos del impuesto sobre la renta, verificar si se cumple con lo establecido en el artículo 75, del Decreto 59-87, el que dice: "Los contribuyentes que conforme la Ley del Impuesto sobre la Renta, están obligados a presentar declaración jurada de renta, tienen derecho a deducir del impuesto que les corresponda las sumas siguientes:

- a) La totalidad de las Retenciones soportadas sobre las Rentas atribuibles al período de imposición al que corresponde la declaración jurada de Renta.
- b) Los pagos efectuados a cuenta del período de imposición correspondiente a la Declaración Jurada.

2.6. Programa de Auditoría para Cuentas Incobrables

- Verificar si el sistema utilizado para imputar las pérdidas por cuentas incobrables, está de acuerdo a la ley, específicamente, el artículo 39, inciso q) del Decreto Legislativo 59-87.

- Verificar que las recuperaciones de cuentas incobrables hayan sido declarados como ingresos afectos y si los cargos a gasto por cuentas incobrables incrementan las reservas correctamente.

2.7. Programa de Auditoria para Primas de Seguro y Fianzas

- Verificar si las pólizas de seguros y fianzas, estén a nombre del contribuyente, que los bienes asegurados sean de su propiedad y que estén siendo utilizados para producir renta imponible.
- Comprobar que el gasto por primas de seguros y fianzas, correspondan al periodo que se revisa y si se encuentran debidamente documentados, y que las compañías aseguradoras estén autorizadas para operar en el país.
- Verificar si existen pólizas de seguros de vida, accidentes o enfermedades a favor de los trabajadores o sus familiares para aceptarse como deducible las primas pagadas por el contribuyente.
- Comprobar que los Seguros y Fianzas pagados por anticipado estén correctamente contabilizados y que no se

afecte el resultado del periodo que se revisa por la parte no vencida.

2.8. Programa de Auditoría para Alquileres o Arrendamientos

- Revisar los contratos de alquileres o arrendamientos y comprobar si los bienes muebles o inmuebles arrendados, son necesarios para la producción de renta imponible.
- Verificar los comprobantes que respaldan esta clase de gasto constatando que llenen los requisitos legales, que estén a nombre del contribuyente y que correspondan al periodo que se revisa.

2.9. Programa de Auditoría para Reparaciones y Repuestos

- Verificar que los comprobantes que amparan esta clase de gasto, llenen los requisitos legales que se encuentren a nombre del contribuyente y que correspondan al periodo que se revisa.
- Comprobar que los materiales y repuestos contenidos en la documentación que ampara este gasto, se utilicen para los activos propiedad del contribuyente y que

estén siendo utilizados para la producción de renta imponible; y

- Verificar si los gastos por repuestos constituyen gastos capitalizables que prolonguen la vida útil de los activos fijos del contribuyente y que por lo tanto no deben aceptarse como gastos deducibles.

2.10. Programas de auditoría para Depreciaciones y Amortizaciones

- Preparar una cédula analítica de todos los activos depreciables, que contenga los aumentos y disminuciones de los mismos, para determinar la base del cálculo de las depreciaciones deducidas.
- Verificar que los activos depreciados estén a nombre del contribuyente y que se encuentren contabilizados al costo de adquisición, así como que se utilicen para la producción de renta imponible.
- Verificar, si al depreciar edificios y construcciones, se excluyó para su cálculo el valor de los terrenos.
- Verificar que el valor de bienes inmuebles registrado

en los libros contables, esté de acuerdo con el valor registrado en la matrícula fiscal de la Dirección General de Rentas Internas, para los efectos del Impuesto sobre Inmuebles o Territorial, en caso contrario debe elaborarse nota informativa para la actualización de los valores de Matrícula Fiscal.

- Comparar que no se haya calculado y deducido depreciación por la revaluación de activos, de acuerdo al Artículo 15 del Decreto No. 59-87.
- Verificar la correcta contabilización de la depreciación acumulada, comprobando en los casos de ventas de activos si se tomó en cuenta para la determinación de la ganancia o pérdida que ocasiona.
- Comprobar que el cómputo de la depreciación sea razonable, consistente con el ejercicio anterior y de acuerdo con los porcentajes aceptados para su cálculo.
- En los casos de amortizaciones, comprobar la naturaleza del gasto que se amortiza, por medio de la documentación que lo respalda, así como su registro contable.

2.11. Programa de Auditoria para Indemnizaciones, Jubilaciones y Pensiones

- Verificar que los gastos deducidos por este concepto, esten debidamente comprobados, que correspondan al periodo que se revisa y esten a nombre del contribuyente.

Comprobar que los pagos de prestaciones, correspondan a personas que efectivamente hayan laborado con el contribuyente, durante el tiempo indemnizado.

- Verificar el sistema contable utilizado para cubrir el pago de estas prestaciones, a efecto de comprobar que el contribuyente no este simultaneamente deduciendo el gasto de indemnizaciones y formando una reserva para el pago de las mismas.
- Verificar si el contribuyente cuenta con autorización del organismo ejecutivo para deducir como gasto del periodo, los incrementos para constituir reservas para jubilaciones o pensiones de los trabajadores, según sea el caso.

2.12. Programa de Auditoría para Cuotas Patronales IGSS, IRTRA e INTECAP

- Verificar que los comprobantes de pago estén extendidos por el IGSS, se encuentran a nombre del contribuyente y que correspondan al periodo que se revisa; y
- Efectuar cálculo global de las cuotas respaldadas, conforme a los porcentajes y localidad donde desarrolla su actividad económica el contribuyente, con la totalidad de sueldos y salarios ordinarios deducidos durante el periodo, para constatar si se encuentran registrados sueldos y salarios que no están debidamente legalizados.

2.13. Programa de Auditoría para Viáticos y Gastos de Viaje al Exterior

- Verificar que los comprobantes de pago de estas deducciones, llenen los requisitos legales, estén a nombre del contribuyente y que correspondan al periodo que se revisa.
- Comprobar que las personas a las cuales se les paga viáticos, sean empleados del contribuyente y que di-

chos viáticos sean necesarios para la producción de renta imponible; y

- Para casos de viajes al exterior, verificar que se cumpla con los límites y condiciones, estipuladas en el Artículo 39, inciso V, del Decreto Legislativo No. 59-87.

2.14. Programa de Auditoria para Gastos Generales y Otros Gastos

Dentro de estos rubros de la declaración jurada, regularmente los contribuyentes incluyen los gastos por: dietas, gastos de representación, honorarios profesionales, regalías y demás gastos que ocasiona la actividad económica del contribuyente, por lo que para su verificación debe revisarse lo siguiente.

- Verificar que los gastos deducidos por esos conceptos, estén a nombre del contribuyente y sean necesarios para producir renta imponible.
- En caso de Regalías, verificar que se cumpla con lo establecido en el artículo 40. del Decreto Legislativo 59-87, el que dice:

"Se consideran como deducibles para el establecimiento de la renta imponible de cada ejercicio fiscal las regalías pagadas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, derechos de fabricación, asistencia técnica y transferencia de tecnología, siempre y cuando el Ministerio de Economía conceda la autorización correspondiente y dichas Regalías no excedan del 10% de las ventas netas. Para emitir autorización de deducir las regalías pagadas durante cada ejercicio fiscal el Ministerio de Economía elabora el reglamento correspondiente. Dicho reglamento contemplará como mínimo que la autorización del Ministerio de Economía será concedida si la actividad productiva de las empresas y los contratos de regalías suscritos:

- a) Permiten la fabricación en el territorio nacional de los productos amparados bajo las marcas objeto del contrato.
- b) Dan origen a un proceso de transferencia de tecnología que conduzca al desarrollo económico del país.
- c) Conducen a incrementar y diversificar las exportaciones del país y a la diversificación de los

mercados de exportación.

- d) Reporten otros beneficios económicos y sociales al país, entre ellos: aumentar el nivel de ocupación, permitir la capacitación y entrenamiento del personal guatemalteco y generar un valor agregado en el territorio nacional no menor del 20% del valor de producción a precios de mercado. No se concederá autorización del Ministerio de Economía para considerar como deducibles las regalías pagadas por el simple uso de marcas. La autorización del Ministerio de Economía, será emitida para cada ejercicio fiscal y en un plazo no menor de 60 días hábiles a partir de la presentación de la solicitud de la parte interesada en obtener dicha autorización.

3. PROGRAMAS DE AUDITORIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA

En la verificación del Impuesto al Valor Agregado, se observaran los lineamientos que establecen los programas que se mencionan más adelante, los cuales se complementan con los programas sugeridos para las cuentas del Balance y Estado de Resultados, citados al momento de refe-

rirse a los programas aplicables en la verificación del Impuesto sobre la Renta.

3.1 Programa de Verificación Preliminar

- Verificar si de acuerdo a los ingresos declarados por el contribuyente en el Impuesto sobre la Renta, éste debe estar inscrito al régimen del Impuesto al Valor Agregado y si ya está inscrito, solicite la constancia de inscripción y compruebe si la misma la efectuó en tiempo.

- Verificar si el contribuyente presentó su Declaración Jurada dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes, en caso contrario, comprobar si fue sancionado en su oportunidad y si no, aplicarle la sanción conforme al Artículo 55 del Decreto Ley 97-84;

- Comprobar que la declaración jurada de cada periodo impositivo, esté firmada por el contribuyente, su apoderado o representante legal. En caso contrario, aplicar la sanción con base al numeral 5 del artículo 53 del Decreto Ley 97-84.

- Verificar si los registros de compras y ventas, están autorizados y si sus operaciones estan al día; y
- Verificar si las facturas o máquinas registradoras que utiliza el contribuyente para efectuar sus ventas, están autorizadas por la Dirección General de Rentas Internas.

3.2 Programa de Verificación del Débito Fiscal

- Comprobar si el contribuyente está emitiendo facturas o documentos equivalentes por cada una de las ventas de mercancías o prestación de servicios no personales que realiza, así como que esté cargando el Impuesto al Valor Agregado, conforme a la ley.
- Verificar si las facturas o documentos equivalentes que está emitiendo, están debidamente autorizados por la Dirección General de Rentas Internas, que su utilización guarde la numeración correlativa y que si existen devoluciones sobre ventas éstas se hayan efectuado conforme a la Ley.
- Cotejar que las ventas de mercancías o servicios no personales gravados tanto con la tasa del 7%, como del

0%, estén registrados en el libro de ventas autorizado, de acuerdo a su facturación y que estén correctamente declarados, comprobando que efectivamente lo facturado y registrado con la tasa del 0%, corresponda a mercancías o servicios no personales, contenidos en la Ley con dicha tasa.

- Para las ventas de exportación que tienen la tasa del 0% comprobar que se encuentran debidamente documentadas por las pólizas de exportación o formulario aduanero según el caso. De no encontrarse respaldadas por esta documentación, se considera que se trata de ventas locales gravadas con la tasa del 7%.
- Comprobar que en los retiros de mercancías para uso o consumo personal del contribuyente, faltantes de inventarios y otros faltantes de mercancías, se haya cargado y declarado el Impuesto al Valor Agregado.
- Verificar que las ventas de mercancías y servicios no personales a entidades exentas del pago del impuesto, estén respaldadas por la orden de compra y pago o documento equivalente autorizado por la Dirección General de Rentas Internas. De no estar comprobadas por dicha documentación, se consideran ventas gravadas

sujetas al impuesto.

- En caso de que el contribuyente utilice caja registradora para efectuar sus ventas de mercancías o servicios no personales, verificar que dicha caja registradora este autorizada por la Dirección General de Rentas Internas.

- Si las ventas de mercancías o servicios no personales son voluminosos, revisarlos selectivamente por medio de muestras, en caso contrario revisarlos en su totalidad, preparando una cédula de integración por cada período impositivo, que contenga dichas ventas, separando las de tasa de 7% y 0%, así como las exportaciones.

3.3 Programa de Verificación del Crédito Fiscal

- Verificar que las facturas o documentos equivalentes que amparan los créditos fiscales por las compras de mercancías o servicios no personales efectuados por el contribuyente, llenen los requisitos legales correspondientes, y se encuentren a nombre del mismo, que correspondan al período que se revisa y que sean gastos necesarios para el giro normal de operaciones del

negocio.

- Verificar que los créditos fiscales del periodo que se revisa, estén debidamente respaldados por las facturas o documentos equivalentes, que emitan los proveedores, con las pólizas de importaciones o formularios aduaneros según corresponda y que dichos documentos estén asentados en el registro de compras autorizado por la Dirección General de Rentas Internas.

- Comprobar si el saldo de crédito fiscal del periodo, fue trasladado correctamente para el siguiente periodo, hasta la vigencia del Decreto Ley 72-83, además, observar que el saldo de crédito fiscal a favor del contribuyente, al 30 de septiembre de 1984, no debe formar parte del crédito fiscal de la declaración del mes de octubre de 1984 y de los subsiguientes meses de conformidad con el artículo 76 del Decreto ley 97-84.

- Verificar que a partir del mes de octubre de 1984, los créditos fiscales a favor del contribuyente estén aplicados correctamente, conforme a los artículos 45 y 46 del Decreto Ley 97-84, y

- Las facturas o documentos equivalentes que respaldan

los créditos fiscales se revisarán en un 100%, preparando una cédula de integración que contenga un detalle de los créditos fiscales de mayor monto y en forma agrupada los créditos de menor valor, quedando a criterio del auditor fiscal y del supervisor, utilizar los parámetros que considere pertinentes para la integración de dichos créditos, dependiendo del volumen de operaciones o documentos que los respaldan. Además, deberá acompañar a dicha cédula fotocopias de las facturas o documentos equivalentes, de los créditos de mayor monto, conforme a las circunstancias.

4. PROGRAMA DE AUDITORIA PARA EL IMPUESTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES FISCALES

En la ejecución del trabajo de Auditoría Integrada, se verificará si el Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, fue cubierto correctamente tanto en los documentos de ingresos como de egresos que respaldan las operaciones contables del contribuyente, conforme a la Ley y su reglamento y en caso de establecer omisiones se harán constar en acta de fiscalización, además, se examinará lo siguiente:

- Comprobar que se haya cubierto el Impuesto correcta-

mente en todos los actos y contratos afectos de conformidad con la Ley y su reglamento.

5. PROGRAMA DE AUDITORIA PARA EL IMPUESTO SOBRE INMUEBLES O TERRITORIAL

- Verificar si los comprobantes de pago de este impuesto, están a nombre del contribuyente y corresponden al periodo que se revisa.

- Comprobar si el valor de los bienes inmuebles (terrenos y edificios) registrados en la contabilidad del contribuyente que se revisa, están registrados en la Matricula Fiscal, con el mismo valor, para los efectos del pago de este impuesto.

- En caso de que los bienes inmuebles estén registrados en la contabilidad, con valores superiores a los de la matrícula fiscal, deberá elaborar Nota Informativa para la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, a efecto de actualizar su valor en la Matrícula Fiscal del Contribuyente que se revisa.

- Verificar si la depreciación de bienes inmuebles del contribuyente, está calculada de acuerdo a los valores

de matricula fiscal, en caso contrario ajustar la depreciación o enviar nota informativa a la Dirección de Catastro y Avalúo de bienes inmuebles, para los efectos de actualizar los valores de matricula fiscal.

- Verificar si dentro del periodo que se revisa, se encuentran contabilizados impuestos sobre inmuebles pendientes de pago. En caso de ser así elaborar nota informativa para que la Dirección de Catastro y Avalúo de bienes inmuebles, requiera el pago del mismo.

6. PROGRAMA DE AUDITORIA PARA EL IMPUESTO DE CIRCULACION DE VEHICULOS AUTOMOTORES

- Verificar si todos los vehículos que aparecen dentro del Activo del contribuyente cubrieron el impuesto de circulación correctamente en cada periodo.
- Comprobar por medio del formulario de pago del referido impuesto, si los datos y características de los vehículos contabilizados correspondan al contribuyente.

- Verificar si el impuesto de circulación pagado por el contribuyente, por los vehículos de su propiedad, está de acuerdo con la capacidad de desplazamiento por centímetro cúbico del motor del vehículo, según escala establecida en el artículo 8o. del Decreto No. 80-74 del Congreso de la República.

- Comprobar por medio de la pantalla ubicada en la unidad de circulación de vehículos de la Dirección General, si todos los vehículos registrados en el activo fijo del contribuyente, tienen operado el pago del impuesto, en caso contrario informe a dicha unidad de tal omisión, por medio de Nota Informativa.

- En los casos de retiro de vehículos, del activo fijo del contribuyente, comprobar si fue por destrucción o venta para los efectos del traspaso y aviso a la nueva unidad de circulación de vehículos; y

- Para una mejor verificación de esos extremos, téngase a la vista el Decreto 80-74 del Congreso de la República y el Reglamento para Recaudación del Impuesto de Vehículos Acuerdo Gubernativo 25-75 del 21 de noviembre de 1975.

7. PROGRAMA DE AUDITORIA PARA EL IMPUESTO DE ALCOHOLES,
BEBIDAS ALCOHOLICAS Y FERMENTADAS.

- Comprobar si los alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas que salgan de los depósitos fiscales, cubrieron los impuestos establecidos en el artículo 31 del Decreto 536 del Congreso de la República y sus modificaciones.

- Verificar si el contribuyente tiene actualizada la patente extendida por la Administración de Rentas, para la producción y venta de alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas; así como la póliza de fianza que garantiza las obligaciones de la empresa ante el fisco, derivado de estas actividades industriales y lo dispuesto en el artículo 89 del Decreto citado en el párrafo anterior.

- Comprobar si las salidas de alcohol, bebidas alcohólicas y fermentadas, están respaldadas por las Guías de control del movimiento de las mismas, así como que dichas guías esten autorizadas por autoridad fiscal.

- Verificar si las ventas contabilizadas están de acuerdo con las declaraciones al Impuesto al Valor agregado

y con las salidas del almacén fiscal; y

- Comprobar por medio de prueba global si la producción reportada para cubrir el impuesto a la producción, está conforme a las ventas declaradas y existencias al final del período que se revisa.

ALCANCES DE LA FISCALIZACION INTEGRADA

El objeto de la Auditoría Fiscal Integrada, es comprobar que los contribuyentes sujetos a fiscalización han cumplido con todas las obligaciones que le imponen las Leyes Tributarias, sirviendo de base para su revisión las declaraciones juradas presentadas, por los mismos contribuyentes, su propia contabilidad, cualquier indicio que permita determinar su obligación tributaria así como la información que el propio contribuyente esté obligado a proporcionar de acuerdo a las leyes fiscales, así como también la información que se recabe de terceras personas.

Derivado de lo anterior, el auditor fiscal al practicar Auditoría de Campo, podrá utilizar los procedimientos y pruebas de auditoría que considere necesarios en las circunstancias y dependiendo de la materialidad de las cuentas, podrá en determinado momento darles un mayor al

cance, a manera de realizar un trabajo efectivo y rentable.

