

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**LA IMPORTANCIA DE LA PLANEACIÓN,
EN LA AUDITORÍA FISCAL DE UNA INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS**

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

FLOR DE MARÍA SÁNCHEZ GARCÍA

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE
CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA
EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

Guatemala, julio de 2007

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º.	Lic. Cantón Lee Villela
Vocal 2º.:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º.:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º.:	P.C. Efrén Arturo Rosales Alvarez
Vocal 5º.:	P.C. Deiby Boanerges Ramírez Valenzuela

PROFESIONALES QUE PRACTICARON
LOS EXAMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BASICAS

Área de Auditoría	Lic. Manuel Fernando Morales García
Área de Contabilidad	Lic. Jorge Alberto Trujillo Corso
Área de Matemática-Estadística	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado

PROFESIONALES QUE PRACTICARON
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente:	Lic. Mario Danilo Espinoza Aquino
Examinador:	Lic. Salvador Giovanni Garrido Valdez
Examinador:	Lic. Edgar Adrián Archila Valdez

Guatemala, 9 de marzo de 2006

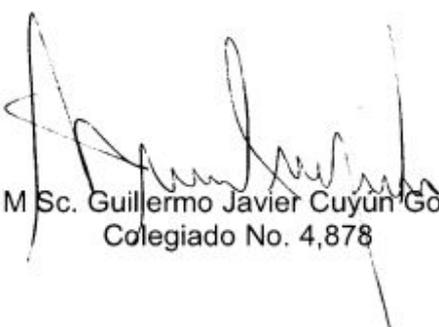
Licenciado
Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria Zona 12

Licenciado Velásquez:

En atención a su designación, procedí a asesorar y revisar el trabajo de tesis "LA IMPORTANCIA DE LA PLANEACIÓN EN LA AUDITORÍA FISCAL DE UNA INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS", preparada por la señorita FLOR DE MARÍA SÁNCHEZ GARCÍA, Carné 9714080, para ser considerado, previo a optar al título de Contadora Pública y Auditora, en el grado de Licenciada.

En mi opinión, el trabajo de tesis presentado por la señorita FLOR DE MARÍA SÁNCHEZ GARCÍA, es un valioso aporte al tema en mención y reúne los requisitos académicos para ser discutido en un examen Privado de Tesis, por lo que me permito emitir Dictamen favorable al respecto.

Atentamente,



Lic. M Sc. Guillermo Javier Cuyún González
Colegiado No. 4,878



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

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

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
DIEZ DE AGOSTO DE DOS MIL SIETE.**

Con base en el Punto SEPTIMO, inciso 7.5 del Acta 20-2007 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 31 de julio de 2007, se conoció el Acta AUDITORIA 92-2007 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 17 de julio de 2007 y el trabajo de Tesis denominado: "LA IMPORTANCIA DE LA PLANEACIÓN EN LA AUDITORIA FISCAL DE UNA INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS", que para su graduación profesional presentó la estudiante **FLOR DE MARIA SANCHEZ GARCIA**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



Smp.

ACTO QUE DEDICO

- A DIOS: Por las bendiciones que me ha dado desde el momento que me dio la vida, por haberme creado con la capacidad de superar los momentos difíciles y poder celebrar los más bellos. Por todo el amor que me ha manifestado.
- A LA VIRGEN: Por haber acompañado a mi madre en los días más difíciles de mi nacimiento, por haber intercedido ante su hijo para darme una vida tan bella.
- A MI MADRE: Inocenta García Quevedo Vda. de Sánchez, quien por su gran amor ha tenido la fortaleza para soportar los más duros momentos, noches de desvelo, largas jornadas de trabajo poniendo a sus hijos antes que a ella misma, quien con su sencillez y paciencia me ha dado el ejemplo para perseverar y alcanzar las metas que Dios ha permitido proponerme.
- A MI PADRE: Miguel Sánchez Pérez (QPD), por el amor, el apoyo y el legado de vida que me brindó.
- A MI TIO JUAN: Por ser un mentor, ejemplo de amor, sabiduría y comprensión, por el ánimo brindado en los momentos decisivos en mi vida, gracias sencillamente por estar presente como un segundo padre.
- A MIS HERMANOS: Isabel, Lucrecia, Silvia y Carlos, Con mucho Amor y con el mejor deseo para que sus vidas estén siempre cerca de DIOS y así puedan lograr lo que se propongan, sabiendo que Él los ha puesto en mi vida para llenarla de alegría por el amor y apoyo que me han dado.
- A MIS SOBRINOS Y CUÑADOS: Luisito, Kathy, Oscarito, Dany, Güilia, Luana, Cesia, Gustavo, Lourdes y David. Oscar, Antonio y Auri, Por los momentos que hemos compartido de gran alegría y por ser parte de las personas más queridas que Dios me ha dado, especialmente a Oscar quien ha sido como un hermano.

AL GRUPO: ESCOGE, por ser el medio que DIOS ha utilizado dentro de la Iglesia para guiarme y hacerme crecer en el amor a Él y al prójimo de tal manera que mi vida espiritual ha sido fortalecida con su amistad y amor.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS DE TRABAJO:

Porque en todas las etapas de mi vida han habido personas de las que he recibido la riqueza de la sabiduría y el apoyo.

A USTED: Que participa en este acto.

INDICE

Capítulo I

INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS EN GUATEMALA

1.1	Antecedentes Históricos	1
1.1.1	La industria de bebidas gaseosas en Guatemala	2
1.2	Definición de industria	3
1.3	Clasificación	4
1.4	Proceso productivo	4
1.4.1	Ingredientes	6
1.4.2	Métodos de fabricación	9

Capítulo II

ASPECTOS LEGALES PARA LA INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS

2.1	Generalidades de los tributos	15
2.1.1	Los tributos	15
2.1.2	Origen de los tributos	15
2.1.3	Finalidad de la obligación tributaria	16
2.1.4	Clasificación de los tributos	17
2.1.4.1	Impuestos	18
2.1.4.2	Objetivos de los impuestos	19
2.1.4.3	Características de los impuestos	19
2.1.4.4	Clasificación de los impuestos	19
2.2	Constitución de una industria de bebidas gaseosas	21
2.3	Leyes relacionadas	22
2.3.1	Decreto número 6-91, Código Tributario	22
2.3.2	Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado	24
2.3.3	Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta	25
2.3.4	Decreto número 09-2002, Ley del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas	

Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada	27
2.3.5 Decreto número 19-04, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	28
2.3.6 Decreto número 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos	30
2.3.7 Decreto número 26-95, Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros	31

Capítulo III

LA PLANEACIÓN DE AUDITORÍA

3.1 Definiciones generales	32
3.1.1 Auditoría	32
3.1.2 Alcance de auditoría	33
3.1.3 Certeza razonable	33
3.1.4 Objetivo de una auditoría	33
3.1.5 Planeación de auditoría	33
3.2 Etapas	34
3.2.1 Planificación general o técnica	35
3.2.2 Planificación específica o administrativa	35
3.3 Plan global de auditoría	36
3.3.1 Consideraciones para desarrollar el plan global	36
3.3.2 Programa de auditoría	40
3.3.2.1 Forma del programa de auditoría	40
3.3.2.2 Ventajas que ofrecen los programas de auditoría	41
3.3.2.3 Factores a considerar	41
3.3.3 Técnicas, procedimientos y objetivos	42
3.4 Certeza razonable	42

3.5	Evaluación del riesgo	43
3.6	Importancia relativa	44
3.7	La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría	45
3.8	Evidencia suficiente apropiada de auditoría	50
3.9	Determinación de la necesidad de usar el trabajo de un experto en la auditoría	52
3.10	Técnicas y procedimientos para obtener evidencia de Auditoría	53
3.10.1	Inspección	54
3.10.2	Observación	54
3.10.3	Investigación y conformación	54
3.10.4	Cómputo	55
3.10.5	Procedimientos analíticos	55
3.10.6	Muestreo de auditoría	55
3.10.6.1	Selección de partidas para prueba para reunir evidencia	55
3.10.7	Documentación	57

Capítulo IV

LA IMPORTANCIA DE LA PLANEACIÓN EN LA AUDITORÍA FISCAL DE UNA INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS

4.1	Antecedentes	61
4.1.1	Posición del auditor desde el punto de vista privado	61
4.1.1.1	En forma independiente	62
4.1.1.2	En forma dependiente	62
4.1.2	Entidad pública	62
4.1.3	Tipos de prestación del servicio profesional	63
4.2	Procedimientos específicos en la planeación de la auditoría fiscal	63
4.2.1	Plan global de auditoría	63
4.2.1.1	Planeación técnica	63

4.2.1.2 Planeación administrativa	71
Capítulo V	
CASO PRÁCTICO: PLANEACIÓN EN LA AUDITORÍA FISCAL DE UNA INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS	
5.1 Información general	74
5.2 Desarrollo del plan global de auditoría	75
Memorando de planeación de auditoría	76
Planeación técnica	77
a) Objetivo general	77
b) Período a revisar	77
c) Emisión del nombramiento	77
d) Actualización o elaboración de la información básica	78
e) Fechas clave de la auditoría	81
f) Personal clave del contribuyente	82
g) Áreas críticas de la declaración y los estados financieros	82
h) Índice y programas específicos a utilizar en la auditoría	88
Planeación Administrativa	124
a) Personal necesario y horas hombre estimadas para realizar la auditoría	124
b) Equipo y material necesario	125
c) Estimación financiera	125
Comentarios	126
CONCLUSIONES	128
RECOMENDACIONES	130
BIBLIOGRAFÍA	132

INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de todo trabajo, se toma como herramienta indispensable la planificación, cuando nos referimos a la ejecución de una auditoría y se desarrolla un proceso sistemático con el objetivo de obtener y evaluar las evidencias relacionadas con los informes sobre actividades económicas y acontecimientos relacionados, con la finalidad de determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, estableciéndose que dichos informes se han elaborado con observación de los principios establecidos para el caso.

El objeto de la investigación consiste en: “Determinar la importancia de la planeación, en la auditoría fiscal de una industria de bebidas gaseosas”. Debido al desarrollo de la industria en Guatemala y los constantes cambios en las leyes, es evidente la necesidad de prepararse a las contingencias antes de ejecutar una auditoría, conocer la industria, las leyes que aplican para el período a revisar, que entre otras permiten un mejor desempeño y aprovechamiento de recursos.

Para ello se desarrollan cinco capítulos que contienen la información que en su orden permiten al lector introducirse al tema y dar respuesta a sus inquietudes.

En el Capítulo I, se encuentran todos los aspectos relacionados con la industria de bebidas gaseosas en Guatemala, la historia de su creación, el establecimiento de la industria a través de franquicias o permisos elaborar algunas marcas establecidas en el mercado mundial y además la creación de nuevas marcas, ingredientes y el proceso productivo de la bebida en Guatemala.

La constitución de una industria de bebidas gaseosas en el país queda sujeta a las Leyes que regulan su comercialización.

En el Capítulo II se presentan los aspectos legales que rigen desde el momento que nace hasta el cierre de sus operaciones. Contiene derechos y obligaciones que permiten una gobernabilidad y sostenimiento del Estado, es la reciprocidad del poseer los bienes, su uso y explotación así como el ser parte de la sociedad que sostiene los gastos comunes a través de sus tributos. Además se dan a conocer algunos conceptos y definiciones relacionados con las leyes fiscales.

En el Capítulo III se desarrollan los puntos importantes del tema investigado como determinar una planeación adecuada del trabajo de auditoría, con el objetivo de asegurar que se preste atención adecuada a áreas importantes, los problemas potenciales son identificados. La planeación ayuda en la apropiada asignación de actividades de los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos, así como la forma y las herramientas a utilizar.

El Capítulo IV, comprende el programa de trabajo en un plan de auditoría en una industria de bebidas gaseosas indicando las acciones que se deben ejecutar para llevar a cabo su revisión; por lo tanto dependerá del resultado que se obtenga la información recabada sobre la base de procedimientos y técnicas establecidos en su desarrollo.

El Capítulo V comprende el desarrollo del caso práctico en donde se indican las necesidades y los beneficios que tiene la planeación de la auditoría en una industria de bebidas gaseosas.

CAPITULO I

INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS EN GUATEMALA

En la planeación de una auditoría fiscal efectuada a la Industria de Bebidas Gaseosas, es conveniente definir algunos conceptos y aspectos relevantes de la producción.

1.1. Antecedentes Históricos

La elaboración de las bebidas carbónicas o gaseosas son el resultado de los ensayos para producir aguas efervescentes semejantes a las de las fuentes naturales. Al cabo de algún tiempo, se les agregaron saborizantes y de ahí nacieron las diversas aguas y bebidas gaseosas, que son esencialmente agua cargada con dióxido de carbono, mezclándola con azúcar, algún ácido, una materia colorante y un agente de sabor.

“Coca-Cola fue creada el 5 de Mayo de 1886. John Pemberton, su inventor, empezó a trabajar en la fórmula a los 54 años de edad. En un principio con sus características medicinales, la Coca-Cola se vendió por primera vez en lugares donde no servían bebidas alcohólicas, tal es el caso de las boticas conocidas como establecimientos donde se vendía remedios caseros y las farmacias de esa época.” (16:S/N)

“Se reconoce que Willy Venable en un negocio de su propiedad vendió un vaso de Coca-Cola como a la vez compró el derecho de fabricación con una copia de la fórmula original.” (16:S/N)

“En cambio Frank Robinson le dio al producto el nombre de Coca-Cola, diseñó el logo con caligrafía spenceriana y llevo a cabo la combinación de dos ingredientes de la formula, que le daban un sonido aliterado y utilizado por

primera vez en un anuncio el 16 de Junio de 1887, que fue también el primer fabricante.” (16:S/N)

1.1.1 La industria de bebidas gaseosas en Guatemala

“Coca Cola llego por primera vez a Guatemala en 1920. En ese entonces era embotellada y distribuida por la United Fruit Company UFCO.”(16:S/N)

La Embotelladora Guatemalteca se creo en 1928. En 1958 su franquicia fue renovada como Embotelladora Central.

El grupo PANAMCO adquirió a la Embotelladora Central en 1999. Coca-Cola FEMSA adquirió al grupo PAMANCO en 2003.

Coca-Cola FEMSA, el socio embotellador local, es de origen mexicano, y es la segunda embotelladora más grande de Coca-Cola en el mundo.

El socio embotellador Incasa es la compañía que da soporte a las otras embotelladoras en Guatemala. La planta embotelladora Alimentos y Bebidas Atlántida, S.A. (ABASA) esta localizada en Zacapa y la planta embotelladora Industrias del Pacifico, S.A. (DINPA) esta localizada en Retalhuleu.

En 1942, Pepsi Cola Company (PepsiCo) elige a Fábrica de Bebidas Gaseosas y Hielo La Mariposa como fabricante y distribuidor exclusivo de sus productos.

En 1979, da inicio el proceso de descentralización de la bebida con la fundación de la Embotelladora del Atlántico, en el municipio de Teculután en el departamento de Zacapa, continúa en 1983 al fundarse la Embotelladora del Sur en el departamento de Escuintla.

En 1992 la Embotelladora Guatemalteca inicia la etapa de expansión internacional, al adquirir Pepsi Cola Belice. La etapa de expansión internacional continúa en 1994 cuando la Mariposa adquiere Embotelladora la Reyna de la República de Tegucigalpa Honduras, en forma conjunta con inversionistas locales. Un año más tarde en 1995, la Embotelladora Guatemalteca adquiere Embotelladora Nacional de la República de Managua Nicaragua.

“La amplia trayectoria de la Mariposa hace que en 1997 sea nombrada oficialmente por PepsiCo como Embotellador Ancla para la región centroamericana; en el año 2001 Corporación Mariposa continua su expansión regional y luego inicia operaciones en la República de El Salvador.” (16:S/N)

Por lo que se puede observar, a nivel mundial la primera bebida gaseosas en ser industrializada es Coca-Cola, situación que se repite en Guatemala, ya que según la registros históricos mencionados ésta llega por primera vez en 1920.

1.2. Definición de Industria

Previo a definir la industria de las bebidas gaseosas, se define el concepto de industria.

a) Industria

Es un conjunto de operaciones que concurren a la transformación de materias primas y la producción de riquezas.

Planta fabril es la que se dedica a la transformación de la materia prima, a través de un proceso para llegar a un producto de insumo o completamente elaborado.

b) Industria de bebidas gaseosas

La industria de bebidas gaseosas es la empresa constituida legalmente y que cumplidos los requisitos, se dedica a la elaboración de las bebidas carbónicas o gaseosas, aguas efervescentes o las semejantes a las de las fuentes naturales, por un proceso sistemático del mezclado de ingredientes, con maquinaria de alta tecnología para producir en grandes cantidades de bebidas. La misma empresa embotella el producto, al realizar la compra de envases o materia prima en la fabricación del recipiente. Por la presentación para la venta del producto se le denomina “embotelladora”.

1.3. Clasificación

En Guatemala a esta industria se le clasifica de acuerdo a la originalidad del sabor y la marca de la bebida gaseosa que prepare, en:

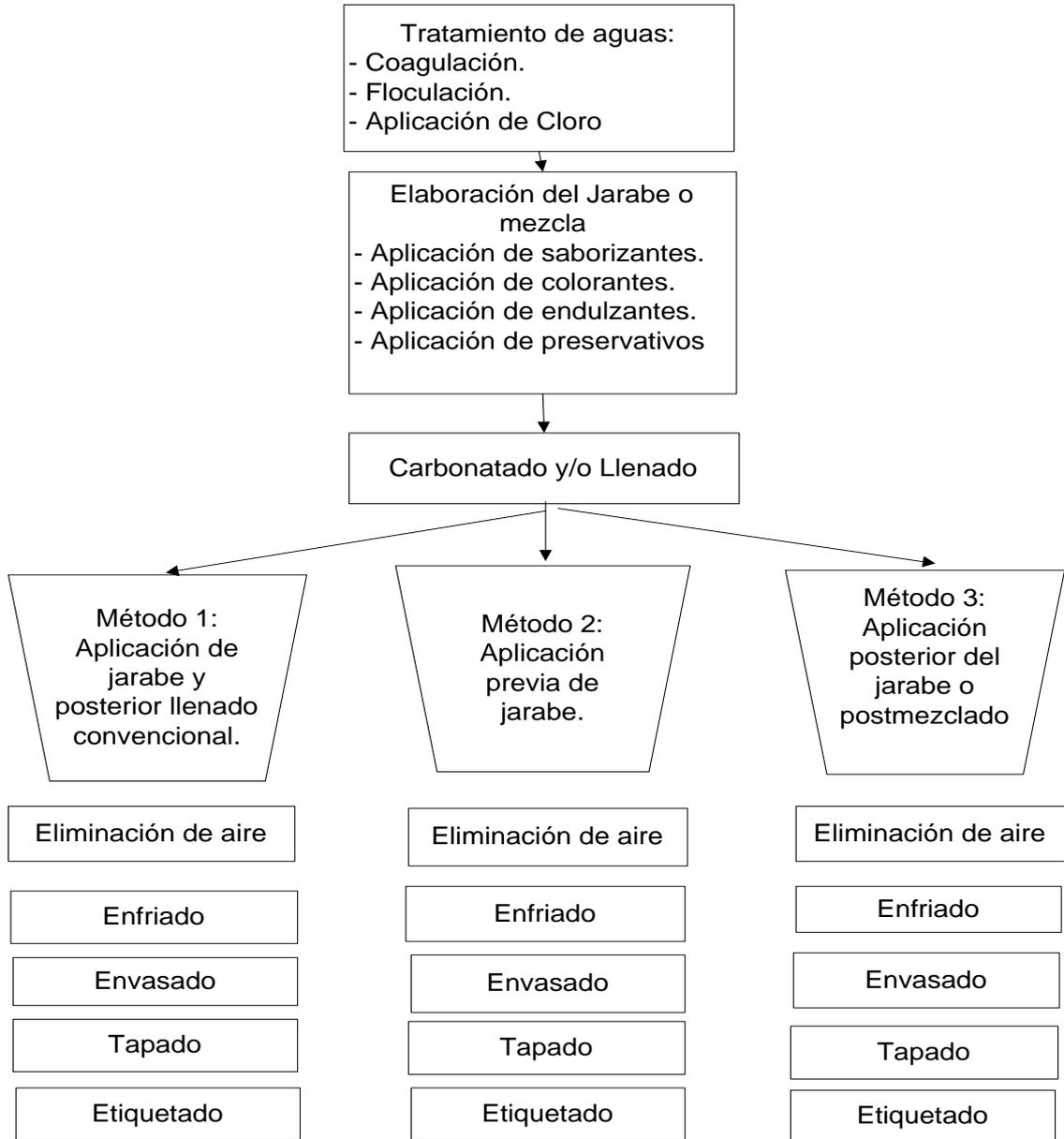
- a) Industria con franquicia para elaboración de bebidas y marcas ya existentes,
- b) Industria que elabora bebidas y marcas creadas por la misma.

1.4. Proceso Productivo

En la siguiente gráfica se presenta el proceso productivo de una industria de bebidas gaseosas:

Grafica 1

Proceso Productivo de una Empresa de Aguas Gaseosas



Fuente: Elaboración propia con base a la información de la página de internet de Embotelladora La Mariposa

Para conservar el gas en la bebida gaseosa, se envasa en recipiente herméticamente cerrado y adicionalmente, se realiza el lavado de los recipientes (botellas de vidrio o plástico) de manera paralela en cualquiera de las estas etapas.

1.4.1. Ingredientes

Los ingredientes para la elaboración de bebidas gaseosas pueden variar, de acuerdo a la clase de bebida que se desea elaborar. Los más comunes son los siguientes:

a) Saborizante

Los saborizantes para las bebidas gaseosas los preparan empresas que se dedican a esta actividad. En cada sustancia existen formulas de los componentes en la preparación de los jarabes.

Los saborizantes son extractos alcohólicos, emulsiones soluciones alcohólicas o jugos de frutas.

Los extractos alcohólicos son preparados con drogas secas y soluciones alcohólicas, o bien el lavado de aceites esenciales con mezclas de agua y alcohol, luego de separar el aceite.

Las emulsiones son preparadas con aceites esenciales, goma arábica y jarabe espeso de azúcar o de glicerina; la mezcla se pasa por un homogeneizador, un ejemplo de estas emulsiones es la de naranja y la cerveza de raíces.

Algunos saborizantes como el de cereza, fresa y helado con soda son solubles en soluciones alcohólicas diluidas y se preparan al disolver los aceites

esenciales en el alcohol, agregándole agua hasta obtener la dilución conveniente.

