

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

"EL TRABAJO DEL CPA EN LAS EMPRESAS  
EXPORTADORAS DE QUIMICOS AGRICOLAS BAJO  
EL SISTEMA DE MAQUILA Y SU IMPORTANCIA  
EN LA ECONOMIA DE GUATEMALA"

T E S I S

Presentada a la Junta Directiva de la  
Facultad de Ciencias Económicas de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala

por

EDGAR ROLANDO BUTZ ARRIAZA

Previo a conferírsele el Título de  
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR  
en el Grado Académico de  
LICENCIADO

Guatemala, marzo de 1992



DL  
03  
T(1926)

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

Decano:	Lic. Gilberto Batres Paz
Secretario:	Lic. Manuel de Jesús Zetina Puga
Vocal 1o.:	Lic. Tristán Melendreras Soto
Vocal 2o.:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 3o.:	Lic. Victor Manuel Rivera Barrios
Vocal 4o.:	P.C. Sotero Sincal Cujcuj
Vocal 5o.:	Br. Ind. y P. Dib. Construcción Aurelio Osorio Abella

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN  
GENERAL PRIVADO

Presidente:	Lic. Raymundo Rodríguez Estrada
Secretario:	Lic. Jorge Luis Tello
Examinador:	Lic. Jorge Luis Rivera
Examinador:	Lic. Mibzar Castañón
Examinador:	Lic. Roberto Salazar Cassiano

Lic. Rudy R. Castañeda R.  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No. 1223

Guatemala,  
Octubre 29, de 1991

Señor  
Decano de la Facultad  
de Ciencias Económicas  
Lic. Gilberto Batres  
Ciudad

Señor Decano:

En atención a nombramiento hecho por esa decanatura para asesorar al Señor Edgar Rolando Butz Arriaza en su trabajo de Tesis "Trabajo del CPA en las Empresas exportadoras de químicos agrícolas bajo el sistema de maquila y su importancia en la economía de Guatemala; me permito manifestar que he cumplido con dicha asesoría y por lo tanto recomiendo que el citado trabajo sea aceptado para su discusión en el examen general público del Señor Butz Arriaza previo a obtener el Título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Sin otro particular me suscribo del Señor Decano como su atento servidor.



Lic. Rudy R. Castañeda R.  
Contador Público y Auditor  
Colegiado No. 1223

RRCR/sea

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, VEINTISIETE DE MARZO DE MIL  
NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS

Con base en el dictamen emitido por el  
Licenciado Rudy Roberto Castañeda Reyes, quien  
fuera designado Asesor y la opinión favorable  
del Director de la Escuela de Auditoría, se  
acepta el trabajo de Tesis denominado: "EL  
TRABAJO DEL CPA EN LAS EMPRESAS EXPORTADORAS DE  
QUIMICOS AGRICOLAS BAJO EL SISTEMA DE MAQUILA Y  
SU IMPORTANCIA EN LA ECONOMIA DE GUATEMALA",  
que para su graduación profesional presentó el  
estudiante EDGAR ROLANDO BUTZ ARRIAZA,  
autorizándose su impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

  
LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA  
SECRETARIO

  
LIC. GILBERTO BATRES PAZ  
DECANO



DEDICATORIA

A DIOS TODO PODEROSO

A MIS PADRES

Guillermo Butz Ordoñez  
Lucy Arriaza de Butz

A MI ESPOSA E HIJA

Siria Elizabeth  
Karen Elizabeth

A MIS HERMANOS

Dora, Guillermo y Juan  
Alberto

A MIS COMPANEROS Y AMIGOS

# I N D I C E

PAGINA

## INTRODUCCION

### CAPITULO I

**LAS EMPRESAS EXPORTADORAS QUE OPERAN BAJO EL SISTEMA DE MAQUILA Y SU IMPORTANCIA EN LA ECONOMIA NACIONAL.**

1.	<u>Descripción de la Actividad Maquiladora</u>	1
2.	<u>Comportamiento de las Exportaciones 1981-1990</u>	5
2.1	Balanza Comercial Total	5
2.2	Balanza Comercial con Centroamérica	7
2.3	Balanza Comercial con El Resto Del Mundo	7
2.4	Composición de las Exportaciones	7
2.5	Comportamiento de las Exportaciones Totales, según Grandes Rubros 1981-1990	10
2.6	Perspectivas para el Futuro	13

### CAPITULO II

**REGIMEN LEGAL EN GUATEMALA.**

1.	<u>Historia de las diferentes leyes que han Regulado la Actividad Exportadora y de Maquila en Guatemala</u>	15
2.	<u>Situación Actual en Guatemala</u>	17
3.	<u>Otras Leyes que Fomentan la Exportación</u>	24

### CAPITULO III

**EL AUDITOR EXTERNO EN LAS EMPRESAS EXPORTADORAS DE QUIMICOS AGRICOLAS, BAJO EL SISTEMA DE MAQUILA.**

1.	<u>Aspectos Importantes en la Planeación de la Auditoría.</u>	26
1.1	Elaboración de la Estrategia de Auditoría	27
1.1.1	<u>Conocimiento del Negocio.</u>	28
1.1.2	<u>Análisis y Decisión de Planificación, para las Unidades Operativas</u>	28

	<u>PAGINA</u>
1.1.3	<u>Decisiones Preliminares Para los Componentes</u> 28
1.1.4	<u>Planificación Detallada</u> 29
1.1.5	<u>Programas de Trabajo</u> 29
1.1.6	<u>Caso Práctico de la Elaboración de una Planeación de Auditoría, en una Empresa Maquiladora de Químicos Agrícolas.</u> 29
2.	<u>Implementación y Evaluación de la Estructura de Control Interno.</u> 38
2.1	<u>Ambiente de Control</u> 38
2.1.1	<u>La Forma en que la Administración y los Accionistas Enfocan Los Controles.</u> 39
2.1.2	<u>Organización Gerencial</u> 39
2.2	<u>Controles Directos</u> 39
2.2.1	<u>Controles Gerenciales y Controles Independientes.</u> 39
2.2.2	<u>Controles de Procesamiento y Funciones de Proceso de Datos.</u> 40
2.2.3	<u>Controles para Salvaguardar Activos</u> 40
2.3	<u>Controles Generales</u> 40
2.3.1	<u>Segregación de Funciones</u> 40
2.3.2	<u>Controles del Departamento de Computación.</u> 41
2.4	<u>Documentación de los Sistemas de Información, Contables y de Control Interno.</u> 41
2.5	<u>Caso Práctico.</u> 42
3.	<u>Los Inventarios En Las Empresas Maquiladoras De Químicos Agrícolas</u> 58
3.1	<u>La Propiedad sobre los Inventarios</u> 58
3.2	<u>Valuación de los Inventarios</u> 59
3.3	<u>Costeo de los Productos Terminados</u> 60
3.4	<u>Registros Auxiliares Necesarios</u> 62
3.5	<u>Contabilización</u> 66
 CAPITULO IV	
	<u>LAS ZONAS FRANCAS Y SU IMPLANTACION EN GUATEMALA.</u> 68
1.	<u>Definición</u> 68

	<u>PAGINA</u>
2. <u>Historia</u>	69
3. <u>Situación Actual En Guatemala</u>	72
4. <u>Análisis Comparativo Entre Un Usuario Industrial de Zona Franca Y Una Empresa Industrial Calificada Bajo El Régimen De Admisión Temporal, Maquiladora o Importadora.</u>	75
CONCLUSIONES	83
RECOMENDACIONES	84
BIBLIOGRAFIA	85

## INTRODUCCION

En la última década, la instalación de empresas de exportación de productos no tradicionales, al amparo de beneficios fiscales tales como exención de impuestos de importación e impuesto sobre la renta entre otros, se ha incrementado de manera importante, esto como consecuencia del establecimiento de leyes que fomentan este tipo de mercados internacionales con mayor diversidad de productos y poder generar un mejor ingreso de divisas al país. En realidad el comercio moderno requiere, cada vez más, de menos obstáculos y fronteras para operar y cada país está luchando por obtener el mayor beneficio de ello.

Dentro del tipo de industrias exportadoras de productos no tradicionales, se encuentran las industrias maquiladoras de exportación o Draw back y como parte de las mismas existen las industrias dedicadas a la producción y venta de químicos agrícolas bajo este régimen especial de exportación. Este tipo de industria es relativamente nuevo y sujeto a un régimen legal muy especial, es por eso que el trabajo del Contador Público y Auditor adquiere mucha importancia pues su experiencia y capacidad profesional se convierten en una valiosa ayuda para impulsar el desarrollo de este tipo de empresas.

El primer capítulo de esta tesis presenta una visión de lo que es la actividad maquiladora y su importancia en la economía de Guatemala, incluyendo datos estadísticos que muestran en forma gráfica esta importancia.

En el segundo capítulo se incluye un análisis de la evolución de las distintas leyes que han normado la actividad exportadora o de maquila hasta llegar al actual régimen legal.

El tercer capítulo muestra el trabajo del Contador Público y Auditor como auditor externo de una empresa maquiladora de químicos agrícolas que incluye la planeación, evaluación de la estructura de control interno y un análisis del sistema de inventarios en esta industria incluyendo casos prácticos de estos tres aspectos.

Por último el capítulo cuatro presenta información acerca de lo que son las zonas francas, su situación en Guatemala, historia, régimen legal en Guatemala y una comparación con las leyes que regulan la actividad de maquila en nuestro país. Este último capítulo se incluye con el fin de analizar el otro tipo de empresas dedicadas a la exportación en Guatemala y que puede llegar a desarrollarse en un futuro cercano, pero sin profundizar en su estudio por no ser motivo principal de la investigación.

## CAPITULO I

### LAS EMPRESAS EXPORTADORAS QUE OPERAN BAJO EL SISTEMA DE MAQUILA Y SU IMPORTANCIA EN LA ECONOMIA NACIONAL

#### 1. Descripción de la Actividad Maquiladora

La economía de Guatemala, como la del resto de Latinoamérica y otros países en vías de desarrollo, se ha basado en sus recursos naturales y en la agricultura. En un inicio se pensó que un país rico en recursos naturales y con una gran fuerza de trabajo, no tendría mayores problemas en lograr un desarrollo exitoso.

Sin embargo, pronto fue posible darse cuenta que en Guatemala teniendo una gran fuerza laboral agrícola y con una economía basada en el agro, necesitaba de algo más para salir adelante. Fue así como se inició con el movimiento de desarrollo industrial de la década de los años 60 adoptándose el sistema económico hacia adentro o sustitución de importaciones, el cual tampoco fue capaz de lograr un despeque importante de la economía, la cual basaba la mayor parte del ingreso de divisas en los denominados productos tradicionales: café, banano, azúcar, algodón, etc.

Los precios de estos productos tradicionales son manejados en el exterior por los compradores, existiendo cuotas en la mayoría de los casos, asimismo estos precios han venido disminuyendo en el mercado internacional como es el caso del algodón, cuyo precio bajó considerablemente debido a que este producto fue sustituido por otros materiales sintéticos. A pesar de que otros productos como el cardamomo empezaron a exportarse, no se logró un volumen considerable que ayudara a mejorar la balanza comercial.

A raíz de esta situación y dado que el país presenta generalmente déficit en la balanza comercial, el buscar otras fuentes de generación de divisas se ha convertido en un punto de gran importancia para lograr sacar adelante al país.

Con este fin, poco a poco se ha ido incrementando el número de empresas dedicadas a la exportación de productos no tradicionales, las cuales actualmente se encuentran asociadas en la Gremial de Exportadores de Productos no Tradicionales-GEXPRONT- adscrita a la Cámara de Industria de Guatemala.

Adicionalmente los distintos gobiernos desde 1966 a la fecha, han promulgado diversas leyes tendientes a incrementar la actividad exportadora. Dichas leyes son analizadas con más detalle en el capítulo II que trata de los aspectos legales.

Por otra parte, como producto del auge del comercio internacional y a la búsqueda del máximo rendimiento a un menor costo y, además, motivado porque los costos de producción, principalmente de mano de obra, son muy altos en los países industrializados, las grandes compañías empezaron a instalar fábricas en otros países en los cuales la fuerza de trabajo fuera numerosa, barata y con la calificación necesaria para mantener los estándares de calidad suficientes para competir en el mercado.

De esta forma, productos tradicionalmente fabricados en países como Estados Unidos, Alemania e Inglaterra, se empezaron a fabricar en Taiwan, Hong Kong, y algunos países de Latinoamérica.

Toma auge entonces la producción de maquila, cuya definición es la siguiente:

**Maquila:**

Industria de mano de obra intensiva, que se hace realidad por la asociación de una empresa que tiene un mercado asegurado, pero que no tiene capacidad de producción para cubrirlo y por otro lado, una empresa que tiene capacidad de producción y costo competitivo <sup>1</sup>

Además se utiliza también el concepto en inglés de Draw-Back, para definir el mismo tipo de operaciones.

**Draw Back:**

(Reintegro), Es aquella cantidad devuelta, cantidad de impuestos sobre las importaciones que se devuelven, cuando se reexportan las mercancías sobre las que se cargó. La mayoría de estos reembolsos se pagan por materiales importados que luego se reexportan en forma de bienes acabados <sup>2</sup>

En nuestro país la actividad maquiladora ha tenido un fuerte auge en los últimos años y los productos exportados están incluidos dentro de los denominados No Tradicionales.

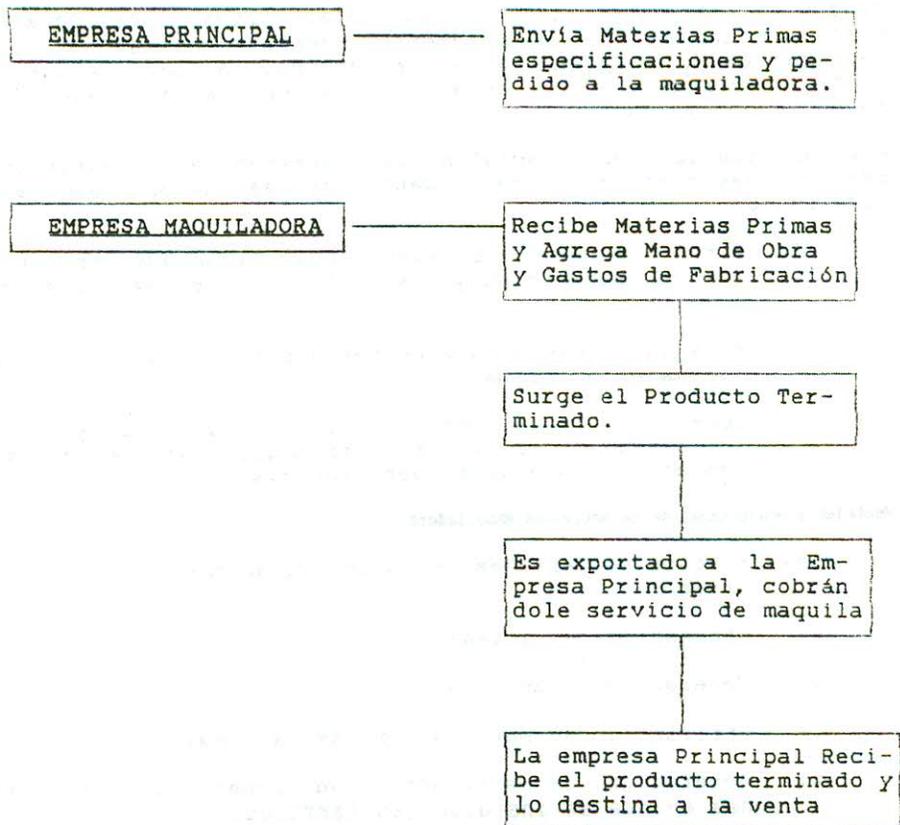
La actividad maquiladora puede analizarse mejor, a través del siguiente diagrama:

---

<sup>1</sup> ASOCIACION DE GERENTES DE GUATEMALA "INDUSTRIA DE MAQUILA" REVISTA GERENCIA No.216, SEPTIEMBRE DE 1987

<sup>2</sup> ARTHUR SELDON-F. G. PENANCE, DICCIONARIO DE ECONOMIA OIKOSTAU S. A., BARCELONA, ESPAÑA 1965.

## ACTIVIDAD DE MAQUILA



Generalmente las operaciones de maquila se encuentran enmarcadas dentro de contratos suscritos entre las partes interesadas y en ellos se indican claramente ciertos conceptos tales como el tipo de producción, cantidad a ser producida, período de duración, forma de entrega y el porcentaje que la empresa maquiladora ganará en la operación.

Generalmente las operaciones de maquila se encuentran enmarcadas dentro de contratos suscritos entre las partes interesadas y en ellos se indican claramente ciertos conceptos tales como el tipo de producción, cantidad a ser producida, período de duración, forma de entrega y el porcentaje que la empresa maquiladora ganará en la operación.

Por sus operaciones especiales las empresas maquiladoras poseen particulares características, dentro de las cuales destacan las siguientes:

- a) Están reguladas por leyes específicas que les otorgan varios beneficios y les imponen responsabilidades que cumplir.
- b) Toda su producción debe ser exportada al proveedor de las materias primas.
- c) Debe existir un estricto control de las existencias ingresadas al país para ser maquiladas, debido a los impuestos exonerados sobre las mismas.