FORMA DE REALIZARSE LA AUDITORIA FISCAL INTEGRADA

- a) Sobre Base Cierta
- b) Sobre Base Supuesta o Presunta

- a) Sobre Base Cierta

La realización de la Auditoria Fiscal Integrada, sobre base cierta, no presenta ningún problema en virtud que las autoridades fiscales proceden con pleno conocimiento de los hechos y su actividad se encamina únicamente a la comprobación de los mismos. Hay determinación sobre base cierta, cuando la Dirección General de Rentas Internas dispone de todos los antecedentes relacionados con los hechos, no solo en cuanto a su efectividad, sino que también a la magnitud económica de las circunstancias, en otras palabras es cuando el fisco conoce con certeza los hechos y los valores imponibles.

Este procedimiento se basa esencialmente en la declaración y los anexos que el contribuyente está obligado a presentar al final de cada periodo imposi-

tivo, tal como lo preceptúa el artículo 57 del Decreto No. 59-87 del Congreso de la República, el cual dice:

ARTICULO 57. Declaración Jurada y Anexos. Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados de acuerdo con el artículo 59 de esta Ley, deberán presentar ante la Dirección, dentro del término de noventa días siguientes a la terminación del período de imposición correspondiente una declaración jurada de la renta obtenida durante tal período, calculando y pagando el impuesto correspondiente. Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, y aún se trate de personas cuyas rentas esten parcial o totalmente exentas, que no resulte impuesto a pagar o cuando excepcionalmente no haya desarrollado actividades durante el período de imposición.

Con la declaración jurada deberán acompañarse los anexos, de acuerdo con el procedimiento que determine el Reglamento y, cuando corresponda, copia certificada del balance general, estado de pérdidas y ganancias y el estado de costo de producción, debidamente certificada por Peritos Contadores o Contadores Públicos.

La declaración jurada y sus anexos deben ser firmados por el contribuyente, el agente de retención o los demás responsables que esta Ley determina o en su caso, por su apoderado o su representante legal.

b) Sobre base Supuesta o Presunta

Este procedimiento se utiliza cuando no es posible para las autoridades, la determinación sobre base cierta porque el contribuyente no presenta declaración, porque no puede proporcionar los datos y documentos o libros, es entonces cuando se presenta la necesidad de que se haga una determinación deductiva con base a hechos, presunciones, indicios o sea una determinación estimativa que está basada esencialmente en presunciones que es la última alternativa que utiliza la administración tributaria, por su carácter subjetivo. Actualmente este procedimiento ha sido legalizado en el Decreto No. 577-67, específicamente en los artículos 32, 33 y artículo 58, los que dicen:

"Artículo 32. *Impuestos.* A los efectos de esta Ley, en todo contrato de préstamo, cualquiera que sea su naturaleza y determinación, se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de una renta neta por impte-

rés, los que resultan de aplicar sobre el monto total del préstamo la tasa máxima activa bancaria vigente durante el periodo de imposición.

La presunción aludida no limita a la Dirección para practicar investigaciones directas, a fin de determinar los intereses realmente convenidos entre las partes involucradas en la operación del préstamo.

Los beneficiarios de intereses que sean personas domiciliadas en el país, los deben incluir como parte de su renta en su declaración jurada anual, en la proporción correspondiente a lo percibido en cada uno de los periodos de imposición durante los cuales esté vigente la operación generadora de intereses. Por su parte, los deudores o prestatarios deben informar a la Dirección, junto con su declaración jurada anual, el nombre completo y domicilio de cada uno de los beneficiarios no bancarios de dichos intereses, así como el monto y plazo del préstamo recibido, el tipo de interés acordado y los intereses realmente pagados al prestamista."

"Artículo 33. Profesiones Liberales. Todo profesional que ejerza liberalmente su profesión, ciencia o técni-

ca, aún cuando perciba también remuneraciones fijas por la prestación de servicios personales ejecutados en relación de dependencia y obtenga otras rentas provenientes de la explotación de actividades lucrativas, está obligado a:

- a) Solicitar a la Dirección su inscripción como contribuyente, y en su caso, como responsable, proporcionando los elementos y datos necesarios para ello, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que empiece a regir esta Ley, para aquellos que ejerzan libremente profesión, ciencia o técnica y dentro de igual término, para los que con posterioridad inicien el ejercicio liberal de su profesión, ciencia o técnica.
- b) Emitir recibos o facturas por todos los servicios profesionales que presten. El Reglamento debe establecer el procedimiento, formalidades y requisitos que deben cumplir tales documentos.
- c) Dar aviso a la Dirección en los formularios aprobados por ésta en los casos en que, por cualquier circunstancia, dejen de ejercer libremente su actividad; tal comunicación deberá hacerse dentro

del término de los diez (10) días siguientes a la fecha de cese.

Cuando un profesional no presente su declaración jurada anual, no obstante haber requerido la Dirección dicha declaración, y no cumpla con presentarla dentro del término de diez días de notificado, se presume, salvo prueba en contrario, que dicho contribuyente obtiene por el ejercicio liberal de su profesión, ciencia o técnica, una renta neta anual, equivalente a los montos siguientes, según corresponda.

- | | |
|--|--------------|
| I) Médico u Odontólogo, especialistas | Q. 36,000.00 |
| II) Cirujano general, Químicos, Químicos biólogos, Radiólogos y Especialistas en análisis médicos, con consultorio o laboratorio propio | Q. 30,000.00 |
| III) Médico u Odontólogo generales, Arquitectos e Ingenieros en general. Abogados y Notarios, Profesionales de las Ciencias Económicas y demás profesionales | Q. 24,000.00 |

Contra la resolución que emita la Dirección para determinar las rentas indicadas, cabran los recursos de Ley.

Las rentas netas mencionadas se disminuyen en un cincuenta por ciento (50%), cuando el profesional, científico o técnico de que se trate, tenga menos de cinco (5) años de egresado y colegiado de la carrera profesional respectiva.

La determinación de oficio que se practique conforme a lo dispuesto en este artículo, no libera al contribuyente de la obligación de declarar la totalidad de sus rentas gravadas en el ejercicio de imposición correspondiente. De no hacerlo, quedará sujeto a las sanciones previstas en esta Ley; sin perjuicio de la facultad que tiene la Dirección para determinar la renta imponible sobre base cierta mediante sus fuentes de información."

"ARTICULO 58. Determinación de Oficio del Pago a Cuenta por no presentar declaraciones juradas por periodos de imposición vencidos. Salvo lo dispuesto en el último párrafo del artículo 33 de esta Ley, en los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones

juradas por uno o más períodos de imposición, y la Dirección conozca por las que si fueron presentadas por dichos contribuyentes en períodos anteriores, o por determinaciones de impuesto efectuadas de oficio por la propia Dirección, el impuesto pagado o que se debió pagar en el período último respecto del cual posea tales informaciones; la Dirección sobre la base de dichos elementos, tasaré el impuesto y los emplazará en audiencia para que dentro del término de cuarenta (40) días presenten las declaraciones juradas omitidas y paguen el impuesto correspondiente. Si dentro de dicho término los contribuyentes infractores no presentan las declaraciones juradas y no pagan el impuesto resultante, la Dirección resolverá declarando firme la tasación y procederá a iniciarse el juicio económico-coactivo para el cobro del impuesto por el período o períodos omitidos. Si el contribuyente evacúa la audiencia se proseguirá conforme el procedimiento normal.

Para los efectos anteriores, se reputará como exigible en concepto de pago, un monto equivalente al impuesto del último período de imposición determinado en la declaración jurada presentada por el contribuyente, o por determinación hecha de oficio por la

Dirección. Dicho monto se aplicará a cada uno de los periodos de imposición no prescritos, por los cuales no se hubiera pagado el impuesto; sin perjuicio de que la Dirección por actos de fiscalización posterior pueda establecer diferencias adicionales del impuesto.

Con igual propósito, la Dirección queda facultada para actualizar los montos de los impuestos a cobrar por cada ejercicio impositivo, sobre la base de la variación del índice general de precios al consumidor que elabore el Instituto Nacional de Estadística."

Básicamente, la auditoría fiscal integrada, está encaminada a la verificación de los siguientes impuestos:

- a) Impuesto sobre la Renta
- b) Impuesto al valor agregado
- c) Impuesto sobre circulación de vehículos
- d) Cuota anual de sociedades
- e) Impuesto único sobre inmuebles
- f) Retenciones del impuesto sobre la renta

En la fase previa llamada de gabinete, al momento de elaborar el plan de trabajo, se deben diseñar los diversos programas de auditorías que se deben aplicar a cada uno

de los impuestos arriba indicados, con descripción precisa de los procedimientos y técnicas a utilizar.

El auditor fiscal al concluir el trabajo de campo, prepara los siguientes informes.

1o. Informe General

Este se refiere específicamente al impuesto sobre la Renta.

2o. Informe Adicional

Este abarcará únicamente la actividad realizada en torno al impuesto al valor agregado.

3o. Notas Informativas

Se elaboran las que sean necesarias, de acuerdo a los incumplimientos determinados en cada uno de los otros impuestos, a que esta obligado el contribuyente, para hacerlo del conocimiento del departamento o Dirección que tenga a su cargo el control del mismo.

CONTENIDO DE LOS INFORMES

Los informes de Auditoría Fiscal Integrada, pueden variar de acuerdo a las características o actividades económicas de cada contribuyente, debiendo contener como mínimo lo siguiente:

a) Introducción

En esta parte del informe, debe hacerse referencia al número y fecha del nombramiento, por medio del cual se ordeno la verificación en el campo, nombre o razón social del contribuyente fiscalizado, el número de identificación tributaria (NIT) y al periodo impositivo revisado.

b) Antecedentes

En este apartado debe incluirse cualquier antecedente que originó la revisión fiscal, entre los cuales pueden citarse los siguientes: solicitud de devolución de impuesto; una segunda revisión ordenada por las autoridades de la Dirección General de Rentas Internas; y/o una Rectificación de la declaración jurada, o una denuncia formal.

c) Organización de la Empresa

Aquí se debe hacer mención al tipo de sociedad, la fecha de constitución, número de inscripción definitiva en el Registro Mercantil, monto del capital autorizado y si ha tenido aumentos, fecha del nombramiento del representante legal y del aviso del contador de la empresa.

d) Información General

En esta parte se describen todas las actividades económicas a que se dedica el contribuyente, conforme a su escritura de constitución.

e) Información Contable

En esta parte se describe el sistema contable que utiliza el contribuyente para el registro de sus operaciones y si dichos registros se encuentran habilitados y autorizados.

Lo anterior es para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 49 del Decreto No. 59-87 del Congreso de la República el que dice textualmente:

"ARTICULO 49. Libros y Registros. Las personas jurídicas, los empresarios individuales y, en general, los

contribuyentes que se dedican a la explotación de actividades lucrativas, a los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en el Código de Comercio en materia de llevar libros, registros, estados financieros y comprobantes numerados. Los contribuyentes también podrán llevar su contabilidad por procedimientos mecanizados o computarizados, siempre que garanticen la certeza legal y cronológica de las operaciones y permitan su análisis y fiscalización. A los efectos de esta Ley, también quedan comprendidas en estas disposiciones las personas individuales o jurídicas que se dedican a actividades agrícolas o ganaderas.

Los contribuyentes que no están obligados por la Ley a llevar contabilidad completa, excepto las personas que obtienen ingresos en relación de dependencia, deberán llevar como mínimo un libro de registro diario de ingresos y egresos de caja, y un libro de inventarios, en el que deben anotar sus bienes y deudas existentes al comienzo y al cierre de cada periodo de imposición. Se exceptúan de esta disposición a quienes ejercen profesiones liberales.

Todos los obligados a llevar contabilidad comple-

ta, deben preparar un balance general, estados de pérdidas y ganancias y costo de producción, cuando proceda, a la fecha de cierre de cada período de imposición, y suministrar las informaciones complementarias sobre los mismos que solicite la Dirección. Además deben conservar los libros, registros, sistemas y comprobantes de las operaciones que realicen, hasta cuatro años después de operada la prescripción del período de imposición al cual corresponden.

f) Información de la verificación de los ingresos

En esta parte, se informa de donde provienen los ingresos declarados por el contribuyente, así como el alcance que se dió en el desarrollo de la actividad, así como indicación precisa de los procedimientos aplicados.

Esto es para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 8vo. del Decreto No. 59-87 relativo a la Renta Bruta, el cual dice:

ARTICULO 8. Principios Generales. Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, habituales o no devenidos o percibidos en el período de imposición.

Se determina sumando las rentas totales de las distintas fuentes de ingresos, incluyendo los salarios, sueldos, dietas, bonificaciones, comisiones, aguinaldos y otras remuneraciones o compensaciones por servicios personales o de asesoramiento técnico o científico, asimismo, los provenientes del ejercicio de profesiones, artes y oficios, actividades agropecuarias, de comunicaciones, comerciales, bancarias, financieras, almacenadoras, de seguros y fianzas, de exploración y explotación de bienes muebles o inmuebles; alquileres, intereses, dividendos o participaciones sociales; compra-venta, permutas o transacciones de cualquier clase y ganancia, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen.

También forman parte de la renta bruta los ingresos provenientes de la cesión de derechos de cualquier naturaleza, como las de autor, de llave, marcas, patentes, regalías, similares; y los provenientes de obligaciones de no hacer o por el no ejercicio de una actividad.

g) Información sobre Costos y Gastos

En esta parte se hará una descripción de los métodos y procedimientos utilizados en la verificación

de las cuentas que integran estos rubros, haciendo una descripción explicativa en forma individual sólo de las cuentas a las cuales se formulan ajustes, al mismo tiempo se verifica que éstos estén comprendidos dentro de los gastos deducibles que se especifica en los artículos 38 y 39 del Decreto No. 59-87 los que dicen:

ARTICULO 38. Principios Generales. Las personas individuales o jurídicas que realicen actividades lucrativas y profesionales, determinarán su renta neta, deduciendo de la renta bruta las rentas exentas y sólo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas.

En los casos de personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, tales como sueldos, comisiones, bonificaciones, dietas, salarios y similares, dichos ingresos constituyen renta neta para tales personas; sin perjuicio de las deducciones por pago de contribuciones al seguro social, al Instituto de previsión militar, pago de cuotas de contribuciones de jubilaciones, pensiones y montepios, de acuerdo con los planes que apruebe el Organismo Ejecutivo, primas de seguro de vida que no tenga creación de valores en

efectivo.

Las personas individuales o jurídicas que obtengan rentas provenientes de la explotación petrolífera, establecerán su renta neta con sujeción a las normas especiales previstas en la Ley de Hidrocarburos Decreto Ley N.º 1077-63. En consecuencia, las normas de la presente Ley se aplicarán con carácter supletorio."

"ARTICULO 37. Costos y Gastos Deducibles. Los sujetos a que se refiere el primer párrafo del artículo precedente, con las limitaciones contenidas en esta Ley tienen derecho a deducir de la renta bruta:

- a) El costo de producción y de venta de mercancías y de los servicios que les hubieren prestado;
- b) Los gastos de transporte, combustibles, fuerzas motriz y similares.
- c) Los gastos necesarios para las explotaciones agropecuarias, tales como los efectuados por concepto de roturación y preparación de tierras, siembras, resiembras, riego, forrajes, pollizas, semillas, abonos, fertilizantes, productos sani-

tarios, pastaje, conservación de cercas, podas, alimentación y crianza del ganado utilizado en la agricultura y demás gastos semejantes, en la proporción que corresponda a las cosechas que se obtengan en cada ejercicio económico contable; en los casos de comercialización de ganado, constituye costo deducible, la compra y gastos de engorde del mismo;

- d) Los sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas, aguinaldos anuales otorgados a todos los trabajadores en forma generalizada, y establecidos por ley o en pactos colectivos de trabajo, debidamente aprobados por autoridad competente; así como cualquier otra remuneración por servicios efectivamente prestados al contribuyente por empleados y obreros. Sin embargo, estas deducciones pueden limitarse totalmente o parcialmente si no se comprueba que corresponden a trabajos realmente desempeñados, necesarios para los fines de la obtención de rentas gravadas, y que los gastos son proporcionales al tiempo aplicado a la labor, o a la cantidad y calidad del trabajo y a la importancia del negocio; todo ello cuando se

trate de remuneraciones para:

- I) Empleados en general, por concepto de bonificaciones, comisiones, dietas, gratificaciones, regalías, aguinaldos, obsequios o similares;
- II) Socios o consejeros de sociedades anónimas, o administradores de sociedades en comandita por acciones, que sean sus principales accionistas, por concepto de sueldos, bonificaciones, dietas, comisiones, obsequios, aguinaldos, gratificaciones y similares. La deducción máxima por estos conceptos se limitará a un monto total anual del 3% sobre venta o ingresos brutos.
- III) Cónyuges y parientes consanguíneos dentro de los grados de Ley, de tales socios, consejeros o administradores, por concepto de sueldos, bonificaciones, dietas, comisiones, regalías, obsequios, gratificaciones, aguinaldos y similares. La deducción máxima por estos conceptos se limitará en cada caso, a la mayor retribución asignada en la nómina de

empleados, sin ninguna vinculación de parentesco.

e) Las cuotas patronales pagadas por seguro social, Instituto de Recreación de los Trabajadores - IRTRA -, Instituto Técnico de Capacitación - INTECAP -, establecidas por la Ley respectiva y, las cuotas pagadas a las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social y científicas, a las universidades y a las entidades gremiales y culturales debidamente autorizadas.

f) Las indemnizaciones legales pagadas por terminación de la relación laboral por el número de sueldos por año establecidos por ley o por pactos colectivos de trabajo debidamente aprobados por autoridad competente y demás prestaciones laborales que corresponden al personal, o en su defecto, las reservas que se constituyen hasta el límite del 5% del total de las remuneraciones anuales. Tales deducciones serán procedentes en tanto no estuvieran comprendidas en los planes mencionados en el inciso siguiente o en su caso, en las primas de seguro que cubran los riesgos

respectivos por tales prestaciones. Todo dentro del procedimiento y formas que establezca el Reglamento.

- g) Las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones ó montepíos, conforme lo establezcan las normas de la respectiva Ley orgánica de la institución.
- h) Las sumas que inviertan en la construcción, mantenimiento y funcionamiento de viviendas, escuelas, hospitales, servicio de asistencia médica y salubridad, medicinas, servicios recreativos, culturales y educativos, en beneficio gratuito de los trabajadores y sus familiares, se exceptúa, cualquier pago o compensación que los trabajadores efectúen a sus patronos por tales prestaciones, en cuyo caso éstos últimos lo restarán de las deducciones;
- i) El valor de las tierras laborables que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores.
- j) Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos

en caso de muerte exclusivamente, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate para quien contrate el seguro o para el sujeto asegurado. También se podrá deducir las primas que se abonen por concepto de seguro por accidente o por enfermedad del personal empleado por el contribuyente, en tanto dure la relación laboral;

Las deducciones previstas en este inciso, sólo serán aplicables si el seguro se contrata en beneficio exclusivo del empleado o trabajador dependiente o de sus herederos y no se trate de seguros que cubran el cónyuge o parientes consanguíneos del contribuyente que sea persona individual o de los socios de la persona jurídica sujeto del impuesto;

- k) Los alquileres de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta;
- l) El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios sobre los inmuebles arrendados, en tanto las mismas sean necesarias y utilizadas por los arrendatarios en una actividad productora de

renta gravada y las mismas no fueren compensadas por los arrendantes;

Como podrá observarse, esta parte del informe abarca lo relativo a costos y gastos deducibles, para los cuales se elaboran programas específicos de auditoría, los que tendrán como fin primordial definir el alcance y limitación de la actividad de fiscalización, mismos que fueron descritos ampliamente, en este capítulo.