Además de los saborizantes se usan otras sustancias para mejorar el sabor y el aroma del refresco. Por ejemplo, los refrescos estilo cola se les pone cafeína en proporción de 7 a 23 mg. por 100 cc., se les agrega la cafeína por su sabor amargo y no por el efecto estimulante.

b) Ácidos

Ácido Cítrico: Se extrae de los limones, limas y piñas. El ácido cítrico es un ingrediente natural de los frutos cítricos. Las bebidas que contienen estos sabores se acidifican con una solución de 48% de dicho ácido.

Ácido Fosfórico: Es el acidulante más económico por su bajo costo y porque es muy potente; se usa principalmente en los refrescos tipo “cola”.

Ácido Tartárico: Es uno de los subproductos utilizados en la elaboración del vino. El sabor ácido de la bebida depende de la concentración de iones de hidrógeno, pues tienen el mismo sabor ácido las soluciones de los ácidos cítrico, tartárico o fosfórico. Se añaden ácidos a los refrescos para modificar la dulzura del azúcar y como preservativo. Todos los ácidos que se agreguen a los refrescos deben contener “grado para alimentos”.

c) Colores

Caramelo: Es un color vegetal que se prepara al quemar azúcar de maíz, generalmente con una sal amónica como catalizador. Es el color vegetal más usado y se añade a los refrescos tipo “cola”, cerveza de raíces, refrescos de jengibre, helado con soda, entre otros. En la industria de refrescos se conocen dos clases de caramelo: El espumoso y el no espumoso.

Colores sintéticos: Existen 18 colores sintéticos considerados por expertos como alimentos, de los cuales sólo siete son recomendables para refrescos, como el Amarillo FD&C # 5, tartracina; Amarillo FD&C # 6, Amarillo sunset; Rojo FD&C # 1, Punzó 3R; Rojo FD&C # 2, Amaranto; Rojo FD&C # 4, Punzó SX; Azul FD&C # 1, Azul brillante FCF; Verde FD&C # 3, Verde fijo FCF.

d) Preservativos

La mayoría de las bebidas gaseosas se conservan bien con el ácido que lleva el refresco y con el gas carbónico. El gas carbónico ayuda a evitar el desarrollo de hongos. Los refrescos que contienen zumos de frutas que se embotellan sin gas o con poco gas, se conservan con benzoato de sodio. La solución de benzoato se agrega durante la preparación del jarabe.

e) Agua

El agua que se utiliza para el consumo doméstico contiene algunas sustancias minerales y vegetales que la hacen inadecuada en la preparación de bebidas gaseosas. Para la preparación de éstas es necesario que el agua sea límpida, incolora e inodora, que no contenga bacterias, que su "alcalinidad" sea de menos de 50 ppm (siglas: partes por millón), que contenga menos de 500 ppm de sólidos totales y menos de 0.1 ppm de hierro o manganeso. El agua que contiene materia en suspensión, no se carbonatan fácilmente y las bebidas que con ella se preparan se desgasifican rápidamente.

El agua del abastecimiento público se purifica en la planta embotelladora, con filtros de arena o de discos de papel, mediante el procedimiento de coagulación o sedimentación se clarifica el agua y con carbón activo, ozono o cloro se le quita el color y el olor. Para eliminar las algas se requiere la cloración seguida de coagulación, sedimentación y filtración con carbón activo.

1.4.2 Métodos de fabricación

Para la elaboración del agua gaseosa existen varios métodos, los más utilizados son los siguientes:

a) Jarabe

Se le llama a la mezcla completa de todos los ingredientes que se utilizan para hacer la bebida gaseosa, con excepción del agua carbónica. La solución de azúcar en agua es el jarabe simple, si a éste se agrega algún ácido se denomina simple acidificado.

En una embotelladora se destina una sala separada para la preparación de los ingredientes que contiene la bebida gaseosa, la cual debe estar provista de tanques mezcladores y de almacenamiento, generalmente está ubicada en el segundo piso a efecto de que éste pueda correr por su propio peso a la embotelladora. El agente edulcorante usual es el azúcar de caña. Para prepararlo se pone la cantidad necesaria de agua previamente tratada, en un tanque mezclador provisto de agitador mecánico; que se agita sin cesar y se añade en forma lenta; la cantidad necesaria de azúcar que se disuelve con el saborizante, color, ácido y preservativo.

Después de mezclar los ingredientes, se pasa por un colador fino de alambre de acero inoxidable. Si dicha preparación debe contener pulpa de frutas, se cuela antes de añadirla.

b) Dióxido de Carbono y carbonatación

La carbonatación se mide en volúmenes a 60°F, el agua disuelve un volumen igual de dióxido de carbono medido a la presión atmosférica que se denomina un volumen. La solubilidad está en razón directa de la presión pero se reduce según aumenta la temperatura.

c) Lavado de botellas

El lavado de botellas se hace de dos formas: Por sumersión y por chorro. El lavado y esterilización de las botellas se efectúa con una solución alcalina caliente y después se enjuagan con agua potable. Los componentes de la solución alcalina son: soda cáustica, carbonato sódico, fosfato trisódico y metasilicato sódico.

La soda cáustica es el principal ingrediente por tener la característica de germicida, de ahí que la duración de la temperatura de esterilización de las botellas depende exclusivamente del contenido de este componente; así también los demás álcalis aumentan su potencia germicida. Los elementos que modifican la eficiencia germicida son: la concentración cáustica, la duración del remojo y la temperatura.

d) Embotellamiento

El término embotellamiento en la industria de bebidas incluye el llenado, taponamiento de las botellas y la medición de cantidades exactas de jarabe y agua carbonatada que se introducen en las botellas, así como la mezcladura después del taponamiento. Las máquinas llenadoras son: de presión fuerte y de poca presión.

e) Planta de embotellado

El sistema de una planta embotelladora de bebidas gaseosas debe planificarse por una correcta organización para obtener una producción económica y eficaz. La instalación puede utilizar la técnica de montaje en cadena. Las botellas vacías se descargan de los camiones y se depositan en un almacén y se trasladan por un transportador mecánico por gravedad a la máquina de lavado y esterilizado que a través de un orificio mecánico son trasladados a un transportador de cadena listas para ser llenadas.

En una maquinaria se combinan los tres aparatos: Medidores de jarabe, llenadora y tapones. Al pasar las botellas por debajo del medidor, éste introduce la cantidad exacta de jarabe en cada recipiente. Pasan luego a la máquina que las llena con agua gaseosa y a continuación la taponadora coloca y aprieta las corcholatas. La mezcladora, agita varias veces los recipientes llenos para mezclar su contenido. El transporte de cadena traslada las botellas llenas que pasan por delante del inspector. Por último van a una plataforma acumulador o a una empaquetadora automática; en forma rápida y eficientemente. Cada unidad embotelladora tiene capacidad para embotellar entre 18 y 220 botellas por minuto.

f) Comprobación de la calidad

Se hacen determinaciones de densidad del jarabe, que se expresa en grados Baumé (unidad de medida de densidad; relación entre el peso de un determinado volumen de una temperatura y el peso del mismo volumen de agua a una temperatura determinada) y de la bebida gaseosa acabada, que se expresa en grados Brix; los grados Brix de soluciones de azúcar pura equivalen exactamente al porcentaje de azúcar. Para determinar la densidad con el hidrómetro es necesario desgasificar antes la bebida, para lo cual se vierte varias veces de una vasija a otra.

También se mide el grado de carbonatación por la presión de gas y la temperatura. Este cálculo se lleva a cabo con ayuda de una gráfica, que mide la cantidad de gas que contiene el líquido. La presión de gas se determina al introducir un manómetro de gas a través de la corcholata, después de lo cual se agita la botella para cerciorarse de que están en equilibrio las fases líquidas y gaseosa, de lo contrario puede ser demasiado bajo el resultado.

Con el término alteración se designan las variaciones anormales que se producen en la presentación, el aspecto, color sabor u olor de la bebida gaseosa, que pueden ser ocasionadas por cambios físicos o químicos o por microorganismos.

Las alteraciones físicas pueden ser originadas por el calor o por la luz solar. La luz directa del sol es perjudicial al sabor de casi todas las gaseosas, en particular de las que se preparan con jugos de frutas cítricos. La alteración del sabor en las gaseosas cítricas, causada por la luz se designa con los "términos "aceitosa" y "trementinácea"; en todas las demás bebidas hay simplemente pérdida de sabor y de carácter. Algunos colores para alimentos, como la tartracina, se desvanecen rápidamente con la luz solar. El calor ordinario no basta para producir ningún efecto en particular, como el sabor de "conocimiento "; pero las altas temperaturas aceleran las reacciones químicas y por lo tanto hacen que se pierda la "frescura ".

Las alteraciones químicas que se operan en las gaseosas son : oxidación, acción enzimática, reacción de cloro libre, saponificación de ésteres, hidrólisis y otras reacciones químicas de los saborizantes y desintegración de la molécula compleja del caramelo por la reacción de los ácidos y sustancias minerales.

La oxidación puede ser ocasionada por el aire que en mayor o menor proporción contienen todas las bebidas gaseosas. Si es defectuoso el aparato de carbonatación, es posible que se introduzca mayor cantidad de aire y entonces el producto no contiene la cantidad adecuada de gas.

Con frecuencia la bebida contiene alguna cantidad de cloro libre, procedente del agua del abastecimiento público o de los aparatos que no fueron bien enjuagados, lo cual origina alteraciones muy notables e inconvenientes en

el sabor y en el color del producto.

Cuando el producto se prepara con agua alcalina, resulta muy soso y de olor extraño. El olor se debe, indudablemente a cierta reacción de sustancias alcalinas con los ingredientes saborizantes que con el tiempo cambia paulatinamente el olor de las bebidas gaseosas, que se debe en parte a la reacción del ácido con los aceites esenciales saborizantes. El caramelo con frecuencia se vuelve insoluble al cabo de varios días.

La multiplicación de microorganismos puede ser causa de que en la bebida gaseosa se forme nata, nebulosidad, sedimento u otro tipo de contaminación. Los microbios causales son protozoos, algas, hongos, bacterias y levaduras.

Las bebidas gaseosas debidamente preparadas no fomentan la multiplicación de bacterias, que su desarrollo se oponen al gas carbónico y al ácido del líquido. Por eso, en las investigaciones de orden sanitario se halla un reducido índice colibacilar que contienen un pequeño número de escherichia coli por 100 ml de líquido.

La fermentación de bebidas gaseosas se debe a la multiplicación de levaduras, microbios que se alimentan del azúcar y se calcula que son la causa del 90% de la inutilización de las bebidas gaseosas.

Las poco ácidas o que contiene poco gas o no lo contienen, son más susceptibles a la invasión por sacaromices, pues los ácidos inhiben su desarrollo. Las bebidas que se preparan con agua muy alcalina fermentan fácilmente a la causa de la neutralización del ácido. La bebida gaseosa típica tiene 1.23g de ácido cítrico por litro, que basta para inhibir la reproducción de

sacromices.

g) Contaminación

Durante el proceso de elaboración los jarabes para gaseosas están continuamente expuestos a la contaminación. La contaminación con metales producen efecto muy notable en el sabor de la bebida. Los jarabes acidificados cuando se ponen en contacto con cualquier metal, excepto el acero inoxidable y el metal múnel lo atacan, y de ahí que instrumentos que se utilizan en la planta embotelladora deban ser de materiales que resistan la acción de los ácidos y del agua gaseosa. Los utensilios enchapados con otros metales como la plata deben ser revisados frecuentemente para descubrir posibles puntos de contaminación metálica.

La contaminación más insidiosa es la absorción de olores extraños procedentes de la atmósfera y ocasionados acaso por la falta de limpieza en la planta, o por su ubicación en zonas industriales, donde el aire se impregna de olores desagradables. Para evitar esta clase de contaminación es preciso que las embotelladoras se conserven en áreas que no estén contaminadas por esta clase de olores.

CAPITULO II

ASPECTOS LEGALES PARA LA INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS

En la creación de una empresa, esta adquiere derechos y obligaciones, contenidos en leyes, reglamentos, códigos y normas que regulan las actividades de las personas jurídicas en Guatemala.

2.1 Generalidades de los tributos

A continuación se describen algunos conceptos y definiciones relacionados con los tributos.

2.1.1 Los Tributos

“Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” (3:Art.9)

“Son prestaciones obligatorias en dinero o también en especie y que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio, con el fin de obtener recursos para el cumplimiento de sus propósitos.” (14:341)

2.1.2 Origen de los tributos

Los Reyes de España en la Edad Media con el objeto de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos, se mantenían en constantes guerras con sus vecinos, y la recompensa de la victoria era la obtención de tesoros, adquisición de tierras y sirvientes de sus adversarios.

Por motivo de la prolongación de las guerras las finanzas de los reinados se veían disminuidas y a veces al borde de la quiebra, situación que hizo que los Reyes se vieran en la necesidad de solicitar recursos a los principales nobles para su sostenimiento. Las prestaciones solicitadas a los nobles del reino,

crecen en forma acelerada por las necesidades de las guerras que además se ven obligados a recurrir a los plebeyos en demanda de más recursos.

En el año 1602 por disposición del reinado, por mandato asignan a los oficiales de hacienda a cobrar y administrar los ingresos. El 23 de noviembre de 1603, el reino instituye el Real Tribunal de Cuentas de la ciudad de México, que entre sus atribuciones debería glosar y revisar las cuentas de las cajas de Guatemala. Posteriormente, el 14 de agosto de 1605 se funda la Contaduría Mayor de México, que por Ley No. 82 del año 1609, a partir de entonces Guatemala tendría que rendir cuentas fiscales a dicha dependencia real.

El 11 de diciembre de 1796 el rey de España por la crisis promovida en el tráfico mercantil, ordena la creación del Real Consulado de Comercio de Guatemala; similar al de México y de Lima. El consulado estaría integrado por un Priori o Autoridad Suprema, dos cónsules, nueve conciliarios, un síndico, un contador y un tesorero; dividido en un Tribunal de Justicia y la Junta de Comercio, con autoridad sobre toda la Capitanía General de Guatemala, el cual fue sustituido por Decreto del 2 de septiembre de 1871 con la creación del Ministerio de Fomento, durante la época de la reforma liberal.

2.1.3 Finalidad de la obligación tributaria

“Constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coercitivamente.”
(3:Art.14)

Las obligaciones tributarias se pueden clasificar en:

- Obligaciones sustantivas
- Obligaciones formales

a) Obligaciones Sustantivas

Son las obligaciones de dar, consiste en pagar al Estado el monto correspondiente de un impuesto específico por medio de una declaración jurada.

b) Obligaciones Formales

Se define como una obligación accesoria, consistente en cumplir requisitos tipificados legal y reglamentariamente que no constituye pago de impuestos. Como ejemplo tenemos la presentación de declaraciones de impuesto sin movimiento, presentación de anexos en las declaraciones que la ley exija, registro de libros de compras y ventas.

Sujetos de la obligación jurídica tributaria:

- Sujeto activo: es el Estado o ente público acreedor del tributo.
- Sujeto pasivo: es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.

2.1.4 Clasificación de los tributos

La legislación guatemalteca a través del Código Tributario, describe al tributo como “Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (3: Art. 9)

Dichos tributos se clasifican en:

- Impuestos: “es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad

estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”
(3:Art. 11)

- Arbitrio: “es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.” (3: Art. 12)
- “Contribución especial y contribución por mejoras: contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”
(3: Art. 13)

2.1.4.1 Impuestos

Son la contribución obligatoria o carga que recae sobre personas naturales y jurídicas sin recuperación ni contraprestación y es recolectada por el Estado para fines públicos. Este es un concepto amplio, genérico, y por tanto comprensivo de diversas especies o categorías establecidas en razón de los fundamentos que puede tener la tributación.

También se puede definir como toda obligación que tiene como hecho generador una situación que viene a ser independiente de toda actividad estatal, pero relativa al contribuyente.

Los impuestos (cualesquiera que sean) son los costos de los gastos públicos. Es vital señalar que el anciano, el enfermo y el pobre en una sociedad, deberán ser sostenidos por el joven, el sano y el rico.

“Los impuestos surgen fundamentados en las teorías del sacrificio y del

deber. En el primero se identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo de esfuerzo. Esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos nos da un elemento que debe ser considerado en el establecimiento de las contribuciones: Que el sacrificio que se produzca en impuesto en cada individuo sea el menor posible.” (18:108)

“Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente “ (3:Art. 11)

2.1.4.2 Objetivo de los impuestos

Ser un medio pecuniario que percibe el estado y que bajo su administración pueda afrontar los gastos del sostenimiento del sistema de economía que regula la producción de bienes que necesita la población, educación, infraestructura, salud servicios públicos, defensa, entre otros.

2.1.4.3 Características de los impuestos

- a) Es una cuota privada: Generalmente grava la renta privada que eventualmente puede afectar el capital. La cuota la fija la ley tributaria.
- b) Es coercitiva: Porque el Estado exige el cumplimiento. El Estado las establece en el solo uso de su poder tributario.
- c) No hay contraprestación: O sea que en el momento de pagar los impuestos, el Estado no ofrece como contraprestación ningún servicio personal o individual al contribuyente.
- d) Destinados a financiar los egresos del Estado: Es su deber satisfacer necesidades y servicios públicos que toda la población necesita.

2.1.4.4 Clasificación de los impuestos

De acuerdo al sujeto pasivo de la obligación los impuestos se clasifican en:

- a) Impuestos Directos

En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido, no se da la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica al sujeto obligado por el sujeto pasivo, como el Impuesto Sobre la Renta.

“Los impuestos directos gravan directa y personalmente al sujeto del impuesto y realmente afectan la renta o el patrimonio. Se establecen en virtud de hechos reales como: la persona, la propiedad, la renta, entre otros y se recaudan en base a catastro o listas nominativas.” (18:110)

a.1) Impuestos Reales

Los impuestos reales, recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el Impuesto de Circulación de Vehículos, herencias legados y donaciones, importaciones, Impuesto al Valor Agregado.

a.2) Impuestos Personales

Los impuestos personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. En principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ejemplo: Impuesto sobre la Renta, Territorial, Impuesto de Sociedades.

b) Impuesto Indirectos

Los impuestos indirectos gravan el consumo y/o el gasto, la producción, la distribución, el comercio interior y exterior, y ciertos actos mercantiles.

La diferencia en esta clasificación radica en el hecho de que los impuestos indirectos son fácilmente trasladables, en tanto que los impuestos directos no, aunque se puede decir que no es definitivo, en la práctica puede darse la traslación de impuestos directos.

Algunos países respaldan fundamentalmente los impuestos directos que constituyen el mayor porcentaje de sus ingresos tributarios totales, mientras que otros se apoyan en mayor grado en los impuestos indirectos.

Los impuestos indirectos se pueden clasificar de acuerdo a la acción que graven:

- b.1) Impuestos Indirectos Sobre Actos
- b.2) Impuestos Indirectos Sobre el Consumo

2.2 Constitución de una Industria de Bebidas Gaseosas

La empresa industrial se crea con fines lucrativos enmarcados dentro de las disposiciones mercantiles del Código de Comercio de Guatemala y las disposiciones tributarias, como se mencionará en el desarrollo del tema.

En cuanto a su funcionamiento una industria se puede constituir como empresa individual o como sociedad mercantil. La industria de bebidas gaseosas se constituye con mayor frecuencia como Sociedad Anónima.

Los trámites para el funcionamiento de la industria de bebidas gaseosas, constituida como Sociedad Mercantil se resume así:

- a) Ante el Registro Mercantil: Según el artículo 334 inciso 2 del Código de Comercio es obligatoria la inscripción de las sociedades mercantiles, la cual se lleva a cabo en base a la escritura pública de constitución, su representante legal es en base al nombramiento emitido por la asamblea de accionistas o junta directiva, inscripción de la emisión de acciones y la autorización de sus libros contables.
- b) Ante la Superintendencia de Administración Tributaria (Artículo 120 del

Decreto 6-91 y sus reformas, Código Tributario): la inscripción y actualización de información del contribuyente en el Registro Tributario Unificado, se efectúa con la presentación de la escritura constitutiva y el nombramiento del representante legal aprobado por accionistas o junta directiva, mediante el anterior procedimiento se obtiene su afiliación al Impuesto al Valor Agregado -IVA-, al Impuesto Sobre la Renta –ISR-, Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz –IETAAP-, al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos y al Impuesto Sobre Productos Financieros, habilitación de libros y documentos establecidos en Ley.

- c) Ante el Ministerio de Salud Pública (Artículo 130 del Decreto 90-97, Código de Salud): se deberá solicitar el otorgamiento de la licencia sanitaria para la apertura de los establecimientos, la certificación sanitaria o registro sanitario de referencia de los productos y la evaluación de la conformidad de los mismos.

2.3 Leyes relacionadas en materia de tributaria

Los fabricantes de bebidas gaseosas son empresas constituidas de acuerdo a las normas establecidas por el Código de Comercio y que, además deben enmarcar sus operaciones en leyes relacionadas, para efectos del presente trabajo a continuación se realizará un resumen de las leyes con mayor efecto en la industria de bebidas gaseosas.

2.3.1 Decreto número 6-91 “Código Tributario”

Las normas de este Código son de derecho público y rigen las relaciones

jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, que se aplica en forma supletoria.

Se aplicarán supletoriamente a la relación jurídica tributaria, incluyendo a las obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.

El Código Tributario contiene las normas relacionadas con el cómputo del tiempo, definición de tributos, del sujeto pasivo u obligado a cumplirlas y al sujeto activo quien será el encargado de hacer que se cumplan.

Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Al efectuar el pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, desvanece la obligación. El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o responsable. El tercero se subrogará sólo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos.

Cuando el contribuyente o responsable no realiza el pago del tributo en el momento y en la forma que corresponde, el Código Tributario es aplicable para determinar las infracciones y sanciones, estrictamente en materia tributaria, salvo lo que dispongan las normas especiales que establezcan las leyes que regulan cada tributo, además de las que incumplen los funcionarios o empleados en el ejercicio del servicio público.

El Código Tributario contempla la actividad de la Administración Tributaria y tiene la obligación de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, a las leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Dentro de las regulaciones del Código Tributario se encuentran los recursos que el contribuyente puede agotar luego de un procedimiento administrativo. Existe el recurso Contencioso-Administrativo, que se integra con el número de salas que la Corte Suprema de Justicia ha estimado conveniente. Procede el recurso contra las resoluciones, de revocatoria y reposición dictadas por el Ministerio de Finanzas Públicas, el cual se interpondrá ante la sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo.