#### **Ventajas y Desventajas de la Actividad Maquiladora:**

Las principales ventajas de la actividad maquiladora son las siguientes:

- a) Generación de Divisas
- b) Generación de Empleos
- c) Utilización de materias primas nacionales
- d) Generación de mayor actividad comercial en las regiones en que se instalen las fábricas.

Como principales desventajas se mencionan las siguientes:

- a) Es muy susceptible a los cambios políticos, pues en casos de inestabilidad de este tipo, las empresas puede abandonar el país en que operan.
- b) Para mantener sus costos de producción bajos, el rubro de salarios se mantiene a sus niveles mínimos.

## 2. Comportamiento De Las Exportaciones 1981-1990

Debido a que las empresas maquiladoras forman parte de los exportadores de productos no tradicionales y las que se dedican a la maquila de productos químicos para la agricultura, son parte de ese grupo de empresas, es importante conocer cuál ha sido el comportamiento de las exportaciones en los últimos años, así como la relación que ha tenido con las exportaciones totales.

Para tener una visión más clara de como ha sido el comportamiento de las exportaciones y su tendencias, vale la pena analizar primeramente los resultados de la Balanza Comercial durante el período 1981-1990.

### 2.1 Balanza Comercial Total:

Como se puede apreciar en la Gráfica 1, la Balanza Comercial Total de Guatemala durante la década 1981-1990, ha sido bastante irregular, aunque con tendencia hacia el déficit. Particularmente los últimos 4 años, muestran un deterioro presentando déficits altos, siendo en 1989 cuando se alcanza el saldo negativo más alto con US\$ 545.9 millones.

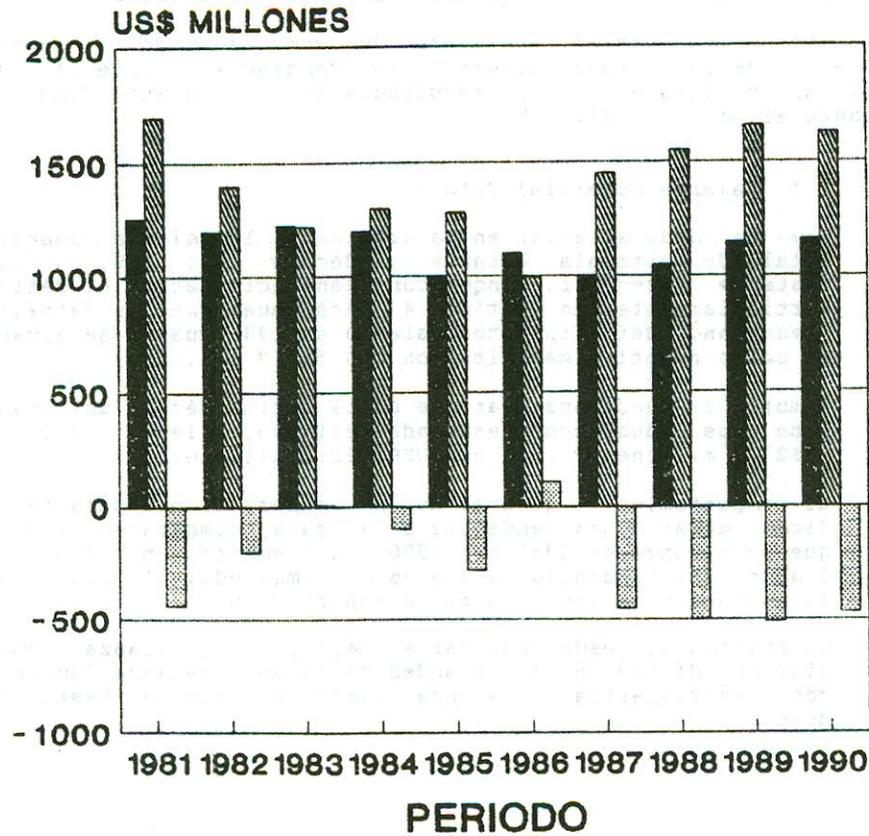
También se puede observar que en la última década únicamente hubo dos años con resultado positivo, siendo 1983 con US\$23.8 millones y 1986 con US\$ 102.1 millones.

El comportamiento general de las exportaciones durante la década muestra una tendencia a la baja, comparando el nivel que se alcanzó en 1981 con 1990, sin embargo en los últimos 3 años esta tendencia parece estar cambiando, al existir una recuperación de los niveles de exportación.

La gráfica 1, puede analizarse mejor, si la balanza comercial se divide en dos grandes sectores: Balanza Comercial con Centroamérica y Balanza Comercial con el Resto del Mundo.

GRAFICA 1

**BALANZA COMERCIAL TOTAL  
PERIODO 1981-1990**



■ EXPORTACION FOB    ▨ IMPORTACION CIF  
▤ SALDO

Ref: Banco de Guatemala y Gremial de Exportadores de Productos No Trad.

## 2.2 Balanza Comercial con Centroamerica:

En la gráfica 2 se observa que la Balanza Comercial con Centroamérica, siempre presentó un saldo positivo para Guatemala, durante el periodo 1981-1990.

En 1981 es cuando se alcanza el mejor saldo con un superávit de US\$180.0 millones aproximadamente, producido en su mayoría por un nivel de exportaciones de US\$300.0 millones, el más alto de la década.

De ese año en adelante la situación fue deteriorándose, producto de la inestabilidad política del área, con el establecimiento del gobierno sandinista en Nicaragua y el conflicto armado en El Salvador, hasta tener el nivel más bajo de exportaciones en 1986, con una generación de divisas de US\$ 185.3 millones.

A partir de 1987, la situación empieza a mejorar, lográndose en 1990 el segundo superávit más alto de la década con US\$152.6 millones.

Con la inminente creación de una zona de libre comercio en Centroamérica, la finalización de los conflictos armados y la creación del sistema de pagos en moneda local a través de los bancos centrales, es de esperarse una mejora en el intercambio comercial en el área en los próximos años.

## 2.3 Balanza Comercial Con El Resto del Mundo:

En la Gráfica 3 puede observarse que en 1986 es cuando Guatemala logra el único saldo positivo de su balanza comercial con el Resto del Mundo, con US\$1.2 millones, mientras que en 1981, se logró el déficit más alto de la década con US\$ 632.3 millones.

Durante los últimos tres años las exportaciones han venido incrementándose paulatinamente y las expectativas de acuerdos con estimaciones del Banco de Guatemala, indican que ese crecimiento se mantendrá en los próximos años.

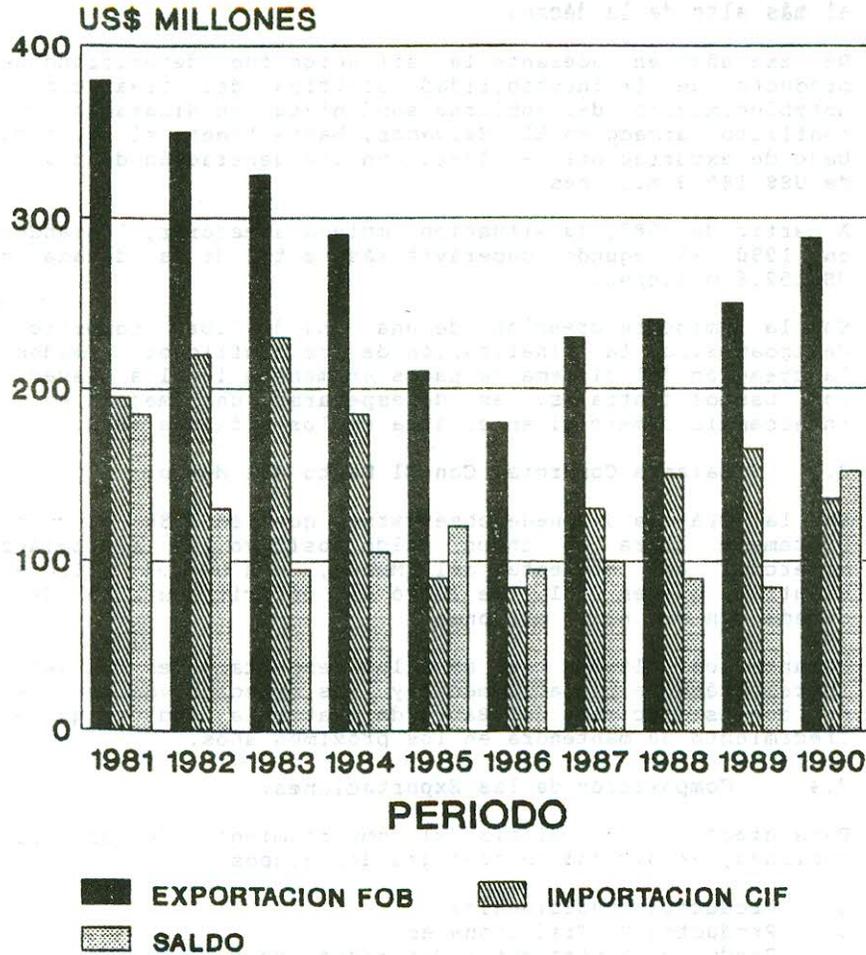
## 2.4 Composición de las Exportaciones:

Para efectuar un análisis del comportamiento de las exportaciones, se dividen en tres grandes grupos:

- a. Productos Tradicionales
- b. Productos No Tradicionales
- c. Productos Exportados a Centroamérica.

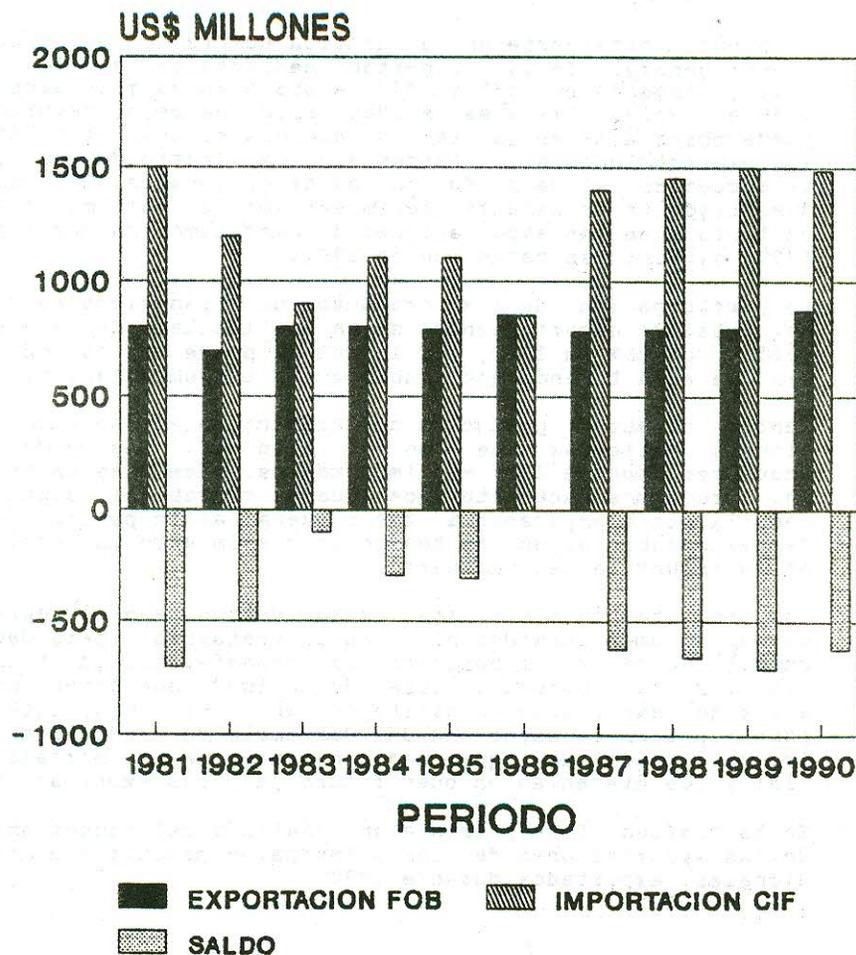
GRAFICA 2

**BALANZA COMERCIAL CON CENTROAMERICA  
PERIODO 1981-1990**



FUENTE: ESTADISTICAS CAMBIARIAS Y DE  
COMERCIO EXTERIOR BANGUAT

## BALANZA COMERCIAL CON EL RESTO DEL MUNDO PERIODO 1981-1990



REF: BANCO GUATEMALA Y GREMIAL DE EXPOR.  
COMERCIO EXTERIOR BANGUAT

Como productos tradicionales, se conocen el café, algodón, azúcar, banano, cardamomo, carne y petróleo y como productos no tradicionales, todos los que no se encuentren en el grupo mencionado anteriormente.

## **2.5 Comportamiento De Las Exportaciones Totales, Según Grandes Rubros 1981-1990:**

Como pudo observarse en la gráfica número 1, el comportamiento general de las exportaciones totales ha sido irregular, llegando en 1985 y 1987 a sus niveles más bajos y en 1990 a niveles similares de 1981. Para una mejor comprensión puede observarse en la gráfica número 4 el comportamiento de las exportaciones por grandes rubros, dentro de los cuales se encuentra el de productos no tradicionales, el cual ha demostrado un constante crecimiento en los últimos 5 años, en tanto que las exportaciones a centroamérica muestran en 1990, niveles más bajos que en 1981.

La participación de los productos no tradicionales dentro del total de exportaciones se ha incrementado de un 16% en 1981 a un 21% en 1990, por lo que se puede ver la importancia que está tomando este rubro en la economía nacional.

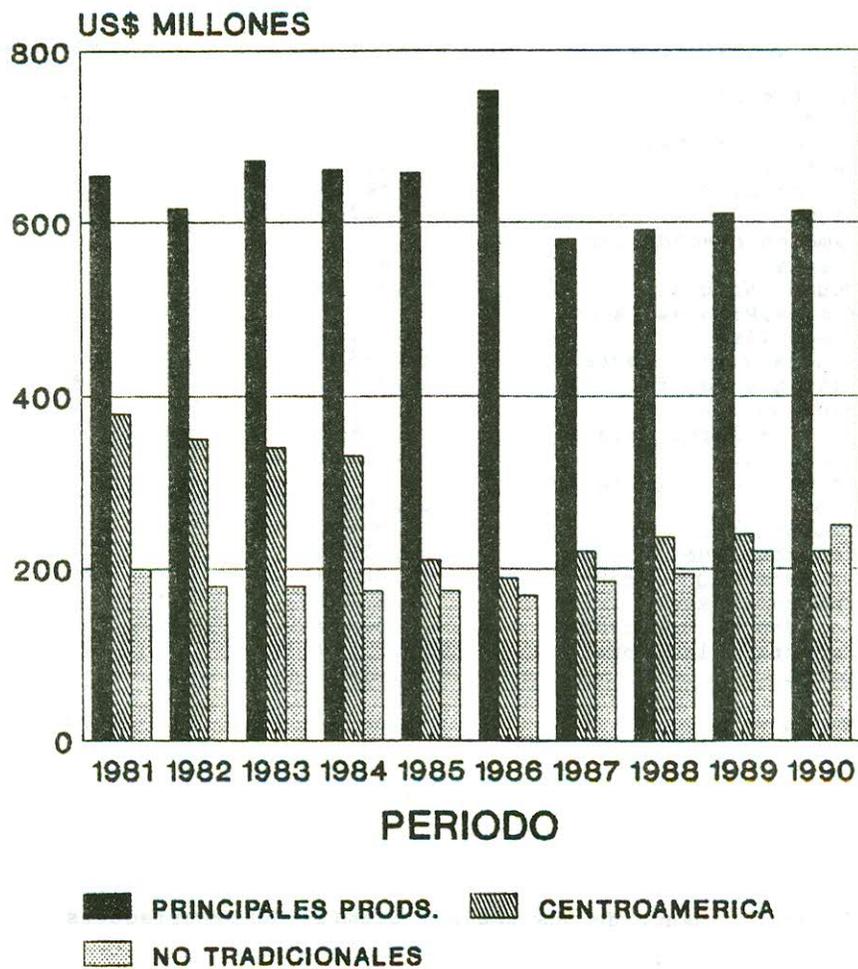
Dentro de estos productos no tradicionales se encuentran algunos agrícolas que como el ajonjolí, las verduras y legumbres, son de las más importantes. Además se encuentran los productos manufacturados que a través del sistema de maquila están empezando a tener buena participación; dentro de este rubro el que ha tenido un crecimiento más acelerado es la industria del vestuario.

Los productos químicos para la agricultura aún no representan un volumen considerable como el vestuario, pero dado lo complicado de su elaboración, la transferencia de tecnología, los rigurosos estándares de calidad que deben cumplir antes de exportarse, constituyen un rubro importante que pone a prueba la capacidad de Guatemala de producir artículos de alta calidad que pueden competir en el mercado mundial y que presentan un buen futuro para las exportaciones.

En la Gráfica 5 se presenta un análisis del comportamiento de las exportaciones de los principales productos no tradicionales, exportados durante 1990.