El auditor fiscal al concluir la revisión, debe preparar para notificar al contribuyente, por cada periodo impositivo, tanto el pliego de ajustes, así como también la nota de liquidación que resulta de la revisión, para lo cual utilizará las formas que se describen a continuación, tomando en cuenta cada uno de los impuestos que comprende la Fiscalización Integrada.

FORMULARIOS PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- Informe corto de verificación en el Campo

Este formulario se utilizará para consignar todas las generalidades del contribuyente fiscalizado y para proporcionar información estadística de los resultados

de auditoría Integrada. Es de uso interno del Departamento de Fiscalización y no se da a conocer al contribuyente.

- Explicación de Ajustes

Por medio de este formulario se da a conocer al contribuyente los ajustes que se le formulan, derivados de la fiscalización practicada, situación por la cual su redacción debe ser clara, citando las bases legales que correspondan, debiendo contener la siguiente información:

- Numero Correlativo: Para la asignación es conveniente tomar en cuenta el orden correlativo en que aparecen los renglones de los ingresos y gastos de la declaración jurada;
- Titulo del Ajuste: En este se consignará el nombre de la cuenta con sus respectivas subcuentas, si las hay, que identifiquen el ajuste, tomando en consideración el renglón de la declaración que afecta;
- Base Legal. Esta es fundamental para mantener

firme el ajuste, por lo que el auditor fiscal, deberá cerciorarse de que la aplicación de la ley sea correcta en cada ajuste, señalando el párrafo, inciso, numeral y artículo de la Ley correspondiente. La base legal se citará a continuación del título;

- Exposición del Ajuste. A continuación de la base legal, se explicará en forma amplia las razones por las cuales se formula el ajuste a manera de evitar confusiones al contribuyente, autoridades fiscales y demás autoridades que tengan a su cargo los trámites subsiguientes del expediente. Es decir que este documento pueda ser analizado por cualquier persona sin necesidad de explicaciones o aclaraciones adicionales. Además deberá contener lo siguiente:

- Número del cheque, factura o documento equivalente que se ajuste, así como la fecha de éstos;
- Número de la partida de diario y folio del libro de contabilidad donde consta la operación; y

- Número de cédula o anexo relacionado con la explicación del ajuste.

En los casos que sea necesario debe reforzarse el ajuste, adjuntando fotocopia del documento ajustado.

- Cantidad: A la altura del título del ajuste se consignará la cantidad total ajustada. En caso de contener cantidades parciales, se consignarán en las columnas respectivas a la altura de los subtítulos o nombres de las cuentas ajustadas.

FORMULARIO PARA INCUMPLIMIENTO DE OTROS IMPUESTOS

- Nota informativa por Incumplimientos Tributarios

Este formato se utilizará para informar sobre los incumplimientos de los demás impuestos a que esté obligado el contribuyente fiscalizado, el cual se enviará al departamento o dirección que tenga a su cargo el control del Impuesto al cual se le detectó el incumplimiento, por lo que para su elaboración debe detallarse claramente el incumplimiento determinado, para que con base al mismo, el departamento o

dirección que recibe esta nota informativa, procedan al cobro o en su caso citen al contribuyente, a efecto de que cumpla con la obligación omitida. Se solicitará dentro de la misma al departamento o dirección que se encargará de la gestión de cobro, que informe al departamento de fiscalización sobre el resultado de la gestión, para mantener actualizado el archivo permanente de contribuyentes fiscalizados.

Todos los formatos y anexos que se preparen para dar audiencia al contribuyente fiscalizado, deben estar firmados por el auditor fiscal que practique la revisión, con el visto bueno del supervisor.

Es importante tomar en cuenta que en este formulario no se incluirán los ajustes al Impuesto al Valor Agregado, en vista de que para este impuesto se formará un expediente por separado.

- Nota de liquidación

Esta, al igual que la explicación de ajustes, se da a conocer al contribuyente por medio de la audiencia respectiva y su finalidad es determinar el impuesto a cobrar que resulta de los ajustes formulados.

Para su preparación se parte de la renta imponible o pérdida declarada por el contribuyente o en caso de una segunda revisión se parte de la renta imponible o pérdida ajustada en verificaciones anteriores.

En la nota de liquidación se consignará el monto de otros impuestos omitidos como las multas que se impongan por los incumplimientos determinados, tales como el Impuesto de Timbre y Papel Sellado, Cuota Anual de Sociedades, Retenciones del Impuesto Sobre la Renta no efectuadas, los cuales se explicarán en el anexo de otros impuestos y multas que se adjunta para el cobro de dichos incumplimientos.

- Anexo de Otros Impuestos y Multas

Este anexo se elabora por los incumplimientos de otros impuestos que se determinen durante la fiscalización, tales como: Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, Cuota Anual de Sociedades, Retenciones del Impuesto Sobre la Renta, y las multas correspondientes, tanto por los incumplimientos como por los ajustes formulados durante la revisión. Al igual que la explicación de ajustes y nota de liquidación, también se le da a conocer al contribuyente como anexo de

la nota de liquidación, en vista de que el total de este anexo pasará a formar parte del total de Impuestos y cargas a cobrar.

- FORMULARIOS PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

- Explicación de Ajustes

Por medio de este formulario se dan a conocer los ajustes formulados, tanto al débito como al crédito fiscal, que se determinen en la fiscalización. En su preparación deberá observarse lo expuesto para la preparación de la explicación de ajustes del impuesto sobre la Renta, incluyendo primero los ajustes al débito fiscal y después de totalizarlos, a continuación se describirán los ajustes al crédito fiscal, elaborando una liquidación por cada periodo impositivo, ya que este impuesto es mensual. Para la explicación de ajustes o rechazo del crédito de impuesto por inventarios, debe utilizarse un formato especial para estos casos, ya que se formará otro expediente.

- Nota de Liquidación

Esta también se da a conocer al contribuyente en

la audiencia respectiva y por medio de ella se determina el impuesto a pagar o el crédito fiscal del período a favor del contribuyente, para su preparación se parte tanto de las ventas y compras netas de mercancías y/o servicios no personales gravados, así como del débito y crédito fiscal declarado, adicionando o restando según el caso, los ajustes determinados conforme a la explicación de ajustes.

NORMAS QUE REGULAN LA REALIZACION DE LA AUDITORIA FISCAL INTEGRADA.

En la realización de la auditoría fiscal integrada, no se observan normas definidas, puesto que lo que se debe tener presente al realizar dicha actividad, es que toda la información contable que respaldan los estados financieros, así como los datos que se consignan en la declaración jurada, estén apegados a lo que preceptúa la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, y la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, entre las más importantes.

Otro lineamiento que se debe observar en la realización de la auditoría fiscal integrada, son las normas internas, que se tienen establecidas dentro del departamen-

to de fiscalización, los cuales en determinado momento no son estables y consistentes, debido a los diversos casos especiales que se presentan al planificar la realización de esta actividad.

CAPITULO VII

CASO

PRACTICO

INFORMACION GENERAL

La administración de la empresa "La Selecta, S.A." ha elaborado los borradores preliminares que servirán de base para preparar la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta por el periodo: 1o. de julio de 1,988 al 30 de junio de 1,989.

En vista de lo anterior, la Junta de Accionistas decide contratar los servicios profesionales del C.P.A. A.H.D.M. para que emita opinión respecto a la información contenida en el estado de resultados con el objeto de que la información consignada en dicho estado financiero esté enmarcada en lo que preceptúa la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Al finalizar su trabajo, el C.P.A. presenta su informe, el cual contiene las correcciones que necesariamente deben hacerse, y a su vez el dictamen emitido.

"LA SELECTA S.A."

Estado de Resultados por
 el periodo: 1o. de julio
 de 1,988 al 30 de junio
 de 1,989

(Cifras en Quetzales)

Ventas brutas		1,320,000.00
Dev. y Rebajas B ventas		23,000.00
Ventas Netas		<u>1,297,000.00</u>
Costo de ventas		924,000.00
Utilidad Bruta		<u>373,000.00</u>
<u>Resto de Operación</u>		
Gastos de Administración	120,380.00	
Gastos de ventas	183,320.00	303,700.00
Utilidad en operación		<u>69,300.00</u>
<u>Otros Gastos y Productos</u> Financieros		
Productos	35,200.00	
Gastos	20,300.00	14,900.00
Utilidad del ejercicio		<u>83,200.00</u> =====

Señores

Junta de Accionistas de
La Selecta S.A.

Apreciables señores:

De conformidad con los términos establecidos en el contrato No. DL-C-805-89, de fecha 20 de junio de 1,989, en el cual se formalizó la prestación de nuestro servicio de consultoría, en el sentido de dictaminar el estado de resultados de la empresa La Selecta, S.A., por el periodo: 1o. de julio de 1,988 al 30 de junio de 1,989, previo a presentar la declaración anual del Impuesto sobre la Renta; para lo cual nos permitimos informar lo siguiente:

De acuerdo a los términos establecidos en el contrato en referencia planeamos nuestro trabajo de tal manera que el resultado del mismo sirva de base para el adecuado cálculo del impuesto sobre la renta, en vista de lo anterior se procedió de la siguiente manera:

1o. Ingresos por Ventas en el Mercado Local

En este rubro se tomó una muestra al azar, con el

objeto de establecer la razonabilidad de los mismos, habiéndose decidido verificar la facturación del día 29 de junio de 1,989, cuyo total representa el 6% de las ventas de dicho mes. Al momento de realizar dicha revisión se estableció la correlatividad de la numeración de las facturas, cotejándolas contra salidas de bodega, así como contra notas de envío, y en caso de ventas al crédito se estableció que las mismas estuvieran debidamente autorizadas, todo lo cual nos permitió concluir que el resultado de la muestra es satisfactoria, y por ende el total de las ventas.

2o. Otros Ingresos

Este rubro se verificó en el 100%, habiéndose establecido que los mismos provienen de recargo de intereses realizados a los clientes cuyos saldos sobrepasaban ciertos límites, al final se concluye que el saldo presentado es razonable.

3o. Devoluciones y Rebajas sobre Ventas

En este rubro se realizó una segregación de los saldos mensuales, procedimiento que permitió establecer que en el mes de julio de 1,988, se registró como

tal la cantidad de Q. 18,000.00; los cuales se recomendó su reclasificación, pues las mismas están disminuyendo las ventas de este período, cuando en realidad corresponden a devoluciones de ventas efectuadas en el mes de abril de 1,988. La recomendación de reclasificarse se basa en la experiencia que se tiene en relación con estas situaciones, las cuales son objeto de reparo como omisión de ingresos, en caso de efectuarse una revisión fiscal.

40. Costo de Ventas

En este rubro la atención se centró en revisar el saldo del inventario final, habiéndose procedido de la siguiente manera:

- a) Según el plan de trabajo elaborado, se observó la toma del inventario físico de los productos denominados "pantalones para caballero"; durante la cual se aplicaron ciertos procedimientos tendientes a comprobar la razonabilidad del conteo de las unidades; posteriormente se verificó que los mismos se hayan costado debidamente; en general los resultados de las pruebas aplicadas fueron satisfactorias.

- b) Con respecto a los inventarios denominados "pantalones para damas", a los mismos se aplicaron procedimientos supletorios, los cuales resultaron ser satisfactorios. En general se verificó un 81% del total del inventario final, lo cual nos permite concluir que los mismos son razonables.

So. Gastos de Operación

a) Gastos de Administración

En este rubro se decidió verificar aquellos saldos de subcuentas, que representan más del 15% del total de los gastos de administración, razón por la cual únicamente se revisó lo relativo a los intereses gastos; al finalizar el examen se concluye que es necesario reclasificar como Cuentas por Cobrar a Funcionarios y Empleados la cantidad de Q. 38,700.00 que corresponden a intereses pagados por la empresa sobre un préstamo concedido por el Banco de los Trabajadores al señor Perico de los Palotes, Gerente General. Con esta reclasificación se resguardan los intereses de la empresa, debido a que tal situación es susceptible de reparo en el momento de realizarse

una revisión fiscal.

b) Gastos de Ventas

En este rubro se aplicó el criterio de verificar los saldos que representan más del 15% del total de los gastos de ventas, en tal virtud se procedió a verificar lo relativo a los sueldos y salarios, siendo el resultado de la prueba, satisfactorio.

También fue objeto de verificación los gastos de propaganda, en donde se estableció que es necesario reclasificar un saldo de Q. 13,000.00 por corresponder a gastos que no se contabilizaron en el periodo anterior, ésta se conforma de la manera siguiente:

b.1) Factura No. 002670 de fecha 10. de febrero de 1,988, emitida por la Empresa Canal 3, de Televisión por valor de Q. 5,000.00

b.2) Factura No. 006339 de fecha 18 de abril de 1,988, emitida por la empresa Editorial el Gráfico S.A. por valor de Q.8,000.00

La recomendación de reclasificarse como gasto no deducible se debe a que tales operaciones son objeto de reparo al realizarse una revisión fiscal, por el hecho de corresponder a gastos de un periodo diferente al finalizado el 30 de junio de 1989.

Gastos Generales

Segun libros esta cuenta tiene un saldo de Q. 20,300.00 pero al realizar el desglose de los gastos de administración y de ventas, se estableció que existen otros saldos que corresponden a esta cuenta, siendo éstos Q. 625.00 y Q.10,325.00; lo que hace un total de Q. 31,250.00 por tal concepto.

Al indagar con la administración respecto a este gasto, se indicó que dicha cifra corresponde al 15% de las inversiones que aparecen en el Balance General de la empresa. También se manifestó por parte de la administración, que estas inversiones corresponden a acciones emitidas por la empresa "El Heraldito S. A." cuyas operaciones se realizan en la República de El Salvador.

Según otras indagaciones realizadas se pudo establecer que la empresa mencionada anteriormente, desde hace varios años ha venido sufriendo una descapitalización, derivado de la inseguridad provocada por las continuas acciones bélicas que se vienen dando en aquel país, en tal virtud se cree que en los próximos seis meses se puede dar la contingencia de pérdida registrada bajo el título de esta cuenta. Financieramente, es aceptable lo planteado y registrado por la administración, pero es conveniente tener presente que en una revisión fiscal esta clase de pérdida es objeto de reparo por la siguiente razón; la operación carece de documentación de respaldo, por tal motivo se ha recomendado que la totalidad de esta cuenta se reclasifique como gasto no deducible.

DICTAMEN

DIAZ LOPEZ Y ASOCIADOS

Contadores Públicos y Auditores

Guatemala,

Septiembre 5, de 1,989

Junta de Accionistas

"La Selecta S.A."

Ciudad

Apreciables Señores:

"Hemos auditado el estado de resultados adjunto de la compañía "La Selecta, S.A." al 30 de junio de 1,989, y los estados relativos de ingresos y gastos terminados en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión, en base a nuestra auditoría, sobre los estados financieros.

Nuestra auditoría se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría para

obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes de revelación. La auditoría incluye, en base a pruebas selectivas, el examen de la evidencia soporte de las cantidades y revelaciones en los estados financieros. Incluye también, la evaluación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y las estimaciones importantes efectuados por la gerencia, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía "La Selecta, S.A.", al 30 de junio de 1986, y los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.."

Aguilón Díaz Montalvo

Colegiado no. 0007

ANEXO No. 1

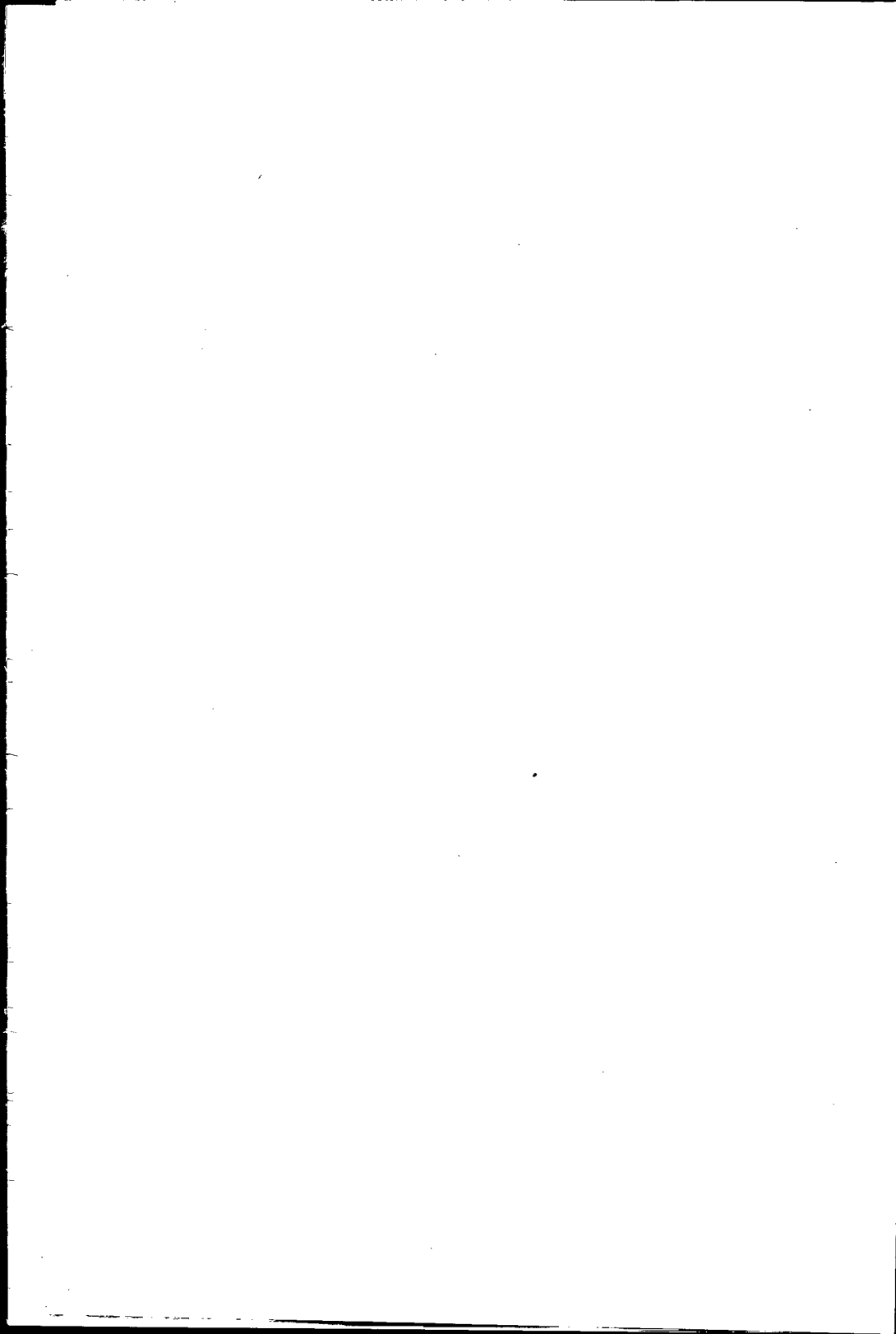
La Selecta S.A.