2.3.2 Decreto número 27-92 “Ley del Impuesto al Valor Agregado”

Esta ley tiene como objeto grabar todo acto de traslado de dominio de bienes o prestación de servicios, así como la internación al País de productos y servicios con el impuesto del 12%, dicho impuesto se deberá hacer efectivo a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- en el mes calendario siguiente.

Adicionalmente a los requisitos que estipula el Código de Comercio respecto a los libros de registros de contabilidad, es obligatorio llevar los libros de compras y ventas, los cuales deben ser previamente habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Además deben presentar declaraciones mensuales de acuerdo a lo estipulado en el artículo 40 el cual señala que “...Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada

período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el reglamento...“ y llevar cuentas especiales de contabilidad que registren el Impuesto al Valor Agregado –IVA- cargado en las ventas efectuadas (Débito) y el soportado en las compras o servicios adquiridos y en lo referente a las importaciones (Crédito), se debe actuar de conformidad con lo indicado por el artículo 38 de esta ley.

2.3.3 Decreto número 26-92 “ Ley Del Impuesto Sobre La Renta”

El Impuesto Sobre la Renta graba toda renta que obtenga la persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique la ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Todas las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia están obligadas al pago del impuesto cuando se efectúe el hecho generador del mismo.

Para los efectos de esta ley, los entes, patrimonios o bienes que se refieren a continuación, se considerarán como sujetos del Impuesto Sobre la Renta: los fideicomisos, los contratos en participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se

determina de conformidad en lo que establece la ley. Se liquidará anualmente en forma definitiva, se exceptúa lo que la ley dispone para el régimen establecido en el artículo 44 que en su primer párrafo establece que “Las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, así como los otros entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta ley, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, a que se refiere al artículo 37 “B”, una tarifa del cinco por ciento (5%). Dicho impuesto se pagará mediante el régimen de retención definitiva o directamente a las cajas fiscales, de conformidad con las normas que se detallan en los siguientes párrafos...”; así también en el último párrafo indica que debe “...pagar el impuesto directamente a la administración tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquel en que emitió la factura respectiva, utilizando los formularios que proporcionará la administración tributaria al costo de su impresión o por los otros medios que ésta determine.

Según el artículo 72 del decreto en cuestión las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonios afectos y entes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta ley, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, y las personas individuales o jurídicas enumeradas en el artículo 44 “A”, podrán pagar el impuesto aplicando a la renta imponible determinada conforme a los artículos 38 y 39 de esta ley, y a las ganancias de capital, el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%). En este régimen, el impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual.

El período de liquidación definitiva anual principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año y deberá coincidir con el ejercicio

contable del contribuyente.

En el caso de los pagos previos a la liquidación definitiva anual se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual que corresponda. La determinación trimestral queda sujeta a los ajustes respectivos, al consolidarse y liquidarse definitivamente el impuesto.

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

2.3.4 Decreto número 09-2002 “Ley del Impuesto Específico Sobre La Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada”

Esta ley tiene por objeto, normar lo relativo al cobro administrativo y los procedimientos para la recaudación y control del Impuesto que grava la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada, tanto de producción nacional o que sean importadas.

Grava entre otras la distribución de las bebidas gaseosas, que se relaciona con la industria que es el objeto de este estudio.

Se utiliza el litro como medida que sirve de base para aplicar el impuesto. El período de imposición es mensual y se origina en el momento en que se retiran de las bodegas o lugares de almacenamiento del fabricante o del ingreso del producto al país, en el caso del importador o las transferencias de dominio a título gratuito que realicen los fabricantes o los importadores.

Es obligación de los fabricantes, presentar a la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del siguiente mes, un informe que contenga la integración de la cantidad de litros que produjeron diariamente en el mes anterior, por cada bebida gaseosa, que está gravada, que produzcan o envasen, especificando la clase, la unidad de medida y las marcas comerciales.

Por cada litro de bebidas gaseosas simples o endulzadas que contengan o no gas carbónico, a que se refieren las partidas arancelarias 2201 y 2202. Así como los jarabes y/o concentrados de cuya mezcla se generen bebidas gaseosas, a que se refiere la fracción arancelaria 2106.90.30. se debe pagar Q.0.18 en concepto de impuesto.

2.3.5 Decreto número 19-04 “Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz”

a) Materia del Impuesto

“Se establece un impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz, a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho,

el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.” (8: Art.1)

b) Hecho generador

“El impuesto se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de esta ley.” (15:Art. 3)

c) Período de imposición

El período de imposición es trimestral y se computará por trimestres calendario.

d) Base imponible y tipo impositivo

La base imponible de este impuesto la constituye, la que sea mayor entre la cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos.

El tipo impositivo se aplicará de la manera siguiente:

	PERIODOS IMPOSITIVOS COMPRENDIDOS	TIPO IMPOSITIVO
1	Del 01/07/2004 al 31/12/2004	2.5 %
2	Del 01/01/2005 al 30/06/2006	1.25 %
3	Del 01/07/2006 al 31/12/2007	1 %

2.3.6 Decreto número 37-92 “Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos”

Este impuesto afecta a quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos que se expresan a continuación:

- a) Los contratos civiles y mercantiles.
- b) Los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país.
- c) Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero.
- d) Los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras, por concepto de primas pagadas o pagos de fianzas.
- e) Los comprobantes por pagos de premios de loterías, rifas y sorteos.
- f) Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables.
- g) Los documentos que acreditan comisiones que pague el Estado por recaudación de impuestos, compras de espacios fiscales.
- h) Los recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o electrónicas, se emitan o no documentos de pago. Los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago del impuesto.

Para el cálculo del impuesto se aplica la tarifa del impuesto que es: el tres por ciento (3%) sobre el valor que consta en el documento, el cual no podrá ser inferior al que conste en los registros públicos, matrículas, catastros o en los listados oficiales. También existen tarifas específicas que se aplicaran cuando se

trate de los documentos establecidos en el artículo número 5 de la esta Ley.

Se está afecto a pagar el Impuesto de Timbres Fiscales en los actos o contratos que celebren de conformidad con la Ley, cuando dichos actos y contratos no sean gravados con el Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

2.3.7 Decreto número 26-95 “Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros”

Este impuesto grava los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, públicos o privados, domiciliadas en Guatemala, no sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, conforme a la presente Ley.

Sujeto Pasivo

Las personas individuales y jurídicas domiciliadas en el país están obligadas al pago del impuesto que establece esta ley, cuando obtengan ingresos por concepto de intereses.

La Base Imponible y el Tipo Impositivo

La base imponible la constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses y el tipo impositivo será el 10% sobre ésta.

CAPITULO III

LA PLANEACION DE LA AUDITORÍA

En la Planeación de una Auditoría es necesario realizar un estudio sobre los procedimientos y temas que se relacionan previo a efectuar el trabajo de campo.

3.1 Definiciones generales

A continuación se presentan algunas de las definiciones que aportan el conocimiento básico en la materia de estudio.

3.1.1 Auditoría

“La auditoría puede definirse como “un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado con observación de los principios establecidos para el caso”. (15:S/N)

Por otra parte la auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de disciplina de organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

Otro elemento de interés es que durante la realización del trabajo de campo, los auditores se encuentren actualizados con las nuevas tecnologías en las entidades, por lo que requieren de la incorporación sistemática de herramientas con iguales requerimientos técnicos, así como de conocimientos cada vez más profundos de las técnicas informáticas más extendidas en el

control de la gestión.

3.1.2 Alcance de una auditoría

“El término “alcance de una auditoría” se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo. Los procedimientos requeridos para conducir una auditoría de acuerdo a las NIAs son determinados por el auditor debe de tener en cuenta los requisitos de las NIAs, a los organismos profesionales importantes, la legislación, los reglamentos y donde sea apropiado, los términos del contrato de auditoría y requisitos para dictámenes.” (13:38)

3.1.3 Certeza razonable

Certeza razonable es un concepto que se refiere a la acumulación de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay representaciones erróneas sustanciales en los estados financieros tomados en forma integral. La certeza razonable tiene relación con el proceso de auditoría total.” (13:38)

3.1.4 Objetivo de una auditoría

“El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible que el auditor exprese una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado y de acuerdo a la normativa vigente en el país. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son “dar un punto de vista verdadero y justo” o “presentar razonablemente, respecto de todo lo sustancial”. (13:36)

3.1.5 Planeación de auditoría

“La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que

se presta atención adecuada a las áreas importantes, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.” (13:99)

3.2 Etapas

Para que la planeación sea elaborada de una forma eficiente y eficaz deberá contener una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados.

Lo anterior se logra con la elaboración de un plan global detallado y programas de auditoría, para los cuales se debe de tomar en cuenta los siguientes asuntos:

- a) Familiarización con el negocio.
- b) Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- c) Riesgo e importancia relativa.
- d) Naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos.
- e) Coordinación, dirección, supervisión y revisión.
- f) Otros asuntos.

Los aspectos listados en las literales a) a la f) conforman el margen dentro del cual se elaborará la planeación, la cual se dividirá de manera estratégica en las etapas siguientes:

- Planeación técnica (se fundamenta en las literales de la a) a la d) y f)
- Planeación administrativa (se basa en la literal e) y aspectos de control de tiempo, evaluación de personal y presupuesto).

3.2.1 Planificación General o Técnica

Conocida como “*el plan anual de auditoría*”, el cual refleja el ámbito de acción del Departamento de Auditoría, orientado por políticas y el establecimiento de los recursos necesarios que permitan su ejecución en forma eficiente.

Comprende los aspectos como: Condiciones del trabajo, actualización de la información básica, información importante relacionada con el contribuyente (lugares de operación, sistemas contables y transacciones individualmente importantes), objetivos de la auditoría, planeación del enfoque de auditoría y los programas de auditoría.

3.2.2 Planificación Específica o Administrativa

Aquí se fijan los objetivos a ser alcanzados, las prioridades, el tiempo y los recursos que se consideran necesarios para la realización de un examen; se concreta en un plan de acción para decidir de manera anticipada, sobre su ejecución y la comunicación de resultados.

El documento en el cual queda establecido el proceso de planeación resumiendo todas las consideraciones de auditoría importantes es el MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA, el cual debe ser preparado por o bajo la supervisión del socio gerente a cargo y servirá de base para:

- Asegurar trabajo de auditoría experimentado.
- Reflejar los pensamientos de los responsables de su preparación.
- Documentar el proceso de planeación.
- Reducir posibilidades de cualquier malentendido.
- Facilitar la planeación de auditorías subsecuentes.

Por las características que tiene el Memorando de Planificación de Auditoría, actualmente es utilizado únicamente por las firmas y auditores independientes de auditoría.

3.3 Plan global de auditoría

Según la NIA 300 en la planeación el auditor deberá "... Desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la auditoría. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido precisos variaran de acuerdo al tamaño de la entidad, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnología específicas usadas por el auditor." (13:101)

3.3.1 Consideraciones para desarrollar el plan global

Para desarrollar un plan global de auditoría se debe considerar lo siguiente:

a) Conocimiento del negocio

- Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio de la entidad.
- Características importantes de la entidad, su negocio, desempeño financiero y requerimientos para informar cambios desde la fecha de la anterior auditoría.
- El nivel general de competencia de la administración.

b) Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno

- Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas.
- El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría.
- El conocimiento acumulable del auditor sobre los sistemas de contabilidad y

de control interno y el relativo énfasis que se espera se ponga en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos.

c) Riesgo e importancia relativa

- Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas importantes.
- El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría.
- La posibilidad de representaciones erróneas o de fraude, la experiencia de períodos pasados.
- La identificación de áreas de contabilidad complejas y las que implican estimaciones contables.

d) Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos

- Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría.
- El efecto de la tecnología de información sobre la auditoría.
- El trabajo de auditoría interna y su esperado efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

e) Coordinación, dirección, supervisión y revisión (parte de la planeación administrativa)

- El involucrar a otros auditores en la auditoría de componentes, por ejemplo, subsidiarias, sucursales y divisiones.
- El utilizar el trabajo de expertos.
- El número de ubicaciones.
- Requerimientos de personal.

f) Otros asuntos

- La posibilidad de que el supuesto de negocio en marcha pueda ser

cuestionado.

- Condiciones que requieren atención especial, como la existencia de partes relacionadas.
- Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades de estatutos.

g) Cumplimiento con leyes y reglamentos

Si bien es cierto que el tema de leyes y reglamentos está incluido dentro de la fase del conocimiento del negocio (entidad), es importante hacer un estudio específico del mismo debido que es uno de los pilares del tema principal en la presente Tesis.

Cuando se planean procedimientos de auditoría o se evalúa y reporta los resultados consecuentes, se deberá reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad con leyes y reglamentos puede afectar sustancialmente a los estados financieros. Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría detecte incumplimiento con todas las leyes y reglamentos.

La detección de incumplimiento, sin considerar la importancia relativa, requiere consideración de las implicaciones para la integridad de la administración o empleados y el posible efecto en otros aspectos.

El término "incumplimiento" se usa en las Normas Internacionales de Auditoría se refiere a actos de omisión o comisión por la entidad auditada, ya sea intencionales o no intencionales, que sean contrarias a las leyes y reglamentos vigentes. Tales actos, incluyen transacciones asumidas por, o a nombre de la entidad o por su cuenta por parte de la administración o empleados. Para propósitos de las Normas Internacionales de Auditoría, el incumplimiento no incluye una falta de conducta personal (no relacionada con las actividades del negocio de la entidad) por parte de la administración o empleados de la entidad.

Si un acto constituye incumplimiento o no, es una determinación legal que está ordinariamente más allá de la competencia profesional del auditor. El entrenamiento, experiencia y su comprensión de la entidad y su industria pueden proporcionar una base para el reconocimiento de que algunos actos que llegan a atención del auditor pueden constituir incumplimiento con las leyes y reglamentos. La determinación de un acto particular que constituya incumplimiento se basa generalmente en el dictamen de un experto informado y calificado para practicar la ley, pero en última instancia sólo puede ser determinado por una corte de justicia. El incumplimiento con las leyes y reglamentos dan como resultado el pago de ajustes y multas.

Las leyes y reglamentos varían considerablemente con los valores que presentan los estados financieros. Algunas leyes o reglamentos regulan la forma o contenido de la presentación de los estados financieros de una entidad o los valores que se deben revelar.

De acuerdo con la "NIA 200 Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoría de Estados Financieros", se planea y desempeña la auditoría "...con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir..." (13:38) condiciones o eventos que llevarían a cuestionarse si una entidad cumple con las leyes y reglamentos.

De acuerdo con requerimientos estatutos específicos, se puede requerir que se reporte como parte de la auditoría de estados financieros si la entidad cumple con ciertas provisiones de leyes o reglamentos. En estas circunstancias, se somete a prueba el cumplimiento de las provisiones de las leyes y reglamentos.

En la planeación se obtiene una comprensión general de referencia legal y reguladora aplicable a la empresa industrial. Después se procede a desempeñar procedimientos que ayuden a identificar algunos de los incumplimientos a las leyes y reglamentos.

Con la auditoría se tiene que estar alerta al hecho de que los procedimientos aplicados con el propósito de formarse una opinión sobre los estados financieros pueden distraer la atención del auditor.

3.3.2 Programa de auditoría

El programa sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados y como medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa contiene los objetivos para cada área y un programa de trabajo en donde se determine el tiempo en horas para cada área o procedimientos de auditoría. (13:101)

3.3.2.1 Forma del programa de auditoría

Considerando que cada auditoría tiene carácter singular, cada programa debería adaptarse a las circunstancias que rodean a un encargo concreto. Sin embargo, aunque existe un consenso general respecto a esto, las firmas de auditoría presentan discrepancias a la hora de elegir un enfoque para desarrollar un programa de auditoría. Por lo que generalmente se usa un programa estándar.

a) Programas generales o estandard

Son aquellos que elabora el Auditor Interno y cuyo contenido consiste en las principales fases de la revisión o del trabajo a realizar.

Detallan los procedimientos a seguir en situaciones o actividades

aplicables a todos los grupos de instituciones, áreas, departamentos y secciones; describen con mayor o menor minuciosidad, dependiendo de la experiencia del auditor interno.

b) Programas Específicos

Consisten en una lista detallada y predeterminada de procedimientos de auditoría a ejecutar en cada área y que el equipo de auditoría interna trata de cumplir lo más estrictamente posible a través de toda la revisión.

Los programas de auditoría específicos deben prepararse en base al programa general, con el propósito de cubrir las áreas específicas en el trabajo de auditoría.

3.3.2.2 Ventajas que Ofrecen los Programas de Auditoría

- Aseguran que la labor del auditor se desarrolle de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, para cumplir con los objetivos fijados.
- Constituyen una guía sistemática que describe las técnicas y procedimientos aplicables a cada área a examinar.
- Documentan el alcance de la auditoría, muestran el trabajo efectivamente realizado y sirven como guía para próximas auditorías.

3.3.2.3 Factores a considerar

Al preparar el programa se considera las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control, y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor considera los tiempos como pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los auxiliares y el involucramiento de otros auditores.

El plan global y el programa se revisan según sea necesario durante el curso de la auditoría. La planeación es continua a lo largo del trabajo a causa de cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos.

3.3.3 Técnicas, procedimientos y objetivos

El auditor debe comprender las técnicas y conocer cómo se pueden utilizar, su rango de aplicación y las limitaciones inherentes a las mismas. Una vez que el auditor conozca a fondo las operaciones del cliente, está en condiciones de aplicar estas técnicas para el diseño de procedimientos específicos que servirán para recopilar la evidencia. Así mismo deberá fijarse en los objetivos que se han de cumplir para cualquier cuenta o grupo de cuentas determinado.

3.4 Certeza razonable

“Una auditoría de acuerdo a las NIAs tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros tomados en forma integral están libres de representaciones erróneas sustanciales.

Sin embargo, hay limitaciones inherentes en una auditoría que afectan la capacidad del auditor para detectar representaciones erróneas sustanciales. Estas limitaciones resultan de factores como:

- El uso de pruebas.
- Las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno.
- El hecho de que la mayor parte de la evidencia de auditoría es más bien persuasiva que conclusiva.

También el trabajo emprendido por el auditor para formar una opinión está influido por el ejercicio de juicio, en particular respecto a:

- El acopio de evidencia de auditoría, por ejemplo, para decidir la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y
- La extracción de conclusiones basadas en la evidencia de auditoría reunida, por ejemplo, evaluar la razonabilidad de las estimaciones hechas por la administración al preparar los estados financieros.

3.5 Evaluación del riesgo

Al planear la auditoría se evalúa que el fraude y el error puedan causar que los estados financieros contengan representaciones erróneas de importancia relativa y debería informarse con la administración sobre cualquier fraude o error importante que haya sido descubierto.

Una auditoría está sujeta al riesgo inevitable de que algunos valores consignent errores de importancia relativa en los estados financieros y que no sean detectadas, aún cuando la auditoría esté planificada y realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

El riesgo de no detectar operaciones fraudulentas es más alto que el riesgo de no detectar errores, porque el fraude ordinariamente implica actos que tienen la intención de ocultarlo, tales como colusión, falsificación, falla deliberada en el registro de transacciones o con errores intencionales hechas al auditor.

A menos que la auditoría revele evidencia en contrario, el auditor tiene derecho a aceptar la información como verdadera y los registros y documentos como genuinos.

La existencia de sistemas de contabilidad y control interno efectivos reduce la posibilidad de presentar errores en los estados financieros resultantes de desfalcos internos aún cuando existe el riesgo de que evadan dichos

controles. Más aún, cualquier sistema de contabilidad y de control interno puede ser vulnerable al fraude que implica colusión entre los mismos empleados o por la administración. Ciertos niveles de administración pueden estar en posición de sobrepasar los controles que prevendrían fraudes similares por otros empleados; por ejemplo, dar direcciones a sus subordinados de registrar incorrectamente las transacciones o de ocultar o no registrar información relativa a las transacciones.

Cuando la aplicación de procedimientos de auditoría diseñados a partir de las evaluaciones del riesgo, detecta la posible existencia de fraude o error, el auditor debe considerar el efecto potencial sobre los estados financieros. Si el auditor cree que el fraude o error que se localizó podría tener un efecto importante sobre los valores declarados en los estados financieros, el auditor presentará los procedimientos aplicados en su revisión.

La confidencialidad de las actuaciones del auditor, ordinariamente le impide reportar el fraude o error a una tercera parte; sin embargo, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad es menor al cumplimiento de los estatutos, la ley o las cortes de justicia (por ejemplo, en algunos países se requiere al auditor que reporte fraude o error de las instituciones financieras a las autoridades supervisoras). El auditor puede necesitar asesoría legal en tales circunstancias; dar la debida consideración a la responsabilidad al auditor al interés público.

3.6 Importancia Relativa

“Al diseñar el plan se establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo, necesitan considerarse tanto el monto (cantidad) y la naturaleza (calidad) en cada una. Ejemplos de representaciones erróneas cualitativas sería la descripción inadecuada e impropia de una política

de contabilidad cuando es probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción, el dejar de revelar la infracción a requisitos reguladores cuando es probable que la imposición consecuente de restricciones regulatorias hará disminuir en forma importante la capacidad de operación.” (13:102)

Se considera la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros.

Se considera la importancia relativa tanto al nivel global de los estados financieros como en relación a los saldos de cuentas particulares, clases de transacciones y revelaciones. La importancia relativa puede ser influida por consideraciones como requerimientos legales y reguladores y consideraciones que se refieren a saldos de una cuenta de los estados financieros con otras cuentas. Este proceso puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa.

Se considera la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre estados financieros.

La importancia relativa es considerada por el auditor cuando:

- a) Determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y
- b) Evalúa el efecto de las representaciones erróneas.

3.7 La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría

“...La evaluación de la importancia relativa, relacionada con saldos de

cuenta y clases de transacciones específicas, ayuda a tomar decisiones en la partida a examinar, con el procedimientos de muestreo y análisis. Esto da capacidad al auditor para seleccionar procedimientos que en combinación, puede esperarse que reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.” (13:112)

Hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo porque entre más alto es el nivel de importancia relativa, más bajo el riesgo y viceversa. Se debe tomar en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

Se deben conocer los sistemas de contabilidad y de control interno, para planear la auditoría y desarrollar un enfoque efectivo. Se debe tener un juicio profesional para evaluar los riesgos y diseñar los procedimientos, para minimizar los riesgos.

"Error tolerable" es el importe máximo que puede existir de error en una área de auditoría y que puede quedar inadvertido por el auditor sin ocasionar por ello que su opinión sea diferente a la que sería si no existiera tal error o si lo hubiera detectado.