GRAFICA 4

EXPORTACIONES TOTALES FOB GRANDES RUBROS  
PERIODO 1981-1990



REF: BANCO DE GUATEMALA Y GREMIAL DE EXPORT.

GRAFICA 5

EXPORTACIONES FOB DE PRINCIPALES PRODUCTOS  
NO TRADICIONALES 1990

<u>DESCRIPCION</u>	<u>VALOR EN (MILES US\$)</u>	<u>% PARTICIPACION</u>
Aceites Esenciales	1,265.9	0.5
Ajonjolí	27,684.9	11
Algodón, Derivados	1,793.2	0.7
Vestuario	17,300.7	6.7
Artículos Típicos	2,443.2	1
Cacao	23.1	0
Camarón, pescado, langosta.	14,620.6	6
Caucho Natural	9,323.9	3.6
Flores, Plantas, raíces y semillas	14,521.0	5.7
Frutas y preparados	18,248.1	7
Madera y manufacturas	10,063.5	4
Miel de Abeja	1,065.6	0.4
Miel de Purga (Melaza)	8,934.9	3.5
Minerales	1,555.4	0.6
Productos Alimenticios.	12,061.3	5
Productos de Vidrio	1,572.9	0.6
Productos Metálicos	3,011.7	1
Productos Químicos	26,467.9	10.3
Tabaco en Rama	21,272.2	8.3
Tejidos, Hilos, Hilaza	9,814.6	3.8
Verduras, legumbres	27,171.0	10.6
Otros	24,997.1	9.7
<b>TOTAL</b>	<b>256,061.6</b>	<b>100.0</b>

Fuente: Banco de Guatemala y Gremial de Exportadores

## 2.6 Perspectivas Para El Futuro:

Los datos estadísticos analizados anteriormente, nos dan la idea de que el comportamiento de las exportaciones ha sido **irregular durante el periodo 1981-1990 y que en términos monetarios** presenta una disminución comparando los niveles de 1990 con 1981. El comportamiento de las exportaciones de los productos no tradicionales ha sido el rubro que más progreso ha experimentado y prácticamente ha evitado que los resultados negativos en la balanza comercial hayan sido mayores.

Los resultados de 1989 y 1990, presentan un panorama bastante alentador, tomando en cuenta que las leyes emitidas para mejorar el nivel de exportaciones como el Decreto 29-89 "Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila", el decreto 65-89 "Ley de Zonas Francas" y alguna otra que pudiera emitirse con fines similares, sean aprovechadas al máximo.

Además con el establecimiento de un nuevo gobierno democrático a partir de 1991 y el logro de una estabilidad política y económica, ayudada por las tendencias en todo el mundo hacia una liberación de mercado, presenta una gran oportunidad para Guatemala de mejorar los resultados de su balanza comercial, incrementando sus exportaciones dentro de las cuales los productos no tradicionales pueden desempeñar un papel muy importante.

Otro factor que puede ser de beneficio para Guatemala, es su población. Dentro de los países de la Cuenca del Caribe, a donde Guatemala regionalmente pertenece, es el país con mayor número de habitantes, con el 21.6% del total, siguiéndole República Dominicana con 18.8%, Haití con 14.8% y El Salvador con 14.1%.

De acuerdo con las publicaciones del Departamento de Estudios Económicos del Banco de Guatemala, tituladas: "Educa-ción de la Actividad Económica, Durante 1990" y "Perspectivas Para 1991", se estima que las exportaciones de bienes y servicios se incrementarán en un 8% y las importaciones presentarán un incremento del 5% en relación a los años anteriores. Dentro de estas estimaciones se calcula que los productos no tradicionales sigan con el dinamismo observado en los últimos años, esperándose exportaciones por US\$348 millones aproximadamente, lo cual representaría un incremento del 18.6 % sobre 1990.

Si todos estos factores son aprovechados adecuadamente, existe una gran posibilidad de que las expectativas sean cumplidas a cabalidad.

Como puede observarse en los datos estadísticos analizados en este capítulo, la actividad de los productos no tradicionales en Guatemala, especialmente en lo que a generación de divisas se refiere, se ha convertido en un factor importante para la economía nacional y las perspectivas que se tienen para los próximos años son muy alentadoras. Además la posibilidad de reactivar a corto plazo el mercado común centroamericano brinda también bastantes oportunidades para el crecimiento de las exportaciones en el área.

Como indica John Naisbitt en su libro Megatrends, la tendencia a nivel mundial es que la industrialización se traslade casi por completo a los países del tercer mundo, debido a que en éstos se encuentra mano de obra barata y a que los países industrializados están pasando a la era de la informática, en la cual la mayor parte de la población se dedicará a procesar, generar y brindar información.

De acuerdo a lo anterior, Guatemala estará en posición de mejorar considerablemente sus exportaciones en la próxima década y mucho dependerá del apoyo del sector gobierno y sector privado para lograrlo.

## CAPITULO I I

### REGIMEN LEGAL EN GUATEMALA

#### 1. Historia de las Diferentes Leyes que han Regulado la Actividad Exportadora y de Maquila en Guatemala:

A través de los últimos años, el Gobierno de Guatemala ha emitido varios decretos leyes, para normar el funcionamiento de las empresas de exportación, en los cuales se ha tratado de colocar a nuestro país en un nivel competitivo en el mercado internacional.

A continuación se presenta un análisis de la evolución de estos decretos, los cuales se han sustituido unos a otros, hasta llegar al Decreto Ley 29-89

En el año 1966 se emitió el decreto ley 443, el cual indicaba los derechos y obligaciones de las empresas que se acogían a esta ley y permitía que las empresas que se querían beneficiar de la misma, se establecieran en cualquier lugar del país.

Posteriormente se emitió el decreto ley 30-79, el cual se denominó "DE INCENTIVOS A LAS EMPRESAS DE EXPORTACION"; el objetivo de éste fue adecuar el decreto anterior a la realidad económica que se vivía en ese año, fomentar la descentralización industrial, pues las empresas que querían obtener los beneficios de esta ley, tenían que establecerse fuera del departamento de Guatemala.

El decreto ley 30-79 únicamente estuvo vigente por espacio de tres años, pues fue derogado el 1 de octubre de 1982 por el decreto 80-82, el cual principalmente eliminaba la restricción de las empresas a ubicarse fuera del departamento de Guatemala, dejándolas en libertad de ubicarse en el lugar que más les conviniera, dentro del territorio nacional.

Posteriormente el 6 de marzo de 1984, se emite el decreto 21-84 denominado "LEY DE INCENTIVOS A LAS EMPRESAS INDUSTRIALES DE EXPORTACION", derogando así el decreto ley 80-82.

En este decreto ley se distinguen dos tipos de empresas industriales de exportación, las de exportación total y de exportación parcial. Las empresas de exportación total son aquellas que exportan el 100% de su producción, fuera del área centroamericana.

Dentro de las características principales de esta clasificación de empresas, se encuentra que dentro del campo fiscal, las empresas de exportación total, cuentan con una exoneración de pago del impuesto sobre la renta, durante los primeros 10 años de operación, contados a partir del primer ejercicio fiscal, en tanto que las de exportación parcial, no cuentan con un beneficio similar.

A continuación se presenta un cuadro informativo de los principales incentivos otorgados a las empresas amparadas bajo el decreto 21-84:

INCENTIVOS OTORGADOS A LAS EMPRESAS DE EXPORTACION DRAW-BACK

CALIFICACION

POLITICA FISCAL

POLITICA ADUANERA

Exportación Total:

Destinan el 100% de su producción a la exportación fuera del Mercado Común Centroamericano.

Exoneración de cargar el IVA a sus clientes extranjeros.

Exoneración de pago del ISR, durante 10 años, a partir del primer ejercicio fiscal.

Suspensión temporal de derechos arancelarios, por un año prorrogable de:  
Materias Primas  
Muestrarios  
Maquinaria, Equipo, Accesorios de propiedad extranjera.  
Liberación de derechos arancelarios e Impuestos de consumo sobre combustibles y lubricantes excepto gasolina.

Exportación Parcial:

Destinan parte de su producción a la exportación fuera del Mercado Común Centroamericano.

Exoneración de cargar el IVA a sus clientes extranjeros.

Régimen de Suspensión Temporal de Derechos Arancelarios sobre:

Materias Primas  
Muestrarios, Patrones, Instructivos,  
Maquinaria, Equipo, Accesorios de propiedad extranjera.

Liberación de Derechos Arancelarios, Impuestos, Tasas aplicables a Maquinarias, Equipo, Repuestos y Accesorios.

## 2. Situación Actual En Guatemala

A partir del 19 de Julio de 1989, entró en vigencia el decreto número 29-89 "LEY DE FOMENTO Y DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD EXPORTADORA DE MAQUILA".

En su artículo 1, dicha ley indica que tiene por objeto promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías con destino a países fuera del área Centroamericana, así como regular el funcionamiento de la actividad exportadora o de maquila de las empresas dentro del marco de los Regímenes de Perfeccionamiento Activo o de Exportación del Componente Agregado Nacional Total.

De esta ley se excluyen las exportaciones de café, cardamomo en cereza, pergamino y oro, ajonjolí sin descortezar, banano fresco, ganado bovino de raza fina y ordinaria, carne de ganado bovino fresca, refrigerada o congelada, azúcar de caña refinada, sin refinar y melaza, algodón sin cardar, petróleo crudo sin refinar y madera en trozo, rolliza, tabla y tablón.

Como puede observarse, igual que en las legislaciones anteriores, el objetivo es promover las exportaciones de los productos no tradicionales, tratando con ello de generar mayor ingreso de divisas para el país.

Dentro de esta ley se incluyen nuevos conceptos y algunos ya manejados en las leyes anteriores. Lo que el legislador quiso fue dejar claro qué es lo que debe interpretarse por cada uno de estos conceptos que se incluyen en el artículo 3 y los cuales se describen a continuación.

"Para fines de la presente ley deberán atenderse las definiciones que a continuación se indican:

- a) Régimen de Perfeccionamiento Activo: Régimen aduanero que permite introducir en el territorio aduanero nacional, mercancías de terceros países para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y destinarlas a su exportación fuera del área centroamericana en forma de productos terminados sin que aquellas queden sujetas a los derechos arancelarios e impuestos de importación;
- b) Maquila: Es el valor agregado nacional, generado a través del servicio del trabajo y otros recursos que se percibe en la producción y/o ensamble de mercancías;
- c) Empresa: Es la unidad productiva propiedad de personas individuales o jurídicas, constituida de conformidad con las leyes de la república;

- d) **Ensamblar:** Actividad que consiste en acoplar partes, piezas, subconjuntos o conjuntos que al ser integrados dan como resultado un producto con características distintas a dichos componentes;
- e) **Exportación:** Es la salida del territorio aduanero nacional, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas;
- f) **Merma o Pérdida:** Es la parte de la mercancía que ha sido destruida o que desaparece durante la operación de perfeccionamiento, por evaporación, desecación, escape en forma de gas, agua, etc.;
- g) **Exportador Indirecto:** Es la empresa que dentro de la actividad económica suministra mercancías, materias primas, productos semielaborados, materiales, envases o empaques a otra empresa calificada dentro de la presente ley, que los incorpora en mercancías cuyo destino es la exportación a países fuera del área centroamericana;
- h) **Subproducto:** Producto útil que se obtiene en la fabricación de otro principal;
- i) **Desechos:** Se entiende por desechos los recortes, residuos, desperdicios o sobrantes de la materia prima que se ha empleado para la producción o ensamble de un bien exportado, el cual resulta directamente inutilizable en esta operación;
- j) **Reexportación:** Es la salida del territorio nacional, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras llegadas al país y no nacionalizadas.
- k) **Territorio Aduanero Nacional:** Es el territorio en el que la Aduana ejerce su jurisdicción y en el que son plenamente aplicables las disposiciones de la legislación arancelaria y aduanera nacional".

De acuerdo con esta ley, las mercancías pueden ser objeto de los regímenes de perfeccionamiento activo siguientes:

#### Artículo 5:

- a) **Régimen de Admisión Temporal:** Es aquel que permite recibir dentro del territorio aduanero nacional en suspensión de derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado IVA, mercancías destinadas a ser exportadas o reexportadas en el período de un año después de haber sufrido una transformación o ensamble.

- b) Régimen de Devolución de Derechos: Es aquel que permite una vez efectuada la exportación o reexportación, obtener el reembolso de los derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado IVA pagados en depósito, que hubieren gravado mercancías internadas, productos contenidos en ellas o consumidos durante su proceso.
- c) Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria: Es aquel que permite importar con exoneración de derechos arancelarios e impuestos a la importación, el valor equivalente por los derechos arancelarios e impuestos a la importación pagados por el exportador indirecto. Esta franquicia será utilizada para la reposición de materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas que estén directamente relacionados con su proceso de producción.
- d) Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional Total: Es aquel aplicable a las empresas cuando dentro de su proceso productivo utiliza en su totalidad mercancías nacionales o nacionalizadas, para la fabricación o ensamble de productos de exportación.

De acuerdo con lo anterior, las empresas pueden calificarse como:

1. Maquiladora Bajo el Régimen de Admisión Temporal
2. Exportadora Bajo el Régimen de Admisión Temporal
3. Exportadora Bajo el Régimen de Devolución de Derechos
4. Exportadora Bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria.
5. Exportadora Bajo el Régimen de Componente Agregado Nacional Total.

Cada una de las calificaciones anteriores tiene sus características individuales delimitadas en la ley y además sus beneficios. Para que se tenga más claro en que se diferencian estas clasificaciones, a continuación se presenta un cuadro a manera de resumen:

\*LEY DE FOMENTO Y DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD EXPORTADORA Y DE MAQUILA\*  
DECRETO 29-89

ACTIVIDAD Y RÉGIMEN	DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD	BENEFICIOS
Maquila bajo el régimen de admisión temporal.	Aquella orientada a la producción y/o ensamble de bienes, que en términos de valor monetario contengan como mínimo el 5% de mercancías extranjeras, destinadas a ser reexportadas.	Exoneración total de impuestos a la exportación. Suspensión del pago de derechos arancelarios, impuestos a la importación e IVA de importaciones por un año, a las materias primas, maquinaria y equipo. Exoneración del ISR por 10 años a lo exportado.
Exportadora bajo el régimen de Admisión Temporal.	La orientada a la producción de bienes que se destinen a la exportación o reexportación.	Exoneración total de impuestos a la exportación. Suspensión del pago de derechos arancelarios, impuestos a la importación e IVA de importaciones por un año, a las materias primas, maquinaria y equipo. Exoneración del ISR por 10 años a lo exportado.
Exportadora bajo el régimen de devolución de derechos.	La orientada a la producción y/o ensamble de bienes, que se destinen a la exportación o reexportación.	Exoneración total de impuestos a la exportación. Exoneración del ISR por 10 años a lo exportado. Reembolso de los derechos arancelarios, impuestos a la importación e IVA de las importaciones.
Exportadora bajo el régimen de reposición con franquicia arancelaria.	La orientada a la producción de mercancías que han tenido como destino su venta a empresas exportadoras, quienes las integraron, incorporaron o agregaron a mercancías previamente exportadas. Esta franquicia será utilizada para la reposición de los bienes que están directamente relacionados con su proceso de producción.	Exoneración de impuestos y derechos arancelarios de importación y por el equivalente a lo exportado y solamente para reponer lo exportado.
Exportadora bajo el régimen de componente agregado nacional.	La producción o ensamble de bienes que se destinen a la exportación y que utilicen en su totalidad mercancías nacionales y/o nacionalizadas.	Exoneración total de impuestos a la exportación. Exoneración del ISR por 10 años a lo exportado. Exoneración de los derechos arancelarios e impuestos a la importación incluyendo el IVA para maquinaria y equipo necesario para la producción.

Para que una empresa pueda calificarse dentro del amparo de esta ley, se debe enviar solicitud a la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía. Dicha solicitud debe ir acompañada de un estudio técnico firmado por un Economista o Ingeniero Industrial colegiado activo, el cual debe ser elaborado de acuerdo con los instructivos que proporcione dicha dependencia. De acuerdo con esta ley, dentro de un plazo no mayor de 30 días contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, la Dirección de Política Industrial debe emitir su dictamen, posteriormente resolverá si procede o no la calificación; esta resolución debe efectuarse dentro de un plazo no mayor de 15 días contados a partir de la fecha del dictamen, enviando copia de la resolución a la Dirección General de Aduanas.