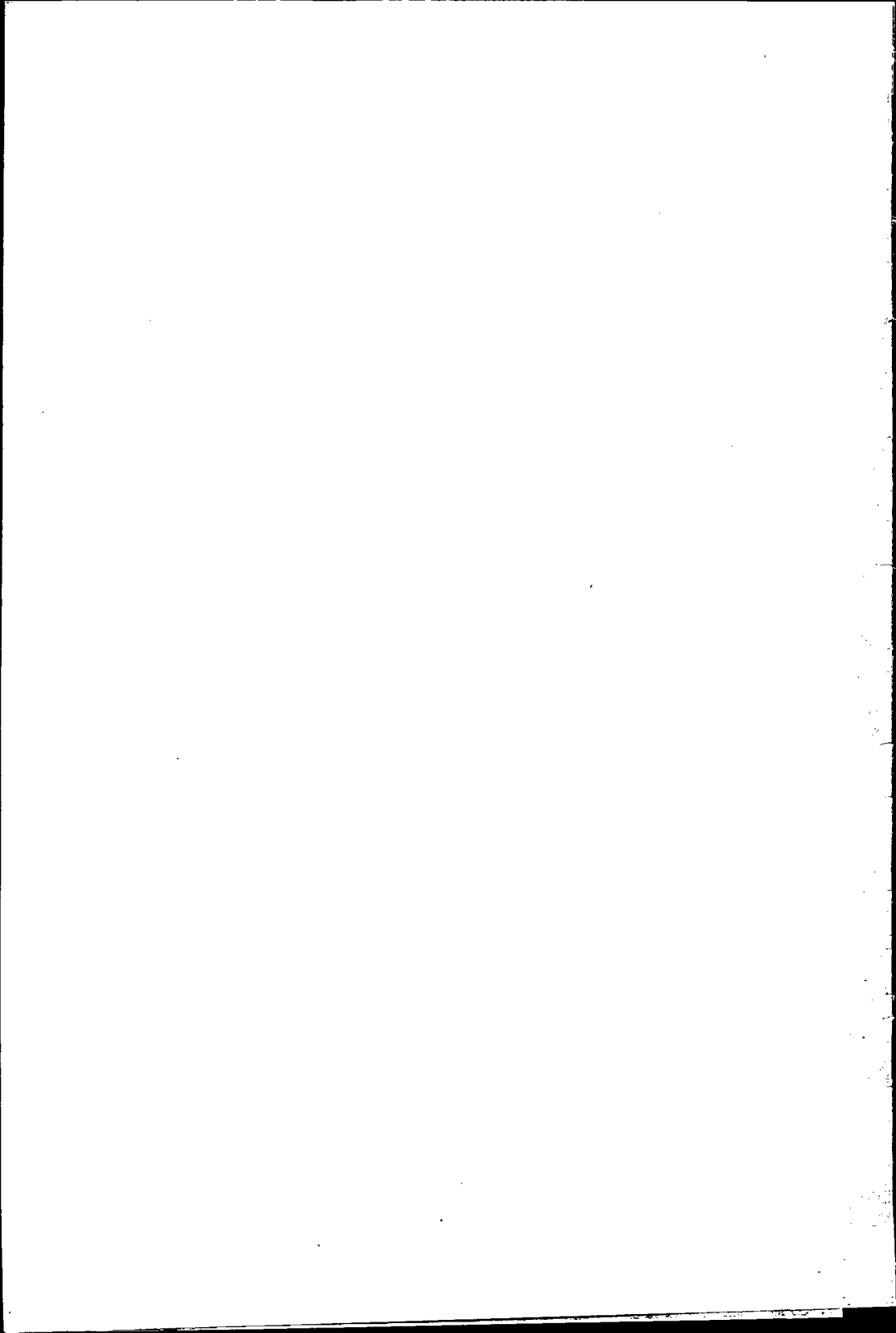
Estado de Resultados por el Periodo:

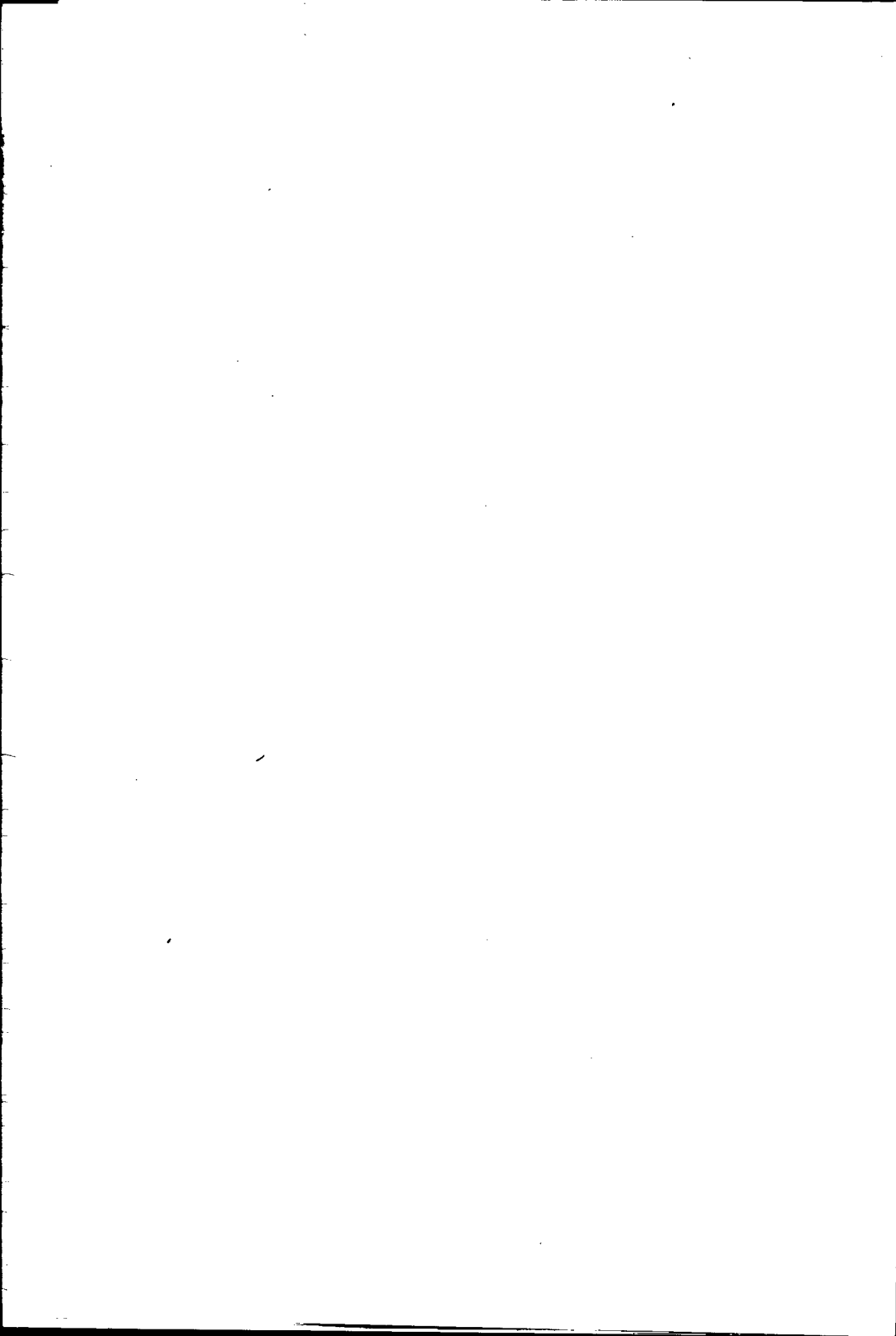
10. de julio 1,988 al 30 de junio 1989

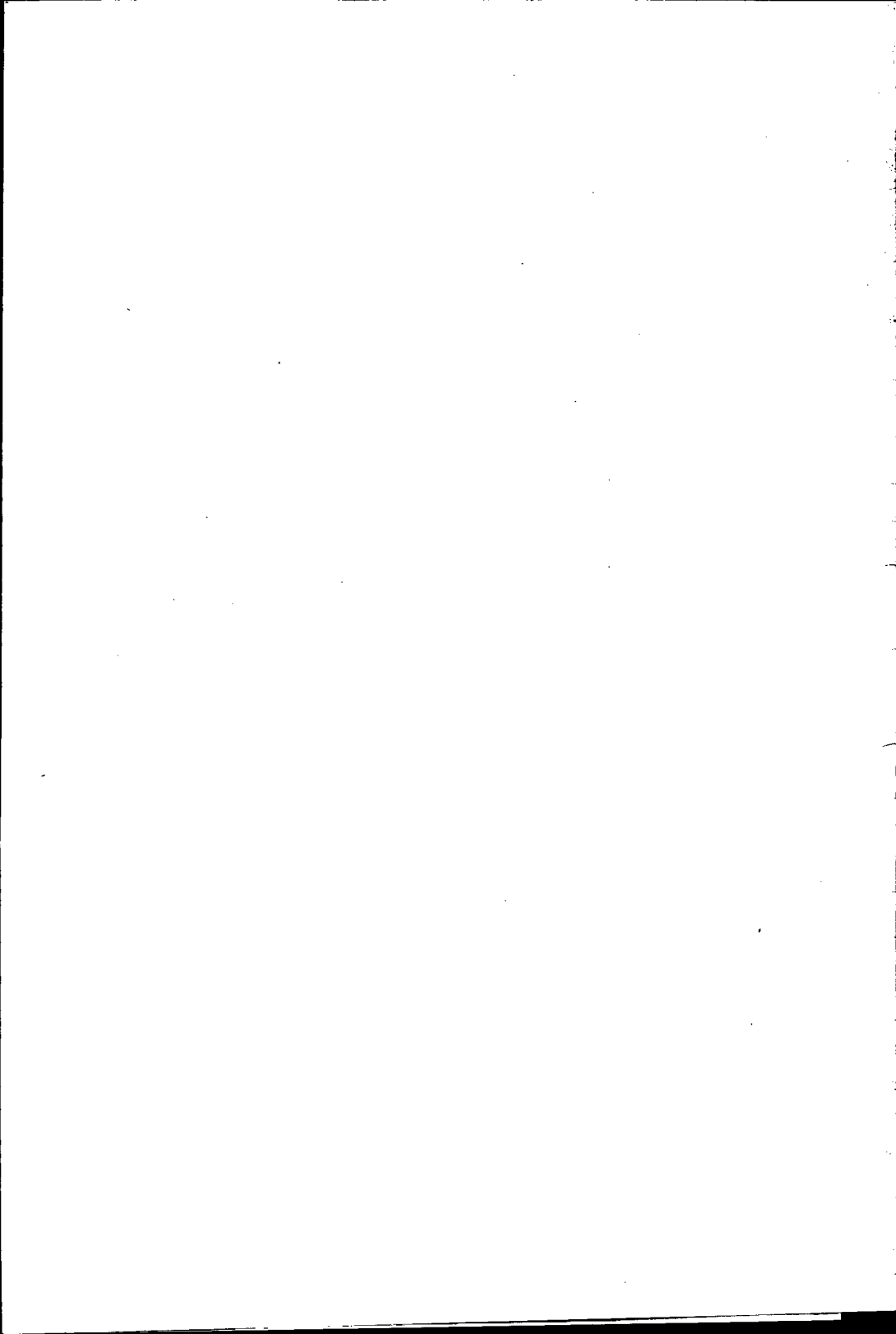
(Cifras en Quetzales)

Ventas Brutas		1,320,000.00
Devoluciones y Rebajas s/ventas		5,000.00
Ventas Netas		1,315,200.00
Costo de Ventas		924,000.00
Ganancia Bruta en Ventas		391,200.00
<u>Gastos de Operación</u>		
Gastos de Administración	33,018.82	
Gastos de Ventas	124,309.18	
Gastos Financieros	83,222.00	
Gastos No Deducibles	44,750.00	285,300.00
Ganancia en Operación		105,900.00
Otros Productos y Gastos Financieros		
Otros Productos		35,200.00
Ganancia del ejercicio		141,100.00









LA SELECTA, S.A.
lo. de julio de 1988 al 30 de junio de 1989
Ventas Mensuales
(Cifras en quetzales)

E/R. 1-1
Auditoria: 30/6/89
T. X. A. 31/8/89

Descripción	Ref.	Saldos al 30/6/89	Ajuste y/o Reclasif. Debe	Haber	Saldos según Auditoria
Julio de 1988		72,300.00	---	---	72,300.00
Agosto de 1988		97,425.70	---	---	97,425.70
Septiembre de 1988		92,471.18	---	---	92,471.18
Octubre de 1988		89,070.15	---	---	89,070.15
Noviembre de 1988		149,776.13	---	---	149,776.13
Diciembre de 1988		142,080.11	---	---	142,080.11
Enero de 1989		99,113.08	---	---	99,113.08
Febrero de 1989		115,069.43	---	---	115,069.43
Marzo de 1989		136,533.99	---	---	136,533.99
Abril de 1989		91,131.02	---	---	91,131.02
Mayo de 1989		132,909.73	---	---	132,909.73
Júnio de 1989	E/R-1-1-1	102,979.48	---	---	102,979.48
		1,325,000.00			1,320,000.00

Conclusion:

Segun lo planteado se verificó la facturación del día 29 de junio de 1989, cuyo monto representa el 6% del total de dicho mes y se considera el resultado de la muestra satisfactoria y a su vez el total de los ingresos

LA SELECTA, S.A.

del 1o. de julio de 1988 al 30 de junio de 1989

Ventas. junio de 1989
(Cifras en quetzales)

E/R. 1-1-1
Auditoria: 30/6/89
T. X. A. 31/8/89

Días	Referencia	Q.	Facturas	
			de la No.	a la No.
1		2,401.11	007132	007157
2		2,807.17	007158	007192
3		4,750.30	007193	007221
5		3,111.13	007222	007253
6		2,936.43	007254	007268
7		4,001.47	007269	007313
8		3,931.02	007314	007363
9		3,789.78	007364	007388
10		3,322.34	007389	007402
12		4,793.87	007403	007431
13		4,201.99	007432	007452
14		4,021.12	007453	007487
15		3,819.91	007488	007506
16		4,901.11	007507	007523
17		4,950.25	007524	007552
19		5,833.96	007553	007576
20		4,797.34	007577	007613
21		3,566.67	007614	007640
22		3,760.07	007641	007665
23		4,601.70	007666	007683
24		4,401.00	007684	007709
26		3,079.58	007710	007736
27		3,776.28	007737	007774
28		4,900.98	007795	007798
29	E/R.1-1-1-1	6,542.96	007799	007816
30		-----	-----	-----
		102,999.48 ^T		
		=====		

^T Sumado verticalmente, igual al anotado en Libro Mayor.
Según lo planeado se verificó la facturación del día 29 de junio de 1989.

LA SELECTA, S.A.

1o. de julio de 1988 al 30 de junio de 1989

Ventas día 29 de junio de 1989

(Cifras en quetzales)

E/R. 1-1-1-1

Auditoria: 30/6/89

T. X. A. 31/8/89

Nombre	Numero de Facturas	Contado	Credito	Total
Luis Palma	007799	295.25	0.00	295.25
Almacén La Peña	007800	0.00	525.30	525.30
Miguel Pérez	007801	490.31	0.00	490.31
Sin nombre	007802	670.40	0.00	670.40
Almacén La Peña	007803	0.00	475.18	475.18
César López	007804	243.18	0.00	243.18
Angel Fuentes	007805	708.15	0.00	708.15
Maria Gómez	007806	110.00	0.00	110.00
Mario Velasquez	007807	96.70	0.00	96.70
Silvia Pic	007808	231.96	0.00	231.96
Gabi Menchu	007809	321.08	0.00	321.08
Almacén La Peña	007810	0.00	380.40	380.40
Beatriz Pardo	007811	219.26	0.00	219.26
Leonel Quetzada	007812	286.75	0.00	286.75
Almacén La Peña	007813	0.00	297.58	297.58
Vinicio Godoy	007814	120.10	0.00	120.10
Oscar Marroquín	007815	560.36	0.00	560.36
Guillermo Santis	007816	511.00	0.00	511.00
		4,864.50	1,678.46	6,542.96

Ventas al crédito no autorizadas.

Facturas sobre las cuales se aplicaron procedimientos tendientes a verificar su exactitud, tales como verificar sumas, multiplicaciones; así como verificaciones de los precios unitarios contra catálogo; también se verificó contra salidas de almacén, así como contra envíos de recepción.

LA SELECTA, S.A.
 1o. de julio de 1988 al 30 de junio de 1989
 Otros Ingresos
 (Cifras en Quetzales)

E/R. 1-2
 Auditoria: 30/6/89
 T. X. A. 31/8/89

Meses	Ref.	Saldos al 30/6/89	Ajuste y/o Debe	Reclasif. Haber	Saldos según Auditoria
Julio de 1988		2,200.00	----	----	2,200.00
Agosto de 1988		2,320.00	----	----	2,320.00
Septiembre de 1988		2,990.00	----	----	2,990.00
Octubre de 1988		2,718.00	----	----	2,718.00
Noviembre de 1988		2,913.00	----	----	2,913.00
Diciembre de 1988		2,412.00	----	----	2,412.00
Enero de 1989		3,710.00	----	----	3,710.00
Febrero de 1989		3,025.18	----	----	3,025.18
Marzo de 1989		2,390.00	----	----	2,390.00
Abril de 1989		2,900.48	----	----	2,900.48
Mayo de 1989		3,887.43	----	----	3,887.43
Junio de 1989		3,733.91	----	----	3,733.91
		35,200.00			35,200.00

Al analizar la naturaleza y origen de la cuenta de otros ingresos, se estableció que los mismos consisten en intereses del 2.5% mensual, cargados a los clientes, tal como se puede observar según P. T. E/R.1-2-1 en la cual se generalizaron los datos.

LA SELECTA, S.A.

del 1 de julio de 1988 al 30 de junio de 1989

Analitica de Otros Ingresos

(Cifras en quetzales)

E/R. 1-2-1

Auditoria: 30/6/89

T. Y. A. 31/8/89

Meses	Saldos s/ libros	% 0.025	Otros Productos
Julio de 1988	° 88,000.00	0.025	2,200.00
Agosto de 1988	£ 92,800.00?	"	2,320.00
Septiembre de 1988	£ 119,600.00	"	2,990.00
Octubre de 1988	£ 108,720.00	"	2,718.00
Noviembre de 1988	° 116,520.00	"	2,913.00
Diciembre de 1988	£ 95,480.00	"	2,412.00
Enero de 1989	£ 148,400.00	"	3,710.00
Febrero de 1989	£ 121,000.00	"	3,025.18
Marzo de 1989	£ 95,600.00	"	2,390.00
Abril de 1989	° 116,019.20	"	2,900.48
Mayo de 1989	£ 155,497.20	"	3,887.43
Junio de 1989	£ 149,356.40	"	3,733.91
			<u>35,200.00</u>

E/R. 1-2-1

- ° Saldos que corresponden a clientes a quienes se les hizo el recargo sólo sobre el excedente del límite máximo, extremo que se comprobó en los contratos.
- £ Saldos sobre los cuales se aplica recargo sin considerar ninguna base, extremo que se confirmó con los contratos.