La presencia de errores en una área de auditoría es atribuible al cliente, cuyo personal los originó consciente o inconscientemente. Por su parte, la no detección de errores originados por el cliente es atribuible al auditor que no ejecutó procedimientos adecuados para su detección.

Los errores atribuibles al cliente son de dos tipos: errores inherentes a su actividad, y errores de control (controles diseñados para evitar, o detectar e informar, sobre la presencia de errores, que no funcionaron como debieron)

Los errores atribuibles al auditor se denominan errores de detección y provienen de fallas en la planeación, programación, ejecución o evaluación de sus procedimientos sustantivos (pruebas sustantivas analíticas y pruebas sustantivas de verificación). A continuación se presentan descripciones de los cuatro riesgos de que ocurran errores y no se detecten:

Riesgo inherente

El riesgo inherente siempre está presente. Es un riesgo propio de la naturaleza de la auditoría, que se realiza mediante expectativas, pruebas y evaluaciones subjetivas. El nivel que alcanza el riesgo inherente depende del medio en que opera el cliente; el tipo de actividades que realiza; la actitud de los directivos respecto a la importancia del sistema contable y su respeto al orden y a la prudencia.

En esta metodología el riesgo inherente se evalúa en la fase de planeación en cada una de las tres expectativas que se hacen constar en el memorándum de planeación de la auditoría. En la tercera expectativa debe cuantificarse a un nivel de 100%, 75% o 50%, y esa evaluación se aplica por igual en todas las áreas de la auditoría (a menos que se detecten circunstancias totalmente insólitas que obliguen a modificarla en el transcurso de la ejecución, o para aplicarla en una área específica).

Durante la etapa de planeación, el socio o gerente de auditoría procede a evaluaciones sucesivas que le permiten formular sus tres expectativas, buscando llegar a un nivel de confianza que le permita disminuir su evaluación de riesgo

inherente a 75% o, en ciertos casos, hasta 50% cuando las características de ese cliente en esa auditoría específica sean favorables al funcionamiento efectivo del sistema de contabilidad y de los controles establecidos y cuando el comportamiento de los renglones integrantes de los Estados Financieros sometidos a pruebas analíticas generales invite a tal nivel de confianza. Esta metodología no reconoce riesgos inherentes a niveles inferiores al 50%.

Riesgo de control

El riesgo de control es el que el auditor evalúa y cuantifica para cada área de su auditoría, en vista de la propensión a errores que tengan los respectivos rubros, cuentas o subcuentas, ya sea:

Por su propia naturaleza; por ejemplo, las cuentas de bancos están sujetas a movimientos continuos y atraen más la atención de un empleado desleal, que las cuentas de activo fijo o cargos diferidos.

Por la ausencia de controles en las aplicaciones que alimenten a los rubros, cuentas o subcuentas del área, como acontece con aquéllas cuyos movimientos provienen de universos contables acumulados mediante aplicaciones particulares (UCAP).

Porque, aún cuando existen controles en las aplicaciones, su funcionamiento no merece la confianza del auditor.

La cuantificación del riesgo de control se realiza en la etapa de programación de cada área y depende, en sentido inverso, del grado de confianza creciente que el auditor decide otorgar a los controles de sus aplicaciones cuyos movimientos provienen de universos contables acumulados mediante aplicaciones sistemáticas (UCAS).

Cuando el cliente tiene establecidos controles confiables en las aplicaciones, el auditor puede decidir disminuir a 75% el riesgo de control. Cuando ejecuta dos o más recorridos de los controles, y encuentra que funcionaron con efectividad en ellos, puede decidir disminuirlo a 50%. Cuando sus pruebas sobre cumplimiento de controles (ejemplo, rastreo o reproceso de transacciones) demuestran un funcionamiento efectivo, con un porcentaje de error inferior al tolerable, puede decidir disminuirlo a 25%.

Riesgo de pruebas analíticas

A diferencia de la revisión analítica general que se realiza en la etapa de planeación, en la de programación se ejecutan pruebas sustantivas analíticas detalladas en cada área, que buscan validar en forma integral a los rubros, renglones, cuentas o subcuentas que la integran mediante dos procesos:

Cuando las pruebas analíticas detalladas no tienen más propósito que "pasar revista" a los conceptos integrantes del área, probablemente el riesgo de pruebas analíticas se evalúe en 100%. Cuando el comportamiento de los conceptos analizados es congruente con la revisión analítica general, el auditor puede decidir disminuirlo a 75%. Cuando el comportamiento demuestra ser razonable y lógico a la luz de la operación y circunstancias del cliente durante el período, el auditor puede decidir disminuirlo a 50%. Cuando, por fin, el resultado de las pruebas analíticas es convincente en el sentido de que los conceptos analizados no contienen error superior al tolerable, el auditor puede decidir disminuir este riesgo a su nivel más bajo de 25%.

Riesgo de detección

Haya o no reducido el auditor su evaluación de los riesgos inherente, de control o de pruebas analíticas, siempre queda el último riesgo de detección: que

los procedimientos que aplique para verificar los rubros, cuentas o subcuentas del área no se hayan dirigido al lugar en donde se encuentra(n) error(es) o que, habiendo llegado a ellos, no se hayan interpretado como tales.

Esta última posibilidad (juicio equivocado) puede eliminarse o disminuirse sustancialmente en la última etapa por la que atraviesa la auditoría: la fase de evaluación, en donde tienen lugar las revisiones, por parte de ejecutivos del equipo de auditoría, y de un ejecutivo de revisión independiente (ERI), de los papeles de trabajo y el borrador de dictamen(es).

Los procedimientos sustantivos consisten en efectuar pruebas para obtener evidencia de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros son :

- a) Pruebas de detalles de transacciones y balances; y
- b) Procedimientos analíticos.

3.8 Evidencia suficiente apropiada de auditoría

“La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y aplican a la evidencia de auditoría obtenida tanto de las pruebas de control como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría; la propiedad es la medida de la calidad de evidencia de auditoría y su relevancia para una particular aseveración y su confiabilidad. Ordinariamente, el auditor encuentra necesario confiar en evidencia de auditoría que es persuasiva y no conclusiva y a menudo buscará evidencia de auditoría de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para soportar la misma aseveración.” (13:147)

Para formar la opinión, el auditor ordinariamente no examina toda la información disponible porque puede llegar a conclusiones sobre el saldo de una

cuenta, clase de transacciones o control por medio del ejercicio de juicio o muestreo estadístico.

Las aseveraciones de los estados financieros son de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros.

Pueden clasificarse así:

- Existencia: Un activo o pasivo existe en una fecha determinada;
- Derechos y obligaciones: Un activo o pasivo pertenece a la entidad en una fecha dada;
- Ocurrencia: Una transacción o evento que tuvo lugar y que pertenece a la entidad durante el período;
- Integridad: No hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas sin revelar;
- Valuación: Un activo o pasivo se registra a un valor apropiado en libros;
- Cuantificación: Una transacción o evento se registra al monto apropiado y el ingreso o gasto es asignado al período apropiado; y
- Presentación y revelación: Una partida se revela, clasifica y describe de acuerdo al marco de referencia para informes financieros aplicable.

La confiabilidad de la evidencia es influenciada por su fuente interna o externa, y por su naturaleza visual, documentaria u oral. La confiabilidad de la evidencia depende de la circunstancia individual. Las siguientes generalizaciones ayudarán para evaluar la confiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La evidencia de fuentes externas (por ejemplo, confirmación recibida de una tercera parte) es más confiable que la generada internamente.
- La evidencia generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor es más confiable que la

obtenida de la entidad.

La evidencia en forma de documentos y representaciones escritas es más confiable que las representaciones orales.

3.9 Determinación de la necesidad de usar el trabajo de un experto en la auditoría

Durante la auditoría fiscal el auditor necesita la obtención de información de entidades independientes, evidencia en forma de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto; por ejemplo:

- Valuaciones de ciertos tipos de activos, como terrenos y edificios, plantas y maquinarias, trabajos de arte o piedras preciosas.
- Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos, como minerales almacenados en reservas de materiales, reservas subterráneas de minerales y petróleo o la vida útil del remanente de plantas y maquinarias.
- Determinación de montos con el uso de técnicas o métodos especializados, como una valuación actuarial.
- La medición del avance para completar el trabajo en proyectos en desarrollo, por medio de contratos.
- Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y reglamentos.

Cuando determine la necesidad de usar el trabajo de un experto, es necesario tomar en cuenta lo siguiente:

- a) La importancia relativa del estado financiero que está considerado;
- b) El riesgo de presentación errónea del informe presentado por el experto basado en la naturaleza y complejidad del asunto que se considera; y
- c) La cantidad y calidad de evidencias disponibles.

Al solicitar la necesidad de requerir la opinión de un experto, el auditor deberá investigar la capacidad profesional del experto. Esto implicará tener en cuenta:

- a) La certificación o licencia profesional, o membresía del experto en un órgano profesional apropiado; y
- b) Experiencia y reputación del experto en el campo del que se solicita sus servicios.

3.10 Técnicas y procedimientos para obtener evidencia de auditoría

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para poder emitir su opinión profesional.

Los procedimientos de auditoría son: el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros.

“Los procedimientos de auditoría son las pruebas que el auditor fiscal debe realizar para obtener evidencia de auditoría y así poder determinar si las obligaciones tributarias se están registrando, determinando y declarando de acuerdo con las leyes tributarias vigentes. La oportunidad de dichos procedimientos dependerá, en parte, de los períodos de tiempo durante los que la evidencia de auditoría buscada esté disponible.” (13:150)

Es decir, las técnicas son las herramientas de trabajo del Contador Público y los procedimientos la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio particular.

3.10.1 Inspección

“La inspección consiste en examinar registros, documentos o activos tangibles” (13:23). La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad de acuerdo a su naturaleza y fuente y de la efectividad de los controles internos sobre su procesamiento.

3.10.2 Observación

“Consiste en estar presente durante todo o parte de un proceso desempeñado por otros; por ejemplo, asistir a la toma de inventario físico capacitara al auditor para inspeccionar el inventario, para observar el cumplimiento de los procedimientos de la administración para contar cantidades y registrar dichos conteos, y para hacer conteos de comprobación” (13:24). En esta acción el auditor estudia, observa y advierte en forma evidente o disimulada, los hechos y las circunstancias en que estos se desarrollan, en las distintas funciones en que la empresa es auditada.

3.10.3 Investigación y confirmación

“La investigación consiste en buscar información de personas enteradas dentro o fuera de la entidad” (13:23). Las investigaciones pueden tener un rango desde formales por escrito dirigidas a terceras partes y las investigaciones orales informales dirigidas a personas dentro de la empresa. Las respuestas a investigaciones pueden servir al auditor como otra información que tendría que verificar y comprobar.

La confirmación consiste en la respuesta a una investigación para corroborar información contenida en los registros contables. Por ejemplo, el auditor ordinariamente busca confirmación directa de cuentas por cobrar por medio de comunicación con los deudores.

3.10.4 Cómputo

El cómputo consiste en verificar la exactitud aritmética de documentos fuente, registros contables y desarrollar cálculos independientes.

3.10.5 Procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos consisten en el análisis de índices y tendencias significativas y la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de los montos pronosticados.

3.10.6 Muestreo en auditoría

Implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades del muestreo tengan una oportunidad de selección. Esto permitirá obtener y evaluar la evidencia sobre alguna característica de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra. El muestreo en la auditoría puede usar un enfoque estadístico o no estadístico.

3.10.6.1 Selección de partidas para prueba para reunir evidencia de auditoría

Al diseñar procedimientos de auditoría, se determina los medios apropiados de seleccionar partidas para prueba. Los medios disponibles al auditor son:

- a) Seleccionar todas las partidas (examen del 100%);
- b) Seleccionar partidas específicas, y
- c) Muestreo en la auditoría.

La decisión sobre cuál enfoque usar dependerá de las circunstancias y la aplicación de cualquiera de los medios anteriores o una combinación puede ser apropiada en circunstancias particulares. Si bien la decisión sobre cuáles medios o combinaciones de medios a usar se hace con base en el riesgo de auditoría y en la eficiencia de la auditoría, el auditor necesita sentirse satisfecho de que los métodos usados son efectivos para proporcionar evidencia suficiente para cumplir con los objetivos de la prueba.

a) Selección de todas las partidas

El auditor decide el volumen de documentos a examinar, puede considerar revisar todas las partidas que conforman el saldo de una cuenta o una muestra de las mismas. Un examen del 100% es poco probable en el caso de pruebas de control; sin embargo, es más común para procedimientos sustantivos.

“Un examen del 100% puede ser apropiado cuando el universo constituye un pequeño número de partidas de monto relevante, cuando tanto los riesgos inherentes como los de control son altos y otros medios no proporcionan evidencia suficiente, o cuando la naturaleza repetitiva de un cálculo u otro proceso desarrollado por un sistema de información computarizado hace que un examen del 100% sea efectivo en cuanto al costo.” (13:152)

b) Selección de Partidas Específicas

Es seleccionar partidas específicas de un universo basado en factores que componen el negocio del cliente; evaluaciones preliminares de los riesgos inherentes, control y las características del universo que se somete a prueba.

Las partidas específicas seleccionadas pueden incluir:

- Partidas clave o de monto relevante. Se puede seleccionar partidas específicas dentro de un universo cuando su monto es relevante, o muestren

alguna otra característica, por ejemplo, partidas extraordinarias o no comunes, particularmente que induzcan al riesgo de error.

- Todas las partidas cubren un cierto valor. Consiste en examinar partidas que con altos valores, con objeto de verificar una gran proporción de la cantidad total del saldo de una cuenta o clase de transacciones.
- Partidas para obtener información. Consiste en examinar partidas para obtener información sobre asuntos sobre el negocio del cliente, la naturaleza de las transacciones, los sistemas de contabilidad y control interno.
- Partidas para probar procedimientos. El auditor puede usar el juicio para seleccionar y examinar partidas específicas para determinar si se realiza o no un procedimiento particular.

Si bien la aplicación de pruebas selectivas de partidas específicas del saldo de una cuenta o clase de transacciones normalmente es un medio eficiente de reunir evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de procedimientos aplicados a partidas seleccionadas de esta forma no pueden ser proyectados a todo el universo. Se debe considerar la necesidad de obtener evidencia adicional respecto del resto del universo cuando las partidas sobre las cuales no se efectuaron pruebas se consideraron de importancia relativa.

3.10.7 Documentación

Documentación significa el material (papeles de trabajo) preparado por el auditor para dejar constancia de los procedimientos durante el trabajo de campo y obtenidos o retenidos en conexión con el desempeño de la auditoría.

Se documentarán las transacciones que se consideraron más importantes para apoyar la opinión y dar evidencia de que la revisión se llevó a cabo de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Los papeles de trabajo

pueden ser archivados en papel, película y medios electrónicos.

Los papeles de trabajo:

- Auxilian en la planeación y desempeño de la auditoría;
- Auxilian en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría; y
- Registran la evidencia de auditoría resultante del trabajo de campo desempeñado, para apoyar la opinión del auditor.

Se registran en papeles de trabajo la planeación, naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría desempeñados, y por lo tanto los resultados y las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría.

Los papeles de trabajo incluyen el razonamiento del auditor sobre los acontecimientos más importantes que requieran una opinión y serán anexos de la conclusión en áreas que impliquen cuestiones difíciles de principio o juicio.

La forma y contenido de los papeles de trabajo, están sujetos a las características siguientes:

- La naturaleza del trabajo.
- La forma del dictamen o informe del auditor.
- La naturaleza y complejidad del negocio.
- La naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad.
- Las necesidades en las circunstancias particulares, de dirección, supervisión, y revisión del trabajo desempeñado por los auxiliares.
- Metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso de la auditoría.

Los papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con las

circunstancias y las necesidades para cada auditoría en particular. El uso de papeles de trabajo estandarizados puede mejorar la eficiencia con que son preparados y revisados; además facilitan la delegación del trabajo a la vez que proporcionan un medio para controlar su calidad.

Los papeles de trabajo generalmente incluyen:

- Información referente a la estructura organizacional de la entidad.
- Extractos o copias de documentos legales importantes y convenios.
- Información concerniente a la industria, entorno económico y entorno legislativo dentro de los que opera la entidad.
- Evidencia del proceso de planeación que incluye programas de auditoría o algún cambio al respecto.
- Evidencia de la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- Evidencia de evaluaciones de los riesgos inherentes y de control y cualesquiera revisiones al respecto.
- Evidencia de la consideración del auditor del trabajo de auditoría interna y las conclusiones alcanzadas.
- Análisis de transacciones y balances.
- Análisis de tendencias e índices importantes.
- Un registro de la naturaleza, tiempos y grado de los procedimientos de auditoría desempeñados y sus resultados.
- Evidencia de que el trabajo de los auxiliares fue supervisado y revisado.
- Una indicación sobre quién desempeño los procedimientos de auditoría y cuando fueron desempeñados.
- Detalles de procedimientos aplicados a los estados financieros auditados por otras firmas de auditoría.
- Copias de informes de otros auditores, expertos u otras terceras personas.
- Copias de cartas o notas de auditoría informados o discutidos con la

empresa, incluyendo los términos del trabajo y las debilidades sustanciales detectados en el control interno.

- Cartas de representación recibidas de la entidad.
- Conclusiones alcanzadas por el auditor referente a aspectos considerados importantes, incluyendo las correcciones en los casos excepcionales o inusuales, revelando los procedimientos utilizados por el auditor.
- Copias de los estados financieros y dictamen del auditor.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor. Aunque en algunos casos se pueden presentar parcialmente a la empresa para aclarar alguna situación a discreción del auditor, no se pueden considerar como documentos que respalden registros contables de la entidad.

CAPITULO IV

LA IMPORTANCIA DE LA PLANEACION EN LA AUDITORÍA FISCAL DE UNA INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS

Descripción de acontecimientos que inciden en la planeación de auditoría fiscal de una empresa que se dedica a la producción de bebidas gaseosas.

4.1 Antecedentes

En toda auditoría, la adecuada planeación determinará una mejor ejecución y aprovechamiento de sus recursos; sin excepción de la empresa que se dedica a la fabricación de bebidas gaseosas, por lo tanto se le debe prestar especial atención.

Al realizar una auditoría se deben utilizar los conocimientos y experiencias con la combinación de procedimientos y la correcta aplicación de las leyes fiscales vigentes en Guatemala. Se debe considerar que el auditor por su posición tendrá limitaciones en la planeación y por ende en el desarrollo del trabajo de campo.

Por lo que es necesario contar con una buena planeación previo a la ejecución de la auditoría fiscal, ésta última se puede clasificar en dos grandes ramas de acuerdo a la posición que el profesional ocupa: auditoría tributaria privada y pública.

4.1.1 Posición del auditor desde el punto de vista privado

La evaluación al cumplimiento con las leyes vigentes en el país donde se realiza el trabajo; será contratado por la propia entidad interesada y dicha contratación puede ser para que el auditor labore en forma independiente o dependiente.

4.1.1.1 En forma independiente

De esta forma el auditor o la firma de auditores tendrá como objetivo la expresión de una opinión sobre la adecuación, con la que éstos presentan la posición financiera, resultados de operación y cambios en la posición financiera en conformidad con principios contables generalmente aceptado. El informe del auditor es el medio a través del cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, deniega la misma. En cualquier caso, expone si su examen ha sido hecho de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. El trabajo lo ejecutará personalmente y el único responsable de los compromisos, obligaciones y derechos será el mismo; además éste no forma parte de la administración de la empresa o colaboradores de una firma profesional.

4.1.1.2 En forma dependiente

Cuando el profesional presta sus servicios como parte del personal de la empresa recibe a cambio un salario; de tal forma, que es parte activa de la administración de la empresa que lo ha contratado. Generalmente forma parte de un departamento de auditoría interna de la empresa y tiene una visión de la auditoría extremadamente amplia, incluyendo no sólo los aspectos de la información contable de la empresa, sino también su cumplimiento, efectividad operacional y aspectos de funcionalidad.

4.1.2 Entidad pública

Este tipo de auditoría corresponde a aquella en la cual el profesional desempeña su trabajo en relación de dependencia de una institución pública; velando por el cumplimiento de las Leyes vigentes en el país del que se trate así como de sus criterios y políticas. En Guatemala dicha entidad la representa la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

Cuando se habla de auditoría fiscal desde el punto de vista público, no se debe confundir con aquella que efectúa la Contraloría General de Cuentas, ya que dicha institución pública se dedica a la revisión de las entidades del estado, autónomas, semiautónomas, centralizadas, descentralizadas y todas aquellas instituciones que por sus fines reciben fondos del pueblo.

4.1.3 Tipos de prestación del servicio profesional

De las formas en que se prestan los servicios profesionales nació la división de las actividades en las empresas así: departamento de auditoría, departamento de consultoría y departamento de impuestos, éste último se desarrolla en el presente trabajo como la especialización del contador público y auditor en el área fiscal.

4.2 Procedimientos específicos en la planeación de la auditoría fiscal

Luego de haberse emitido la orden de auditoría, en la cual se solicita la revisión a determinado contribuyente, es necesario definir los procedimientos específicos que se utilizarán en la ejecución de la auditoría fiscal o tributaria, desde el punto de vista del auditor de una entidad pública (-SAT-) en una industria de bebidas gaseosas, a través de una adecuada “planeación”.

4.2.1 Plan global de auditoría

La planeación de los procedimientos que se aplicarán en la revisión se plasma en el Memorando de Planificación de Auditoría a través del plan global de auditoría, el cual se subdivide de manera sistemática en planeación técnica y planeación administrativa.

4.2.1.1 Planeación técnica

Esta parte de la planeación, cuando se dirige a una empresa que fabrica bebidas gaseosas contiene:

a) Objetivo de la auditoría

Emitir un informe en el que se determina la existencia de incumplimientos o inconsistencias relacionados con los impuestos revisados, así como, elaboración de audiencia con sus anexos respectivos y la resolución en el caso que aplique.

b) Período a revisar

En este punto únicamente se delimita el o los períodos que serán objeto de revisión, con el ánimo de no extender el trabajo más allá del objetivo general de la auditoría.

c) Emisión del nombramiento

La orden de auditoría contiene el objeto de la misma, de acuerdo a las necesidades se nombra a los profesionales (contador público y auditor) correspondientes los que por lo menos serán: dos (2) auditores y (1) supervisor.

d) Actualización o elaboración de la información básica

Dicha información deberá contener por lo menos los aspectos siguientes:

d.1) Naturaleza del negocio

Previo a realizar el trabajo de auditoría, se debe tener un conocimiento de la empresa de bebidas gaseosas, de los dueños de la administración y de las operaciones que van a ser auditadas, y considerar si puede obtenerse un nivel de conocimiento adecuado del negocio para desempeñarla. La información se puede anticipar con la obtención de fotocopias de patentes de comercio de empresa y de sociedad, escritura de constitución y documentos en poder de la SAT.