La ley en su capítulo IV incluye garantías y obligaciones para cada tipo de empresas, las más importantes son las siguientes:

Artículo 33: Las empresas calificadas como exportadoras de maquila bajo los regímenes de Admisión Temporal y de Devolución de Derechos, deberán cumplir con lo siguiente:

- a) Iniciar la producción de los bienes para su actividad exportadora o de maquila, en el término que señale la resolución de calificación respectiva o, en su caso, dentro de la prórroga que se le conceda.
- b) Proporcionar dentro de los primeros veinte días de cada mes, una declaración jurada a la Dirección General de Aduanas y copia sellada por ésta, con fotocopia simple de las pólizas de importación y Exportación respectivas a la Dirección de Política Industrial, en la que se hará constar la cuenta correspondiente de mercancías bajo el régimen de esta ley, tal y como lo especifica el reglamento correspondiente.
- c) Llevar registros contables y un sistema de inventario perpetuo, de las mercancías ingresadas temporalmente y la cantidad de las mismas utilizadas en las mercancías que se exporten o reexporten.
- d) Proporcionar a la Dirección de Política Industrial y a la Dirección General de Aduanas, la información que sea necesaria para determinar las mercancías que se requieran para la producción o ensamble de los productos exportables, así como para determinar las mermas, subproductos y desechos resultantes del proceso de producción.
- e) Proporcionar cualquier otra información pertinente para la correcta aplicación de la presente ley, así como permitir las inspecciones que, a juicio de la Dirección de Política Industrial o General de Aduanas, sean necesarias.

- f) Cumplir con las leyes del país, particularmente las de carácter laboral.

Artículo 34: Las empresas cuya actividad sea calificada como exportadora bajo el Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria, únicamente deberán cumplir con las obligaciones establecidas en los incisos d), e) y f) del artículo anterior.

Artículo 35: Las empresas cuya actividad sea calificada como exportadora bajo el Régimen de Componente Agregado Nacional Total, deberán cumplir con las obligaciones establecidas en los incisos a), e) y f) del artículo 33 de esta ley. Además deberán presentar fotocopia simple de la póliza de importación de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios dentro del plazo de 45 días posteriores a la fecha de la liquidación respectiva.

Artículo 36: Los subproductos y desechos que resulten de la actividad productiva de las empresas a las que se les califique su actividad como exportadora o de maquila bajo los regímenes de Admisión Temporal y de Devolución de Derechos, podrán ser nacionalizados, destruidos, reexportados o donados a entidades de beneficencia, previa autorización del Ministerio de Finanzas Públicas.

Dentro del Capítulo VI de la Ley se incluyen las siguientes prohibiciones:

Artículo 39: Se prohíbe a las empresas calificadas como exportadoras o de maquila bajo el Régimen de Admisión Temporal, enajenar en cualquier forma en el territorio nacional, las mercancías internadas temporalmente, salvo que se paguen los derechos arancelarios e impuestos correspondientes. Se exceptúan las donaciones que se hagan a entidades de beneficencia, las que deberán contar con la autorización previa del Ministerio de Finanzas Públicas.

Artículo 40: La maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios que se importen al amparo de esta Ley, no podrán ser enajenados ni destinados a un fin distinto de aquel para el cual hubieren sido autorizados, salvo que se cubran los derechos arancelarios, impuestos a la importación e Impuesto al Valor Agregado -IVA-, que ocasionaron o después de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de aceptación de la póliza de importación y previa autorización de la Dirección de Política Industrial, quien notificará a la Dirección General de Aduanas.

Artículo 41: La enajenación a cualquier título de mercancías importadas o admitidas al amparo de esta Ley, o la utilización de las mismas para fines distintos de aquellos para los cuales fue conocido de beneficio, se sancionará con multa igual al ciento por ciento (100%) de los impuestos aplicables no pagados, sin perjuicio de cualesquiera otras sanciones que indiquen las leyes aduaneras vigentes. En caso de incumplimiento, el enajenante y el adquirente serán responsables solidarios del pago de los montos dejados de percibir en el Estado.

Artículo 42: En caso de destrucción de las mercancías admitidas temporalmente, que no se encuentren dentro de la zona primaria de la jurisdicción aduanera, éstas quedarán sujetas al pago de los derechos y demás impuestos dejados de percibir por el Estado, salvo caso fortuito o de fuerza mayor, debidamente comprobado por el Ministerio de Finanzas Públicas.

Artículo 43: El Ministerio de Economía revocará de oficio la resolución de calificación enviando copia de la revocatoria a la Dirección General de Aduanas y Dirección General de Rentas Internas, en los casos siguientes:

- a) Cuando la empresa no inicie la producción dentro del plazo establecido en la resolución de calificación y dentro del plazo establecido en la prórroga respectiva.
- b) Por cierre, disolución o quiebra de la empresa.
- c) Por el incumplimiento que resulte de las obligaciones contenidas en la resolución de calificación respectiva.

No obstante lo establecido en el inciso c), la Dirección de Política Industrial, podrá apercibir por una sola vez a la empresa infractora, enviando copia de dicho apercibimiento a la Dirección General de Aduanas.

Artículo 44: Las empresas que al entrar en vigencia la presente Ley se encuentren gozando de beneficios al amparo del Decreto Ley número 21-84, continuarán en el disfrute de los mismos hasta su vencimiento. No obstante, las empresas que así lo deseen, deberán calificarse dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha en que entre en vigencia la presente ley.

A las empresas así calificadas se les deducirá de los nuevos beneficios, los años que hubieren gozado de exoneraciones del impuesto sobre la Renta conforme al Decreto Ley 21-84.

### Comentario General Sobre la Ley:

Como se puede observar, el decreto 29-89 trata de ser más atractivo al inversionista, abarcando otros aspectos como beneficios al exportador indirecto y sub-contrataciones, así como incluye nuevos conceptos y clasificaciones de las empresas que se acojan a esta ley.

A pesar de que en la ley se especifica que la Dirección de Política Industrial dictaminará dentro de un plazo no mayor de treinta días sobre las solicitudes de calificación presentadas por las empresas interesadas, pasaron bastantes meses para que las primeras solicitudes fueran aprobadas, debido a problemas burocráticos y malas interpretaciones de la ley. Sin embargo durante los últimos meses de 1990, la situación se tornó más ágil.

Los beneficios que otorga el decreto 29-89, como lo son la exoneración de impuestos para la importación de los productos y exoneración del pago del Impuesto sobre la Renta por 10 años, son los necesarios para que este tipo de ley obtenga los resultados deseados, pero además, como se indicó anteriormente, extiende los beneficios hacia el exportador indirecto, es decir quien le provee de materiales, envases, etc. al exportador directo, lo cual persigue extender los beneficios a más empresas haciendo más atractiva esta ley.

En resumen, se tienen bastantes expectativas sobre los resultados del decreto 29-89, que parece tener los elementos necesarios para que así suceda. Los incrementos en las exportaciones de productos no tradicionales de los dos últimos años, parece evidenciar su influencia positiva aunque aún no puede emitirse un juicio definitivo.

### 3. Otras Leyes Que Fomentan La Exportación

Dentro del plan para fomentar las exportaciones y generar mayor ingreso de divisas, el Gobierno emitió además del Decreto 29-89, el Decreto 65-89 Ley de Zonas Francas, con este decreto el Gobierno de Guatemala persigue ponerse a la par del resto de países del área que ya tienen instaladas varias Zonas Francas en su territorio con resultados satisfactorios. La operación de las Zonas Francas, se analizará más detenidamente en el capítulo IV.

Para que las medidas incluidas en la legislación analizada en este capítulo tengan un resultado satisfactorio y nuestro país pueda llegar a desarrollarse como un país exportador generador de gran cantidad de divisas, es necesario que nuestros productos se vuelvan competitivos en el mercado internacional, a través de ofrecer calidad a buen precio, así como que el Gobierno no ponga obstáculos en el desarrollo de la actividad empresarial y tome otras medidas que se se vayan necesitando.

COMPARACION DE INSTRUMENTOS LEGALES DE 1966 A 1989

ACUERDO	443	30/79	80/82	21/84	29/89
FECHA DE DEROGACION	15-4-66	12-6-79	1-10-82	14-10-84	19-6-89
EXITO (DE 1 A 10)	1	1	1	1	10
AUTORIDAD	PERALTA	LUCAS	RIOS M.	MEJIA V.	V.CEREZO
ENTIDAD CALIFICADORA		GUATEXP	GUATEXP.	POLITICA INDUSTRIAL	POLITICA INDUSTRIAL

COMPARACION DE BENEFICIOS Y ALCANCES DE DISTINTOS INSTRUMENTOS LEGALES ADMISION TEMPORAL

	ACUERDO	443	30/79	80/82	21/84	29/89
REGIMEN	ADMISION TEMPORAL	X	X	X	X	X
	REPOSICION C/FRANQUICIA A.	0	0	0	0	X
	DEVOLUCION DE DERECHOS	0	0	0	0	X
	COMPONENTE AGREGADO NAC.	0	0	0	0	X
TIPO DE EMPRESA	EXPORTADORA TOTAL	X	X	X	X	0
	MIXTA	0	0	0	X	0
	TODAS	0	0	0	0	X
COBERTURA GEOGRAFICA	TERRITORIO NACIONAL	X	0	X	X	X
	FUERA GUATEMALA(DEPTO)	0	X	0	0	0
BENEFICIOS	ISR	0	X	X	X	X
	MAQUINARIA	0	X	X	X	X
	MUESTRAS	0	X	X	X	X
	MAQUINARIA ALQUILADA	0	X	X	X	X
	COMBUSTIBLES Y LUB.	0	X	X	X	0
	SUB-CONTRATACION	0	0	0	0	X
	MODALIDAD MAQUINARIA	0	0	0	0	X

X= APLICA

0= NO APLICA

FUENTE: GREMIAL DE EXPORTADORES DE PRODUCTOS NO TRADICIONALES



## CAPITULO III

### EL AUDITOR EXTERNO EN LAS

#### EMPRESAS EXPORTADORAS DE QUIMICOS AGRICOLAS

##### BAJO EL SISTEMA DE MAQUILA

El Contador Público y Auditor por su capacidad profesional puede desempeñar diversas labores dentro del Área Financiera-Contable, pero su actividad principal sigue siendo su trabajo como Auditor Externo, el cual tiene generalmente como objetivo final la elaboración de un informe final de auditoría.

Para el lector final de un informe de auditoría que no conozca en detalle el trabajo que el auditor lleva a cabo para poder soportar su opinión, resulta bastante lejano pensar que detrás de ese informe final existe un trabajo cuidadosamente planeado y ejecutado.

Es por eso que en este capítulo no se incluyen datos acerca del informe final de auditoría, que en el caso de las empresas maquiladoras de exportación de productos agrícolas, no difiere del que se emitiría para otro tipo de negocios.

Este capítulo le da mayor importancia a la planeación, evaluación del control interno y la forma en que pueden controlarse y registrarse los inventarios de materia prima importada que son punto central de este tipo de industrias.

#### 1. Aspectos Importantes en la Planeación de la Auditoría

La primera norma de auditoría generalmente aceptada, relativa al trabajo, indica que todo trabajo debe ser adecuadamente planeado y si se usan asistentes, los mismos deben ser supervisados apropiadamente.

El trabajo de un auditor en todo tipo de revisión que lleve a cabo, así como en cualquier otra actividad profesional, requiere que se elabore una planeación cuidadosa para que el trabajo se realice eficientemente y se cumpla con los objetivos trazados. La planeación de la auditoría por el mismo hecho de incluir algunos supuestos no siempre se cumple a cabalidad en el trabajo, por lo que la misma debe ser flexible sujeta a cambios conforme se vaya requiriendo.

El plan de auditoría debe ser elaborado con el conocimiento general del negocio, de los controles contables y del sistema de información; debe elaborarse en el primer año de la auditoría y revisarse y cambiarse cuantas veces sea necesario en el transcurso del trabajo, además debe ser documentado como parte de los papeles de trabajo.

Los beneficios que se pueden obtener de una adecuada planeación en la auditoría son los siguientes:<sup>2</sup>

- Se evalúa el riesgo de la auditoría, identificando los componentes importantes y concentrando el esfuerzo hacia dichos componentes, con lo que se logra mayor eficiencia.
- Se determinan los procedimientos de auditoría con los que se obtendrá la satisfacción deseada.
- Se pueden identificar otras posibles áreas de servicio al cliente.
- Se establece una adecuada coordinación del equipo de trabajo que va a realizar la tarea.

Para comprender mejor el desarrollo de la planeación, la misma puede ser dividida en tres etapas: <sup>3</sup>

- Elaboración de la estrategia de auditoría.
- Planeación en detalle.
- Elaboración de las guías de auditoría.

Cuando se efectúa una auditoría por vez primera, es necesario obtener mayor información acerca de todos los asuntos de la empresa que se audita, en tanto que cuando es una auditoría recurrente, la experiencia acumulada de años anteriores es de una magnífica ayuda.

### 1.1 Elaboración de la Estrategia de Auditoría

Desarrollar la estrategia de auditoría, significa crear la base fundamental para los posteriores pasos, en el desarrollo de la planeación de la auditoría en conjunto.

La estrategia de la auditoría comprende lo siguiente:

- a) Conocimiento del negocio.

---

<sup>2</sup> Price Waterhouse, Serie de Guías de Auditoría, La Auditoría de Price Waterhouse, Miami, Florida 1986.

- b) Análisis y decisión de planificación para las unidades operativas.
- c) Identificación y toma de decisiones preliminares para los componentes.
- d) Planificación detallada.
- e) Preparación de programas.

#### 1.1.1. Conocimiento del negocio

Antes de iniciar cualquier planeación es conveniente que se conozca todo el ambiente en que se desenvuelve la empresa objeto de la auditoría y cuál será la responsabilidad del auditor; esto último es muy importante pues es deseable saber cuáles son las necesidades en materia de informes respecto a la compañía que se audita.

En esta etapa se debe analizar y conocer cuáles son las características del negocio, su volumen de transacciones, regulaciones a que está sujeta, su ambiente de control y, políticas significativas de contabilidad. Todos estos datos servirán para poder enfocar el esfuerzo de auditoría hacia las áreas críticas y ser más eficientes en el trabajo.

#### 1.1.2. Análisis y decisión de planificación para las unidades operativas

Las unidades operativas pueden ser subsidiarias, divisiones, sucursales o grupos de ellas. Es conveniente que al preparar la planeación estratégica, se conozca si la empresa que se va a auditar tiene subsidiarias, sucursales, etc. a fin de poder planificar el enfoque hacia esas unidades operativas. Si la unidad operativa es importante, se tomará por separado en la planificación, pero si no es importante para la auditoría en conjunto, los procedimientos de auditoría que le son aplicables se incluirán conjuntamente con los de la unidad principal.

#### 1.1.3. Decisiones preliminares para los componentes

Para poder manejar mejor el trabajo que se desarrollará en una unidad operativa, la planeación se divide en partes manejables, es decir en una forma más detallada a las cuales se les denomina componentes.

Cada componente es evaluado acerca del riesgo inherente y de control del mismo. Para evaluar este riesgo, se toma en cuenta el conocimiento acumulado de auditorías anteriores y si éste no se tiene por ser primera auditoría, los datos obtenidos al elaborar el plan estratégico serán de mucha utilidad, así como datos adicionales que se consideren convenientes.

#### 1.1.4. Planificación detallada

Elaborar una planificación detallada significa verificar a través de varios procedimientos de auditoría, si el riesgo que se asignó a los componentes en el paso anterior es correcto. No siempre es necesario efectuar este paso, pues los programas de auditoría pueden elaborarse de acuerdo al enfoque determinado en el plan estratégico. La planificación detallada puede elaborarse en las siguientes circunstancias:

- Primera auditoría.
- Componentes de riesgo más alto o que fueron afectados por cambios de significación en los sistemas contables, control e información.
- Modificaciones importantes del plan.

#### 1.1.5. Programas de trabajo

Son las pruebas de auditoría en detalle que se van a realizar por cada componente, con base en el conocimiento adquirido en las etapas de planificación descritas anteriormente y son archivados como parte de los papeles de trabajo.

#### 1.1.6. Caso práctico de la elaboración de una planeación de auditoría en una empresa maquiladora de químicos agrícolas:

Para una mejor ilustración de la forma en que se elabora una planeación completa de una auditoría de una industria maquiladora de químicos agrícolas se presenta la misma en la página siguiente:

QUIMEXPORT, S. A.

Plan Estratégico  
Por el periodo al 31 de diciembre de 1990

I. Personal encargado de la auditoría:

Socio	E. Butz
Gerente	H. Martínez
Encargado	S. López

II. Términos de referencia:

- Responsabilidades en materia de informes:

Hemos sido nombrados auditores de Quimexport, S. A. y nuestra principal responsabilidad consiste en informar a los accionistas acerca de la razonabilidad de los estados financieros por el año terminado el 31 de diciembre de 1990.

Dicho informe será utilizado por los accionistas, para ser distribuido a los bancos de donde la compañía obtiene financiamiento y a la compañía con la cual se mantiene un contrato de maquila en Estados Unidos.

Debido a esta situación emitiremos un reporte en Quetzales para fines locales y otro en Dólares y en idioma inglés para el exterior.

III. El negocio del cliente y sus riesgos inherentes:

La compañía fue fundada en 1988 como una sociedad anónima bajo las leyes de la República de Guatemala.

Los socios principales son de reconocido prestigio en el ámbito nacional y de conocida experiencia en el negocio de químicos agrícolas.

La actividad única de la compañía es la producción de insecticidas, herbicidas, fungicidas de uso agrícola y los cuales son vendidos a la empresa Delco, Inc. con sede en Miami, Estados Unidos y a Commerce Int. de Texas con quienes mantiene contratos de maquila.