LA SELECTA, S.A.

1o. de julio de 1988 al 30 de junio de 1989

Devol. y Rebaja sobre Ventas

(Cifras en quetzales)

E/R. 1-3

Auditoria: 30/6/89

T. X. A. 31/8/89

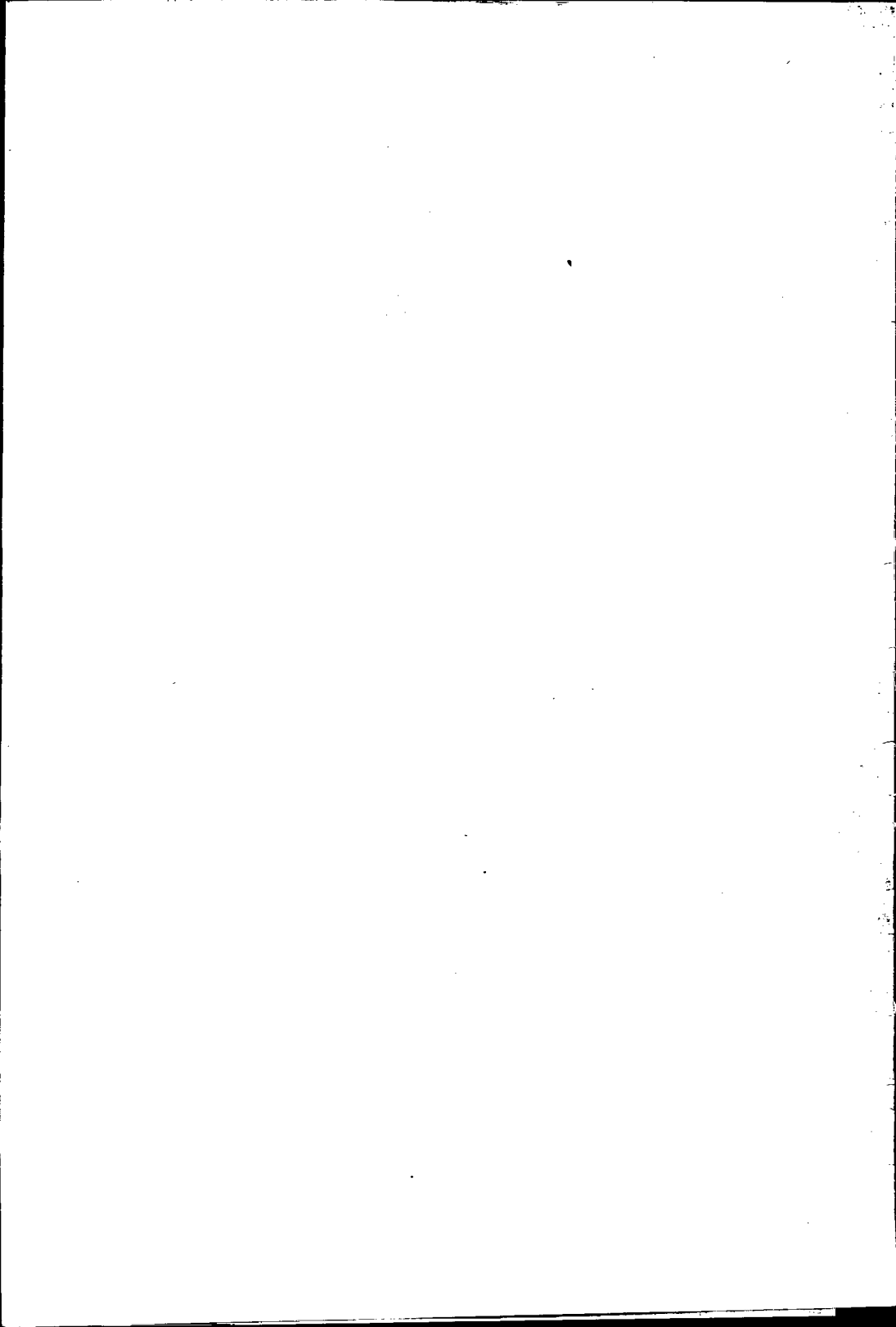
Meses	Saldos al 30/6/89	Ajuste y/o Reclasif.		Saldos según Auditoria
		Debe	Haber	
Julio de 1988	18,000.00	----	18,000.00	----
Agosto de 1988	-----	-----	-----	-----
Septiembre de 1988	313.00	-----	-----	313.00
Octubre de 1988	401.00	-----	-----	401.00
Noviembre de 1988	-----	-----	-----	-----
Diciembre de 1988	-----	-----	-----	-----
Enero de 1989	709.18	-----	-----	709.18
Febrero de 1989	1,201.43	-----	-----	1,201.43
Marzo de 1989	917.11	-----	-----	917.11
Abril de 1989	135.71	-----	-----	135.71
Mayo de 1989	708.03	-----	-----	708.03
Junio de 1989	614.54	-----	-----	614.54
	23,000.00		18,000.00	5,000.00

Basados en el criterio de verificar saldos materiales, se decidió revisar las devoluciones del mes de julio de 1988, habiéndose concluido que las mismas corresponden a devoluciones de mercaderías vendidas en el mes de abril de 1988, en tal razón lo más prudente es que se tome la misma como abono del cliente que la está realizando, pues la forma de presentarse la misma no es aceptada por la Dirección General de Rentas y la misma sería objeto de ajuste al momento de una revisión fiscal. En tal caso se recomienda su reclasificación así:

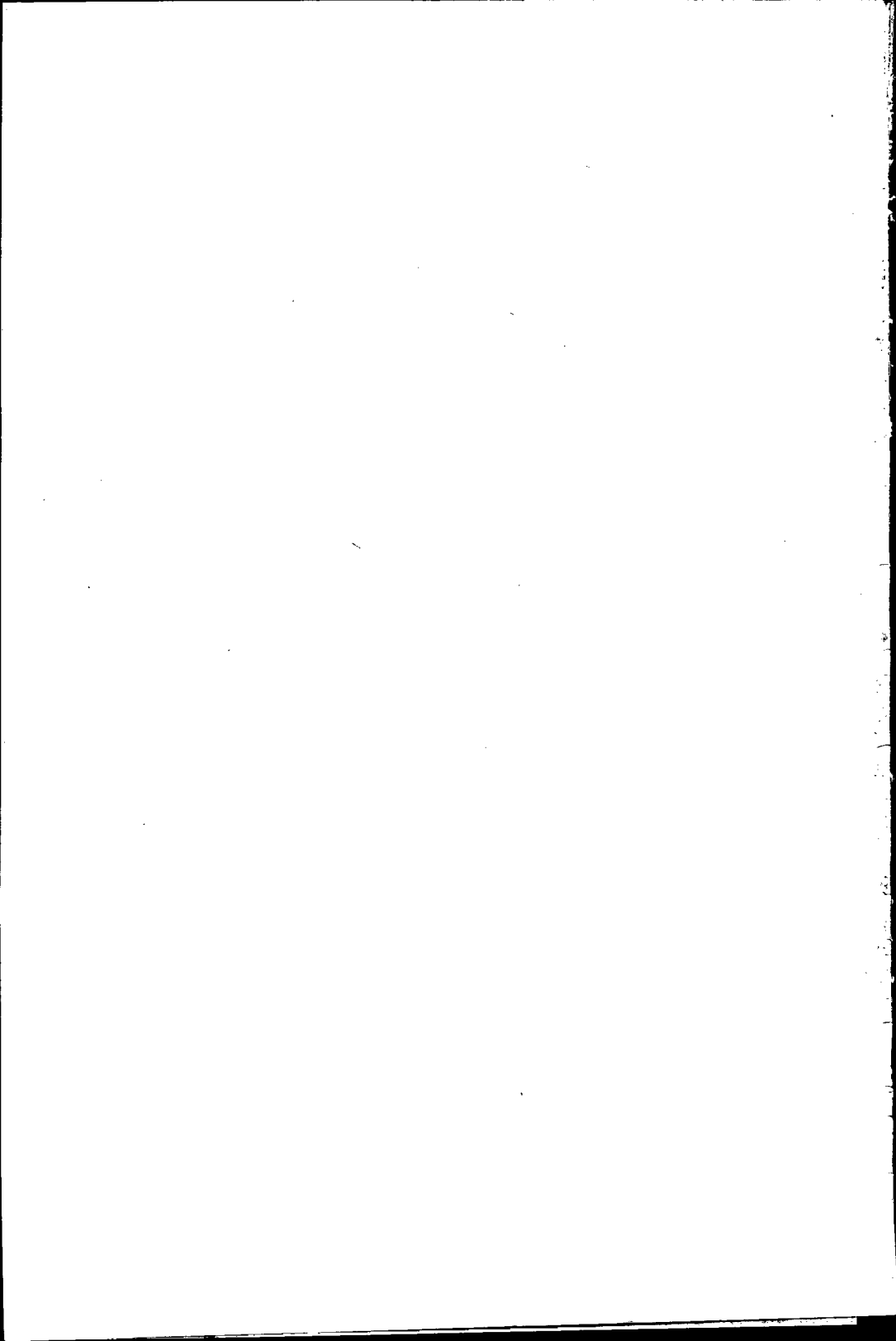
Inventarios	18,000.00	
Devolución sobre ventas		18,000.00

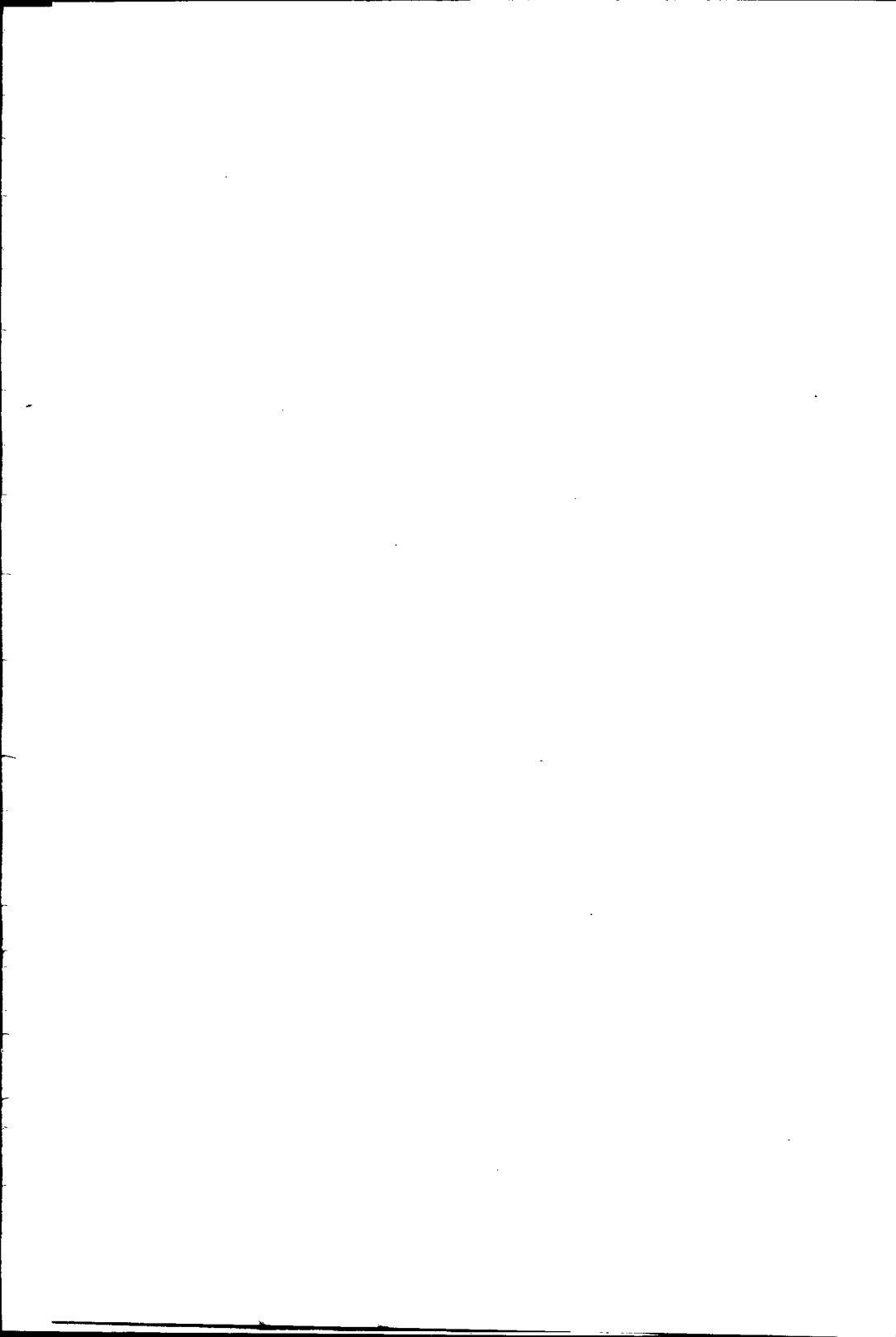
Ingreso a inventario de la mercadería devuelta por el cliente
XXX, el día 20 de julio de 1988

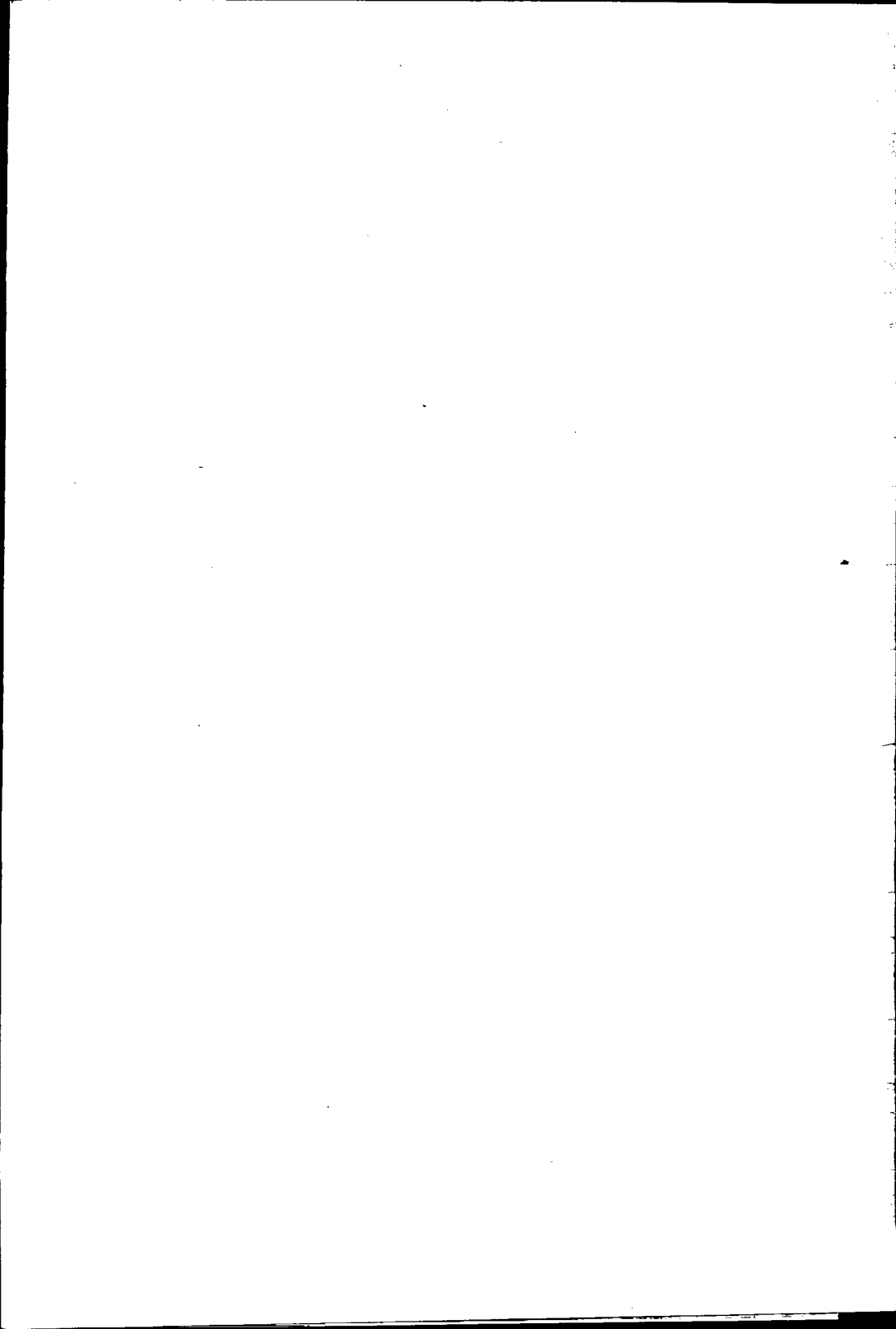












LA SELECTA, S.A.