Al emitir el nombramiento para el trabajo de auditoría, se debe obtener información adicional y detallada, para que el auditor obtenga el conocimiento

adecuado al inicio del trabajo de campo, dicha información sería evaluada y actualizada.

Obtener el conocimiento requerido del negocio es un proceso continuo y acumulativo en la recolección y evaluación de la información. La siguiente lista cubre un amplio rango de situaciones aplicables a trabajos en la auditoría en dicha área; sin embargo, no todos son relevantes en cada trabajo:

A. Factores económicos generales

- Tasas de interés y disponibilidad de financiamiento.
- Política fiscal
- Tasas y controles de moneda extranjera

B. La industria, condiciones importantes que afectan al negocio del cliente

- El mercado y la competencia.
- Actividad cíclica o por temporada.
- Cambios en la tecnología del producto.
- Operaciones en reducción o en expansión.
- Índices clave y estadísticas de operación.
- Suministro y costo de energía.
- Prácticas específicas o únicas (por ejemplo, relativas a contratos de trabajo, métodos financieros, métodos de contabilidad).

C. La entidad

1. Administración y propiedad-características importantes

- Estructura corporativa-privada, pública, gobierno (incluye cualquier cambio reciente o planeado).
- Estructura del capital (incluye cualesquier cambios recientes o planeados).
- Adquisiciones, fusiones o disposiciones de actividades del negocio (planeadas o recientemente ejecutadas).

- Fuentes y métodos de financiamiento (actual e histórica).
2. El negocio de la entidad-productos, mercados, proveedores, gastos, operaciones
- Naturaleza del (los) negocio(s) (manufacturero, mayorista, servicios financieros, importación/exportación).
 - Locación de instalaciones de producción. dodegas, oficinas.
 - Empleados (por localidad, suministro, niveles salariales, contratos de sindicato, compromisos de pensión, reglamentación gubernamental).
 - Productos o servicios y mercados (clientes importantes y contratos, términos de pago, márgenes de utilidad, participación del mercado, competidores, exportaciones, políticas de precios, reputación de productos, garantía, libreta de pedidos, tendencias, estrategia y objetivos de mercadotecnia, procesos de manufactura).
 - Proveedores importantes de bienes y servicios (contratos a largo plazo, estabilidad del suministro, términos de pago, importaciones, métodos de entrega como "justo a tiempo").
 - Inventarios (locaciones, cantidades).
 - Franquicias, licencias, patentes.
 - Categorías importantes de gastos.

Una de las limitaciones de la auditoría pública es que el contribuyente no permite el acceso a sus manuales y otro tipo de controles administrativos, a diferencia de cuando la auditoría es contratada por el mismo, por lo general este tipo de revisiones son tomadas en muchas oportunidades como un castigo, carga y en algunos casos acoso por parte de la administración pública.

Cuando existe la libertad, confianza y conciencia de que todos los registros, declaraciones, controles e información verbal son importantes para

lograr una transparencia, el auditor podrá determinar con mayor facilidad las condiciones del contribuyente objeto del examen.

d.2) Sistemas Contables y Entorno del control interno

En el tipo de auditoría a los estados financieros el control interno tiene un carácter fundamental de estudio, debido a que el auditor puede realizar una evaluación del mismo y determinar si el resultado de su evaluación influye importantemente en los resultados del análisis de los estados financieros; sin embargo, en el caso de la auditoría pública tributaria, se puede considerar que únicamente se observarán de manera superficial sin causar efecto sobre el resultado de la verificación que se realice a la empresa.

Es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

Entre los factores generales que pueden influir sobre la evaluación preliminar del riesgo de control se incluyen:

- Frecuencia en la preparación de la información financiera u informes fiscales.
- Naturaleza de los informes preparados.
- Si el contribuyente realiza revisiones independientes o pruebas selectivas como parte del sistema global de controles.
- Si se realizaron o planificaron cambios en los sistemas contables y de control.
- Alcance de la segregación de funciones incompatibles.
- Si existen empleados claves que se hayan desvinculado del cliente.

d.3) Aspectos de cumplimiento tributario

En base al sistema informático de control de presentación de declaraciones determine el cumplimiento de presentación de declaraciones.

e) Fechas clave de la auditoría

Se consideran importantes las fechas en las cuales se programa la elaboración del plan de auditoría, etapa preparatoria y recopilación de datos antes de presentarse con el contribuyente, el inicio, visita a la planta, toma física de inventarios, verificación de extremos, terminación y entrega de informes de la auditoría.

f) Personal clave del contribuyente

Al iniciar la relación contribuyente-administración tributaria dentro de la fiscalización, se deberá establecer la información general del personal con el cual se tendrá comunicación, los cuales deben ser: representante legal y contador general registrado ante SAT, para ampliar la información registrada en el sistema RTU, se recomienda realizar entrevistas verbales a los jefes de producción, gerente financiero y personal experto en las áreas relacionadas con la actividad principal de la empresa y su sistema contable.

g) Áreas críticas de la declaración, balance general y estados de resultados

Conforme al alcance del trabajo se analizan las limitaciones, riesgos e importancia relativa que conlleva la revisión. Por lo que los profesionales hacen uso de su experiencia y criterio para determinar la muestra de las cuentas que serán objeto de análisis y la evaluación, ya que para la determinación de ajustes según el Código Tributario en su artículo 54 "... podrá autorizar que no se inicie procedimiento administrativo por ajustes de auditoría a los tributos determinados mediante declaración del contribuyente o responsable, cuando no superen la

suma de un mil quetzales (Q1,000.00) en cada período impositivo anual.”, por lo que, los montos determinados como tributos que se presumen como ajustes, aun sin ser significativos cuando son mayores de un mil quetzales (Q1,000.00) se debe efectuar audiencia. Por ejemplo, procede elaborar audiencia cuando al ajustar Ingresos, Costos o gastos del ISR (régimen optativo) el monto de la renta imponible aumente por Q3,226.00 para que al aplicarle el 31% el tributo sea mayor a Q1,000.00.

Examen de declaraciones:

El examen de las declaraciones juradas presentadas por la empresa ante la Administración Tributaria, permite que el auditor se forme una visión importante del capital con se inició su negocio según sus primeras declaraciones, su comportamiento en relación a porcentajes de rendimientos anuales, la rentabilidad general del negocio y la actividad principal a que se dedica.

Análisis de los estados financieros

Se debe prestar atención cuando se hace el examen de cuentas que presentan dudosa recuperación, operaciones pendientes, abonos a cuentas personales o de capital, provisiones, cuentas canceladas y otras que son susceptibles de ocultar situaciones anómalas en una incorrecta tributación.

Verificación de los ingresos

Se determina el tipo de pruebas y la forma en que se selecciona la muestra que se utiliza para el examen de ingresos, sobre el resultado contra las cifras presentadas en la declaración jurada anual de los Impuestos.

Verificación de costos y gastos

Costo de producción: si en el Estado de Resultados se reflejan los costos,

se indica el tipo de pruebas que se utilizarán para su revisión, se debe tomar en consideración que dentro de los mismos se incluyen las cuentas de compras e inventarios, que requerirán un análisis completo así como un cruce de información con los proveedores de la empresa que se revisa.

Verificación de Depreciaciones y Amortizaciones: Cuando la empresa posee una planta de producción, es un indicativo de que la cuenta Propiedad Planta y Equipo es una cuenta importante dentro de sus activos, por lo que se debe incluir para su revisión dentro del plan de trabajo, a efecto de comprobar su procedencia en los libros y registros contables, la amortización y el cálculo correcto.

h) Programa específico para la empresa

El programa de trabajo a elaborar en un plan de auditoría de una industria de bebidas gaseosas determinará paso a paso las acciones que se deben realizar para llevar a cabo la revisión por lo tanto dependerá del resultado confiable, eficiente y eficaz.

Para que el proceso de auditoría resulte dinámico, ordenado, metódico y efectivo, se debe considerar la siguiente secuencia para su ejecución:

- a) Revisión de declaraciones: Al concluir la visita a la planta, entrevistas con las personas, de acuerdo al cargo que ocupan y su participación en el proceso productivo y administrativo de la empresa, se realiza un análisis y verificación de cálculos aritméticos a las declaraciones, que la empresa está obligada presentar ante la junta directiva como a la Administración Tributaria.

- b) En el Impuesto al Valor Agregado, se revisan los créditos fiscales, elaborando una cédula analítica de todas las empresas o

contribuyentes que realizan ventas y servicios a la empresa revisada, así verifica los extremos con las empresas con los documentos emitidos.

- c) Cuentas de ingresos: Se verifica tiene registrados ingresos independientes a su actividad principal, que consiste en la elaboración y embotellado de bebidas gaseosas, revisar en un 60% valiéndose de muestras, de acuerdo al volumen de operaciones. Las pruebas globales se cotejan contra lo reportado en sus declaraciones juradas, del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta e Impuesto a la Distribución de Bebidas Gaseosas Impuesto Especifico Sobre La Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada.

- d) Cuentas de costos y gastos: Verificar por medio de muestras selectivas tomando en cuenta el monto de sus cargos mensuales; y si se detectan irregularidades se amplía la muestra.

4.2.1.2 Planeación Administrativa

Como se indica en el capítulo anterior, la planeación administrativa comprende las prioridades, en tiempo y de los recursos que se consideran necesarios para la realización de un examen.

Personal necesario

Se toma en cuenta la capacidad y experiencia profesional para seleccionar a la persona indicada para que ejecute la auditoría. Además se debe tomar en cuenta al auditor que se encargará de verificar y revisar el trabajo del auditor de acuerdo a los objetivos que se persiguen alcanzar. Se debe

asignar la tarea de la supervisión al auditor que tenga más experiencia y preparación, por la responsabilidad de estar informado del avance del trabajo de campo así como de su dirección en todos sus aspectos (objetivos, papeles de trabajo, legal y análisis).

Equipo y material necesario

La tecnología y el equipo informático, son necesarios para minimizar el tiempo en la presentación del trabajo que se realiza. El personal debe contar con una máquina para agilizar la preparación y la elaboración de los papeles de trabajo para que sean revisados a corto tiempo.

Estimación financiera

El personal y los materiales que se utilizan consignan un valor en el desarrollo de la auditoría. Por consiguiente es necesario conocer el costo de la auditoría, para poderla ejecutar de acuerdo con el financiamiento que cubrirá el salario de los profesionales, materiales y la depreciación del equipo.

a) Costo por depreciación

El equipo de cómputo sufre una depreciación acelerada que avanza en igual forma con la tecnología en la informática. Por tal motivo en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se ha determinado la depreciación en el 33.33%, este porcentaje se debe tomar en cuenta como parte de los gastos en que se incurre para la ejecución de la auditoría.

b) Determinación de horas hombre y su costo

Para determinar las horas hombre del trabajo de auditoría a realizar, se toma como base el tiempo utilizado en otras auditorías que tengan las mismas características, tomando en cuenta el número de días por las horas laborales, aplicando al sueldo mensual del profesional con las prestaciones laborales, este

dato se divide entre las horas hombre que tenga el mes laboral, el resultado de esta operación es el costo de la hora hombre el que se multiplica por las horas hombre utilizadas para determinar su costo.

Ejemplo: Si para el trabajo se nombra a un auditor y se estima diez días hábiles para efectuarla, el cálculo de las horas hombre y su costo será:

$10 \times 8 = 80$ horas hombre utilizadas (H. H. utilizadas)

Sueldo mensual	Q6,500.00
Bonificación Incentivo	Q 250.00
Prestaciones laborales sobre sueldo mensual (43.41%) *1	Q2,821.65
Total	<u>Q9,571.65</u> /160H.H. por mes*2
Costo hora hombre	Q 59.8228

1* 43.41% = 12.67% (cuota patronal) + 8.33% (indemnización universal)+ 8.33% (aguinaldo) + 8.33% (bono 14) + 5.75% (vacaciones 21 días / 365 días del año)

2* 160 H.H. por mes = 8 (horas diarias) x 20 (días hábiles por mes)

Costo de la auditoría por auditor = $Q59.8228 \times 80$ H. H. utilizadas = Q 4,785.82

c) Otros gastos

Existen gastos en que se puede incurrir, al momento de realizar la auditoría, los cuales formaran parte del costo total de la misma. Dentro de ellos se pueden incluir materiales de oficina, viáticos (de acuerdo a la normativa de la interna de institución) y otros.

CAPITULO V

CASO PRÁCTICO: PLANEACIÓN EN LA AUDITORÍA FISCAL DE UNA INDUSTRIA DE BEBIDAS GASEOSAS

Con el objeto de llevar a la práctica la teoría expuesta en los capítulos anteriores, se presenta a continuación la planeación de la auditoría en una industria de bebidas gaseosas, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria:

5.1 Información general

La Superintendencia de Administración Tributaria, SAT cuenta con un Departamento de Programación y Control de Contribuyentes, el cual se encarga de determinar el momento oportuno de realizar la verificación. Dentro del programa se analizan los indicadores de tributación, las inconsistencias encontradas (por el sistema informático) en la información reportada en las declaraciones correspondientes y las denuncias recibidas por presunción de omisiones tributarias, conforme al resultado se selecciona al contribuyente.

De acuerdo al párrafo anterior se crea un contribuyente con datos ficticios, únicamente para efectos de llevar a cabo una planeación de auditoría cumpliendo con todos los pasos indicados en el capítulo IV.

De acuerdo al Sistema de Registro Tributario Unificado –RTU- la Embotelladora ASA, Sociedad Anónima, fue creada en 1981, y su actividad comercial es la preparación de bebidas gaseosas así como su embotellado.

Cuenta con oficinas administrativas y planta de mezclado y embotellado en la Calzada Aguilar Batres 15-50, Zona 11 de la Ciudad Capital, con Número de Identificación Tributaria –NIT- 315325-1.

El representante legal y contador inscrito ante SAT son los señores Francisco René De Mata Vela y Julio Roberto Cárdenas Castañeda, respectivamente.

Su período contable es del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año, el último período verificado fue el terminado al 31 de diciembre de 2004, por lo que corresponde para la presente el 2005.

Su sistema contable es de lo devengado y en su costo de producción los costos reales, para ello valúa sus inventarios por el método de Costo de adquisición o de producción. Todos sus controles se llevan de forma computarizada.

De acuerdo a los controles y análisis de los contribuyentes del Departamento de Programación y Control de Contribuyentes, se recibe la orden de auditoría en la que se indica que se nombre al personal necesario para que verifique el adecuado cumplimiento relacionado con los impuestos: Al Valor Agregado, Sobre la Renta (ingresos, costos y gastos), Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas, Jugos y Néctares, Agua Pura Embotellada, correspondiente a los períodos comprendidos del 1 de enero al 31 de diciembre de 2005.

5.2 Desarrollo del plan global de auditoría

Previo a realizar la auditoría se desarrolla el plan global que deberá contener los objetivos generales y específicos así como los programas, los cuales se basan en las leyes de los impuestos a revisar; la planeación comprende: 1) Guía de actividades de planeación, 2) Planeación técnica y 3) Planeación administrativa.

PLAN	Iniciales	Fecha
Elaborado	FMSG	13/11/06
Revisó		

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA
Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

Nit : 315325-1

Memorando de Planificación de Auditoría

I. Planificación Técnica

DESCRIPCIÓN	ENCARGADO	Pág.
a) Objetivo de la auditoría	FMSG	77
b) Período a revisar (incluido en orden de auditoría)	FMSG	77
c) Emisión de nombramiento	FMSG	77
d) Actualización o elaboración de la información básica d.1) Naturaleza del Negocio d.2) Sistemas contables y entorno de control interno d.3) Aspectos de cumplimiento tributario	MRMC, CAVE Y KMS	78
e) Fechas claves de la auditoría	KMS	81
f) Personal clave del contribuyente	MRMC Y KMS	82
g) Áreas críticas de la declaración y los estados financieros g.1) Alcance del trabajo según la orden de auditoría g.2) Limitaciones al alcance del trabajo y responsabilidad g.3) Riesgo fiscal e importancia relativa g.4) Declaración de ISR y Estados Financieros	FMSG, MRMC, CAVE Y KMS	82
h) Guía y programas específicos	MRMC, CAVE Y KMS	88

II. Planificación Administrativa

DESCRIPCIÓN	ENCARGADO	Pág.
a) Personal necesario y horas hombre estimadas para realizar la auditoría (emitir nombramiento)	FMSG	124
b) Equipo y material a utilizar	MRMC, CAVE Y KMS	125

c) Estimación financiera	FMSG	125
--------------------------	------	-----

PLANEACIÓN TÉCNICA

La planeación técnica contendrá:

a) Objetivo General

El objetivo del plan corresponde a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a que se encuentra afecto el contribuyente, específicamente los Impuestos: Al Valor Agregado, Sobre la Renta, Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas, Jugos y Néctares, Agua Pura Embotellada, de acuerdo a sus registros contables, auxiliares, existencias físicas y controles administrativos.

b) Período a revisar

En la orden de auditoría se indica que los períodos a revisar corresponden a todos aquellos comprendidos del 1 de enero al 31 de diciembre de 2005.

c) Emisión del nombramiento

A través de un programa informático que lleve el control de los nombramientos emitidos en el departamento de fiscalización, se facilita la emisión y control de los mismos, en dicha base de datos se deberá ingresar los nombres de los auditores y supervisor, período a revisar, nombre y NIT del contribuyente y bases legales del documento en sí. El decreto número 6-91, Código Tributario, no obliga a la Administración Tributaria para que notifique dicho documento.

A continuación se presenta el nombramiento que corresponde para el caso práctico que se desarrolla.

Coordinación C. CONTRIBUYENTES ESPECIALES	Expediente: 2005-01-01-01-0004023
	Número: 2006-8-0008200
NOMBRAMIENTO	
Guatemala, 15 de noviembre de 2006	
Señores:	
María René Montalvo Carranza (Auditor y Notificador Tributario) Carlos Alberto Villagran Escobar (Auditor y Notificador Tributario) Karla Makisa Soto (Supervisor y Notificador Tributario)	
<p>Con base en los artículos 19, 98, 100 numerales 1 y 2, y 146 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas; las literales a), f), g), e i) del artículo 3, de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 del mismo Organismo y, el artículo 40 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo Número 2-98 de su Directorio, se les nombra para que, conforme el alcance y los procedimientos del respectivo programa de fiscalización, en forma individual o conjunta, verifiquen el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, Embotelladora ASA, Sociedad Anónima con Número de Identificación Tributaria 315325-1, correspondientes al(los) período(s) de imposición iniciado(s) en cualquier fecha comprendida entre el 1 de enero de 2005 y el 31 de diciembre de 2005.</p>	
<p>Para tal efecto podrá(n) tomar como base entre otros, los elementos de fiscalización a que se refieren los artículos 100 y 112 del Código Tributario y sus reformas. Igualmente podrán efectuar notificaciones personales de documentos tales como, requerimientos de información, conferimientos de audiencia, resoluciones, providencias, etc.</p>	
<p>De lo actuado deberán rendir informe, acompañando la documentación relativa a los ajustes, sanciones e infracciones sobre el régimen tributario y aduanero que correspondan, incluyendo las que constituyan resistencia a la acción fiscalizadora, conforme lo establece el artículo 93 del Código Tributario y sus reformas. De la misma forma deberán denunciar ante autoridad competente hechos que pudieran constituir faltas o delitos.</p>	
Atentamente,	

d) Actualización o elaboración de la información básica

Incluir todo lo relacionado con el entorno del negocio, de acuerdo a las guías siguientes:

d.1) Naturaleza del Negocio:

La actividad comercial del contribuyente es la preparación de bebidas gaseosas así como su embotellado. Para ampliar la información obtenida del sistema RTU se deben obtener las patentes de comercio de sociedad y de empresa, escritura de constitución, nombramientos e información según la lista siguiente:

A. Factores económicos generales

DESCRIPCIÓN	EXISTEN (SI/NO)	PT
Tasas de interés		
Políticas fiscales		
Tasas y controles de moneda extranjera		

B. La industria, condiciones importantes que afectan al negocio del cliente

DESCRIPCIÓN	EXISTEN (SI/NO)	PT
El mercado y la competencia		
Actividad cíclica o por temporada		
Cambios en la tecnología del producto		
Operaciones en reducción o en expansión, adquisición de activos		
Índices clave y estadísticas de operación		
Suministro y costo de energía		
Prácticas específicas o únicas (por ejemplo, relativas a contratos de trabajo, métodos financieros, métodos de contabilidad)		

C. La entidad

1. Administración y propiedad-características importantes

DESCRIPCIÓN	EXISTEN (SI/NO)	PT
Estructura corporativa-privada, pública, gobierno (incluye cualesquier cambios recientes o planeados)		
Estructura del capital (incluye cualesquier cambio)		
Adquisiciones, fusiones o disposiciones de actividades del negocio (planeadas o recientemente ejecutadas)		

Fuentes y métodos de financiamiento (actual, histórica)		
---	--	--

2. El negocio de la entidad-productos, mercados, proveedores, gastos, operaciones

DESCRIPCIÓN	EXISTEN (SI/NO)	PT
Naturaleza del (los) negocio(s) (manufacturero, mayorista, servicios financieros, importación/exportación)		
Locación de instalaciones de producción. bodegas, oficinas		
Empleados, contratos por servicios técnicos y/o profesionales (por localidad, suministro, niveles salariales, contratos de sindicato, compromisos de pensión, reglamentación gubernamental)		
Productos o servicios y mercados (clientes importantes y contratos, términos de pago, márgenes de utilidad, participación del mercado, competidores, exportaciones, políticas de precios, reputación de productos, garantía, libreta de pedidos, tendencias, estrategia y objetivos de mercadotecnia, procesos de manufactura)		
Proveedores importantes de bienes y servicios (contratos a largo plazo, estabilidad del suministro, términos de pago, importaciones, métodos de entrega como "justo a tiempo")		
Inventarios (locaciones, cantidades)		
Franquicias, licencias, patentes		
Categorías importantes de gastos		

d.2) Sistemas de contabilidad:

El sistema de contable utilizado es de lo devengado y en su costo de producción son los costos reales, para ello valúa sus inventarios por el método de Costo de Adquisición o de Producción. Todos sus controles se llevan de forma computarizada.

d.3) Aspectos de cumplimiento tributario

En base al sistema informático de control de presentación de declaraciones determine el cumplimiento de presentación de declaraciones.