La planta se encuentra instalada en el Departamento de Retalhuleu y cuenta actualmente con 150 empleados. Las oficinas administrativas se localizan en la Ciudad de Guatemala.

La empresa se encuentra amparada bajo el decreto 29-89 como empresa maquiladora bajo el régimen de admisión temporal lo cual le genera estar exonerada del pago total de impuestos a la exportación, suspensión de derechos arancelarios, impuestos a la importación e IVA de importaciones por un año a las materias primas, maquinaria y equipo y exoneración del ISR por 10 años a los exportados.

Como resultado de una agresiva política de ventas y del buen resultado que han tenido sus productos se espera que haya un incremento en la cantidad demandada en los contratos vigentes.

#### IV. Sistemas de información:

##### Organización:

Toda la información estadística y contable es procesada en un centro de cómputo el cual está a cargo de un experimentado ingeniero en sistemas. La información es procesada en un sistema IBM AS/400, el cual tiene mucha capacidad de proceso de información. Por lo nuevo del equipo y de las operaciones de la empresa, el proceso de la información ha tenido problemas, generando datos inexactos y tardíos, lo cual actualmente se está tratando de corregir.

V. Ambiente de control:

De acuerdo con nuestra evaluación preliminar, hemos observado que la gerencia es consciente de la importancia que tienen los controles y además que los sistemas de información, contables y de control son generalmente confiables en todos los departamentos. Existe un departamento de Auditoría Interna formada con gente capacitada que ha estado elaborando pruebas en la mayor parte de los departamentos. Se efectuará una evaluación sobre el trabajo desarrollado por la Auditoría Interna en caso utilizáramos su trabajo.

VI. Políticas contables:

Las principales políticas contables de la compañía son las siguientes:

Inventario

Los inventarios que se valúan al costo promedio, los cuales incluyen materias primas nacionales y envases. Los inventarios de materia prima importada se registran en cuentas de orden al tipo de cambio Q1 x \$1 y se valúan bajo el sistema PEPS.

Activos fijos

Los activos fijos se valúan al costo de adquisición y las mejoras que alargan la vida útil son capitalizadas. Se deprecian bajo el método de línea recta de acuerdo con las tasas establecidas por la ley.

Indemnizaciones

De acuerdo con el Código de Trabajo vigente, las indemnizaciones pueden ser pagadas al trabajador en caso de despido injustificado o muerte a razón de un sueldo por año de labores. La política de la compañía es crear una provisión con base en el 5% anual sobre los salarios pagados, lo cual es aceptado por las leyes fiscales como un gasto deducible.

### Reserva legal

La compañía está obligada a separar anualmente un 5% de su utilidad neta para crear la reserva legal, la cual no está disponible para ser repartida como dividendos.

### Inversiones

Las inversiones se registran a su costo de adquisición.

### Análisis y decisión de planificación para las unidades operativas

La compañía es una sola unidad operativa por lo que no se necesita efectuar consideraciones adicionales.

### Decisiones preliminares para los componentes

A continuación se presenta la información financiera de Quimexport, S. A. al 31 de diciembre de 1990 la cual sirve de base para la toma de decisiones de los componentes:

QUIMEXPORT, S. A.

Información financiera al  
31 de diciembre de 1990

Caja y bancos	Q 124,538
Cuentas por cobrar	1,025,342
Inventarios	2,322,425
Activos fijos	1,200,000
Otros activos	28,000
Cuentas por pagar	1,025,000
Préstamos bancarios	850,000
Capital	850,000
Ventas	8,325,000
Costo ventas	5,450,000
Gastos administrativos y otros	899,695
Utilidad neta	1,975,305
Inventarios en consignación	1,500,000
Consignatarios por mercadería	1,500,000

Con base en el análisis de las cuentas descritas en el anterior balance de saldos y del trabajo efectuado en la planeación estratégica se determinan los siguientes componentes importantes:

Inventarios, costo de ventas, ventas, cuentas por cobrar, inventarios en consignación.

Con base en lo anterior, se elabora una planilla con la evaluación de cada componente importante y los procedimientos de auditoría que se planea ejecutar.

**PLANILLA DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

<u>Componente</u>	<u>Factores de riesgo</u>	<u>Riesgo (*)</u>		<u>Procedimientos de auditoría</u>
		<u>Inherente</u>	<u>Control</u>	
Ventas, cuentas por cobrar	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Existe poca facturación.</li> <li>- La facturación se hace únicamente a dos clientes que a la vez son los proveedores de materia prima con los cuales se tiene contratos de maquila.</li> <li>- Existen auxiliares de clientes y facturación.</li> <li>- Se efectúan conciliaciones periódicas con los clientes.</li> </ul>	Bajo	Bajo	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evaluación del control interno.</li> <li>- Verificación del cumplimiento de los contratos de maquila.</li> <li>- Confirmación de ventas y saldos con los clientes de maquila.</li> <li>- Cotejo de auxiliares con mayor.</li> </ul>

(\*) El riesgo se califica en tres categorías de acuerdo a la evaluación de los factores de riesgo efectuada en esta misma planilla para cada componente. Estas categorías son:

- Bajo
- Medio
- Alto

En general entre más bajo sea el riesgo de control, mayor será el número de pruebas de cumplimiento que se efectuarán, por el contrario entre más alto sea el riesgo de control, mayor número de pruebas sustantivas será realizado.

El riesgo inherente es el riesgo implícito de cada componente por su complejidad y por su importancia entre los estado financieros.

PLANILLA DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

<u>Componente</u>	<u>Factores de riesgo</u>	<u>Riesgo</u>		<u>Procedimientos de auditoría</u>
		<u>Inherente</u>	<u>Control</u>	
Inventarios, costo de producción, costo de ventas.	- Existe gran cantidad de items.	Medio	Bajo	- Recuentos físicos.
	- Existe gran cantidad de compras.			- Prueba de compras probando los controles clave y cubriendo un 70% de las compras del período.
	- El control físico y contable y de los mismos es adecuado.			- Prueba de valuación de inventarios finales.
	- Existe una adecuada segregación de funciones.			- Evaluación del control interno.
	- Los auxiliares se concilian mensualmente con mayor.			- Verificación del registro adecuado de los gastos de fabricación en el costo de producción y en inventarios.
				- Examen de los principales gastos de fabricación que se incluyen en el costo de producción.

**PLANILLA DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

<u>Componente</u>	<u>Factores de riesgo</u>	<u>Riesgo</u>		<u>Procedimientos de auditoria</u>
		<u>Inherente</u>	<u>Control</u>	
Inventarios en consignación	- Constituyen la parte más importante de los activos de la empresa.	Medio	Bajo	- Inventarios físicos.
	- Debido a que la materia prima es importada con suspensión de derechos arancelarios debe ser controlada adecuadamente.			- Prueba de compras, evaluando los controles clave y obteniendo un 70% de la compras del periodo.
	- La compañía lo separa física y contablemente del resto de inventarios.			- Prueba de valuación de inventarios finales.
	- Existe adecuada segregación de funciones.			- Examen de la cuenta corriente de derechos arancelarios que exige el decreto 29-89.
				- Verificación de la conciliación de dicha cuenta corriente con los registros de la Dirección General de Aduanas.

## 2. Implantación y Evaluación de la Estructura de Control Interno

La norma de auditoría que se refiere al trabajo del auditor, indica que se debe comprender y evaluar la efectividad del control interno de las empresas, para poder determinar el grado de confianza que se va a depositar en él y de esta forma determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que se van a aplicar.

Este punto es muy importante pues al establecer la confianza que se tendrá sobre los controles, se estará determinando también una fuente de satisfacción de auditoría.

Al elaborar la planeación, se evalúan los sistemas de la empresa a fin de tener una panorámica que nos ayude a evaluar los controles de las mismas. En la planeación detallada o en los programas de auditoría se identifican y evalúan los controles principales o clave que brindarán satisfacción de auditoría.

Estos controles principales o clave son los que evitan o detectan errores o irregularidades en los sistemas de la empresa y ayudan a soportar la razonabilidad de un componente.

Como es definido más ampliamente en el SAS No. 60, los objetivos generales del control interno contable son proporcionar a la administración una certeza razonable, más no absoluta, de que los activos están protegidos al uso o disposición no autorizados y que los registros financieros son confiables para la preparación de los estados financieros.

Los controles dentro de una empresa son denominados de diversas formas; sin embargo para fines prácticos y tener una mejor comprensión de los mismos se pueden dividir de la siguiente forma:

- Ambiente de Control
- Controles Directos
- Controles Generales

### 2.1 Ambiente de Control:

Son las condiciones en que operan los sistemas de control e incluye lo siguiente:

### 2.1.1. Forma en que la administración y los accionistas enfocan los controles

Debido a que la administración y los accionistas son las partes líderes de una organización, resulta sumamente importante la forma que enfocan los controles y el valor que le dan a los mismos. En la medida en que se exijan controles más eficientes por parte del ente directivo de las empresas así serán importantes para todos los que integran la organización.

### 2.1.2. Organización gerencial

La forma de la organización gerencial nos indica como se van a tomar las decisiones y como se efectuarán las comunicaciones dentro de la organización.

Al evaluar esta categoría de control podemos observar si hay una clara definición de las responsabilidades y niveles de autoridad y si estas responsabilidades están siendo delegadas en personas de experiencia y con capacidad suficiente para llevarlas a cabo eficientemente.

## 2.2 Controles Directos:

Los controles directos se pueden dividir de acuerdo con la siguiente clasificación:

### 2.2.1. Controles gerenciales y controles independientes

Estos controles se aplican a los resultados de las transacciones. La característica principal de este tipo de controles es que son realizados por personas que no participan en el flujo de las transacciones, por eso se denomina independientes. Su objetivo principal es detectar errores o irregularidades antes o durante el procesamiento.

Algunos ejemplos típicos de estos controles son los siguientes:

- Conciliaciones bancarias
- Comparaciones auxiliares contra inventarios físicos
- Comparaciones auxiliares cuentas por cobrar contra libro mayor

### 2.2.2. Controles de procesamiento y funciones de proceso de datos

Generalmente son controles que operan en un paso posterior a un proceso para verificarlo.

Son controles en detalle. Actualmente con los sistemas computarizados, los programas efectúan muchos pasos que anteriormente se realizaban manualmente y que para verificarse, prácticamente debían elaborarse de nuevo. Debido a esto, se tiene que obtener evidencia del funcionamiento, en todo el período del sistema de proceso de datos computarizado, en caso se tenga para poder confiar en él como un control importante.

### 2.2.3. Controles para salvaguardar activos

Principalmente estos controles se refieren al control de acceso, integridad y control de los activos. Esto incluye no sólo los activos en sí, sino también la información que contienen sus sistemas de computación.

## 2.3 Controles Generales:

Estos controles no brindan una satisfacción directa de auditoría, pues son los controles que están dentro del sistema del cliente y su objetivo es obtener la efectividad de los controles directos.

Los controles generales abarcan los siguiente:

- Segregación de funciones
- Controles del departamento de computación

### 2.3.1. Segregación de funciones

Esto es una parte fundamental para confiar en el buen funcionamiento de los controles. El principio básico es que ninguna persona controle todas las etapas del proceso de una transacción o de los pasos más importantes, porque de ser así, podrían estar ocurriendo errores o irregularidades que nadie detectaría. Para una mejor comprensión de qué responsabilidades deben separarse, se mencionan a manera de ejemplo los siguientes:

- Autorización de Compra de Activos
- Registro Contable de compra de Activos
- Emitir Cheque o desembolso
- Custodiar Activos.

### 2.3.2. Controles del departamento de computación

Estos controles sirven para que la información se trabaje bajo un ambiente de control adecuado. Los controles encargados de velar porque sólo las personas autorizadas tengan opción a realizar cambios en los programas y el acceso a los sistemas y archivos son de suma importancia. Debido a lo anterior, existen varios riesgos relacionados con las funciones de un departamento de computación, siendo los más importantes los siguientes:

- El departamento de computación no cuenta con una estructura adecuada que permita la preparación de información confiable.
- Existen cambios en los programas que no están autorizados, éstos reducen también la confiabilidad en la información procesada.
- Existe acceso de personas no autorizadas al sistema y archivos de datos.

### 2.4 Documentación de los Sistemas de Información, Contables y de Control:

En los papeles de trabajo deben quedar plasmados todos los datos referentes a los sistemas de información de la empresa que se audita. Esta información sólo debe actualizarse cada año, en caso de haber cambios cuando se efectúen auditorías posteriores. La documentación de los sistemas tiene las siguientes ventajas:

- Genera información que ayudará a elaborar el plan de auditoría.
- Es una fuente de información muy útil para el personal de auditoría que conoce por primera vez la empresa.
- Ofrece un respaldo del trabajo efectuado.
- Genera información para ser analizada y así ofrecer las recomendaciones que se consideren necesarias.

Existen varias formas de documentar y evaluar los sistemas de una empresa siendo los más utilizados los que se presentan a continuación:

- Diagramas de flujo
- Narrativas
- Cuestionarios descriptivos del sistema

Como se indicó anteriormente, cualquiera que sea la forma en que se documente la evaluación de los sistemas de las empresas, se debe de incluir dentro de los papeles de trabajo del auditor.

## 2.5 Caso práctico:

Para mostrar en qué forma se puede evaluar el sistema de control interno de la empresa objeto de la investigación, en la siguiente página se presenta en forma de cuestionario las preguntas de los componentes más importantes y que fueron identificados en la elaboración de la planeación estratégica, que son los siguientes:

Inventarios y Costo de Producción  
Ventas y Cuentas por Cobrar

REVISION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO CONTABLE

VENTAS Y CUENTAS POR COBRAR

Contestar    Hecho  
Si o No    por

**A. SEGREGACION DE FUNCIONES**

- a. ¿Están segregadas las funciones de recepción de pedidos, créditos, despachos y facturación de las funciones relacionadas con cuentas por cobrar, operación del libro mayor general y administración o control del efectivo?
- b. ¿Están segregadas las responsabilidades de créditos y de facturación?
- c. ¿Están segregadas las responsabilidades de despacho de las de aceptación de pedidos y facturación?
- d. ¿Están segregadas las responsabilidades sobre los registros auxiliares de cuentas por cobrar de las del libro mayor?
- e. ¿Están segregadas las responsabilidades sobre el efectivo de aquellas sobre otros ingresos y cuentas por cobrar?
- f. Si se usa PED, ¿es apropiada la segregación de responsabilidades?

**B. DESPACHOS**

Objetivo de control interno contable

Que el despacho de la mercadería o la prestación de servicios hayan sido autorizados.

- a. ¿Impiden los procedimientos y medidas de seguridad que la mercadería sea despachada o retirada sin autorizar?
- b. ¿Garantizan los procedimientos de despacho que la mercadería es despachada en cantidades apropiadas de la mercadería especificada?

C. FACTURACION

Objetivo de control interno contable

Que todos los despachos se facturen a precios y condiciones autorizados.

- a. ¿Se controlan todos los envíos o despachos para asegurar que todo despacho se facture?
  1. ¿Se mantiene un control numérico sobre las órdenes de envíos o despachos?
  2. ¿Se envía por lo menos una copia de la orden de despacho directamente al departamento de facturación después de efectuado el despacho?
  3. ¿Se controla la numeración de todas las facturas de ventas en forma independiente de las funciones de facturación o cuentas por cobrar?
  4. ¿Se hacen referencias cruzadas entre las facturas y las órdenes de despacho para asegurarse de que todos los despachos hayan sido facturados?
- b. ¿Se preparan todas las facturas con base en el valor de la materia prima importada utilizada y su correspondiente agregado?
- c. ¿Se revisan las facturas en cuanto a términos u otros cargos y corrección aritmética?
- d. ¿Se efectúa la facturación de acuerdo con lo estipulado en los contratos de maquila suscritos con los proveedores?
- e. ¿Están todas las notas de crédito debidamente aprobadas?

Contestar Hecho  
Si o No por

1. ¿Se controlan las notas de crédito por orden numérico o en otra forma independiente de las funciones de facturación o cuentas por cobrar?
2. ¿Están las notas de crédito por ajustes de precios u otros conceptos no relacionados con devoluciones debidamente respaldadas en los archivos de créditos?

**D. COBROS**

Objetivo de control interno contable

Que todos los cobros se identifiquen adecuadamente; que se establezcan totales de control y que los cobros se depositen intactos y oportunamente.

- a. ¿Mantienen las personas que controlan los cobros una custodia efectiva sobre las remesas que se reciben desde el momento de su recepción hasta que se depositan en el banco?
  1. ¿Se controlan y procesan las remesas de efectivo por personas independientes de facturación, cuentas por cobrar y contabilidad general?
  2. ¿Se coloca un endoso restrictivo en todos los cheques tan pronto como se reciben?
  3. ¿Se depositan los cheques y el efectivo que se reciben en forma oportuna?

Contestar Hecho  
Si o No por

4. ¿Mantienen las personas que controlan las remesas un registro de cheques recibidos si éstos se envían al departamento de cuentas por cobrar para contabilizarlos y se cercioran de que todos esos cheques sean devueltos oportunamente para ser depositados?
- b. ¿Envían las personas que controlan los cobros totales de los ingresos directamente a la contabilidad general?