1o. de julio de 1988 al 30 de junio de 1989

Mercadería en tránsito

(Cifras en quetzales)

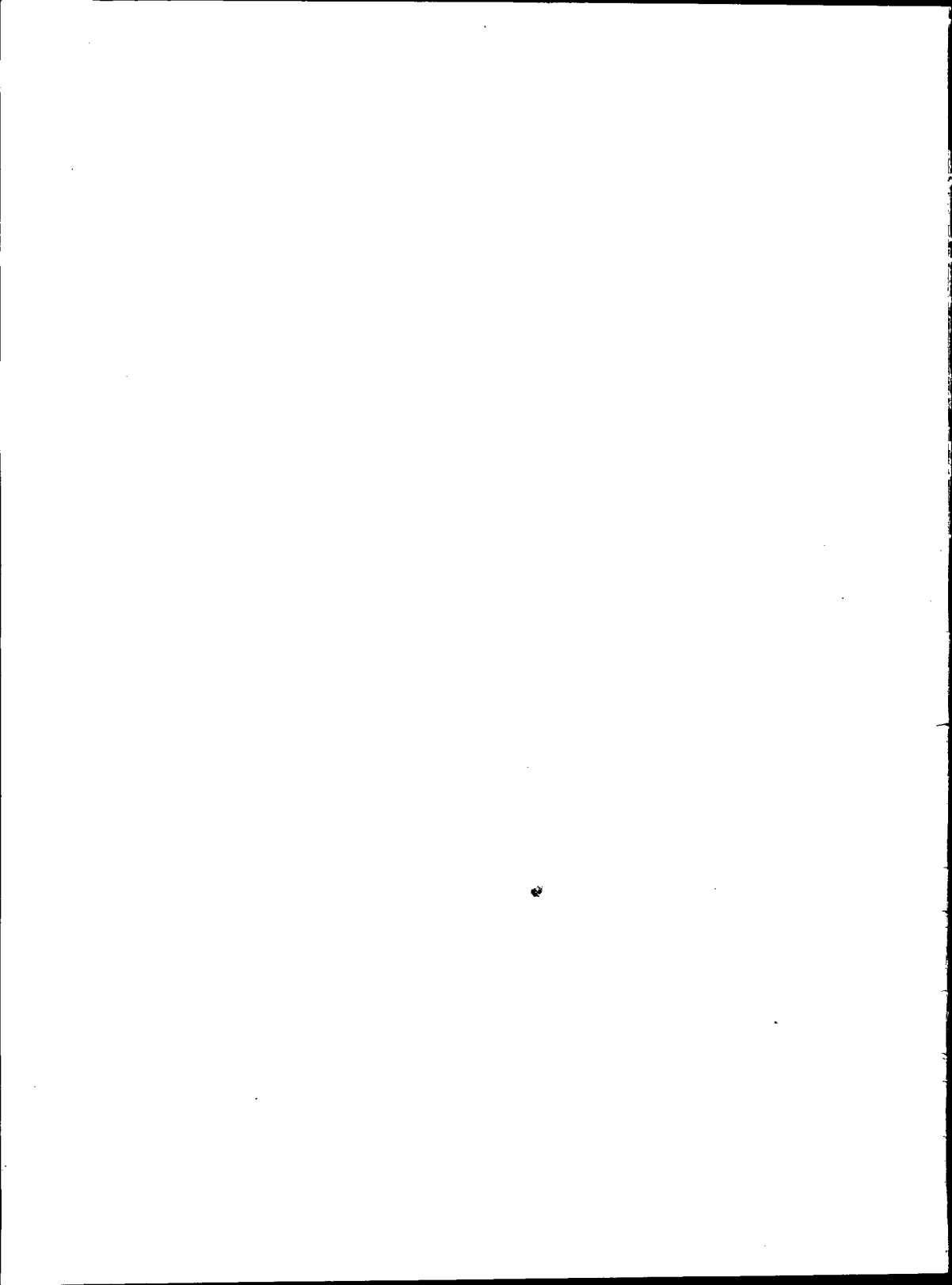
E/R.2-1-2

Auditoría: 30/6/89

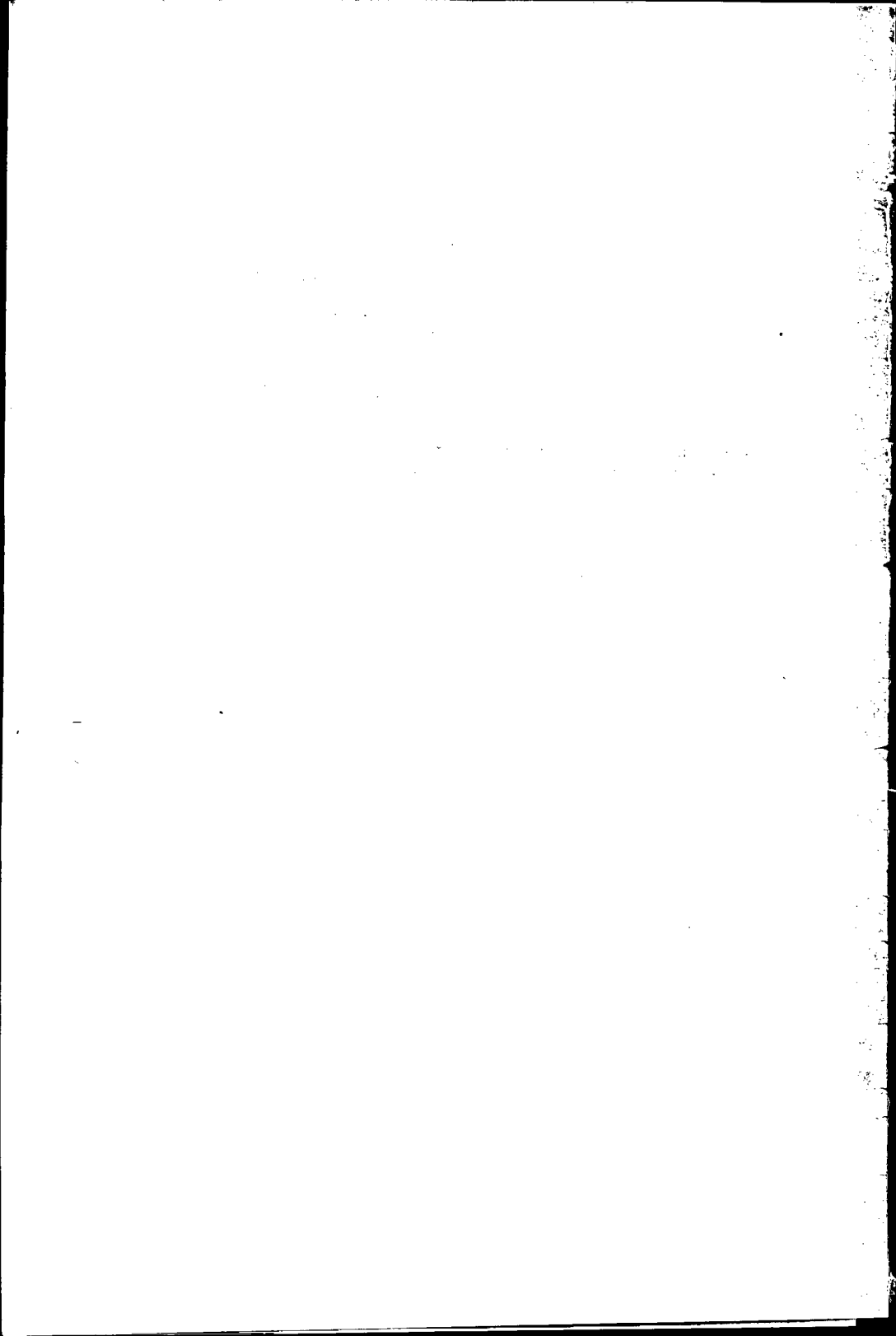
T. X. A. 31/8/89

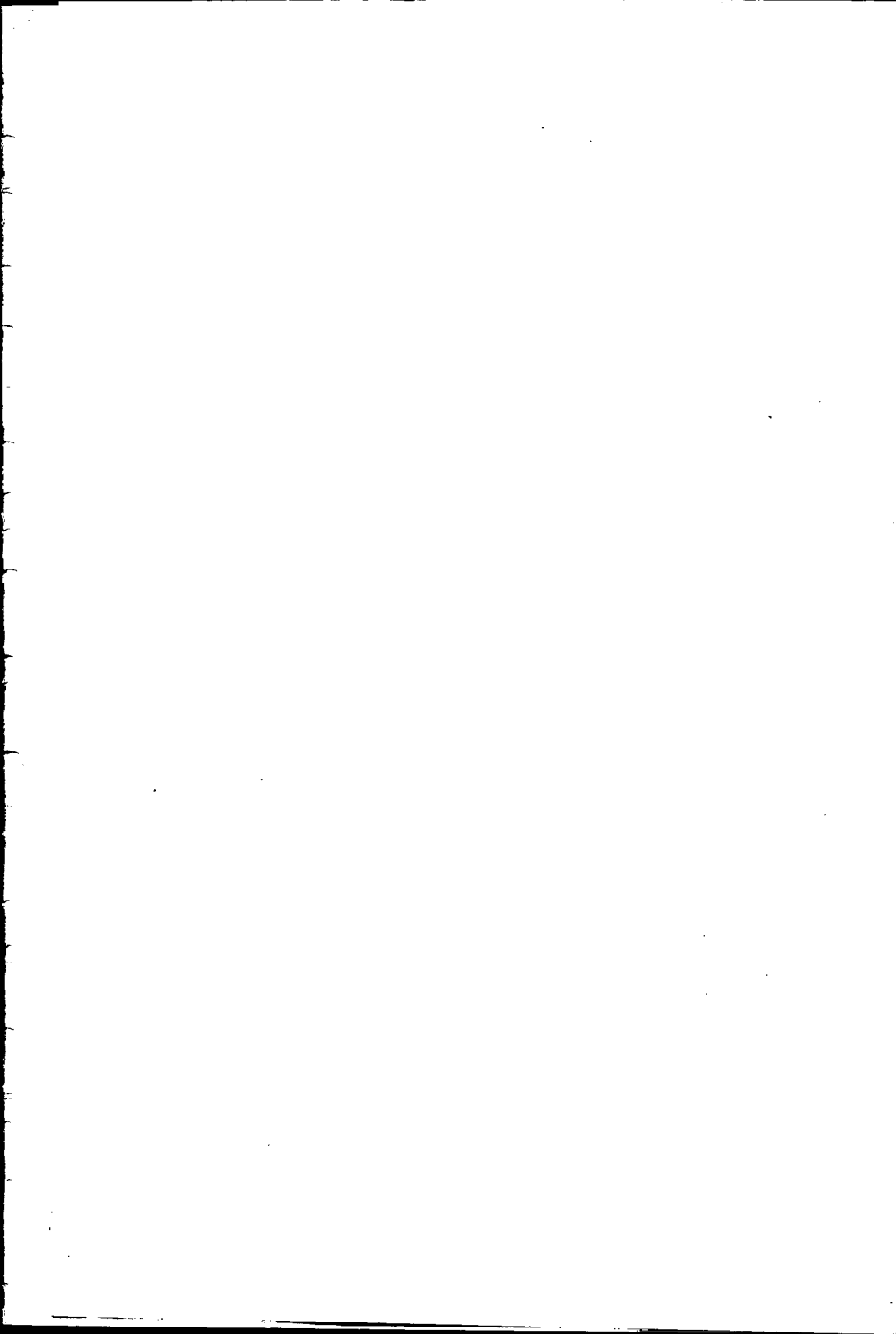
Proveedor	Factura	Fecha	Valor	Concepto
El Gran Pantalón	007817	25/6/89	8,000.00	320 productos a Q.25.00 c/u
Le Bon Cleemise	0030011	29/6/89	10,500.00	840 camisas a Q.12.50 c/u
			<u>18,500.00</u>	

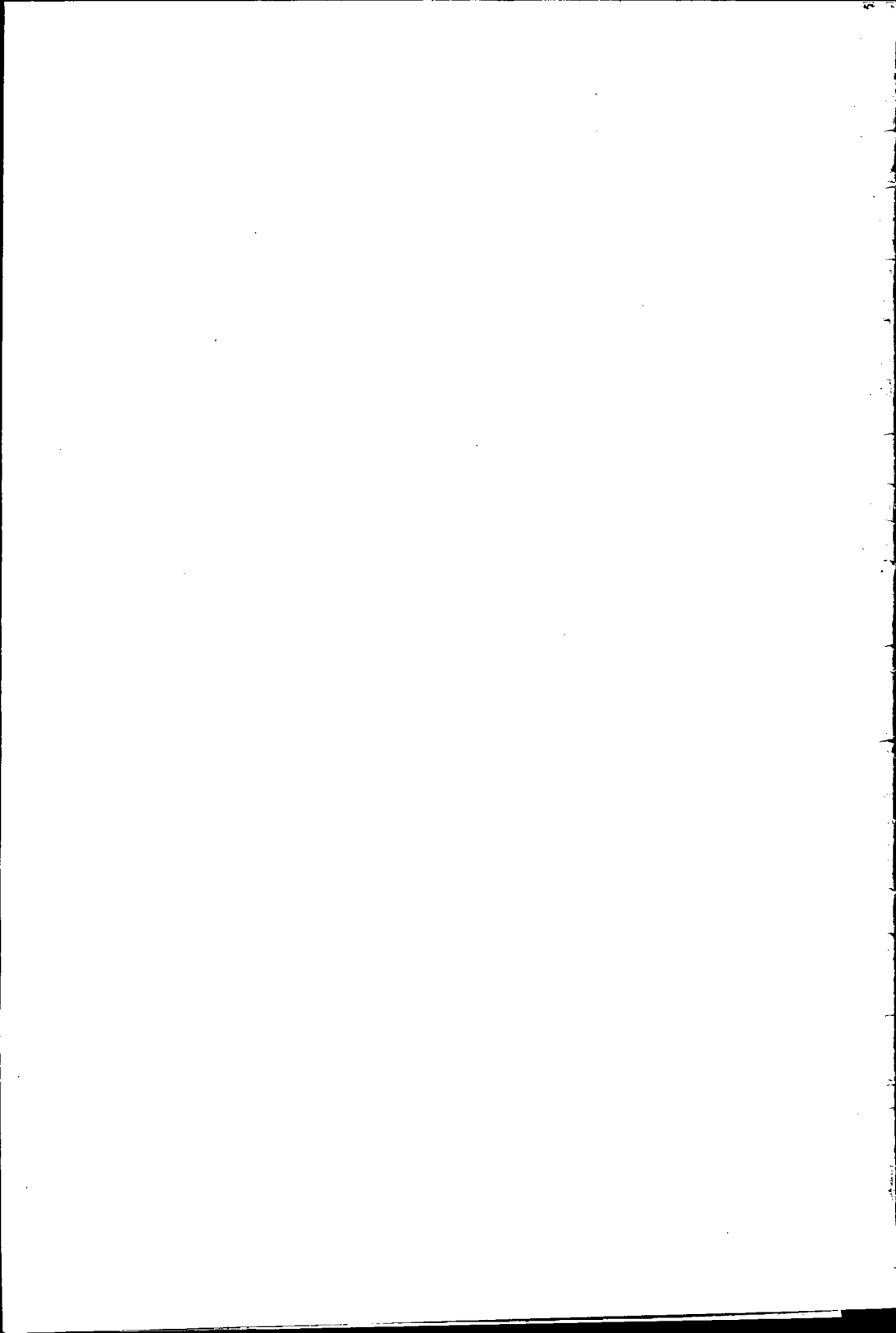
¶ Mercadería procedente de Francia, verificado el ingreso al inventario el 15 de julio de 1989.

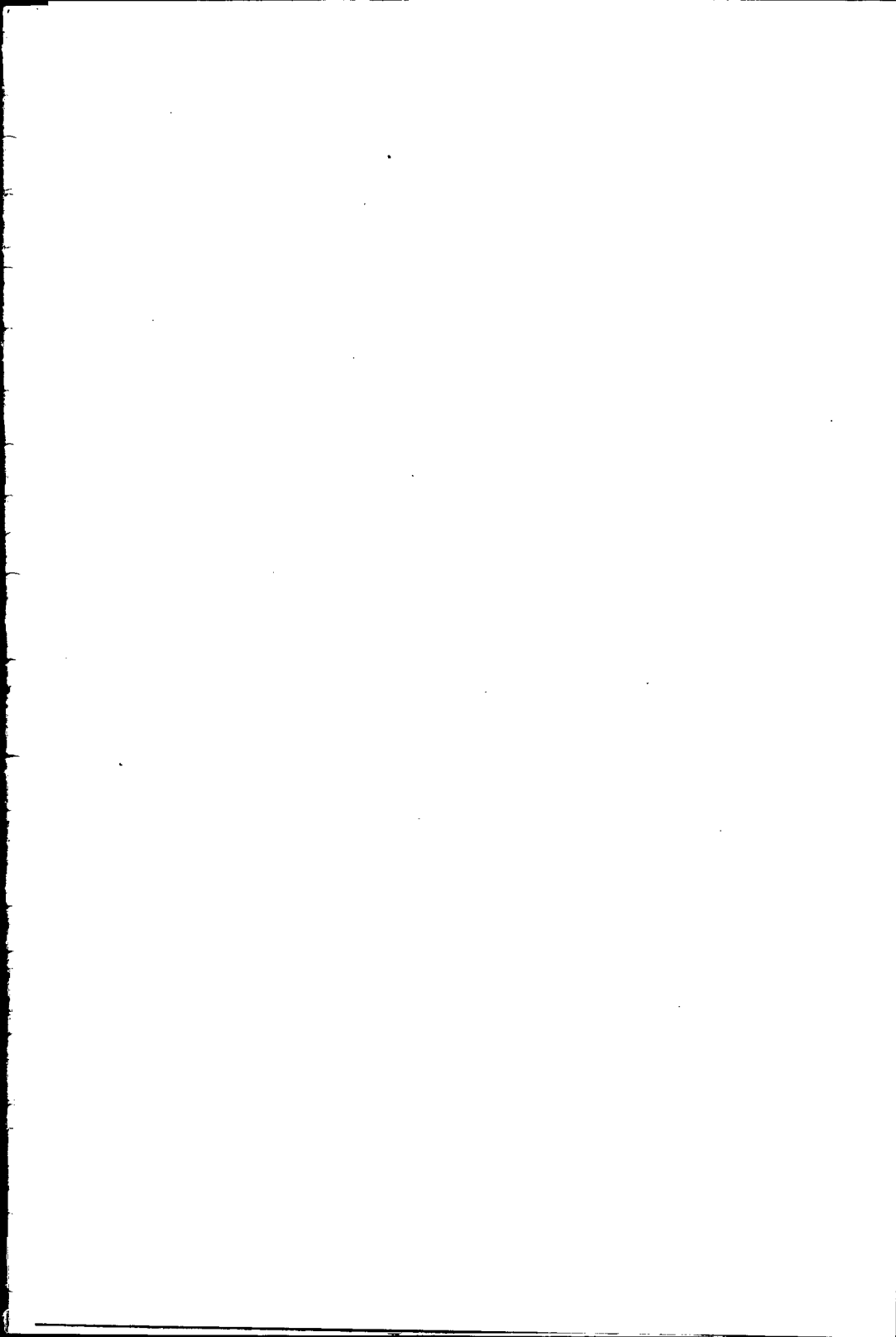


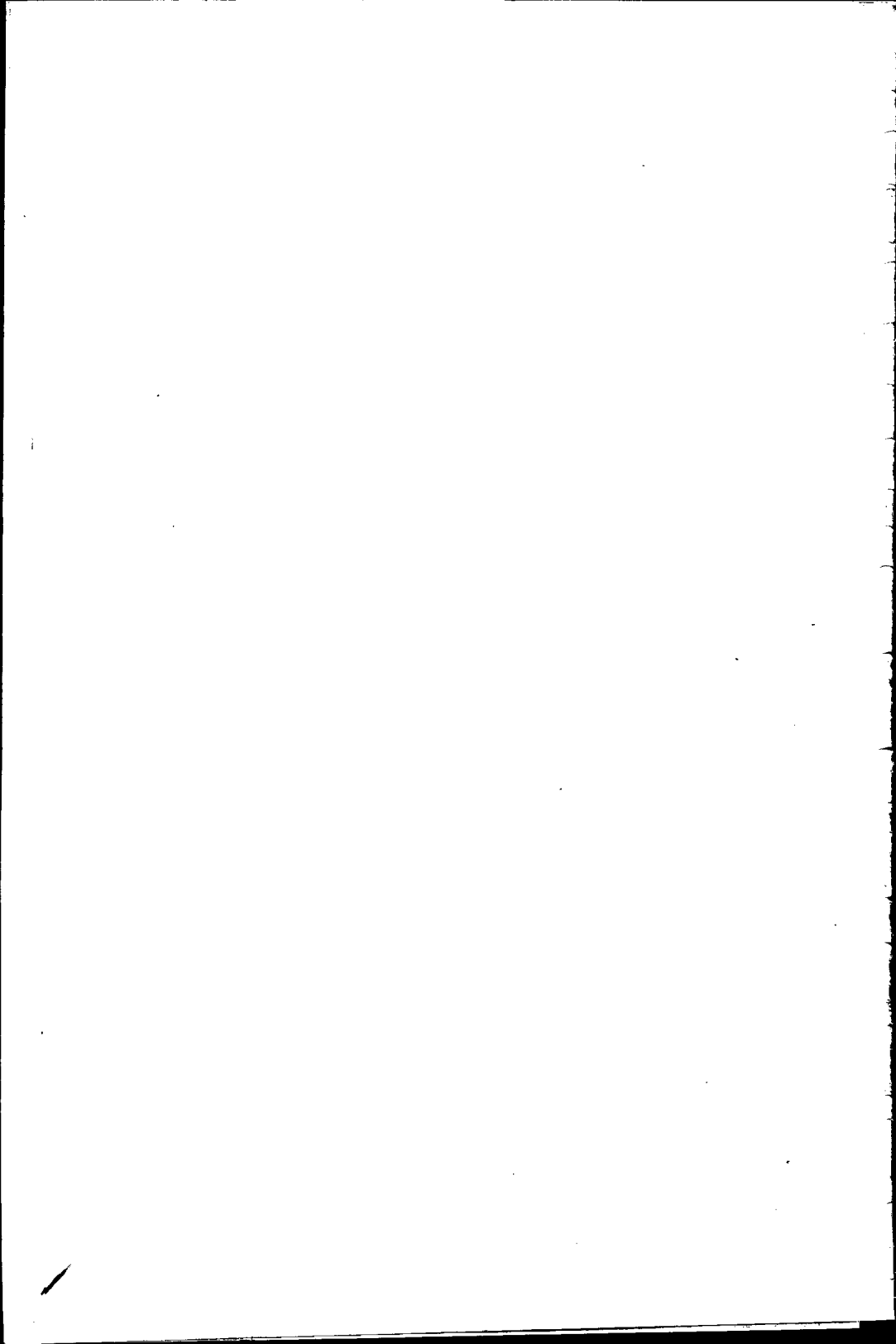












Agosto 31, 1989

Banco Industrial, S. A.
7a. Av. 4-38 zona 4
Ciudad, Guatemala

Apreciables Señores:

Sírvanse llenar el informe adjunto y enviarlo por correo directamente a nuestros Auditores: Díaz López y Asociados, en el sobre que acompañamos.