No.	DECLARACION PRESENTADA		
	IMPUESTO	SI	NO
1	Impuesto al Valor Agregado		
2	ISR anual		
3	ISR trimestral		
4	IETAAP		
5	Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas, Jugos y Néctares, Agua Pura Embotellada		

e) Fechas clave de la auditoría

ORDEN	DESCRIPCIÓN	FECHA	
		DEL	AL
1º.	Elaboración del plan de auditoría	13/11/06	14/11/06
2º.	Notificación del requerimiento de información	15/11/06	15/11/06
4º.	Recopilación de información previo inicio de auditoría de campo	16/11/06	20/11/06
3º.	Auditoría de campo: - Visita a la planta e instalaciones administrativas - Ejecución de la auditoría	21/11/06	05/12/06
4º.	Elaboración de informe y Audiencia (cuando corresponda)	06/11/06	07/11/06
5º.	Revisión de papeles de trabajo e informe	08/11/06	10/11/06
6º.	Revisión del expediente (Jefe de sección)	13/11/06	13/11/06
7º.	Análisis de especialista jurídico	14/11/06	14/11/06

f) Personal clave del contribuyente

Representante legal: Francisco René De Mata Vela

Contador general: Julio Roberto Cárdenas Castañeda

Gerente o Jefe de producción: Oscar Eduardo Gómez Ortega

g) Áreas críticas de la declaración y los estados financieros

Para determinar las áreas críticas se deben analizar las fuentes de información que a continuación se enumeran:

g.1) Alcance del trabajo según la orden de auditoría

En la auditoría se debe revisar las cuentas más importantes tomando en cuenta el valor y la cantidad de operaciones que realiza, específicamente la base y determinación de los impuestos: Sobre la Renta trimestral y anual (dentro de la declaración anual se deben analizar las cuentas de ingresos, costos y gastos) al Valor Agregado y Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas, Jugos y Néctares, Agua Pura Embotellada del cierre anual de la empresa, con el propósito de verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, utilizar las guías específicas en el presente plan de auditoría.

Embotelladora ASA, S.A., se encuentra afecto a todos los impuestos vigentes en Guatemala, sin embargo la auditoría se realizará según el párrafo anterior que se basa en la orden de auditoría.

g.2) Limitaciones al alcance del trabajo y responsabilidad

La verificación que se indicó en el alcance del trabajo está orientado a la identificación de riesgos en materia de impuestos dentro del marco legal, que constituyen una revisión fiscal de las transacciones que efectúe la empresa y sus efectos en materia fiscal que por su naturaleza deban tratarse en forma especial.

Se hace la salvedad que el trabajo será realizado eminentemente desde el punto de vista fiscal, por lo que la posición del auditor tributario el alcance de su trabajo no incluye análisis sobre aspectos laborales, operacionales, financieros, administrativos o de cualquier otra índole de las operaciones y/o plan de negocios de las compañías, debido a que el propio contribuyente limita dicho alcance.

En adición, por la naturaleza y el alcance del trabajo, en el cual se les indica que su actuación es de auditores fiscales desde el punto de vista de detección y corrección de omisiones tributarias y su responsabilidad es de tipo profesional de acuerdo a la selección de muestras en sus operaciones fiscales.

g.3) Riesgo fiscal e importancia relativa

Se deberán revisar los impuestos identificados en el alcance y las cuentas de ingresos, costo de producción y depreciaciones que cubren el 60% de los rubros principales.

Debido a que el contribuyente es eminentemente productor, se debe considerar el riesgo que implica su operación y las subcuentas que derivan del costo de producción tales como: 1) Inventarios de materia prima y producto terminado, con movimientos fuertes en operaciones entrada y salida, así como sus valores. 2) Las compras locales e importaciones de materia prima son de primordial interés para el auditor. 3) La Mano de obra, debido a que los comprobantes son planillas pagadas, planillas presentadas al IGSS, se deben verificar la legitimidad de dichos documentos de respaldo.

De acuerdo a que las cuentas se consideran de alto riesgo se presenta el siguiente procedimiento para la revisión a través de muestreo:

- a) Seleccionar las subcuentas que cubran el 60% de la cuenta principal.

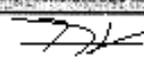
- b) A través de las pruebas de procedimiento contable, cálculos aritméticos y revisión de documentos legales, verifique la razonabilidad de las cuentas seleccionadas según el inciso anterior (dejar constancia en papel de trabajo), si el resultado es positivo (los datos reportados por el contribuyente son correctos), la cuenta se valida y el resultado se considera razonable; en caso contrario se deberá ampliar la prueba al 100% de las operaciones que integran dicha subcuenta.

g.4) Declaración de ISR y Estados Financieros

Dentro de la planificación de la auditoría se incluye el análisis de las cuentas que de acuerdo al artículo 39 del Decreto número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, tienen un porcentaje máximo para deducir de los ingresos del contribuyente. Para identificar el resultado del análisis a los estado financieros se hará uso de la siguiente cédula de marcas:

Contribuyente: Embotelladora ASA, Sociedad Anónima NIT: 315325-1 Cédula de Marcas	
	Se verificó que el saldo de la cuenta no supere el porcentaje legal.
	Se debe verificar en auditoría de campo.
	Cálculo verificado.

Fuente: Elaboración propia

SAT Servicio de Administración Tributaria		ISR REGIMEN OPTATIVO DECLARACION JURADA ANUAL Y RECIBO DE PAGO				FORMA ISR-REGIMEN OPTATIVO-CCC-CA	
LUGAR Y FECHA DE PRESENTACION: Guatemala		SAN SERIE: 0374970		SAT-NO. 1191		FORMA ISR-REGIMEN OPTATIVO-CCC-CA	
DIA: 30 MES: 03 AÑO: 2005		PERIODO DE IMPOSICION DEL: 01 MES: 01 AÑO: 2005		AL: 31 MES: 12 AÑO: 2005			
IDENTIFICACION: (01) NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT): 315325-1 (02) DEL: AL							
(04) Apellidos y Nombres / Razón o Denominación Social: EMBOTELLADORA ASA, SOCIEDAD ANONIMA							
(05) No. de Calle o Avenida: Calzada Aguilar Batres		(06) No. de Casa: 15-50	(07) Apartado o Suelo: 	(08) Zona: 11	(09) Colonia o Barrio: 	(10) Municipio: Guatemala	
(11) Departamento: Guatemala		(12) Teléfono: 2470-2513	(13) Fax: 2470-2516	(14) Apto. Postal: 	(15) Correo Electrónico: 	(16) Códigos de Verificación: 	
INFORMACION FINANCIERA							
(17) Costos, Inventarios, Cuentas por Cobrar y Depreciaciones a Iniciar: 164,057,969.00 (18) Cuentas y documentos por cobrar del giro habitual: 123,390,576.00 (19) Reservas para cuentas invaluables: 9,301,789.00 (20) Cédulas pendientes de entrega: 1,356,247.00 (21) Invaluable: 33,600,000.00 (22) Mobiliario y equipo: 12,345,000.00 (23) Maquinaria: 228,000,000.00 (24) Vehículos: 6,000,000.00				(25) Equipo de computación: (26) Otros activos depreciables: (27) Otros activos amortizables: 124,200,000.00 (28) Inversiones: 10,800,000.00 (29) Otros activos: (30) Depreciaciones acumuladas: 108,238,074.00 (31) Amortizaciones acumuladas: 21,449,199.00 (32) Provisiones: 31,098,631.00		(33) Provisión Bancarios a Pagar: 10,500,000.00 (34) Otros Pasivos: 315,003,878.00 (35) Utilidad del periodo: 30,719,429.00 (36) Pérdida del periodo: (37) Reserva Legal: 2,100,000.00 (38) Capital: 300,000,000.00	
INGRESOS							
(39) Fuentes exentas: (40) Monto de Ganancia en el mercado local: 990,000,334.00 (41) Prestaciones de servicios en el mercado local: (42) Exportaciones: 210,878,728.00 (43) Donaciones: (44) Plusvalías derivadas de inversión financiera en actividades de fomento de vivienda: (45) Intereses y rendimientos financieros: 150,827.00 (46) Otros Ingresos (incluyendo cuentas invaluables recuperadas, dividendos): 5,104,888.00 (47) Arrendamientos: (48) Dividas: (49) Servicios profesionales prestados en forma independiente: (50) Resarcimiento de pérdidas por inversiones: (51) TOTAL RENTA BRUTA (Sumatoria de los valores en casillas 39 a la 50): 1,206,134,777.00				(52) Reaseguro y reafianzamiento: (53) Ingresos y contribuciones: (54) Otros gastos: 133,770,230.00 (55) Costos y gastos de todas cuentas: (56) TOTAL COSTOS Y GASTOS (Sumatoria de los valores de las casillas 52 a la 55): 1,175,415,348.00 (57) TOTAL RENTA NETA (Valor en casilla 51 menos valor en casilla 56 o en "Pérdida" de la casilla 56): 30,719,429.00 (58) PERDIDA NETA (Valor en casilla 51 menos valor en casilla 57 o en "Ganancia" de la casilla 57): (59) (1) Costos y gastos de todas cuentas: 3,600,380.00 (60) (2) Deducciones de costos y gastos que exceden del 87% de Ingresos declarados en casilla 56 del periodo anterior: (61) (3) Gastos de Capital: (62) (4) Rentas exentas: (63) (5) Deducción única personas no mercantiles: (64) (6) Exceso de costos y gastos del 07% de ingresos gravables de imputación con Art. 58 literal 1 de la Ley ISR reformada: (65) (7) Pérdida de operación (Ingresos menos Costos) con el control con el Art. 7 del Decreto 80-2005: (66) RENTA IMPONIBLE (Valor en casilla 58 más valores en casillas 60 a la 65) menos valores en casillas 64 a la 65: 34,319,809.00			
COSTOS Y GASTOS							
(67) Inversión inicial: 9,330,000.00 (68) Compra de bienes: 161,232,919.00 (69) Inmovilización: (70) Costo de producción de productos terminados: 844,280,123.00 (71) Inventario final: 10,864,919.00 (72) COSTO DE VENTAS (Sumatoria de valor en casillas 70 a la 71, menos valor en casilla 71): 804,178,123.00 (73) Cuentas invaluables del giro habitual: 3,238,675.00 (74) Viajes y gastos de transporte: 5,820,347.00 (75) Sueldos socios o miembros de Sociedades Anónimas: (76) Sueldos, salarios y bonificaciones: 84,873,142.00 (77) Depreciaciones: 26,193,154.00 (78) Amortizaciones: 1,206,000.00 (79) Indemnizaciones: 15,335,661.00 (80) Honorarios por servicios desde el exterior: (81) Honorarios por servicios en el país y gastos de mantenimiento y reparación: 51,772,172.00 (82) Regalías: 16,988,278.00 (83) Arrendamientos: (84) Intereses y otros gastos a cargo a relación deplacado sobre Producción Financiera: 21,500,334.00 (85) Costos de traslado de los valores en inversiones financieras en actividades de fomento de vivienda: (86) Donaciones: 445,232.00 (87) Costos Patrimoniales: 				(88) IMPUESTO SOBRE LA RENTA (Valor en casilla 66 más los impuestos correspondientes): 10,639,140.79 (89) (1) Pagos Trimestrales de ISR: (90) PAGO EN EXCESSO DE ISR (Valor en casilla 88 menos valor en casilla 89 o en "Pagos" de la casilla 89): (91) (2) ELIJO PAGAR en año calendario anterior y no aplico a pagos trimestrales: (92) (3) RIFA pagado en año 2004: (93) SALDO DEL IMPUESTO (Valor en casilla 88 menos valores de las casillas 89 y 92) más "Pagos" de la casilla 89: (94) (4) Dime preferencialmente al pagar (casilla 94): (95) (5) Límite por IVA (pagos pendientes aplicable a personas individuales no mercantiles): (96) IMPUESTO A PAGAR CON ESTA DECLARACION (Valor en casilla 93 más valor en casilla 94 o en "Pagos" de la casilla 89): 			
DETERMINACION DEL IMPUESTO							
				CASILLA 90 Y 100 EXCLUSIVAMENTE EN EL CASO DE SER RECTIFICACION (97) No. de declaración que se rectifica: (98) (1) Impuesto pagado con declaración que se rectifica: (99) Impuesto a pagar (Valor en casilla 96 más valor en casilla 98 o en "Pagos" de la casilla 98): (100) (2) Multa: (101) (3) Intereses: (102) (4) Multa: (103) (5) Total a Pagar (Sumatoria de valores en casillas 99 a la 102): 			
DECLARO Y JURO QUE SON VERDADEROS LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTE FORMULARIO Y QUE CONDICE LA RENTA CORRESPONDIENTE AL PERIODO DE REFERENCIA.							
FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O SU REPRESENTANTE LEGAL 				VALIDO ÚNICAMENTE POR EL IMPORTE IMPRESO POR LA MAQUINA REGISTRADORA			
ORIGINAL: SACO-DIRECCIÓN GENERAL - Sucesor SACADO - CONTRIBUYENTE - web				PRECIO DE VENTA AL PÚBLICO Q. 1.00			

EMBOTELLADORA ASA, SOCIEDAD ANONIMA		
ESTADO DE SITUACION GENERAL		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005		
(Cifras expresadas en quetzales)		
Activo no corriente		
Mobiliario y equipo	12,495,999.00	
Maquinaria y Vehículos	233,000,000.00	
Inmuebles	33,000,000.00	
Depreciaciones acumuladas	(109,238,074.00)	169,257,925.00
Marcas y patentes	124,200,000.00	
Amortizaciones	(21,449,199.00)	102,750,801.00
Inversiones y títulos bancarios		10,800,000.00
Activo corriente		
Efectivo y Bancos		153,125,710.00
Inventario		10,664,919.00
IVA por cobrar		1,356,247.00
Cuentas por cobrar	323,657,916.00	314,356,127.00
Reserva para cuentas incobrables	(9,301,789.00)	
Total del Activo		762,311,729.00
Pasivo y patrimonio		
Capital y reservas		355,709,220.00
3 millones de acciones a un valor nominal de Q100.00 cada una	300,000,000.00	
Reservas		
Reserva legal	2,100,000.00	
Reserva para reemplazo activos	22,889,791.00	
Ganancia del ejercicio	30,719,429.00	
Pasivo no corriente (largo plazo)		315,003,878.00
Préstamo bancario	315,003.878.00	
Pasivo Corriente (corto plazo)		91,598,631.00
Prestamos bancarios	10,500,000.00	
Proveedores	81,098,631.00	
Total pasivo		762,311,729.00
El infrascrito contador con número de registro 3,334 en la Superintendencia de Administración Tributaria, certifica que el Balance General que antecede presenta razonablemente el resultado de la empresa EMBOTELLADORA ASA, SOCIEDAD ANONIMA, por el período indicado.		

EMBOTELLADORA ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA ESTADO DE RESULTADOS DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005 (Cifras expresadas en quetzales)		
Ingresos		1,200,879,062.00
Ventas locales	990,000,334.00	
Ventas exportación	210,878,728.00	
(-) Costo de Ventas		(804,178,123.00)
Inventario Inicial	9,330,000.00	
Compras	161,232,919.00	
Costo de producción	644,280,123.00	
Inventario Final	(10,664,919.00)	
Ganancia Bruta		396,700,939.00
Ingresos y Gastos de Operación		
(-) Gastos de ventas		
Sueldos y salarios	61,732,542.00	(105,806,398.00)
Viáticos y gastos de transporte	3,783,226.00	
Depreciaciones	8,895,497.00	
Indemnizaciones	9,968,180.00	
Cuentas incobrables	3,238,675.00	
Regalías	16,988,278.00	
Amortizaciones	1,200,000.00	
(-) Gastos de Administración		(109,715,031.00)
Sueldos y salarios	33,240,600.00	
Viáticos y gastos de transporte	2,037,121.00	
Depreciaciones	17,297,657.00	
Indemnizaciones	5,367,481.00	
Servicios recibidos	51,772,172.00	
Otros ingresos y gastos		
Ingresos		5,255,715.00
Intereses	150,827.00	
Otros ingresos	5,104,888.00	
(-)Gastos		(155,715,796.00)
Intereses	21,500,334.00	
Donaciones y otros gastos	134,215,462.00	
Ganancia del ejercicio		30,719,429.00
El infrascrito contador con número de registro 3,334 en la Superintendencia de Administración Tributaria, certifica que el Estado de Resultados que antecede presenta razonablemente el resultado de la empresa EMBOTELLADORA ASA, SOCIEDAD ANONIMA, por el período indicado.		

g.5) Adquisición de informes y expedientes anteriores:

El auditor debe adquirir los informes y expedientes relacionados con auditorías anteriores realizadas al contribuyente en cuestión, analizar los hallazgos y ajustes determinados, los cuales se deberán integrar al trabajo de auditoría con las marcas necesarias para evidenciar su análisis.

h) Índice y Programas específicos a utilizar en la auditoría

Se seleccionaron el índice de papeles de trabajo y los programas de auditoría específicos que aplican a los impuestos a revisar de acuerdo a los objetivos y alcance de la auditoría.

h.1) Índice de Papeles de Trabajo

P.T.	P.T.	P.T.	P.T.	DESCRIPCION CONTENIDO
DA	DOCUMENTOS ADMINISTRATIVOS DE AUDITORÍA			Nombramiento Requerimientos de información y cédulas de notificación (referenciados) Antecedentes del contribuyente (Denuncias, Providencias, Oficios, Etc.) Otros
Dg	INFORMACION LEGAL GENERAL DEL CONTRIBUYENTE			Escritura de constitución Nombramiento de representante legal Patentes de comercio de empresa y de sociedad Formularios de inscripciones, autorizaciones de documentos, libros y otros.
ISR	PROGRAMA DE REVISION DECLARACION DEL ISR			P.T. de formalidades del ISR Fotocopia de la Declaración Jurada y Recibo de Pago Anual del ISR con sus anexos.
I	PROGRAMA Y CEDULA CENTRALIZADORA DE AREA DE INGRESOS IVA e ISR REVISADOS (Ventas, Otros Ingresos, Rentas Exentas, etc.)			I-1 SUMARIA: Fotocopia de Integración certificada de ventas según DMG. P.T. comparativo de ventas mensuales según Diario Mayor General y lo declarado. (Determinan los meses a muestrear y referenciar el P.T. donde se da cumplimiento a la muestra). I-1-1 Analíticas.

P.T.	P.T.	P.T.	P.T.	DESCRIPCION CONTENIDO
Cp				PROGRAMA DE REVISION DE DEL COSTO DE PRODUCCIÓN DECLARADO EN EL ISR
	Cp-1			<p>SUMARIA: Fotocopia de Integración Certificada. Se le solicita al contribuyente vía Requerimiento, la integración certificada por el contador general de las cuentas y sub-cuentas que componen este rubro, y se toma como papel de trabajo, la fotocopia de la integración, de la cual se parte para hacer el muestreo y cubrir un 60 % del total del Costo de Producción, verificar las compras y específicamente las importaciones (si dichas compras coinciden con las de la casilla 38 de la declaración hacer la referencia), así como las indicadas en los programas de auditoría específicos. Se debe referenciar a la par de las sub-cuentas muestreadas, su porcentaje en relación al total y el P.T. donde se localizan las integraciones de diario.</p> <p>Cp-1-1 Analíticas: Integraciones de Diario Mayor General. Integrar mensualmente las sub-cuentas seleccionadas para la muestra, consignar el número de folio y partida, de dicha integración se toma una muestra de los meses más significativos (60%). Documentar las pruebas realizadas, con fotocopia certificada de los folios del DMG donde este operado.</p> <p>Cp-1-2 Integración por prueba de pagos por conceptos de compras y servicios, emisión y declaración de constancias de retenciones con valor o sin valor.</p>
Dp				PROGRAMA DE REVISION DE DEPRECIACIONES, PARTIR DE INTEGRACIONES CERTIFICADAS DADAS POR EL CONTRIBUYENTE
	Dp-1			<p>SUMARIA: Fotocopia de Integración Certificada. Se le solicita al contribuyente vía Requerimiento, integración certificada por el contador general así como la documentación de soporte de las depreciaciones que incluyan el saldo inicial, movimientos de altas y bajas así como saldos finales de Activos Fijos seleccionados para su revisión. Se selecciona la muestra (60% de la cuenta principal) y las integraciones se toman como papel de trabajo, Se debe referenciar a la par de las sub-cuentas, su porcentaje en relación al total y el P.T. donde se localizan las integraciones de diario. Debe establecerse que los muebles e inmuebles seleccionados, sean utilizados para la generación de rentas gravadas.</p> <p>Dp-1-1 Integraciones de Diario Mayor General De las sub-cuentas de activos seleccionados para la muestra, deben verificarse sus saldos iniciales y finales en los registros del D.M.G., consignar el número de folio y partida, fotocopiar los folios donde se localizan los saldos de dichas sub-cuentas, siempre y cuando se hayan operado de tal forma que permita localizar la</p>

P.T.	P.T.	P.T.	P.T.	DESCRIPCION CONTENIDO
				<p>documentación soporte, para lo cual adjunte las fotocopias de escrituras o facturas de adquisición. Cuando el DMG no esta operado de una forma que permita la revisión documental, debe solicitarse al contribuyente una integración detallada de los documentos que componen las sub-cuentas rubro y cotejar los totales de cada uno con los saldos según registrados y declarados en el ISR.</p> <p>Dp-1-1-1 Fotocopia de documentos que se consideren a necesarios para sustentar la prueba y ajustes Dp-1-1-n detectados.</p>
IVA	PROGRAMA DE REVISION DE DECLARACIONES MENSUALES DEL IVA			
IVA-1	P.T. de formalidades del IVA (lo incluye la guía)			
IVA-2	Formalidades del IVA. P.T. debidamente referenciado donde se integren y tabulen las formalidades de la presentación de las Declaraciones Mensuales del IVA en cuanto a períodos, números de formularios, fechas y lugares de presentación, débitos y créditos fiscales e impuesto pagados.			
	GE-2-1 Fotocopias de declaraciones			
IVA-3	Programa de Revisión de Libros de Compras y de Ventas.			
CD	CENTRALIZADORA DEL IVA: Hoja de liquidación de Créditos y Débitos fiscales declarados. Papel de trabajo con la verificación de los créditos y débitos fiscales declarados, sus ajustes, sus compensaciones y su saldo final, ya sea a pagar o a su favor (ya se dio machote).			
Rd	PROGRAMA DE REVISION DE DEBITO FISCAL IVA POR VENTAS REALIZADAS			
Rd-1	SUMARIA: Integración de Ventas y Débito Fiscal según Declaraciones, Libro de Ventas y DMG. P.T. comparativo de ventas entre Declaraciones IVA, Libro de Ventas y Diario Mayor General.			
Rd-1-1	Fotocopia del Libro de Ventas muestra. Conforme a los meses seleccionados para la muestra, solicitar fotocopia			
1/n	de todos los folios de dichos meses muestreados, donde			
a	estén los documentos con valores mas significativos,			
Rd-1-4	teniendo el cuidado de fotocopiar siempre el folio donde			
1/n	aparecen los subtotales de los meses muestreados.			
Rd-1-1-n	Fotocopia de documentos que se consideren necesarios			
al	para sustentar un la prueba y ajustes detectados.			
Rd-1-4-n				
Rd-1-5	P.T. ANALITICOS de clientes más significativos y periódicos, con el fin de hacer confirmaciones y verificación de extremos.			