**E. REGISTROS DE CUENTAS POR COBRAR**

Objetivo de control interno contable

- a. ¿Se hacen todos los asientos en los registros individuales de cuentas por cobrar solamente con base en copias de facturas de ventas, notas de crédito y otros documentos debidamente autorizados?
- b. ¿El departamento de facturación envía las copias de facturas de ventas, notas de crédito y totales de control directamente al departamento de cuentas por cobrar?
- c. ¿Existen controles sobre todas las facturas de ventas y las notas de crédito para asegurar que todas y cada una se registran en las cuentas de clientes y en las cuentas de control de cuentas por cobrar y de ventas?
- d. ¿Se contabilizan todos los cobros para asegurar que se han registrado en la cuenta del cliente y en la cuenta control de cuentas por cobrar?
- e. ¿Se envían estados de cuenta mensuales a los clientes?

**Contestar**    **Hecho**  
**Si o No**    **por**

- f. ¿Se efectúan conciliaciones periódicas con los proveedores por cada contrato de maquila y se investigan oportunamente las diferencias reportadas por ellos en caso de existir?
- g. ¿Se confirman las cuentas durante el año por el personal de auditoría interna de la compañía o por alguien independiente de cuentas por cobrar y efectivo?
- h. ¿Se encuentran los registros auxiliares de cuentas por cobrar adecuadamente protegidos?
- i. ¿Se mantiene una custodia efectiva sobre los documentos por cobrar?
- j. ¿Compara el total de los documentos por cobrar con la cuenta de control alguien independiente al custodio de los documentos?
- k. ¿Se informa al departamento de contabilidad prontamente acerca de reclamos pendientes por daños en transporte, pérdidas aseguradas, etc.?

**F. MAYOR**

**Objetivo de control interno contable**

Que los ingresos, cobros y cuentas por cobrar sean debidamente acumulados, clasificados y resumidos en las cuentas.

- a. ¿Se obtienen totales adecuados de las transacciones de ventas y cuentas por cobrar?

Contestar Hecho  
Si o No por

1. ¿Se resumen las facturas y se proporcionan totales al departamento de contabilidad en forma independiente al departamento de cuentas por cobrar y a quienes manejan los ingresos a caja?
  2. ¿Envían los que controlan las remesas directamente al departamento de contabilidad los totales por ingresos?
  3. ¿Se resumen las notas de crédito y se proporcionan los totales al departamento de contabilidad en forma independiente del departamento de cuentas por cobrar y de quienes tienen acceso a los ingresos de caja?
- b. ¿Se preparan con regularidad los balances de saldos de las cuentas individuales por cobrar?
- c. ¿Concilia los balances de saldos con el mayor un empleado distinto de quien maneja las cuentas por cobrar?
1. ¿Se suman y se comparan los balances de saldos con los registros auxiliares y se concilian con el mayor por una persona ajena al proceso o registro de las ventas y del efectivo?

**G. EVALUACION TENTATIVA DE CONTROL INTERNO CONTABLE**

1. Con base en la revisión anterior, considere si las pruebas de procedimiento programadas, pueden suministrar una base razonable de confianza sobre los controles clave (o sea los que influyen sobre la naturaleza, oportunidad o alcance de las pruebas sustantivas).

Contestar    Hecho  
Si o No    por

2. Considere si la distribución del esfuerzo de auditoria (tiempo) entre las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas parece ser efectiva y eficiente.

REVISION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO CONTABLE

INVENTARIOS, COSTO DE PRODUCCION

Contestar Hecho  
Si o No por

**A. SEGREGACION DE FUNCIONES**

1. ¿Están segregadas las funciones de planificación de la producción y existencias de las actividades propias de producción y registro y custodia de las existencias?
2. ¿Están segregadas las responsabilidades sobre los registros auxiliares de las del libro mayor?
3. ¿Están segregadas las responsabilidades de compra, recepción, custodia y despacho de las existencia?

**B. SISTEMA DE COSTO**

Objetivo del control interno contable

La información sobre el costo de producción y las existencias se mantienen en registros de costos apropiados, actualizados y exactos.

1. ¿El sistema de costos de la Compañía para determinar los costos de inventario y el costo de mercancía vendida es controlado por el mayor general?
2. ¿Tiene la Compañía un manual de contabilidad de costos lo suficientemente detallado?
3. Los costos de producción e inventarios son determinados y los registros de costos mantenidos por una persona independiente de:

Contestar Hecho  
Si o No por

- a. Compras y contabilidad general?  
b. Control de producción y custodia física?
4. El personal del departamento de contabilidad de costos se mantiene constantemente al tanto del proceso de producción por medio de visitas frecuentes a la planta, etc.?
5. Los costos de materias primas nacionales y otros materiales comprados son acumulados (en los registros perpetuos u otros) con suficiente detalle de manera de poder determinar los costos unitarios apropiados para la valuación de inventarios y los cargos a producción por las cantidades usadas?
6. Los cargos a producción se hace sólo con base en órdenes de producción aprobadas?
7. Respecto a transferencias de costo de trabajo en proceso a productos terminados:
- a. Las transferencias se hacen oportunamente?
- b. Los montos basados en los reportes de producción real una vez aprobados, son transferidos a productos terminados?
- c. Los montos son determinados de manera que en forma razonable y consistente incluyan factores tales como material dañado o de desecho tiempo excesivo en reprocesamiento de productos, etc.?

Contestar    Hecho  
Si o No     por

8. Son los informes de control de inventarios y producción preparados por lo menos mensualmente, comparando el período en curso con los anteriores (son datos presupuestados según sea aplicable) respecto a:
- a. Costos de producción por departamento, por órdenes, lote de trabajo, corrida de producción, etc.?
  - b. Unidades producidas?
  - c. Análisis de sobrecostos por encima o por debajo de lo establecido?
  - d. Costos unitarios de producción e inventarios actuales por tipo de producto, elementos de costo, etc.?
9. Cuando se usan los costos estándar:
- a. Están basados los costos estándar en estudios de métodos lo suficientemente detallados?
  - b. Son revisados periódicamente para asegurar que reflejen los métodos actuales de producción y los costos actuales de compras y producción? Indique la periodicidad.
  - c. Las cantidades de órdenes y producción sobre las cuales se basan los costos estándar son comparadas periódicamente con la experiencia real para determinar si siguen siendo razonables?
  - d. Los costos estándar son establecidos (y los costos reales son acumulados) de manera que permita determinar las variaciones en montos y cantidades?

Contestar Hecho  
Si o No por

- e. Son comparados los costos reales y las variaciones importantes son investigadas y explicadas recurrentemente?
- f. Son registradas adecuadamente las variaciones para asegurarse de que las valuaciones de inventario sean razonables?

**C. CONTROL FISICO**

Objetivo del control interno contable

Que existan procedimientos adecuados de control y salvaguarda física.

- 1. Se asignan responsabilidades para el control físico de todos los inventarios?
- 2. Los custodios son independientes de:
  - a. Producción y compras?
  - b. Mantenimiento de los registros de control contable?
  - c. Despacho y recepción?
- 3. Los custodios del control físico de inventarios están ubicados donde más efectivamente pueden desempeñar su trabajo?
- 4. Se emplean los métodos de protección física apropiados (cercas, arcones, vigilantes, etc.) para proteger las existencias de robo o uso sin autorización?
- 5. El acceso a las existencias está limitado únicamente a personal autorizado?

**Contestar**    **Hecho**  
Si o No      por

6. Son reportadas las existencias obsoletas, dañadas o de poco movimiento a los responsables de vigilar dichas condiciones?
7. Los materiales o bienes depositados fuera de la empresa (en depósitos, consignación, procesamiento, maquila, etc.):
  - a. Están en manos de organizaciones responsables (por ejemplo, almacenes generales de depósito, proveedores)?
  - b. Están bajo control contable apropiado?
  - c. Son confirmados regularmente?
  - d. Son contados por lo menos una vez cada año por personal interno de la Compañía?
  - e. Son ajustados en los registros de control de conteo físico por lo menos anualmente? Estos ajustes son aprobados por escrito?
9. Los materiales o bienes recibidos en consignación (materia prima importada para maquila):
  - a. Son debidamente separados o controlados de otra manera que garantice su no inclusión en los inventarios propios de la Compañía?
  - b. Están bajo control contable apropiado?
  - c. Son contados por lo menos una vez al año?

Contestar Hecho  
Si o No por

- d. Son ajustados en los registros de control a los conteos físicos por lo menos anualmente?
  - e. Estos ajustes son aprobados por escrito y comunicados y aprobados por el consignatario?
10. Se toman inventarios físicos de otras existencias por lo menos una vez al año?
11. Se preparan instrucciones escritas con detalles adecuados de todas las consideraciones importantes con el fin de orientar a quienes participan en los inventarios físicos?

**D. VALUACION DE LOS INVENTARIOS FISICOS**

Objetivo del control interno contable

Que las existencias físicas estén adecuadamente valuadas de acuerdo con su estado, proceso de producción, etc.

1. Los listados de inventarios físicos una vez valorados, son revisados por empleados experimentados respecto a:
- a. Errores en las sumas u otros errores matemáticos?
  - b. Razonabilidad aparente de las cantidades y los costos unitarios por tipo de inventario, etapa de producción, etc.?
2. Las conciliaciones de los inventarios físicos a las cuentas de control del mayor general son preparadas de forma que identifiquen claramente las partidas de conciliación por tipos?

Contestar Hecho  
Si o No por

3. Se mantiene al día el auxiliar de cuenta corriente de los impuestos exonerados por la materia prima importada de acuerdo con lo estipulado por el Decreto 29-89?
4. Se ha conciliado esta cuenta corriente con la cuenta corriente que se lleva en la Dirección General de Aduanas y aclaradas las diferencias?
5. Los ajustes en las cuentas de control, provenientes del inventario físico son investigadas adecuadamente y aprobadas por escrito por un funcionario responsable?

Dichos ajustes son presentados y explicados a los niveles apropiados de la gerencia?

#### **E. REGISTROS**

##### Objetivo del control interno contable

Que todas las entradas, movimientos y salidas de existencias estén debidamente autorizadas y registradas. Que todas las operaciones relativas a producción y existencias se registran, clasifican y resumen adecuadamente en las cuentas.

1. Las cuentas de control del mayor general se han establecido de forma que permitan un control efectivo de los registros de inventario según tipo y ubicación?
2. Los montos registrados en las cuentas de control del mayor general son calculadas y traspasados a la contabilidad general por empleados que no sean los responsables del control de los inventarios y mantenimiento de los registros?

Contestar Hecho  
Si o No por

3. Se mantienen registros perpetuos para:
  - a. Depósitos y suministros?
  - b. Materias primas?
  - c. Productos terminados?
  - d. Inventarios en consignación (maquila):
4. Se ajustan, cuando menos una vez al año, los registros de inventarios perpetuos a los resultados de los inventarios físicos?
5. Los registros perpetuos son conciliados regularmente con las cuentas de control del mayor por la contabilidad general?

**F. EVALUACION TENTATIVA DE CONTROL INTERNO CONTABLE**

1. Con base en la revisión anterior, considere si las pruebas de procedimientos programadas, pueden suministrar una base razonable de confianza sobre los controles clave (o sea los que influyen sobre la naturaleza, oportunidad o alcance de las pruebas sustantivas).
2. Considere si la distribución del esfuerzo de auditoría (tiempo) entre las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas parece ser efectiva y eficiente.

### 3. Los Inventarios en las Empresas Maquiladoras de Químicos Agrícolas

Dentro de las operaciones de una empresa maquiladora de productos químicos agrícolas, el rubro de inventarios es sin lugar a dudas el más importante, ya que la mayor parte del esfuerzo de la empresa está orientado hacia su adquisición, control, producción y posterior venta.

En esta clase de empresas existen dos tipos de inventarios: inventarios propios (generalmente materias primas y materiales nacionales o comprados a empresas en el territorio nacional) e inventarios en consignación, que están compuestos por la materia prima importada con suspensión de derechos y los productos terminados que están pendientes de exportarse.

Los inventarios propios constituyen una parte mínima en la estructura de costos de los productos terminados que son exportados y su control y tratamiento contable es similar a cualquier otro inventario en la industria, por ello se tratará únicamente en este capítulo el control y registro de los inventarios utilizados para maquila dentro del régimen que es identificado actualmente en el Decreto 29-89 como Régimen de Admisión Temporal.

A pesar de que son ya varios años de la existencia de la producción de maquila para exportar, se puede considerar la misma como una industria relativamente nueva en comparación con la industria en total y por lo mismo sus controles contables no se han desarrollado en la forma adecuada.

Este capítulo plantea la forma en que dichos inventarios pueden ser controlados en los registros contables tomando en cuenta también las disposiciones legales vigentes, sin embargo a pesar de que estas leyes cambian, las bases presentadas tendrán aún vigencia pues están estructuradas de acuerdo con la forma en que operan las maquiladoras.

#### 3.1 La Propiedad Sobre Los Inventarios

El primer problema que se plantea en este tipo de inventarios es el de la propiedad sobre los mismos. Si se observan las características de los contratos de maquila, el proveedor del exterior le entrega la materia prima al maquilador en el territorio nacional para que sea procesada, se le añadan otros materiales nacionales y sea devuelta al proveedor en forma de un producto terminado. En ningún momento el proveedor le traslada la propiedad de la materia prima al maquilador, pues este último está obligado mediante el contrato suscrito entre ambas partes a devolverlas, por lo que esos productos no son propiedad de la empresa maquiladora.

Basado en lo anterior y tomando en cuenta el principio de contabilidad generalmente aceptado de entidad, el cual indica que una empresa debe registrar en sus libros contables únicamente los activos, pasivos y operaciones que efectivamente sean de su propiedad, es recomendable entonces que se controlen en cuentas de orden, pudiendo utilizarse los siguientes conceptos:

- a. Materia prima en consignación
- b. Materia prima incorporada al producto terminado

### 3.2 Valuación de los Inventarios

Los principios de contabilidad generalmente aceptados indican que los inventarios deben de valuarse de acuerdo con el costo o valor de mercado el más bajo.

Para los productos en consignación este principio no implica mayor problema por tratarse de productos que no son propiedad de la Compañía, como su nombre lo indica en consignación.

#### Materia prima:

Se registra a su costo en Quetzales al tipo de cambio US\$1 por Q1, ya que no resulta práctico convertirlo a las tasas históricas, por la constante variación en la tasa de cambio que generaría diferencias cambiarias inexistentes.

El método de valuación de preferencia debe ser PEPS, pues este método permite llevar un mejor control sobre la antigüedad de las existencias, dada las disposiciones legales vigentes del Decreto 29-89, que únicamente permiten que los productos tengan un año de suspensión de derechos antes que puedan ser sacados del país en forma de producto terminado, permitiendo entonces que sean los productos más antiguos los que se vayan utilizando, dejando en existencia los más recientes.

Es importante entonces que el método de valuación PEPS se lleve no solamente en los registros contables, sino que también se lleve en forma física en las bodegas en las cuales se pueden separar los productos por lotes, si se cuenta con suficiente espacio para ello.

#### Materia prima incorporada al producto terminado:

Al igual que la materia prima, estos inventarios se deben valorar en Quetzales, al tipo de cambio de US\$1 por Q1 y bajo el método PEPS.

El nombre de materia prima incorporada al producto terminado es preferible al de producto terminado solamente, pues en las cuentas de orden únicamente deben registrarse los valores de los productos que se encuentran en consignación, es decir el valor de la materia prima que se utilizó para su elaboración.

Aquí se presenta otro problema, el del registro de la mano de obra y gastos de fabricación que ya lleva el producto físicamente terminado. Para fines prácticos la mano de obra y los gastos de fabricación pueden registrarse en cuentas de gastos separadas, luego se obtiene un coeficiente que se calcula dividiendo la mano de obra y gastos de fábrica dentro de las unidades producidas, este nuevo coeficiente se multiplica por las unidades en existencia a fin de mes y se efectúa la siguiente partida:

Mano de obra y gastos de fabricación  
en productos terminados  
Mano de obra  
Gastos de fabricación

Luego al inicio del mes siguiente, esta partida se reversa y se registra una nueva a fin de mes con los nuevos datos.

Si se cuenta con un sistema computarizado bastante completo, el registro de la mano de obra y gastos de fabricación sería automático para los productos en existencia a fin de mes, de lo contrario el procedimiento anterior sería el adecuado.

Tanto la mano de obra y los gastos de fabricación en conjunto, representan en muchos casos menos del 20% del costo total de un producto agroquímico terminado.

### 3.3 Costeo de los Productos Terminados

La base para el cálculo del costo de la materia prima utilizada en la elaboración del producto terminado, es el Reporte de Producción emitido por el departamento de producción y autorizado por el funcionario a su cargo.

Debido al control que se debe llevar sobre los inventarios, todo el movimiento de los productos, desde que son solicitados a la bodega hasta que son terminados debe hacerse con un número de lote asignado.

Lo anterior indica que los Reportes de Producción deben emitirse uno por cada lote terminado.