Atentamente;

Cia. La Selecta, S. A.
Perico de los Palotes
Gerente General

.....

Señores
Díaz López y Asociados
Contadores Públicos y Auditores
13 calle 13-13 zona 13
Ciudad, Guatemala

Apreciables Señores:

En relación con la Auditoria que practican ustedes, en la contabilidad de: Compañía La Selecta, S.A., informamos que al cierre del 30 de junio de 1989, nuestros libros muestran obligaciones de la mencionada empresa, directas o contingentes (como librados, endosatarios, o avalista de préstamos, documentos, aceptaciones u otras cuentas o contratos), en la forma siguiente:

Descripción de la obligación:	Préstamo sin documento. Sin garantía.
Monto de la Obligación:	Q. 265,000.00
Fecha de Contratación:	11 de mayo de 1986
Plazo de Obligación:	4 años
Tasa aplicada en la operación:	18%
Número de contrato:	JR-104-86

Este informe cubre nuestras oficinas centrales y todas las sucursales, si no hay aclaración en contrario.

Banco Industrial, S. A.
Ramses Pérez IV
Gerente General

Agosto 31, 1989

Banco de la Construcción, S.A.
12 calle 4-21 zona 1
Ciudad, Guatemala

Apreciables Señores:

Sirvanse llenar el informe adjunto y enviarlo por correo directamente a nuestros Auditores: Díaz López y Asociados, en el sobre que acompañamos.

Atentamente;

Cía. La Selecta, S. A.
Perico de los Palotes
Gerente General

.....
Señores
Díaz López y Asociados
Contadores Públicos y Auditores
13 calle 13-13 zona 13
Ciudad, Guatemala

Apreciables Señores:

En relación con la Auditoria que practican ustedes, en la contabilidad de: Compañía La Selecta, S.A., informamos que al cierre del 30 de junio de 1989, nuestros libros muestran obligaciones de la mencionada empresa, directas o contingentes (como librados, endosatarios, o avalista de préstamos, documentos, aceptaciones u otras cuentas o contratos), en la forma siguiente:

Descripción de la obligación:	Préstamo hipotecario con garantía de edificio.
Monto de la Obligación:	Q. 123,750.00
Fecha de Contratación:	7 de agosto de 1987
Plazo de Obligación:	3 años
Tasa aplicada en la operación:	16%
Número de contrato:	BC-0067K-87

Este informe cubre nuestras oficinas centrales y todas las sucursales, si no hay aclaración en contrario.

Banco de la Construcción, S.A.
Osmar Sliipi
Gerente Financiero

Agosto 31, 1989

Banco de los Trabajadores
Ba. ave. 10-48 zona 1
Ciudad, Guatemala

Apreciables Señores:

Sírvanse llenar el informe adjunto y enviarlo por correo directamente a nuestros Auditores: Díaz López y Asociados, en el sobre que acompañamos.

Atentamente;

Cia. La Selecta, S. A.
Perico de los Palotes
Gerente General

.....
Señores
Díaz López y Asociados
Contadores Públicos y Auditores
13 calle 13-13 zona 13
Ciudad, Guatemala

Apreciables Señores:

En relación con la Auditoria que practican ustedes, en la contabilidad de: Compañía La Selecta, S.A., informamos que al cierre del 30 de junio de 1989, nuestros libros muestran obligaciones de la mencionada empresa, directas o contingentes (como librados, endosatarios, o avalista de préstamos, documentos, aceptaciones u otras cuentas o contratos), en la forma siguiente:

Descripción de la obligación:

Monto de la Obligación:

Fecha de Contratación:

Plazo de Obligación:

Tasa aplicada en la operación:

Número de contrato:

Este informe cubre nuestras oficinas centrales y todas las sucursales, si no hay aclaración en contrario.

NOTA: En nuestros libros no se encuentran registradas obligaciones de la mencionada empresa para con este Banco.

Banco de los Trabajadores
Ramses Ochoa

Agosto 31, 1989

Banco del Agro, S. A.
 7a. calle 5-41 zona 1
 Ciudad, Guatemala

Apreciables Señores:

Sirvanse llenar el informe adjunto y enviarlo por correo directamente a nuestros Auditores: Díaz López y Asociados, en el sobre que acompañamos.

Atentamente:

Cia. La Selecta, S. A.
 Perico de los Palotes
 Gerente General

.....

Señores
 Díaz López y Asociados
 Contadores Públicos y Auditores
 13 calle 13-13 zona 13
 Ciudad, Guatemala

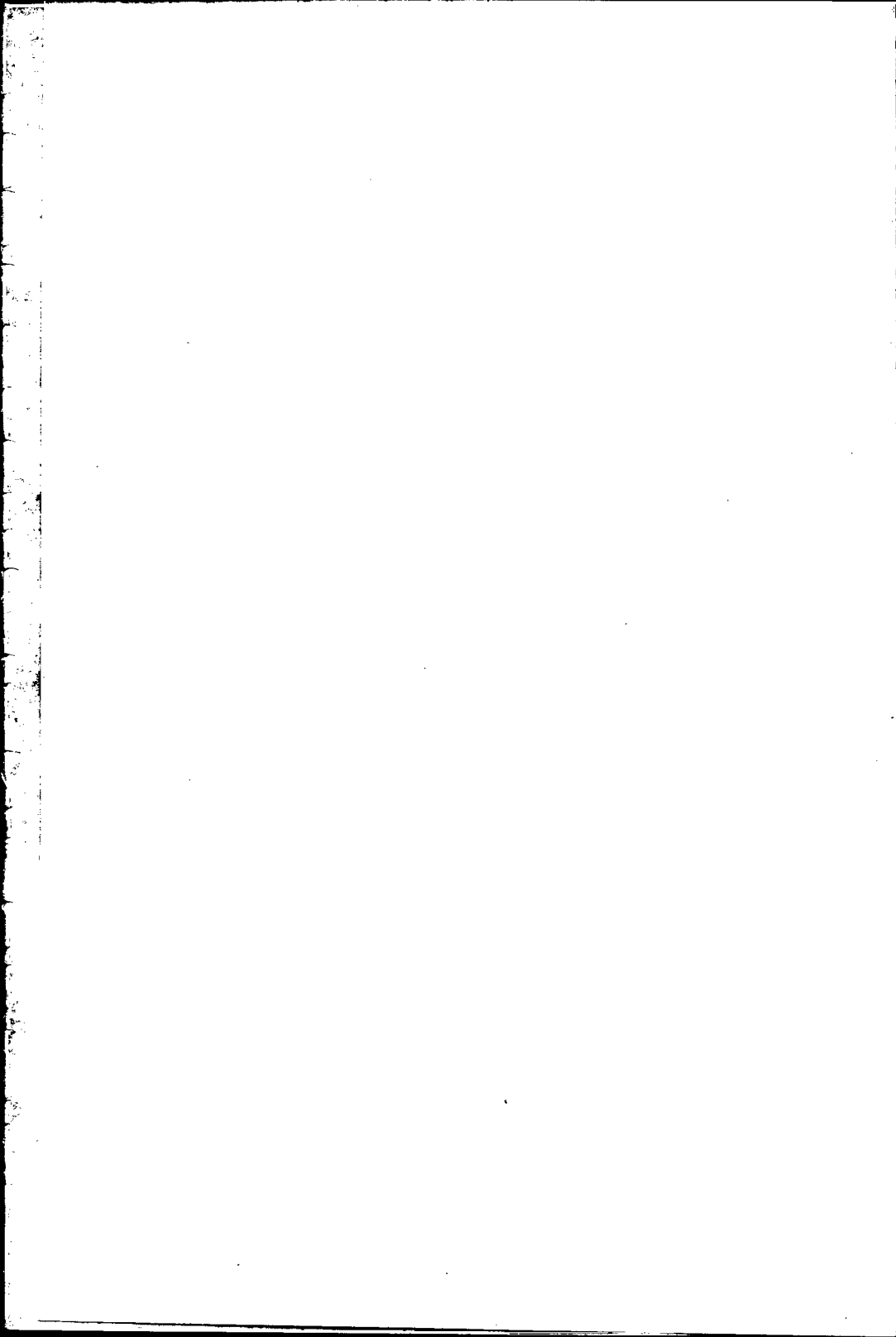
Apreciables Señores:

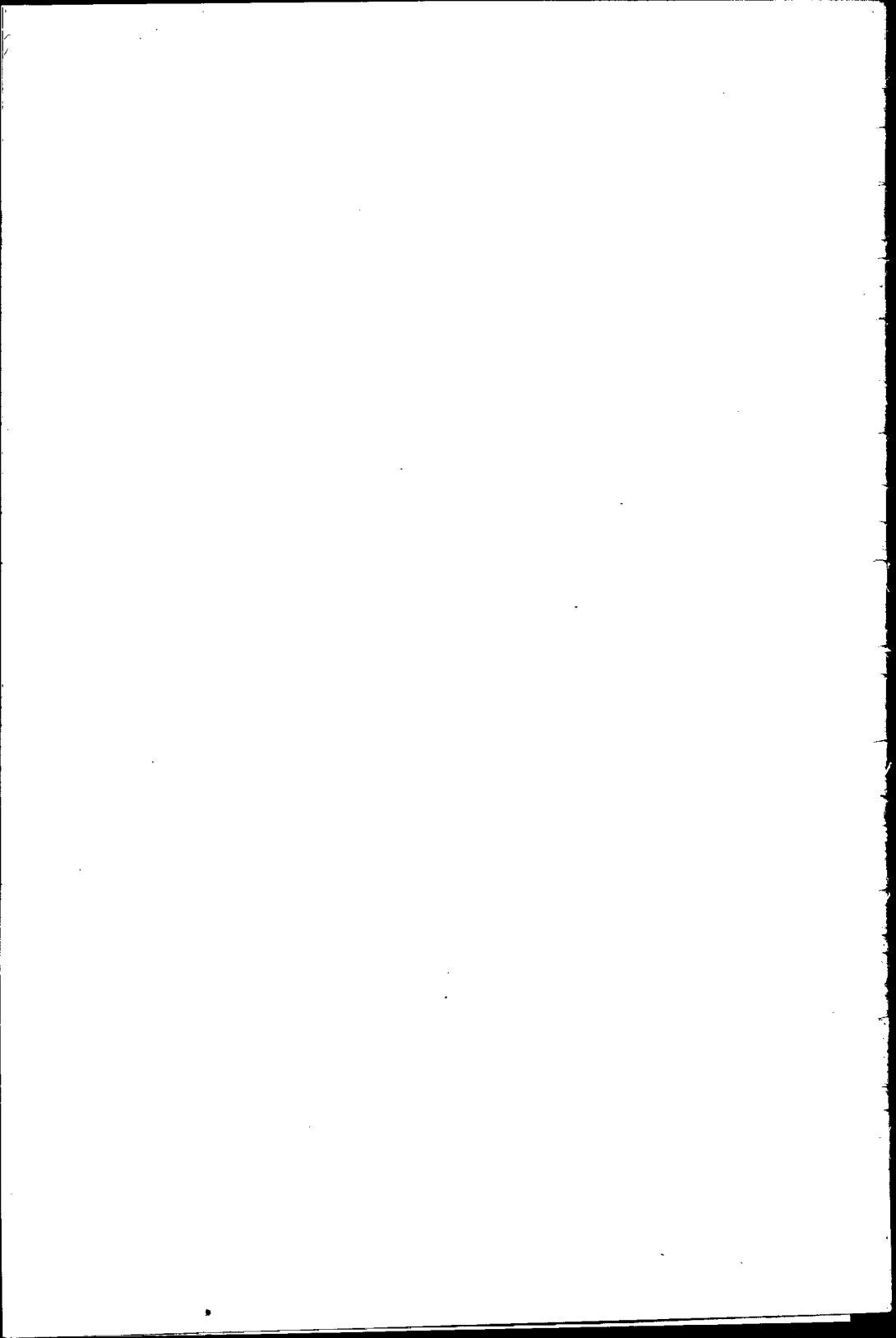
En relación con la Auditoría que practican ustedes, en la contabilidad de: Compañía La Selecta, S.A., informamos que al cierre del 30 de junio de 1989, nuestros libros muestran obligaciones de la mencionada empresa, directas o contingentes (como librados, endosatarios, o avalista de préstamos, documentos, aceptaciones u otras cuentas o contratos), en la forma siguiente:

Descripción de la obligación:	Préstamo con aval, como garantía.
Monto de la Obligación:	Q. 89,840.00
Fecha de Contratación:	10 de enero de 1986
Plazo de Obligación:	4 años
Tasa aplicada en la operación:	17.5%
Número de contrato:	B.A.-J178-1-86

Este informe cubre nuestras oficinas centrales . todas las sucursales, si no hay aclaración en contrario.

Banco del Agro, S. A.
 Oseas Ortiz Otero
 Gerente General





LA SELECTA, S.A.

1o. de julio de 1988 al 30 de junio de 1989

Prueba Global de Planilla

(Cifras en quetzales)

E/R.3-2-1

Auditoria: 30/6/89

T. X. A. 31/8/89

Nombre	Puesto	Sueldo Mensual	Sueldo Anual
Humberto Porres	Mensajero	125.00	1,500.00
Jaime Larios	Bodeguero	140.00	1,680.00
María López Saqui	Dependiente	190.00	2,280.00
Sara Luisa Melgar	Dependiente	190.00	2,280.00
Anibal Jerez	Dependiente	225.00	2,700.00
Mariano Chavez	Encargado ^{ff}	450.00	5,400.00
Eulalia Rojas	Encargado ^{ff}	450.00	5,400.00
Efraim Evellar	Repartidor ^o	160.00	1,920.00
Pedro Flores	Repartidor ^o	160.00	1,920.00
José Rojas	Repartidor ^o	160.00	1,920.00
		2,250.00	27,000.00

Contratos de trabajo examinados y estan vigentes.

Personas a quienes se les reconoce tiempo extraordinario, extremo que se comprobó en los contratos de trabajo.

El resultado de la prueba se considera satisfactoria debido a que se ha verificado un 91.8% del total de los salarios reportados en gastos de ventas.

LA SELECTA, S.A.

1o. de julio de 1988 al 30 de junio de 1989

Gastos de Propaganda

(Cifras en Quetzales)

E/R.3-2-2

Auditoría: 30/6/89

T. X. A. 31/8/89

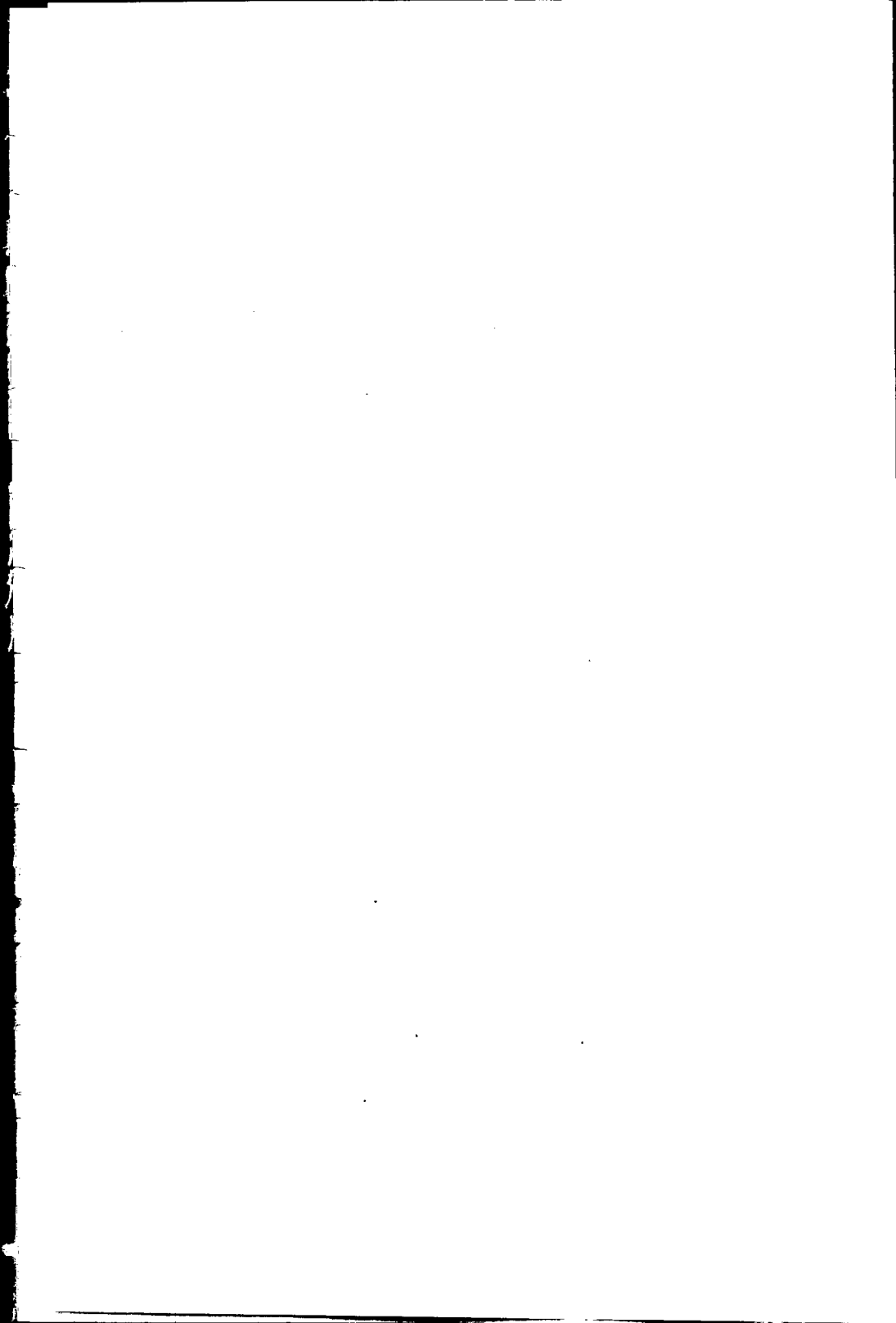
Descripción	No. Factura	Fecha	Valor
Prensa Libre	0017670	10/5/89	2,300.00
Canal 3 de televisión	J0002670	1/2/88	5,000.00
Canal 11 de televisión	0035401	31/12/88	5,000.00
Diario El Gráfico, S.A.	001369	18/01/89	8,000.00
Diario El Gráfico, S.A.	J001339	18/04/88	8,000.00
			28,300.00