P.T.	P.T.	P.T.	P.T.	DESCRIPCION CONTENIDO
Rc	PROGRAMA DE REVISION DEL CREDITO FISCAL IVA POR COMPRAS EFECTUADAS			
Rc-1	SUMARIA: Integración de Compras y Crédito Fiscal según Declaraciones, Libro de Compras y DMG. P.T. comparativo de compras entre Declaraciones IVA, Libro de Compras y Diario Mayor General. Citar el No. de folios donde se localiza el saldo y sellarlo. De reflejar diferencias entre lo declarado en el IVA y lo declarado en ISR y registrado en DMG, solicitar a través requerimiento, conciliación de tales diferencias.			
Rc-1-1	Fotocopia del Libro de Compras, meses muestreados.			
1/n	a	Conforme a los meses seleccionados para la muestra y al volumen de dicho libro, solicitar fotocopia de todos los folios de dichos meses muestreados o hacerlo selectivo donde estén los documentos con valores mas significativos, teniendo el cuidado de fotocopiar siempre el folio donde aparecen los subtotales de los meses muestreados, con el afán de dejar evidencia que se revisaron sumatorias y cálculos aritméticos; sobre los documentos elegidos, dejar una marca o un cheque que indique que tales datos fueron cotejados físicamente contra el documento soporte y si los documentos cumplen con los requisitos legales.		
Rc-1-6		Rc-1-1-n Fotocopia de documentos que se consideren a Rc-1-6- necesarios para sustentar un la prueba, ajustes n y confirmación de extremos.		
1/n				
Rc-1-7	INTEGRACION DE PROVEEDORES MAS IMPORTANTES.			P.T. con datos de los documentos con los valores mas significativos y constantes. Cruzar la información de este P.T. con los documentos y P.T. Cc.
IE	PROGRAMA DE REVISION DE DECLARACIONES DEL IETAAP			
IE-1	P.T. de formalidades del IETAAP			
IE-2	CENTRALIZADORA DEL IETAAP: Integración de Declaraciones Trimestrales del IETAAP. P.T. debidamente referenciado donde se integren y tabulen las formalidades de la presentación de las Declaraciones Trimestrales del IETAAP, su base de cálculo y acreditamientos. Incluir la razonabilidad en la aplicación de bases tributarias cálculos y acreditamientos.			
IE-2-1	Papeles de Trabajo sumarios y analíticos y fotocopias de Declaraciones que pudieran desprenderse del anterior.			
AJ	P.T. de resumen de ajustes realizados por todos los impuesto en el periodo auditado.			
MT	P.T. de resumen de multas impuestas en el periodo auditado.			

P.T.	P.T.	P.T.	P.T.	DESCRIPCION CONTENIDO
------	------	------	------	-----------------------

Acta de finalización de la auditoría
Cedula de marcas

INFORME DE AUDITORÍA

LIQUIDACION DE AJUSTES POR PERIODO SIGUIENDO ESTE ORDEN

- Audiencia
- Hoja de Resumen de Impuestos Ajustados
- Hojas de Liquidación de Ajustes

OBSERVACIONES PARA LA ELABORACIÓN DE LA AUDITORÍA:

- 1 Las fotocopias de documentos y declaraciones que estén representadas por un papel de trabajo y que no sean necesarias para sustentar un ajuste, a excepción de la fotocopia de la Declaración jurada del ISR y anexos, puede incluirse en la carpeta del archivo permanente y referenciar en el requerimiento o en el P.T. respectivo con una marquita en cada inciso que signifique "Véase Carpeta de Archivo Permanente"
- 2 Toda fotocopia de documentos o Declaraciones que consideremos necesaria adjuntar o incluir en la carpeta, en donde hallamos efectuado marcas u observaciones, debe ir firmada por el autor, y referenciada como un papel de trabajo dependiente de su rama matriz.
- 3 Cuando un mismo P.T. está contenido en varias hojas referenciar de esta manera, por ejemplo tenemos Ocg-1-1-1 que tiene 5 hojas, se referencia así: Ocg-1-1-1 1/5, tomar en cuenta que es solo cuando se trata de un mismo p.t. cuyo total se plasma hasta en la 5ta. hoja.
- 4 Si es necesario hacer citas al pié de un papel de trabajo debe hacerse de la siguiente forma: 1/, 2/, 3/ ó a/, b/, c/, puesto que las mismas son adicionales a las marcas de auditorías sobre las cuales ya existe un índice respectivo.

h.2) Programas específicos de auditoría

Para efectos de llevar a cabo el trabajo se deberán utilizar los programas específicos de auditoría, para cada impuesto y cuentas importantes según se presentan a continuación.

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

**EXAMEN DE DECLARACIONES TRIMESTRALES Y ANUAL DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA "REGIMEN OPTATIVO"**

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA

Nit : 315325-1

Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
I	OBJETIVOS 1. Revisar el cumplimiento de la presentación de las declaraciones trimestrales y anuales del Impuesto Sobre la Renta. 2. Verificar el correcto llenado de las declaraciones, cálculo y determinación del Impuesto Sobre la Renta, especialmente en los renglones para los cuales existen porcentajes máximos. 3. Verificar el correcto acreditamiento al Impuesto Sobre la Renta, cuando aplique.			
II	ALCANCE Se deben revisar las declaraciones trimestrales y juradas anuales del Impuesto Sobre la Renta, de los períodos definidos en el programa de fiscalización.			
III	PROCEDIMIENTOS 1 Solicitar a través de requerimiento de información y verifique contra los registros y archivos de la Administración Tributaria –SAT- la declaración jurada anual y trimestral del Impuesto Sobre la Renta y sus anexos, así como la documentación de respaldo de los acreditamientos aplicados al Impuesto Sobre la Renta del período objeto de examen. 2 Obtenida la documentación e información anterior, efectúe el siguiente trabajo: 1. Verificar si el contribuyente cumplió con			

**P.T. = PAPEL DE TRABAJO AUDT. = AUDITOR T = TIEMPO HORAS
HOMBRE**

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

**EXAMEN DE DECLARACIONES TRIMESTRALES Y ANUAL DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA "REGIMEN OPTATIVO"**

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA

Nit : 315325-1

Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>presentar las declaraciones trimestrales y la jurada anual del Impuesto Sobre la Renta dentro del plazo legal establecido.</p> <p>2. Verificar la adecuada correspondencia de los datos generales consignados en las declaraciones: NIT Nombre o razón social Fecha de presentación Período de imposición Domicilio fiscal Sello del Banco que recibió la declaración En el caso de haberse presentado a través de BancaSAT, verificar la notificación del sistema.</p> <p>3. Verificar los cálculos aritméticos de los valores consignados en las declaraciones y los estados financieros e integraciones.</p> <p>4. Verificar la base imponible que se tomó para efectuar los pagos trimestrales o a cuenta del Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>5. Revisar que los acreditamientos efectuados al Impuesto Sobre la Renta correspondan a pagos efectuados a cuenta del Impuesto Sobre la Renta en las respectivas declaraciones trimestrales.</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS
HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

**EXAMEN DE DECLARACIONES TRIMESTRALES Y ANUAL DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA "REGIMEN OPTATIVO"**

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA

Nit : 315325-1

Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	6. Revisar que los acreditamientos efectuados al Impuesto Sobre la Renta por concepto de Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias correspondan a pagos efectuados por este impuesto en el año anterior (pagos efectuados por los períodos anteriores al 30 de junio de 2004, según decreto número 19-2004, se deroga el Decreto 99-98 a partir del 1 de julio de 2004).			
	7. Investigar el origen de los acreditamientos efectuados al Impuesto Sobre la Renta por Impuestos Especiales.			
	8. Si se detectaron ajustes por cálculos incorrectos, tanto en la declaración del Impuesto Sobre la Renta anual y/o pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta, elabore papeles de trabajo y los anexos correspondientes para darlos a conocer en audiencia al contribuyente.			

EXAMEN DE INGRESOS "REGIMEN OPTATIVO"

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA

Nit : 315325-1

**P.T. = PAPEL DE TRABAJO AUDT. = AUDITOR T = TIEMPO HORAS
HOMBRE**

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
I	<p>OBJETIVOS</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Establecer si existen ventas de recursos distintos a los productos del giro de la empresa. 2. Establecer la validez de las cuentas a cobrar, como obligaciones existentes. 3. Determinar que los saldos de cuentas a cobrar que aparecen en los estados financieros son los correctos. 4. Determinar que todos los ingresos se hayan registrado, contabilizado y declarado. 5. Si la empresa obtiene rentas exentas. <p>ALCANCE</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Examinar todos los ingresos brutos. 2. Examinar todos los ingresos de fuente guatemalteca. <p>PROCEDIMIENTOS</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 Solicitar al contribuyente por medio de requerimiento la siguiente documentación: <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Libro Mayor 1.2 Libro de Balances 1.3 Integración de las cuentas por cobrar certificada por el contador registrado en Superintendencia de Administración Tributaria 1.4 Estados de Cuentas Bancarias 1.5 Notas de Envío de Mercaderías o pases de 			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>salida.</p> <p>1.6 Facturas de venta.</p> <p>2 Con base a la información anterior, efectuar el siguiente trabajo:</p> <p>2.1 Examinar los estados financieros e identifique las cuentas relacionadas a los ingresos.</p> <p>2.2 Cotejar los ingresos definidos en los estados financieros contra el libro mayor y la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>2.3 Verificar que por los cargos registrados en el libro de Diario, por concepto de cuentas por cobrar se haya afectado como contrapartida el abono a ventas, en casos contrarios debe investigarlos.</p> <p>2.4 Observar físicamente el proceso de fabricación para determinar si existen subproductos y si estos puedan ser objeto de venta.</p> <p>2.5 Revisar las condiciones de los arrendamientos para determinar si las obligaciones del arrendador y las del arrendatario están claramente definidas, poniendo atención particular en la cobertura del seguro por siniestros y responsabilidades, costo de mantenimiento y reparaciones, mejoras del inmueble, impuesto y otros costos.</p> <p>2.6 Observar físicamente y revisar si dentro del activo de la empresa existen activos dados en arrendamiento.</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>2.7 Examinar arrendamientos con opción a compra de alquileres específicos y cotéjelos con abonos en las cuentas de ingresos por alquileres y con los cargos en las cuentas a cobrar.</p> <p>2.8 Observar físicamente los documentos que conlleven intereses, que de haber pagado el Impuesto Sobre Productos Financieros se convierten en rentas no afectas.</p> <p>2.10 Revisar si en los Estados Financieros se están reportando ingresos por regalías, si es el caso solicite los contratos por regalías, uso de marcas, derecho de llave, entre otros, para verificar los aspectos contratados, el porcentaje pactado y el método de cálculo y efectúe cruce de información con el pagador del beneficio si es domiciliado guatemalteco.</p> <p>2.11 Revisar si en los Estados se están reportando ingresos por inversión en valores, si es el caso solicite los certificados específicos y determine la utilidad impositiva.</p>			

EXAMEN DEL COSTO DE PRODUCCION "REGIMEN OPTATIVO"

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA

Nit : 315325-1

Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
-----	-----------	------------	-------	---

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

	P.T.		
<p>I OBJETIVOS</p> <p>1. Verificar la correcta aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el caso de los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas.</p> <p>2. Determinar el costo de producción, su contabilización y su correcta declaración.</p> <p>II ALCANCE</p> <p>1. Revisar el estado de Costo de Producción y los registros contables, que correspondan al período objeto de la auditoría.</p> <p>2. Revisar la documentación que respalda las compras de materia prima y/o insumos que se integran al costo de producción correspondiente al período bajo examen.</p> <p>3. Revisar las nóminas de mano de obra que se integran al Costo de Producción.</p> <p>4. Revisar la documentación que respalda los gastos de fabricación que se integran al costo de producción.</p> <p>5. Verificar los valores consignados en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta del periodo objeto a revisión de los renglones que correspondan o integran el Costo de Producción.</p> <p>Nota: Se considera relativamente importante la cuenta que represente el 15% en relación al total de costos y gastos.</p> <p>III PROCEDIMIENTOS</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS
HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
1	<p>Requiera al Contribuyente la siguiente información y documentación:</p> <p>1.1 Estado del Costo de Producción.</p> <p>1.2 Registros auxiliares de Inventarios.</p> <p>1.3 Certificación del Contador de la empresa del método utilizado para la valuación de los inventarios de materia prima, productos en proceso y productos terminados.</p> <p>1.4 Nómina de salarios y/o mano de obra directa e indirecta aplicada al costo de producción.</p> <p>1.5 Integración del Costo de Producción.</p> <p>1.6 Hoja Técnica del Costo u otro documento que integre la forma de cómo se componen todos los elementos de los costos de producción de los distintos productos que producen (cuando se trate de más de 10 productos se podrá realizar un muestreo de los 3 productos más vendidos por el contribuyente).</p> <p>2 Con base a la documentación obtenida y selección de la muestra, se debe efectuar el siguiente trabajo: Cotejar las cifras presentadas en los Estados Financieros, contra el libro mayor y contra la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>3 MATERIA PRIMA: Seleccionar las materias primas más importantes en la elaboración del producto o productos seleccionados.</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
4	Obtener factura por proveedor de Materia Prima seleccionada.			
5	Cotejar las compras registradas en el libro de compras y adquisición de servicios, con las entradas al almacén de Materia Prima o materiales de los productos seleccionados, por cantidad, descripción y costos unitarios.			
6	Revisar la documentación que respalda las compras de las materias primas y materiales de los productos seleccionados y relacionarla con la revisión de Compras y Crédito Fiscal.			
7	Verificar el adecuado cálculo del costo unitario de Materia Prima en los movimientos de inventario.			
8	Verificar que la cantidad de Materia Prima consumida está adecuadamente calculada de acuerdo al costo unitario y examine su contabilización por traslado a productos en proceso.			
9	Cotejar los saldos de los inventarios iniciales y finales de materias primas que el contribuyente reporta en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta con los valores registrados en el estado de costo de producción y libros contables.			
10	MANO DE OBRA: Revisar los registros contables del pago de nóminas.			
11	Revisar el asiento en el libro Diario y/o Mayor y registros auxiliares de la distribución de la mano de obra.			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
12	Seleccionar al azar 5 empleados y verifique la existencia de su contrato de trabajo, tarjeta de reloj, etc.			
13	Verificar en las planillas del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, si los empleados seleccionados están reportados en las mismas y coteje sus salarios con los reportados como mano de obra que integra el costo de producción.			
14	Elaborar papel de trabajo determinando el costo de la mano de obra pagada en cada mes durante todo el periodo objeto de examen y la forma de distribución al costo del producto terminado.			
15	GASTOS DE FABRICA Examinar la documentación legal de soporte de los gastos más importantes, la forma de cómo se aplican, se contabilizan y distribuyen al costo de los productos seleccionados.			
16	Elabore papel de trabajo determinando el costo de producción, verifique que los mismos hayan sido ajustados a los costos reales al final del periodo fiscal.			
17	Coteje el costo de producción determinado con el declarado por el contribuyente.			

AUDITORÍA DEL RENGLÓN DE DEPRECIACIONES "REGIMEN OPTATIVO"
Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA **Nit :** 315325-1
Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
I	OBJETIVOS			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO AUDT. = AUDITOR T = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>1. Determinar que por los bienes sujetos a deterioro se halla calculado y registrado la depreciación que en ley le corresponde.</p> <p>2. Comprobar que el contribuyente cumplió con las disposiciones normativas que le son aplicables, contenidas en la ley del Impuesto Sobre la Renta, su reglamento y sus modificaciones.</p> <p style="text-align: center;">II ALCANCE</p> <p>Cuentas de gastos por depreciaciones incluidos en el Estado de Perdidas y Ganancias, de acuerdo a los porcentajes legales.</p> <p>III PROCEDIMIENTOS</p> <p>1 Indicar el método de depreciación, tasas y cualquier cambio en el método; verifique la consistencia con años anteriores.</p> <p>2 Efectuar pruebas globales sobre la depreciación por el periodo sujeto a revisión.</p> <p>3 Determinar que el gasto por depreciación corresponda al periodo y al método que se está aplicando.</p> <p>4 Cotejar la depreciación del ejercicio con las cuentas de resultados.</p> <p>5 Cruzar el valor de las depreciaciones del ejercicio con la información proporcionada en la declaración del Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>6 Verificar la correcta contabilización de las depreciaciones, velando por que no se deduzca</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	más de los porcentajes permitidos por la ley.			
7	Verificar si el contribuyente cambia el método de depreciación de línea recta por cualquier otro método y que se haya solicitado y autorizado ante la Administración Tributaria.			
8	Verificar en la depreciación de bienes inmuebles que ésta no exceda del 5% sobre la base del 70% del inmueble, salvo prueba en contrario.			
9	Verificar que la depreciación del período no se lleve como gasto en la baja o venta de los activos.			
10	Evaluar que al valor de la depreciación acumulada imputada al periodo no exceda el valor histórico del bien.			
11	Verificar que todos los bienes depreciados se encuentren a nombre del contribuyente.			

REVISIÓN DE DECLARACIONES DEL IVA

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA

Nit : 315325-1

Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
I	OBJETIVOS			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS
HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>1. Comprobar que el contribuyente a ser examinado cumpla con la presentación de las declaraciones y obligaciones como contribuyente al Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>2. Determinar si el contribuyente está declarando y tributando correctamente.</p> <p>II ALCANCE</p> <p>1. Verificar las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>III PROCEDIMIENTOS</p> <p>1 Auditoría de Gabinete Obtener de los registros y archivos de la Administración Tributaria las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>2 Revisar el cumplimiento de la presentación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado por los períodos que se revisan y que dichas declaraciones se hayan presentado dentro del mes siguiente.</p> <p>3 Verificar los cálculos aritméticos detallados en las declaraciones mensuales.</p> <p>4 Examinar los traslados de los créditos fiscales en los períodos sujetos a revisión.</p> <p>5 Realizar pruebas de cumplimiento a fin de verificar que los pagos hayan sido depositados a la cuenta de Superintendencia de Administración Tributaria.</p> <p>7 Verificar que en las declaraciones no se presenten créditos fiscales que ya fueron devueltos o rebajados. Para ello verifique los expedientes de</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	solicitudes de crédito fiscal.			
8	Auditoría de Campo Solicitar al contribuyente por medio de un requerimiento las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado y demás documentación que amplíe o complemente la información del contribuyente.			
9	Confrontar datos de las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado, con los datos de los libros de compras, ventas y cuentas especiales para el registro del débito y crédito fiscal.			
10	Revisar los valores reportados en las declaraciones Impuesto al Valor Agregado, con los registrados en los estados financieros y declaración del Impuesto Sobre la Renta. En el caso de establecerse diferencias deberá solicitar integraciones por situaciones que no generen Impuesto al Valor Agregado.			
11	Verificar en aquellos casos que el contribuyente utilice máquinas registradoras, que las mismas estén autorizadas y adherido el sticker correspondiente.			