El procedimiento de costeo sería a costo real por órdenes específicas, como se indica a continuación:

- a. El reporte de producción por cada lote terminado indicando el número de unidades utilizadas por tipo de materia prima y el número de unidades producidas se envía al encargado de costos (ver ejemplo en Cuadro 1).
- b. El encargado de costos costea cada materia prima utilizada de acuerdo con su costo PEPS correspondiente, y emite una hoja de producción que muestra el valor del producto terminado a costo de materias primas únicamente.
- c. Este valor de producto terminado a costo de materias primas es el que se registra en el auxiliar de productos en consignación, como materias primas incorporadas al producto terminado. El costo de mano de obra y gastos de fabricación se registran como se indica en el punto 3.2 anterior.

Es posible también que el reporte de producción ya costeado incluya la mano de obra y gastos de fabricación, de acuerdo con el coeficiente ya establecido para tener el dato del costo del producto terminado, pero para fines contables se hace necesario siempre la distribución entre los productos en consignación y los propios. Ver ejemplo de Reporte de Producción en el Cuadro 1.

Otra medio de control, es a través de costos estándar, sin embargo para que este control sea efectivo habría que actualizar los estándares constantemente para evitar al máximo un alto número de variaciones en la cuenta corriente para el control de los impuestos exonerados.

Otra situación que se presenta en los químicos agrícolas es que las fórmulas no siempre son exactamente las misma, pues sus diversos componentes pueden cambiar, perder su efectividad y ser sustituidos por otros o que las cantidades utilizadas sean diferentes por diversos motivos, lo cual exigiría que los estándares sean cambiados constantemente.

Es muy importante tomar en cuenta que para que este proceso y todos los demás relacionados con el control de este tipo de inventarios pueda tener efectividad, el proceso debe estar automatizado, contando con un buen equipo de cómputo y una buena base de datos que permita tener interrelacionadas las distintas operaciones que se efectúan y se afecten los distintos registros contables.

### 3.4 Registros Auxiliares Necesarios

Para llevar un control efectivo sobre los inventarios en consignación se deben utilizar tantos registros auxiliares como se consideren necesarios; sin embargo en esta sección del capítulo se analizan los considerados básicos y son los siguientes:

- a. Auxiliar de inventarios en consignación
- b. Auxiliar de cuenta corriente de mercancías

#### Auxiliar de inventarios en consignación:

Este auxiliar registra el movimiento de la materia prima en consignación y de la materia prima en consignación incorporada al producto terminado. Para mayor control, los productos que se incluyan en este auxiliar deben de contar con un código diferente del resto de inventarios.

Los movimientos que se registran en este auxiliar y los documentos fuente son los siguientes:

#### **Materia prima en consignación**

**Ingresos:** Se registran con base en un ingreso a bodega prenumerado y de un color diferente al utilizado para los productos propios. Este ingreso debe de efectuarse por la cantidad indicada en la factura del proveedor y póliza de importación previamente revisados. Pueden darse ingresos con base en notas de cargo por devoluciones, ajustes, etc.

**Egresos:** Se registran los egresos con base en las requisiciones de producción y notas de crédito por ajustes.

#### **Materia prima en consignación incorporada al producto terminado -**

**Ingresos:** Se registran los ingresos con base en los reportes de producción ya costeados emitidos por el encargado de costos, únicamente por el valor de la materia prima en consignación utilizada, cuyo total es identificado por separado en el reporte de producción. También se pueden efectuar ingresos por ajustes.

**Egresos:** Se registran con base en los despachos de los productos terminados enviados al cliente y a través de notas de crédito por ajustes.

Auxiliar de cuenta corriente de mercancías:

Este es el título que el Decreto 29-89 le da al reporte que mensualmente se debe entregar a la Dirección General de Aduanas pero bien podría utilizarse otro nombre similar. Este auxiliar es muy importante pues en él se controla el movimiento de los inventarios en consignación y de los impuestos exonerados por número de pólizas de importación, para conocer en todo momento cuál es el monto de los impuestos exonerados y la situación por cada póliza individual.

Es necesario tener una buena base de datos para llevar un control por cada póliza de importación abierta como cuenta corriente, para poder saber el saldo que tiene pendiente una póliza para ser liquidada con la exportación de la materia prima en forma de producto terminado.

Seguramente habrán casos en los cuales las pólizas de importación presenten saldos y no haya más producto para exportar que le corresponda, entonces se podría optar entre pagar los derechos correspondientes si es que no son montos fuertes o ir cubriendo las diferencias con otras exportaciones posteriores, de esta forma las diferencias se estarían difiriendo en forma indefinida o hasta que se liquide la operación. Realmente si todos los controles funcionan efectivamente no deberían existir mayores diferencias.

Otro punto de control muy importante es que se lleve un orden correlativo por número de importación, el cual debe indicarse en todos los documentos que generen operaciones de inventarios que incluyen las requisiciones de producción, reportes de producción y despachos de productos terminados (ver Cuadro 2).

Lo más importante de este registro auxiliar es que se pueden detectar errores en la cuenta corriente que lleva la Dirección General de Aduanas al efectuarse conciliaciones periódicas y corregirlas a tiempo, de lo contrario cuando dicha Dirección efectúe revisiones, pueden surgir problemas y pagos innecesarios de impuestos.

QUIMEXPORT, S. A.

## REPORTE DE PRODUCCION

No. 00621

Fecha: \_\_\_\_\_ Producto terminado: \_\_\_\_\_

Lote No.: \_\_\_\_\_ Presentación: \_\_\_\_\_

Producción: \_\_\_\_\_

I. Materia Prima Importada			U/Medida	Costo Unitario	Total
Código	Producto	Cantidad			
90025	MP-5	189	Kgs.	2.57000	485.73
90092	Benceno	138	Kgs.	0.69972720	84.14

Sub total

569.87

II. Materia Prima Nacional			U/Medida	Costo Unitario	Total
Código	Producto	Cantidad			
10128	Amonio	1	Kgs.	0.1064	0.1064
45324	Acido Sulfúrico	4	Kgs.	0.2081	0.834
33422	TX-20 35%	20	Kgs.	0.8407	16.814
54320	Xileno	3	Kgs.	0.688	2.064
33102	Spont	1	Kgs.	0.243	0.243
65013	Envase	200	Unidad	0.453	90.60

Sub total Nacional

110.66

Total Materia Prima

680.53

Gastos Directos de Producción

40.00

Gastos Indirectos de Producción

25.00

Total Valor Agregado

65.00

Total General (materias primas importadas, nacionales y gastos)

Q745.53

Costo unitario por litro Q3.72765

Orden de Producción Hecha por: \_\_\_\_\_ Costeado por: \_\_\_\_\_

Aprobada por: \_\_\_\_\_

CUADRO 2

CUADRO CUENTA CORRIENTE DE MERCANCIAS

No. Im- porta- ción	No. Póli- za Impor- tación	Fecha Impor- tación	Produc- to Ter- minado	Uni- dades	Impues- to Exo- nerado	No. Pó- liza Ex- portación	Fecha	Impues- to Can- celados	Saldo Im- puesto

### 3.5 Contabilización

Los asientos contables para registrar el movimiento de los productos en consignación desde su compra hasta su venta al proveedor, pueden generarse automáticamente a partir de las operaciones realizadas en los registros auxiliares si se cuenta con un buen sistema de cómputo, de lo contrario se pueden obtener manualmente de los resúmenes de dichos auxiliares.

Las partidas de diario correspondientes son las siguientes:

#### PARTIDA 1

Materia prima en consignación  
Consignatarios por materia prima

Para registrar el valor de la materia prima recibida del proveedor para ser transformada en el país.

#### PARTIDA 2

Materia prima en consignación en proceso  
Materia prima en consignación

Para registrar el valor de la materia prima en consignación que fue requerida por el departamento de producción.

#### PARTIDA 3

Materia prima incorporada al  
producto terminado  
Materia prima en consignación  
en proceso

Para registrar el valor de la materia prima en consignación que se incorpora al producto terminado según reporte de producción.

#### PARTIDA 4

Consignatario por materia prima  
Materia incorporada al producto  
terminado

Para registrar el valor del producto terminado despachado al proveedor a costo de materia prima.

#### PARTIDA 5

Cuentas por cobrar  
Ventas

Para registrar el valor agregado facturado al proveedor de la materia prima para maquila, de acuerdo con el contrato de maquila vigente. (Únicamente se factura el valor agregado, pues los inventarios se manejan en cuentas de orden).

Como se indicó en el inicio de este capítulo, los inventarios en consignación son controlados en cuentas de orden y como punto de control debe verificarse que el total de las cuentas de inventarios en sus distintas etapas, sea el mismo que presente la cuenta de consignatario por materia prima.

A excepción de la Partida 5 anterior, todas las demás partidas de diario afectan únicamente cuentas de orden.

## CAPITULO IV

### LAS ZONAS FRANCAS Y SU IMPLANTACION

#### EN GUATEMALA

El presente capítulo trata acerca de lo que representan las denominadas Zonas Francas o Zonas de Economía Libre y su forma de operación; las mismas son modalidades de comercio e industria que en los últimos años han tenido un gran auge a nivel mundial.

El objetivo es dar una visión general de que representan estas zonas francas, dado que actualmente en Guatemala no se han desarrollado tanto como en otros países; sin embargo se espera que en un futuro cercano tengan un buen desarrollo.

Dadas las características del Decreto 65-89, Ley de Zonas Francas, en el cual se prohíbe el establecimiento de industrias que produzcan contaminación del ambiente en las mismas, la poca difusión de dicha ley, así como lo costoso de la inversión para montar una industria de químicos agrícolas en una zona franca, no hace factible en estos momentos el establecimiento de este tipo de industria, sin embargo siempre existe la posibilidad de un cambio en el futuro.

#### 1. Definición

Según el Decreto 65-89, Ley de Zonas Francas, una Zona Franca es el área de terreno físicamente delimitada, planificada y diseñada, sujeta a un régimen aduanero especial establecido en la ley, en la que personas individuales o jurídicas se dediquen indistintamente a la producción o comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como a la prestación de servicios vinculados en el comercio internacional.

Otra definición de Zonas Francas o Zonas Libres, indica que son áreas específicas en las cuales se efectúan negocios sin que existan mayores restricciones impositivas de tipo aduanal.

## 2. Historia

Existen más de 2000 zonas libres en el mundo, algunas nuevas y otras con muchos años de funcionar exitosamente. Estas zonas que se encuentran en todos los continentes, varían en tamaño desde las que ocupan terrenos de pocos metros cuadrados hasta las que se asientan sobre centenares de kilómetros cuadrados; además se presentan en formas diferentes. Cerca del 60% del total (sobre todo en Estados Unidos, Gran Bretaña, Bélgica y Francia) son conglomerados de empresas. Generalmente, atraen a los inversionistas con la reducción hasta del 100 por ciento de los impuestos para nuevas fábricas y para maquinaria, aparte de la exención de impuestos locales. También existen los puertos o zonas comerciales libres, ubicados en los puertos marítimos o aéreos de muchos países, desde Corea del Sur hasta Costa Rica, y de Turquía a Taiwán; en ellos se agrega el incentivo de la exención de aranceles cuando los productos se almacenan en el lugar. Por último, hay también "zonas libres industriales de exportación", en donde se procesan o arman partes importadas, libres de impuestos, para producir televisores, automóviles y otras mercancías de exportación. Se calcula que actualmente abarcan el diez por ciento del comercio mundial, pues manejan alrededor de 160,000 millones de dólares, y esta cantidad seguramente se incrementará en los próximos años.

Un ejemplo claro es la planta Volkswagen en las afueras de Pittsburgh, Pensilvania, que elabora automóviles para el mercado norteamericano con transmisiones hechas en Alemania, motores mexicanos, ruedas brasileñas y carrocerías estadounidenses. La Compañía Volkswagen ahorra el 2.5 por ciento del costo de las partes importadas (millones de dólares en 100,000 automóviles al año), pues, conforme a las leyes de Estados Unidos, esas partes están sujetas a aranceles menores cuando se arman en dicho país. A cambio, Pittsburgh cuenta con 2500 empleos en la planta de montaje y muchos más en cerca de 600 distribuidores estadounidenses.

La reglamentación moderada beneficia a los inversionistas casi tanto como las reducciones de impuestos y aranceles de importaciones. En el Reino Unido, donde la primera ministra Margaret Thatcher dispuso la creación de 25 conglomerados de empresas como parte del programa gubernamental de recuperación económica, se han abreviado considerablemente los trámites burocráticos, que quitaban mucho tiempo. Lo mismo ocurre en Francia, donde se han proyectado tres conglomerados de empresas para brindar empleos a los ex trabajadores desempleados de los astilleros de Dunquerque, Toulon-La Seyne y Aubagne-La Ciotat.

La influencia económica de un puerto libre puede llegar mucho más allá de su área circunvecina. Tal fue el caso del Aeropuerto Shannon, en las afueras de Dublín, el primer aeropuerto y zona industrial libre donde se puso en práctica lo que los economistas llaman actualmente la "industrialización dedicada a las exportaciones". En 1958, los jets de gran radio de acción, que ya no necesitaban reabastecerse de combustible, comenzaron a pasar de largo sobre aquel aeropuerto en sus viajes a América y Europa.

Brendan O'Regan, que era entonces administrador de la popular tienda libre de impuestos del aeropuerto, se anticipó a su época. y trato de convencer a los fabricantes de que se establecieran en ese lugar. A pesar del escepticismo con que fue acogida su idea, empezó a funcionar la empresa Shannon Free Airport Development Company, Limited, con O'Regan al frente. al poco tiempo, el promotor y sus vendedores llamaban a las puertas de los fabricantes internacionales para ofrecerles incentivos que incluían desde fábricas preconstruidas que las empresas podían alquilar, hasta dinero en efectivo para los trabajadores en proceso de capacitación.

El experimento fue un éxito. A las nuevas instalaciones de la zona libre vecina del aeropuerto llegaron importantes empresas: De Beers empezó a producir diamantes industriales; General Electric, cañones electrónicos para televisores, Westinghouse, controles electrónicos, la planta de Wang se dedicó al montaje de computadoras. Ahora hay en Shannon más de 90 empresas que ocupan a unas 4500 personas y el 90 por ciento de la producción de esta primera zona libre industrial se exporta, sobre todo al Mercado Común Europeo.

Era imposible que no trascendiera de Irlanda una idea tan grandiosa como la de la industrialización dedicada a las exportaciones. En 1962, O'Regan fue invitado a Taiwán. Luego, cinco delegaciones de aquella isla asiática acudieron a Shannon. En esa época, casi el 60 por ciento de las exportaciones de Taiwán correspondía a productos agrícolas. Hoy día hay tres zonas libres industriales de exportación en la isla, las cuales producen más de un tercio de las piezas que se utilizan en la floreciente industria de los sistemas de memoria para computadora, así como tableros de circuito impreso, televisores de color y gran variedad de artículos.

Pascal Lorot, experto francés en zonas libres, considera que los dos millones de empleos que se han creado en las zonas libres de todo el mundo son vitales para la futura prosperidad de las economías del Tercer Mundo. Se estima que están empleadas 500,000 personas tan sólo en las zonas libres de América Latina y para el año 2000, esta cifra puede duplicarse.

Otros financieros y hombres de negocios han comprendido las cualidades que hacen a Latinoamérica una región adecuada para fundar en ella zonas libres. Un ejemplo muy claro surgió en Costa Rica cuando su gobierno no pudo concluir dos zonas costeras que había proyectado, se le otorgó a una firma italiana, el Grupo Zeta, la autorización para que operara como zona libre su parque industrial en las afueras de San José, la capital del país. Ahora, esta empresa alquila y vende al mes un promedio de 3700 metros cuadrados de piso para instalaciones industriales a numerosos fabricantes. De manera parecida, el consorcio norteamericano Gulf & Western Industries destinó nueve millones de dólares a la construcción de una zona libre en la República Dominicana, y ahora recupera su inversión con el alquiler que le pagan los fabricantes de ropa, de instrumental médico y de partes de automóvil; además, da empleo a más de 9500 personas.

Quienes critican las zonas económicas libres señalan que tal vez sólo sirvan para desarraigar las empresas establecidas en una nación e instalarlas en otra. No obstante, los promotores de Corby, en Inglaterra, hacen notar que muchas de las nuevas compañías han llegado al conglomerado de fuera del país, principalmente de Estados Unidos y el resto de Europa. Otros consideran que las concesiones fiscales son exageradamente generosas; sin embargo los expertos opinan que los impuestos no recibidos de las empresas, se compensan con los recibidos de las personas individuales.

Conforme se tiene conocimiento sobre los beneficios que brindan las zonas económicas libres, cada vez más países hacen planes para establecer las suyas. Entre estos países se encuentran Australia, Kenia, y hasta Yugoslavia. Además, en vista de que la actividad industrial en el mundo adquiere un carácter cada vez más internacional, estas nuevas zonas no deben tener ninguna dificultad para atraer clientes entre las empresas que busquen un punto de apoyo cercado a sus mercados.

### 3. Situación Actual en Guatemala

Realmente el primer intento de crear una zona de libre comercio en Guatemala se efectuó en 1973, cuando se creó la Zona Libre de Industria y Comercio en Santo Tomás de Castilla mediante el decreto número 22-73 del Congreso de la República.