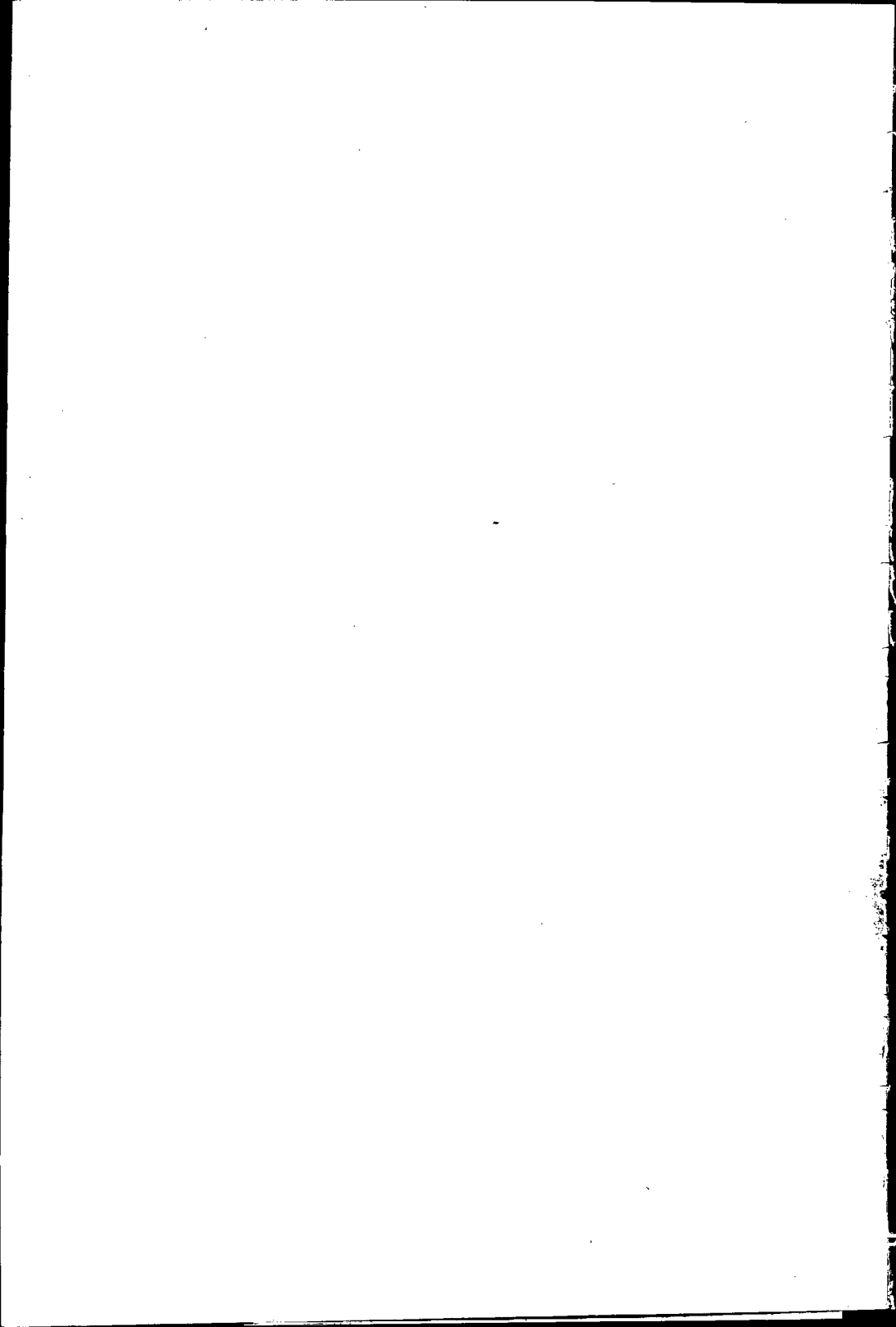
- √ Recomendación a que se registre como gasto no deducible en vista que corresponde a un gasto de periodo anterior.
- √ Saldo que se debe reclasificar, debido a que corresponde a gasto del periodo anterior.

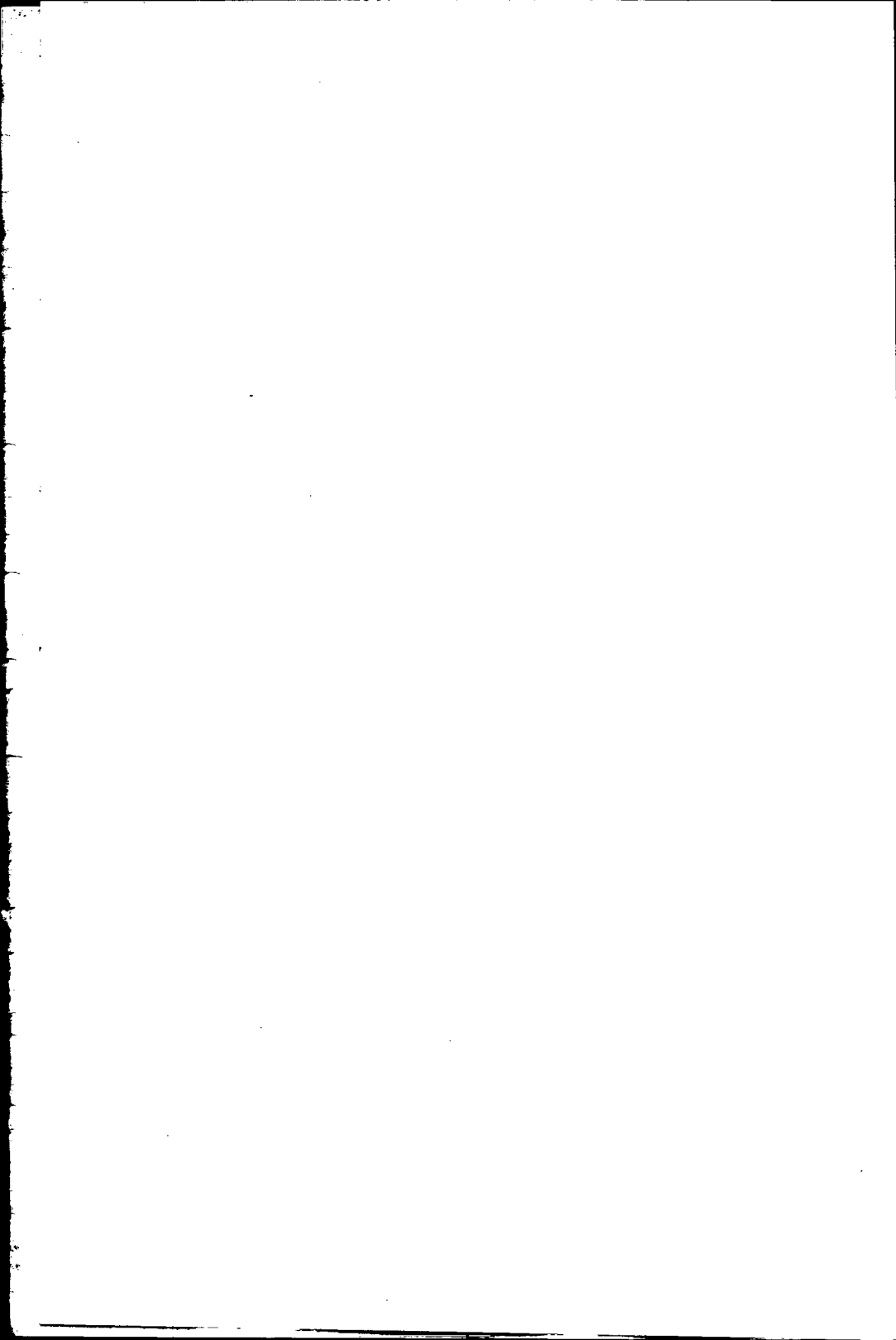
Registro Contable

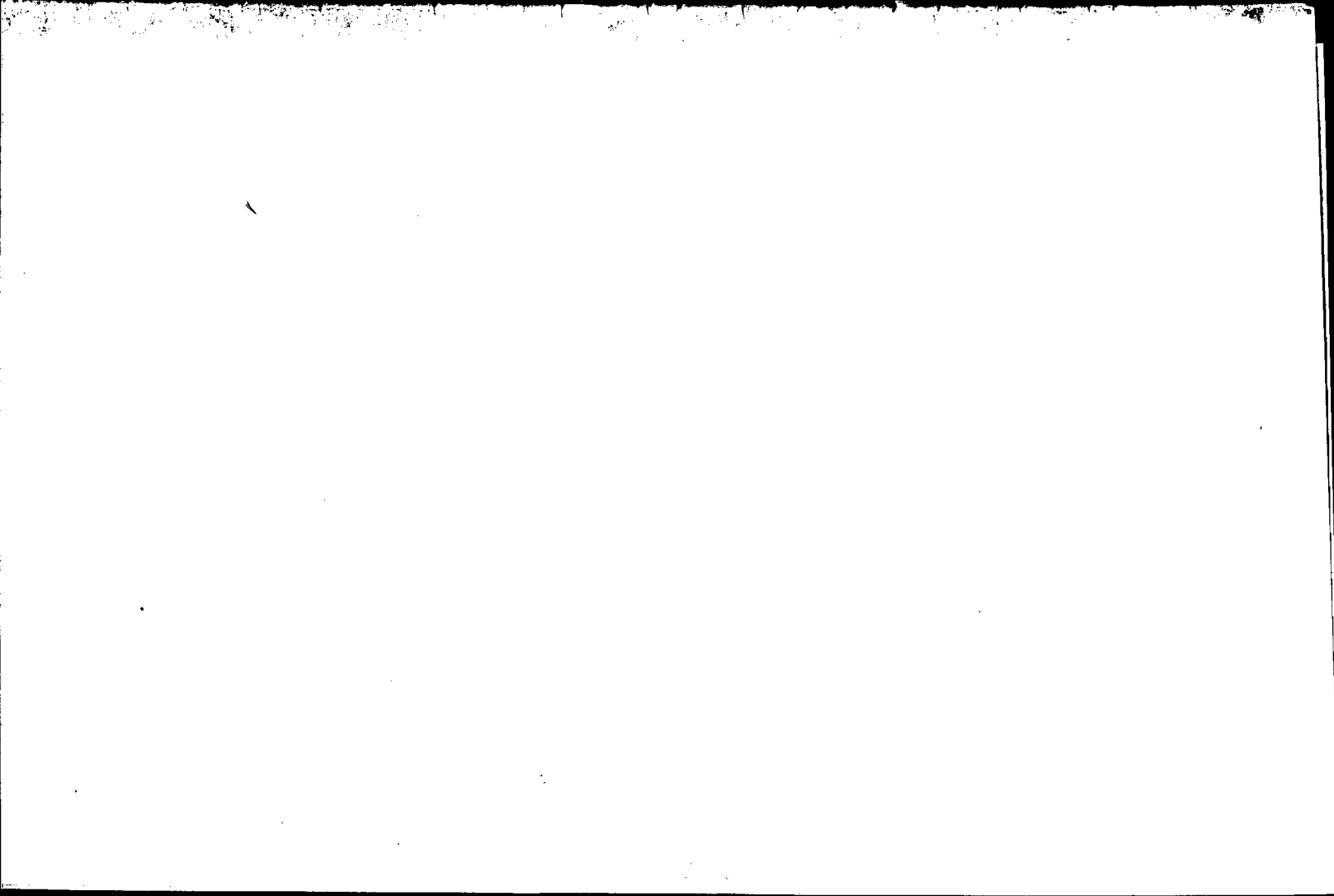
Gastos no deducibles Q. 13,000.00
 Gastos de Ventas 13,000.00

Para reclasificar gastos mal contabilizados.









CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

10. Conclusiones

En el desarrollo del trabajo anterior, se ha hecho una exposición de los sistemas de contabilidad que existen para el registro de los ingresos, costos y gastos. También se hizo referencia a los principios que los rigen, a su vez se mencionó las formas que adopta la Dirección General de Rentas Internas, tendientes a satisfacer las exigencias de su acción fiscalizadora, en materia tributaria, acción que tiene como objetivo la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos de gravamen, todo lo cual nos permite concluir en lo siguiente:

- 1.1) Teóricamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, reconoce la existencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados y el criterio de los mismos, cuando en su artículo 50 establece que las personas individuales y/o jurídicas que posean empresas así como todo contribuyente que realice actividades lucrativas, que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada periodo

de imposición, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos.

1.2) La Ley del Impuesto Sobre la Renta, observa el cumplimiento de los siguientes principios de contabilidad generalmente aceptados.

1.2.1) Principio del período contable

1.2.2) Principio de la entidad

1.2.3) Principio de realización

1.2.4) Principio del costo histórico original

1.2.5) Principio de la unidad monetaria

1.3 En los planteamientos anteriores, es evidente la contradicción existente entre lo que preceptúa dicha ley y su aplicación propiamente dicha.

1.4 El sistema de contabilidad de lo devengado o a base de acumulaciones, está regido por los principios de contabilidad generalmente aceptados, y los mismos enmarcados a presentar información contable de carácter e índole financiera.

- 1.5 La realización de la Auditoría Fiscal Integrada está encaminada a verificar el cumplimiento de la totalidad de impuestos a que esta afecta toda persona individual y/o jurídica.
- 1.6 De las formas de realizar la Auditoría Fiscal Integrada es muy superficial la realizada sobre Base Presunta.
- 1.7 En la realización de la Auditoría Fiscal Integrada no se observan las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- 1.8 Lo expuesto anteriormente sirve de respuesta a la interrogante del por qué no se ha autorizado e implantado el Dictamen Fiscal en Guatemala, puesto que según el Proyecto de Dictamen que se ha pretendido adoptar en la última parte del tercer párrafo dice: "De acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados."
- 1.9 El criterio que prevalece en la realización de la Auditoría Fiscal Integrada es el criterio INDUBIO PRO FISCUM.

20. Recomendaciones

Derivado de la exposición realizada en los diversos capítulos de la presente tesis, y de las conclusiones a que se llegaron, nos permitimos hacer las siguientes recomendaciones.

2.1 Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, así como el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Administradores de Empresas, nombren una comisión cuyo fin específico sea promover ante el organismo Legislativo, un proyecto de Modificaciones de los artículos de la ley del impuesto sobre la renta, cuyo espíritu teórico sea contrario al criterio de su aplicación.

2.2 Que el Organismo Legislativo, previo a promulgar y emitir Leyes de índole contable-tributario, solicite Dictamen al Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, de los efectos que tales leyes pueden traer consigo.

2.3 Que la Dirección General de Rentas Internas, mantenga en forma permanente una sección de in-

formación, cuyo objetivo esté encaminado a divulgar las disposiciones de carácter administrativo, principalmente en materia tributaria.

2.4 Que la auditoría Fiscal Integrada, se realice en forma actualizada, para evitar molestias a los contribuyentes en el sentido de tener que clasificar documentación que data de 2 ó 3 años atrás, y con ello lograr la optimización de la fiscalización. (Lo más aconsejable es que la auditoría fiscal se haga si mucho con un año de atraso.

2.5 Que se ponga en práctica el sistema de cuenta corriente tributaria lo antes posible y que su funcionamiento sea realmente un instrumento que beneficie tanto al fisco, como a los contribuyentes, en el sentido de mantener información en forma actualizada.

2.6 Que la administración pública brinde las facilidades a los contribuyentes de impuestos tales como el impuesto único sobre inmuebles, ya que en la actualidad el cobro del mismo es tedioso, que lejos de atraer a los contribuyentes, los aleja.

2.7 Que las autoridades encargadas de la recaudación y manejo de los impuestos, presente informes mensuales, donde se haga mención del monto de lo recaudado e indicación precisa de donde se aplicaron dichos recursos, todo lo cual tendría como objetivo borrar de la mente de los contribuyentes "El fantasma de la malversación de fondos".

2.8 Que se defina claramente el periodo de prescripción pues en el artículo 107 del Decreto Legislativo No. 59-E dice: "Los derechos y acciones del Estado para determinar y exigir el pago del impuesto, intereses y multas prescribe por:

a) El transcurso de seis (6) años calendario para los contribuyentes y responsables, registrados ante la Dirección General de Rentas Internas.

b) El transcurso de diez (10) años para los contribuyentes no registrados ante la Dirección General de Rentas Internas.

Estas afirmaciones contradicen lo que establece el artículo 49 en su parte que dice:

"Además deben conservar los libros, registros, sistemas y comprobantes de las operaciones que realicen hasta cuatro (4) años después de operada la prescripción del periodo impositivo de que se trate; todo lo cual da lugar a entender que la prescripción es de diez (10) años para los contribuyentes inscritos y de catorce (14) años para los no inscritos.

BIBLIOGRAFIA

Colección Finney Miller

Los Estados Financieros y su Análisis

Alfredo F. Gutierrez

La Contabilidad en la Administración de las Empresas

R. N. Anthony

Pronunciamientos emitidos por el Instituto Guatemalteco de
Contadores Públicos y Auditores

Proyecto del Dictamen Fiscal, presentada ante el I Congreso
Nacional del Contador Público y Auditor

Publicaciones del Instituto Guatemalteco de Contadores
Públicos y Auditores.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 59-67

Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto Ley 96-84 y sus
reformas

Manual del Contador

La Contabilidad Contemporánea y su medio ambiente

C. P. John W. Buckley

El Proceso Contable

Contabilidad Primer Nivel, teoría y práctica

C.P. Arturo Elizondo

Estudio Contemporáneo sobre la evaluación del Pensamiento
Contable

Michael Charfiel

Proyecciones Dinámicas Contables para la Empresa

C. P. Jesus Vélez A.

Sistemas de Contabilidad para Procedimientos y Métodos
Civil Guillespe

Sistema de Contabilidad

Alejandro Prieto

Principios Fundamentales de Contabilidad

Larso Py Le

Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal

Lic. Raul Antonio Chicas H.