A pesar de haber sido creada desde 1973 empezó a operar formalmente hasta 1980.

Esta zona libre de industria y comercio se creó como una institución estatal con domicilio en el Departamento de Izabal, específicamente en el perímetro del Puerto Santo Tomás de Castilla funcionando como una área extra-aduanal en la cual se pueden llevar a cabo las siguientes actividades: introducir, extraer, almacenar, exhibir, empaçar, desempacar, manufacturar, envasar, montar, ensamblar, refinar, purificar, mezclar, transformar y en general, comerciar, operar y manipular toda clase de mercancías, productos, materias primas, equipos y envases y demás efectos de comercio con la única excepción de los artículos que sea prohibida su importación de acuerdo con las leyes de Guatemala.

#### Beneficios fiscales

Todas las mercancías y demás artículos o efectos de comercio, materias primas, materiales, productos semielaborados, productos intermedios, empaques y envases, así como maquinaria, equipo, repuestos, accesorios y demás bienes que se destinen a las operaciones descritas anteriormente, están exentos del pago de derechos, impuestos, contribuciones, tasas y demás gravámenes fiscales y municipales, creados o por crearse, tanto en su introducción como por su permanencia en la misma.

Además las empresas que se instalen y operen dentro de la zona libre están exentas del pago de impuestos, derechos, contribuciones, arbitrios y tasas fiscales o municipales, creados o por crearse, excepto el impuesto sobre la renta, cuyo pago se exonera en 100% durante los primeros doce años.

Cuando se creó esta ley, se gravaba la factura comercial con el pago del impuesto del timbre.

Las empresas que se instalen en la zona libre no gozarán de los beneficios contemplados en otras leyes regionales o nacionales de fomento industrial.

Comentario de la Zona Libre de Santo Tomás de Castilla

A pesar de tener más de 10 años de operar formalmente, el impacto de la Zona Libre de Comercio de Santo Tomás de Castilla ha sido mas bien bastante leve.

En 1991 se emplea a aproximadamente 1200 personas en 53 empresas, la mayor parte de ellas comerciales utilizando alrededor del 50% del área destinada a las operaciones comerciales e industriales.

El poco impacto de esta Zona Libre se debe a las siguientes situaciones:

1. Su condición de institución estatal, lo cual crea poca confianza del sector privado en sus operaciones, así como la poca eficiencia que caracteriza las instituciones estatales.
2. Por ser institución estatal, las divisas provenientes de las operaciones que ahí se realicen deben liquidarse en el sistema bancario nacional.
3. El hecho de que se encuentre ubicada en una sola zona específica en el territorio nacional, dificulta el establecimiento de empresas que por razones de mano de obra, infraestructura, espacio y comercialización necesiten localizarse en otra región del país.

Ley de Zonas Francas Decreto 65-89

Fue hasta en 1989 que se emitió una ley que verdaderamente impulsara los negocios a través de las denominadas Zonas Libres o Zonas Francas a través del Decreto 65-89 del Congreso de la República. Realmente una regulación de esta forma ya era bastante necesaria pues Guatemala puede quedarse a la zaga en esta era de comercio internacional.

Dentro de las características principales de esta ley se encuentran:

1. Las zonas francas pueden ser públicas o privadas.
2. Cuenta con un régimen cambiario especial.
3. Brinda una serie de incentivos fiscales para las empresas que operan bajo esta ley.

De acuerdo con la ley de zonas francas, el establecimiento de una empresa productora de químicos agrícolas bajo este régimen tiene las siguientes desventajas:

1. Se necesita de una inversión bastante alta para trasladar o instalar una industria de este tipo y dadas las características de nuestra legislación, siempre existe la posibilidad de que esta ley cambie y haga inútil una inversión de este tipo.
2. La prohibición de instalación de industrias que generen contaminación ambiental, dentro de las cuales las empresas que producen químicos agrícolas se encuentran.

Sin embargo, esta situación puede cambiar en el futuro y hacer factible una inversión de este tipo. Resultaría bastante ventajosa la instalación de la industria de zonas francas si lo comparamos con el régimen de admisión temporal para una maquiladora. A continuación se presenta un análisis comparativo de las características de un usuario industrial de zona franca y una empresa industrial calificada bajo el régimen de admisión temporal según el decreto 29-89 en el cual se puede ver las ventajas de operar en zona franca.

4. Análisis Comparativo entre un "Usuario Industrial" de Zona Franca, Calificado Conforme el Decreto 65-89 y una Empresa Industrial Calificada bajo el Régimen de Admisión Temporal "Maquiladora o Importadora, Conforme el Decreto 29-89.

ELEMENTOS DE ANALISIS	USUARIO INDUSTRIAL DE ZONA FRANCA DECRETO 65-89	EMPRESA INDUSTRIAL BAJO REGIMEN DE ADMISION TEMPORAL DECRETO 29-89
I. DEFINICION	Dedicado a la producción o ensamble de bienes para la exportación fuera del territorio aduanero nacional, reexportación o a la investigación y desarrollo tecnológico.	Orientada a la producción y/o ensamble de bienes destinados a la exportación o reexportación, fuera del área centroamericana.

**Comentarios:**

Aunque la definición difiere en alguna medida, es en esencia lo mismo, se requiere exportar o reexportar. La Ley de Zonas Francas contempla además la posibilidad de dedicarse al campo de la tecnología.

## ELEMENTOS DE ANALISIS

## USUARIO INDUSTRIAL DE ZONA FRANCA DECRETO 65-89

## EMPRESA INDUSTRIAL BAJO REGIMEN DE ADMI- SION TEMPORAL DECRETO 29-89

### II. REQUISITOS PARA CALIFICARSE

Presentar por parte de la Entidad Administradora de la Zona Franca la SOLICITUD DE AUTORIZACION para instalar un Usuario, en formulario oficial proporcionado por el Departamento de Zonas Francas de la Dirección General de Política Industrial.

1. Fotocopia legalizada del Testimonio de la Escritura Pública de Constitución de sociedad y sus modificaciones y debidamente registrado.
2. Listado de los bienes a ingresar en la Zona Franca con beneficios fiscales.

Presentar a la Dirección de Política Industrial por parte del interesado la SOLICITUD DE CALIFICACION y los documentos siguientes:

1. Estudio Técnico Económico firmado por ECONOMISTA O INGENIERO INDUSTRIAL, colegiado activo.

2. Patente de Comercio de Empresa.
3. Fotocopia legalizada del Testimonio de la Escritura Pública de constitución de sociedad y sus modificaciones, debidamente registrado.
4. Fotocopia legalizada del nombramiento de su Representante Legal, inscrito en el Registro Mercantil.

### Comentarios:

1. Un estudio Técnico Económico es más complejo que un formulario y más costoso al empresario en tiempo y dinero.
2. En la Zona Franca no se requiere Patente de Comercio de Empresa, ya que de ésta tiene Control físicamente en forma permanente.
3. En el formulario de Usuario de Zona Franca está contemplado el Número de Identificación Tributaria NIT, mientras que en el Decreto 29-89 se debe acompañar la constancia de inscripción en el Registro Tributario Unificado (NIT).

### ELEMENTOS DE ANALISIS

INDIA NO EXISTE OLA  
OTROSI AMAGATI PALE

#### III. DURACION DEL TRAMI- TE PARA OB TENER CALI- FICACION O AMPLIACION

### USUARIO INDUSTRIAL DE ZONA FRANCA DECRETO 65-89

1. La Dirección de Política Industrial debe dictaminar en 30 días contados a partir de la presentación de la solicitud.
2. El Ministerio de Economía con base en el dictamen de la Dirección de Política Industrial, debe resolver dentro de los 15 días después del dictamen.

### EMPRESA INDUSTRIAL BAJO REGIMEN DE ADMI- SION TEMPORAL DECRETO 29-89

1. La Dirección de Política Industrial debe dictaminar en 30 días contados a partir de la presentación de la solicitud.
2. El Ministerio de Economía con base en el dictamen de la Dirección de Política Industrial, debe resolver dentro de los 15 días después del dictamen.

#### Comentarios:

No hay diferencia alguna; sin embargo, el análisis de un Estudio Técnico Económico es muy minucioso y muchas veces no llena los requerimientos establecidos, de ahí que deba ampliarse, corregirse o incluso replantearse. Esto conduce a que 45 días legales puedan transformarse en 90 ó 180 días prácticos.

El formulario empleado para el Usuario de Zonas Francas, es tan sencillo que puede emitirse dictamen en corto tiempo.

ELEMENTOS DE ANALISIS

USUARIO INDUSTRIAL DE  
ZONA FRANCA DECRETO  
65-89

EMPRESA INDUSTRIAL  
BAJO REGIMEN DE ADMI-  
SION TEMPORAL DECRETO  
29-89

IV. INCENTIVOS  
FISCALES

1. No están afectos a los impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación de maquinaria, equipo, herramientas, materias primas, insumos, productos semi-elaborados, envases, empaques, componentes y cualquier mercancía usada en la producción de bienes y prestación de servicios.
  2. Exoneración total del impuesto sobre la renta por un plazo de 12 años.
  3. Exoneración del Impuesto al Valor Agregado en las transferencias de mercancías dentro y en Zonas Francas.
  4. Exoneración del Impuesto sobre la Venta y Permuta de Bienes Inmuebles.
  5. Exoneración del Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales sobre documentos por los que se transfiera la propiedad de bienes inmuebles dentro de la Zona Franca.
1. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, sobre las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases; empaques, etiquetas necesarias para la exportación o reexportación, hasta por un plazo de un año que puede ampliarse por un año más autorizado por la Dirección General de Aduanas.
  2. Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA sobre los muestrarios, muestras de ingeniería, instructivos, patrones y modelos.
  3. Exoneración del Impuesto sobre la Renta por 10 años.

**ELEMENTOS DE ANALISIS**

**USUARIO INDUSTRIAL DE  
ZONA FRANCA DECRETO  
65-89**

**EMPRESA INDUSTRIAL  
BAJO REGIMEN DE ADMI-  
SION TEMPORAL DECRETO  
29-89**

4. Suspensión temporal del los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, de maquinaria, equipo, partes componentes y accesorios para la producción.
5. Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del IVA, a la importación de maquinaria, equipo, partes componentes y accesorios para el proceso productivo.
6. Exoneración total de impuestos ordinarios y extraordinarios a la exportación.

**Comentarios:**

1. En el Decreto 65-89 se enumeran todos los bienes a importar sin impuestos, inclusive los correspondientes a la maquinaria, equipo y herramienta, los cuales se separan en el Decreto 29-89 precisamente porque hay algunos que se pueden ingresar al país en suspensión temporal y otros totalmente exonerados.

Por otra parte, como la Zona Franca es un área extra-aduanal, no se emplean los documentos usuales de una importación regular, ni aún los de una Admisión Temporal.

El procedimiento aduanal en una Zona Franca es sumamente simple.

2. La exoneración del impuesto sobre la renta es por 10 años en el Decreto 29-89 y por 12 en el Decreto 65-89.
3. El Decreto 65-89 prevén adición al Decreto 29-89, la exoneración del IVA sobre las transferencias de bienes que se realicen dentro de la Zona y la exoneración del papel Sellado y Timbres fiscales por la transferencia de bienes inmuebles dentro de la Zona.
4. Aunque en el Decreto 65-89 no se menciona la exoneración de los impuestos ordinarios y extraordinarios a la exportación; está sobreentendido, porque los documentos para ingresar las mercancías son de tránsito.

**ELEMENTOS DE ANALISIS**

**USUARIO INDUSTRIAL DE  
ZONA FRANCA DECRETO  
65-89**

**EMPRESA INDUSTRIAL  
BAJO REGIMEN DE ADMI-  
SION TEMPORAL DECRETO  
29-89**

**V. GARANTIAS  
Y  
OBLIGACIONES**

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"><li>1. Suministrar a la Dirección de Política Industrial, por intermedio de la Entidad Administradora, la información que le sea requerida.</li><li>2. Avisar a la Entidad Administradora con 60 días de anticipación, el cierre de sus operaciones.</li></ol> | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Constitución de fianza, garantía bancaria.</li><li>2. Iniciar producción en la fecha que indica la resolución.</li><li>3. Proporcionar declaración jurada mensual a la Dirección General de Aduanas de las Pólizas de importación y exportación y copias selladas de las mismas a la Dirección de Política Industrial.</li><li>3. Llevar registros contables e inventario perpetuo de las mercancías ingresadas temporalmente y de las utilizadas en las exportaciones o reexportaciones.</li></ol> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Comentarios:**

1. Las obligaciones a que queda sujeta una empresa calificada conforme el Decreto 29-89 bajo el Régimen de Admisión Temporal son evidentemente mayores.
2. En la Zona Franca no se exige garantía de ninguna clase porque su control es permanente.

En conclusión se puede decir que con la implantación de la ley de zonas francas, Guatemala se actualiza en materia de leyes que fomentan el libre comercio, pues, este tipo de leyes se encuentran vigentes desde hace varios años en diversos países que han obtenido con su ayuda un buen desarrollo económico. Adicionalmente viene a complementar la legislación referente a la maquila y como puede observarse en la comparación de ambas leyes, la ley de zonas francas otorga beneficios en algunos casos mayores a la ley de fomento a las exportaciones y de maquila.

## CONCLUSIONES

1. La exportación de productos no tradicionales constituye ya un renglón importante de generación de divisas para Guatemala así como una fuente de empleo, y las perspectivas para el futuro son aún más alentadoras. En lo que respecta a las exportaciones a Centroamérica las posibilidades de una reanudación del mercado común centroamericano hacen pensar en un incremento de las mismas.
2. Los beneficios que otorga el decreto 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y el decreto 65-89 Ley de Zonas Francas, son necesarios para fomentar las exportaciones de Guatemala y generar mayor empleo. Además su vigencia ayuda a mantener a Guatemala dentro del marco del comercio moderno mundial.
3. Una adecuada planeación, una cuidadosa evaluación del control interno y además la revisión de aspectos legales específicos, constituyen la base para realizar un trabajo de auditoría externa eficiente y de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, en las empresas exportadoras de químicos agrícolas bajo el sistema de maquila.
4. El control sobre el rubro de inventarios, constituye un punto esencial en las operaciones de las empresas maquiladoras pues de ello depende que se tengan buenos rendimientos en la producción y se pueda cumplir con las estipulaciones exigidas por las empresas contratantes del servicio.
5. La implantación de zonas francas en Guatemala, constituye un apoyo para la reactivación de la economía nacional y al igual que el sistema de maquila, merece el total apoyo de los diversos sectores de la economía nacional.
6. El Contador Público y Auditor, dada su formación técnica y experiencia en los diversos campos de los negocios, se constituye en una pieza valiosa en el éxito de las empresas maquiladoras de exportación, asesorándolas en los diversos aspectos de sus operaciones.

## RECOMENDACIONES

1. La exportación de productos no tradicionales, dentro de los cuales se encuentran los químicos agrícolas, debe recibir el total apoyo de las autoridades de gobierno, pues, las perspectivas indican que dentro de poco tiempo superarán en ingreso de divisas a los llamados productos tradicionales.
2. El decreto 29-89 "Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila" y el decreto 65-89 "Ley de Zonas Francas", deben ser evaluados periódicamente y adecuados a los constantes cambios del comercio mundial, para que puedan alcanzarse los objetivos para los cuales fueron creados.
3. El Contador Público y Auditor debe actualizarse constantemente en las nuevas operaciones del comercio mundial en que se ven involucradas las empresas maquiladoras de exportación y de esa forma prestar un servicio de alta calidad.
4. El control sobre el rubro de inventarios debe ser muy eficaz en las empresas maquiladoras de exportación, para evitar pérdidas y pago de impuestos en forma innecesaria, además se deben efectuar conciliaciones periódicas con la cuenta corriente de mercancías de la Dirección General de Aduanas, para controlar adecuadamente sus obligaciones fiscales.
5. Debe agilizarse y promoverse más la utilización de zonas francas en el país, para que sirva de apoyo al crecimiento económico de Guatemala, y sea una fuente importante de generación de empleo.

## BIBLIOGRAFIA

1. Asociación de Gerentes de Guatemala, "Industria de Maquila", Revista Gerencia, No. 216. Guatemala Septiembre de 1987.
2. Centro de Investigaciones Económicas Nacionales CIEN. Informe al Congreso No. 6. Comentarios de la ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila. Guatemala, julio de 1989.
3. Gremial de exportadores de productos no tradicionales. Análisis del comportamiento de las exportaciones 1981-1990.
4. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Seminario "Análisis de la Ley de Zonas Francas". Guatemala, septiembre de 1990.
5. Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio "Santo Tomás de Castilla". Decreto del Congreso Número 22-73. Guatemala 1973.
6. Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto Número 20-89, Guatemala, 1989.
7. Ley de Zonas Francas. Decreto Número 65-89. Guatemala, 1989.
8. Price Waterhouse. Boletines informativos, aspectos fiscales. Guatemala 1989 y 1990.
9. Price Waterhouse. Serie de Guías de Auditoría. La Auditoría de Price Waterhouse. Miami, Florida, Estados Unidos 1986.