EXAMEN DE VENTAS Y DEBITO FISCAL

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA

Nit : 315325-1

Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
I	OBJETIVOS			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS
HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Verificar la razonabilidad de los débitos declarados por el contribuyente. 2. Comprobar que todas las ventas estén facturadas. 3. Verificar que las ventas estén registradas y declaradas correctamente. 4. Verificar que los faltantes de inventarios, devoluciones y autoconsumo estén declarados correctamente. 5. Determinar la fecha de pago del impuesto. 			
II	<p style="text-align: center;">ALCANCE</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Revisar libro de ventas, registros contables; declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado y la documentación que respaldan las ventas locales, exportaciones, devoluciones, faltantes de inventario y autoconsumo, del período objeto de revisión. 2. Verificar que el impuesto esté pagado de conformidad con el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 			
III	<p>PROCEDIMIENTOS</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 Obtener impresión del sistema informático, del registro de todos los negocios inscritos por el contribuyente. 2 Obtener impresión del sistema informático, del registro de las autorizaciones de documentos solicitados por el contribuyente. 3 Obtener impresión de las declaraciones mensuales del IVA del período a examinar. 			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
4	Requerir al contribuyente la documentación siguiente:			
4.1	Libro de Ventas y Servicios Prestados.			
4.2	Libros de Contabilidad (diario, mayor, balances)			
4.3	Facturas que respaldan ventas locales y de exportación			
4.4	Notas de Débito y Crédito			
4.5	Declaración de Exportaciones			
4.6	Liquidación de Divisas			
4.7	Declaraciones del Impuesto al Valor Agregado			
4.8	Constancias de Exención			
4.9	Libro de Caja, Ingresos y/o Bancos			
4.10	Conciliaciones Bancarias			
4.11	Ordenes de Pedido			
4.12	Lista de Precios.			
5	Efectuar corte de formas, para el efecto elabore cédula con la información siguiente: número de la última utilizada y primera en blanco, fecha y número de resolución que aparece impresa en la factura y confronte dicha información con las impresiones obtenidas del Sistema de Información			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>indicados en los numerales anteriores, en el caso se determine una irregularidad, obtenga de ese documento, fotocopia certificada por el contador de la empresa.</p> <p>6 Preparar cédula sumaria por las compras, ventas, débitos, créditos, impuestos pagados, créditos devueltos cuando corresponda y créditos acumulados.</p> <p>7 Con base a la información y documentación obtenida según numeral 4, efectuar el siguiente trabajo:</p> <p>7.1 Verificar la secuencia numérica de las facturas y compare los números no localizados con la lista de envíos o los resúmenes de facturación.</p> <p>7.2 Revisar que las facturas anuladas tengan adjuntas todas las copias y se haya efectuado la anotación de anulado, caso contrario, se valide el importe consignado y si corresponde se determine una tasación de conformidad con la ley y proponga el ajuste correspondiente.</p> <p>7.3 Verificar que los documentos emitidos cumplan con los requisitos establecidos en la Ley y reglamento del Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>7.4 Determinar si las facturas se registraron en el periodo fiscal adecuado, examinando las fechas de las mismas.</p> <p>7.5 Revisar selectivamente los abonos por devoluciones de ventas, verificar la recepción de los productos devueltos y comparar las cantidades</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>de los abonos con las facturas respectivas.</p> <p>7.6 Observar si los desperdicios que se puede valorar se utilizan y acumulan para su venta, y verifique el registro de todas sus salidas.</p> <p>7.7 Comparar las ventas expuestas en los estados financieros con el saldo de la cuenta de ventas del libro Mayor.</p> <p>7.8 Examinar el tratamiento de las ventas en consignación.</p> <p>7.9 Determinar, cuando sea posible, que las cantidades enviadas de mercadería, se concilian con los abonos a existencias.</p> <p>7.10 Examinar las facturas seleccionadas y compare los precios de venta con el costo para verificar su racionalidad, y compare las condiciones de transporte, descuento y precios con los pedidos.</p> <p>7.11 Realizar cálculos aritméticos en el libro de ventas y prestación de servicios.</p> <p>7.12 Cotejar el total de las ventas registradas en el libro de ventas con las declaraciones de IVA y con los asientos del mayor y cuentas por cobrar.</p> <p>7.13 Verificar selectivamente las cintas de auditoría contra los libros de ventas.</p> <p>7.14 Verificar selectivamente, en caso existan modificaciones a las ventas que éstas estén debidamente soportadas con notas de débito o</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>crédito.</p> <p>7.15 Verificar selectivamente, que los valores consignados en las facturas emitidas, estén debidamente registrados en el libro de ventas.</p> <p>7.16 Verificar en los casos que el contribuyente tenga registrados faltantes de inventarios, que tenga la documentación de soporte exigida por la Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, que aplique para esta clase de transacciones.</p> <p>7.17 Verificar que todas las ventas que realizan sucursales, agencias y subsidiarias se consoliden en la declaración del Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>7.18 Seleccionar un número representativo de los envíos autorizados y cotéjelos con la factura de venta, para verificar la fecha de entrega del bien y el pago del impuesto, en caso el despacho fuera anterior a la fecha de emisión de la factura.</p> <p>7.19 Revisar que las ventas al exterior estén respaldadas con las declaraciones de exportación.</p> <p>7.20 Verificar que las facturas de exportación estén en moneda nacional y registradas.</p> <p>8 En los casos que el contribuyente haya declarado ventas exentas, verificar su veracidad.</p> <p>9 Preparar Hoja de Liquidación e Informe de Auditoría, de los resultados del Examen efectuado, y cuando corresponda los anexos y explicación de ajustes formulados</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

112

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		

EXAMEN DE COMPRAS Y CRÉDITO FISCAL

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA

Nit : 315325-1

Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
I	OBJETIVOS			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS
HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>1. Verificar la razonabilidad de los créditos declarados por el contribuyente.</p> <p>2. Comprobar que los créditos fiscales estén respaldados por la documentación legal.</p> <p>3. Verificar el cumplimiento de los requisitos según la Ley del Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>II ALCANCE</p> <p>1. Revisar Libro de Compras, registros contables, declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado, documentación que respaldan las compras locales e importaciones, del período impositivo objeto de examen.</p> <p>2. Examinar compras locales e importaciones cuyo monto de las compras o servicios adquiridos representen el 60% del total del Crédito Fiscal del período impositivo.</p> <p>III PROCEDIMIENTOS</p> <p>1 Requerir al contribuyente que en medios magnéticos y en formato de Excel; le suministre la integración de las compras, importaciones y servicios adquiridos registrados en el libro de compras. NOTA: En casos de contribuyentes que lleven sus registros en forma manual por mes y por proveedor, solicite la integración, con el siguiente formato:</p> <ul style="list-style-type: none"> • NIT • Nombre del contribuyente proveedor • Serie y Número de factura • Fecha de factura • Concepto: compras, importaciones y/o 			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>servicios adquiridos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Total base de factura • Total IVA de factura • Monto total de la factura • Sumas parciales por proveedor • Sumas totales <p>2 Con base al requerimiento anterior, efectuar el siguiente trabajo:</p> <p>2.1 Si la información es proporcionada en medios magnéticos y haciendo uso de la herramienta EXCEL, elaborar cédula que integre por proveedor la totalidad de compras y servicios adquiridos localmente e importaciones, la que deberá contener subtotal por cada proveedor ordenándose de mayor a menor en función de los montos y el % que representa en relación al total del crédito fiscal.</p> <p>2.2 Con base a la cédula preparada por medios magnéticos, o la obtenida directamente del contribuyente en forma manual, seleccionar los proveedores más importantes (Locales e Importaciones) que representen el 60% del total del crédito fiscal a examinar, para lo cual se debe elaborar cédula que resuma ésta selección, consignando en un sólo renglón el total de las importaciones, si se determinarán inconsistencias se deberá ampliar la muestra.</p> <p>2.3. De la selección de proveedores del punto anterior, proceder de la siguiente manera:</p> <p>2.3.1 Ingresar al sistema informático y obtener la calificación de riesgo asociada a cada proveedor (se consideran de riesgo los inexistentes y los que</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>muestren declaraciones con impuesto menor al declarado por el contribuyente objeto de la revisión).</p> <p>2.3.2 Marcar en la cédula a los contribuyentes con riesgo.</p> <p>2.4 Por los contribuyentes inexistentes, proceder de la siguiente manera:</p> <p>2.4.1 Ingresar al sistema informático y verificar que el contribuyente esté registrado en la Administración Tributaria.</p> <p>2.5 Por los contribuyentes marcados con riesgo, proceda a realizar la verificación de extremos.</p> <p>3 Con base a las cédulas realizadas de los contribuyente clasificados con riesgo, constituirse en las oficinas del contribuyente para realizar la verificación física de facturas, de acuerdo al siguiente procedimiento:</p> <p>3.1. Elaborar cédula detallando todas las facturas y describiendo los requisitos legales y características de impresión de las facturas.</p> <p>3.2. Obtener fotocopia de todas las facturas indicadas en el punto anterior, de ser posible certificada por el contador de la empresa, en caso contrario razone haber tenido a la vista el original correspondiente.</p> <p>4 Para cubrir el 60% de la muestra seleccionada, se deberá efectuar de forma selectiva y haciendo uso de su criterio profesional y aplicando técnicas de auditoría el siguiente trabajo:</p> <p>4.1 Verificar que estén a nombre del contribuyente</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>y de manera general que cumplan con los demás requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>4.2. Verificar que no se estén incluyendo dentro de los créditos fiscales, el Impuesto al Valor Agregado en la compra de bienes y utilización de servicios que no sean necesarios para la actividad de la empresa.</p> <p>4.3. Verificar además que el crédito fiscal correspondiente se encuentre pagado, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley del IVA.</p> <p>4.4. Marcar los casos en que exista incumplimiento de requisitos formales (considerarlos para efectos en verificación de extremos).</p> <p>4.5. Verificar que el número de la resolución impresa en facturas coincida con autorizaciones otorgadas por Superintendencia de Administración Tributaria.</p> <p>4.7. Cuando el examen no sea a Contribuyentes Exportadores, verificar que las compras amparadas por facturas especiales, se haya retenido y pagado el Impuesto al Valor Agregado.</p> <p>5 Respecto de las importaciones realizadas por el contribuyente, efectuar el siguiente trabajo:</p> <p>5.1 Solicitar y obtener de la base de datos de la Administración Tributaria, el detalle de las importaciones realizadas por el contribuyente en el período sujeto de análisis.</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>5.2 A través de la información proporcionada por el contribuyente (magnético o manual) preparar cédula con la información contenida en el libro de compras y servicios adquiridos.</p> <p>6.5 Verificar que las mercancías importadas utilicen en la actividad de la empresa.</p> <p>6.7 En el caso de importaciones definitivas que no fueron reportadas en el libro de compras ni contabilizadas, investigar las causas de no haber efectuado dicho registro y si se establece que debió registrarlas documentarlo, formulando el ajuste al débito fiscal por ventas no facturadas, y sus efectos en el Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>7 Verificar que los activos fijos importados correspondan a la actividad del contribuyente.</p>			

EXAMEN IMPUESTO A LA DISTRIBUCION DE BEBIDAS GASEOSAS

Contribuyente : ASA, SOCIEDAD ANÓNIMA

Nit : 315325-1

Período a Examinar : Del 01/01/2005 Al 31/12/2005

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS
HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
I	<p>OBJETIVO</p> <p>1. Verificar que el contribuyente efectuó correctamente el pago del Ley del Impuesto Especifico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada el cual se causa al momento en que dichos productos salen de las bodegas o lugares de almacenamiento de los fabricantes o importadores registrados, para su distribución en el territorio nacional.</p>			
II	<p>ALCANCE</p> <p>1. El alcance del examen abarcará la distribución de bebidas gaseosas en el territorio nacional a cargo del contribuyente y períodos sujetos a fiscalización, tomando en cuenta la aplicación del Decreto número 09-2002.</p>			
III	<p>PROCEDIMIENTOS</p> <p>1 Previo a trasladarse a las instalaciones del Contribuyente, solicite al Delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria o en su defecto a la Intendencia de Fiscalización, que le proporcione en medios magnéticos los anexos de movimiento de inventario que se acompañan a la declaración mensual de pago del impuesto a la distribución de bebidas gaseosas.</p> <p>2 Requerir al Delegado de Superintendencia de Administración Tributaria o en su defecto al contribuyente lo siguiente:</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
2.1	Listado de tipos de bebidas, unidad de medida y marcas que se producen o se importan.			
2.2	Inventarios iniciales y finales de productos terminados por mes			
2.3	Movimiento de inventarios.			
2.4	Controles de producción.			
2.5	Controles de importaciones.			
2.6	Controles de despachos.			
2.7	Libro de ventas.			
2.8	Declaraciones juradas mensuales de los impuestos pagados			
2.9	Ingresos a almacén de productos terminados.			
2.10	En caso de importadores, copias selladas por la recepción del informe presentado en las aduanas para efectos de la autorización de la importación.			
2.11	Notas de envío y/o despacho.			
2.12	Guías de tránsito.			
2.13	Copias de facturas.			
3	Con base a la información obtenida, proceda a efectuar el siguiente trabajo:			
3.1	Convertir el anexo de las declaraciones y			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>movimiento de inventarios, en un papel de trabajo.</p> <p>3.2 Cotejar los saldos de inventarios inicial y final y la cantidad de producción o importación del mes, según anexos contra los registros del Contribuyente, así como con listados de control de producción, despachos e importaciones.</p> <p>3.3 En los casos que el contribuyente incluya dentro de los anexos a las declaraciones, producción o importaciones de bebidas no sujetas al impuesto, investigar y determinar si efectivamente cuentan con esa calidad de exentos o no afectos, considerando lo que establece la ley respectiva.</p> <p>3.4 Determinar el monto de ventas mensuales en litros por clase de bebida a través de diferencia de inventarios: inventario inicial + producción o importaciones - inventario final, según clasificación que corresponda para aplicación de tarifas.</p> <p>3.5 Cotejar el monto de ventas mensuales determinado en el numeral 3.4 con el libro de ventas y controles o listados de unidades, litros, despachados de las bodegas del contribuyente. Cualquier diferencia investiguella y documéntela adecuadamente.</p> <p>3.6 Con el propósito de verificar la razonabilidad de los litros de bebidas y es despachados, efectuar el siguiente trabajo:</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS
HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>3.6.1 Realizar un corte de formas: guías de tránsito, facturas, notas de débito, notas de crédito, envíos, notas de venta, remesas, exportaciones, guías fiscales y toda aquella documentación vinculada con los inventarios.</p> <p>3.6.2 Verificar la conversión a litros que se efectuó sobre el despacho de bebidas y es que tengan una presentación o unidad de medida diferente al litro.</p> <p>3.6.3 Indagar sobre el proceso de elaboración de cada clase de producto, la cantidad de producción y ventas especificadas por cada día y que estén incluidas en los controles, listados y registros del contribuyente.</p> <p>3.6.4 Investigar el control de las existencias ya sea por computadora, kardex, etc. tipo de importaciones más frecuentes, aduana utilizada, agente aduanal, proveedores, lugares de procedencia de la mercadería, almacenamiento; de ser necesario requiera un experto de informática para evaluar el movimiento de inventarios.</p> <p>3.6.5 En caso de importador, verificar el cumplimiento de autorizaciones previas a la importación de bebidas y es cuya distribución está gravada, considerando si se cumplió con informar sobre las características de las bebidas, su valor CIF (costo seguro y flete), los volúmenes en litros, los gastos de flete, seguro y otros gastos.</p> <p>3.6.6 Verificar si el contribuyente tiene</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	<p>almacenadas bebidas y si es en almacenes fiscales de la República y obtenga información sobre su movimiento, esto independientemente que se realice una visita para aplicar la técnica de observación y de ser necesario lo documental en el inventario perpetuo de la almacenadora. Si el contribuyente no tiene bebidas y es en almacenes de depósito obtenga una declaración jurada del contribuyente.</p> <p>3.6.7 Comprobar el cumplimiento de emisión de la facturación por cada una de las operaciones gravadas tanto locales como exportaciones.</p> <p>3.6.8 Verificar selectivamente los cálculos aritméticos en los registros del contribuyente y la forma en que incide la correcta aplicación del método de valuación de inventario utilizado, con los despachos reportados por el contribuyente.</p> <p>4 Hacer una prueba global de las bebidas más importantes en cuanto a su distribución.</p> <p>5 Investigar los precios y aplíquelos a los litros despachados según numeral 3.4 y compare el monto establecido con el total facturado y libro de ventas. Cualquier variación investiguela y documéntela adecuadamente.</p> <p>6 Una vez revisado y verificado el monto de bebidas y es despachados-distribuidos, efectúe cálculo del impuesto a pagar y compárelo con el impuesto declarado y pagado en las declaraciones mensuales respectivas. Cualquier diferencia investigar y documentar</p>			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS HOMBRE

PROGRAMA	Iniciales	Fecha
Elaborado		
Revisó		

No.	Actividad	Referencia	AUDT.	T
		P.T.		
	adecuadamente.			
7	En los casos que en las instalaciones del contribuyente permanezca un delegado fiscal por parte de Superintendencia de Administración Tributaria concilie el resultado de sus pruebas con los reportes que éste tenga con relación a los despachos de bebidas.			

P.T. = PAPEL DE TRABAJO **AUDT.** = AUDITOR **T** = TIEMPO HORAS
HOMBRE

PLAN	Iniciales	Fecha
Elaborado	FMSG	14/11/06
Revisó		

PLANEACIÓN ADMINISTRATIVA

a) Personal necesario y horas hombre estimadas para realizar la auditoría

No. Personas	Cargo/nombre	Actividad	Tiempo estimado (H. H.)
1	Jefe de Sección Flor de María Sánchez G.	Planeación de la auditoría (2 días)	16
2	Audidores Tributarios María Montalvo Carlos Villagran	Documentación del plan y preparación (3 días) Auditoría campo (10 días) Informe y audiencia (2 días) <i>Total (15 días)</i>	48 160 32 <hr/> 240
1	Supervisor Tributario Karla Makisa	Revisión y análisis de P. T. (2días) Revisión de Informe (1 día) <i>Total (3 días)</i>	16 8 <hr/> 24
1	Jefe de Sección Flor de María Sánchez G.	Análisis y revisión de carpeta del contribuyente (1 día)	8
1	Especialista Jurídico Maritza Adriano M.	Análisis legal (1 día)	8
Total de horas hombre			296
Total en días hábiles (los auditores trabajan simultáneamente)			22

Fuente: Elaboración propia

b) Equipo y material necesario

Cantidad	Equipo y/o material
2	Computadora personal
1	Impresora portátil
1	Ciento de hojas bond tamaño carta
1	Cartucho para impresora
2	Calculadora
	Folders, cartapacios, lapiceros, crayones, marcadores, lápiz, etc.

c) Estimación financiera

Considerar los sueldos y bonificación incentivo (B. I.) siguientes:

- Auditor Tributario = Q 6,500.00 + Q250.00
- Supervisor Tributario = Q 7,500.00 + Q 250.00
- Jefe de Área = Q15,000.00 + Q 250.00
- Analista Jurídico = Q 9,000.00 + Q 250.00

Para el cálculo de prestaciones laborales (P. L.), aplicar el 43.41% sobre sueldos, según el punto de la determinación de horas hombre y su costo del Capítulo IV.

CARGO	SUELDO Q	P. L. Q	B. I. Q	TOTAL Q
Auditor	6,500.00	2,821.65	250.00	9,571.65
Supervisor	7,500.00	3,255.75	250.00	11,005.75
Jefe de área	15,000.00	6,511.50	250.00	21,761.50
Analista jurídico	9,000.00	3,906.90	250.00	13,156.90

Valor de las computadoras: Q 20,000.00 cada una, el total a depreciar es de Q40,000.00 y la impresora tiene un valor de Q500.00. El porcentaje de depreciación es del 33.33 y 22 días de uso $((Q40,000.00+500)*33.33\%)/12$.

Entre los materiales se estiman: cartucho o tinta para impresora, hojas, lapicero, lápiz, crayones, entre otros por un costo estimado de Q450.00.

Costo total de la auditoría

No. Orden	Inversión	Costo mensual Q	Costo H.H. utilizadas Q
1	Sueldos y prestaciones auditores (9,571.65/160 H.H. mes*240 H.H. utilizadas)	9,571.65	14,357.48
2	Sueldos y prestaciones Supervisor (11,005.75/160 H.H. mes*24 H.H. utilizadas)	11,005.75	1,650.86
3	Sueldos y prestaciones Jefe de área (21,761.50/160 H.H. mes*24 H.H. utilizadas)	21,761.50	3,264.23
4	Sueldos y prestaciones Analista Jurídico (13,156.90/160 H.H. mes*8 H.H. utilizadas)	13,156.90	657.85
5	Depreciación de equipo (1,124.89/30*22)	1,124.89	824.92
6	Material	450.00	450.00
	TOTAL	57,070.69	21,205.34

Fuente: Sueldos y prestaciones promedio según SAT

De acuerdo a los cálculos anteriores el costo total de la auditoría se estima en Q21,205.34.

Comentarios:

- A. La información sobre sueldos son un promedio de los que actualmente se pagan al personal de la SAT, por razones de confidencialidad no se utilizan los valores exactos, sin embargo, cuando se desee realizar un cálculo exacto se deberán considerar los datos reales de la institución de que se trate.

- B. Se determinó que, actualmente no se tiene establecido algún tipo de planeación que incluya cada uno de los pasos indicados en la presente tesis; como una herramienta para llevar a cabo la auditoría.

- C. Los profesionales hacen uso de su experiencia y criterio para determinar la muestra de las cuentas que serán objeto de análisis y la evaluación en el trabajo de auditoría y observar lo indicado en el artículo 54 del Decreto 6-91, Código Tributario el cual dice así: “Por su incompatibilidad con el costo de administración y de cobranza, la Administración Tributaria podrá autorizar que no se inicie procedimiento administrativo por ajustes de auditoría a los tributos determinados mediante declaración del contribuyente o responsable, cuando no superen la suma de un mil quetzales (Q1,000.00) en cada período impositivo anual.”, por lo que, los montos determinados como tributos que se presumen como ajustes, aun sin ser relativamente importantes en relación al movimiento y monto de sus operaciones, cuando son mayores de un mil quetzales (Q1,000.00) se debe efectuar audiencia. Por ejemplo, procede elaborar audiencia cuando al ajustar Ingresos, Costos o gastos del ISR (régimen optativo) el monto de la renta imponible aumente por Q3,226.00, para que al aplicarle el 31% el tributo sea mayor a Q1,000.00 ($Q3,226.00 * 31\% = 1000.06$).

CONCLUSIONES

- 1) La industria de bebidas gaseosas surge como resultado de la visión de Willy Venable y Frank Robinson quienes inician su comercialización como una bebida gaseosa y dan el nombre de: Coca cola. Sin embargo, se conoce de la expansión y variedad de bebidas gaseosas que surgen a través de los años y se ha convertido en una industria importante desde varios puntos de vista entre ellos: económico, tecnológico, laboral y tributario, por lo que es importante que el profesional tenga el conocimiento histórico y de los procesos productivos, ya que le permitirá desarrollar con mayor objetividad y eficiencia su trabajo.
- 2) Para realizar la planeación de la auditoria es importante tener un amplio conocimiento de las leyes y normas que rigen las operaciones contables y financieras de la industria de bebidas gaseosas, ya que en la creación de una empresa, esta adquiere derechos y obligaciones, contenidos en leyes, reglamentos, códigos y normas que regulan las actividades de las personas jurídicas en Guatemala.
- 3) En la presente investigación se comprobó la hipótesis planteada en donde se considera que una adecuada planeación, permite desarrollar la auditoría fiscal con el menor riesgo de error en sus resultados, considerándola eficiente y eficaz, en vista que la planeación nos permite ahorrar tiempo en la búsqueda de soluciones en los casos no previstos en la ejecución del trabajo de campo y la elaboración del informe.

- 4) Cuando el auditor actúa desde el punto de vista público, en Guatemala como auditor tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-; el Departamento de Programación y Control de Contribuyentes emite una orden de auditoría, en la cual indica los datos del contribuyente, impuestos y períodos a revisar.
- 5) Se determinó que, actualmente no se tiene establecido algún tipo de planeación que incluya cada uno de los pasos indicados en la presente tesis; como una herramienta para llevar a cabo la auditoría.
- 6) Los profesionales hacen uso de su experiencia y criterio para determinar la muestra de las cuentas que serán objeto de análisis y la evaluación en el trabajo de auditoría y de lo que indica en el artículo 54 del Decreto 6-91, Código Tributario el cual dice así: “Por su incompatibilidad con el costo de administración y de cobranza, la Administración Tributaria podrá autorizar que no se inicie procedimiento administrativo por ajustes de auditoría a los tributos determinados mediante declaración del contribuyente o responsable, cuando no superen la suma de un mil quetzales (Q1,000.00) en cada período impositivo anual.”, por lo que, los montos determinados como tributos que se presumen como ajustes, aun sin ser relativamente importantes en relación al movimiento y monto de sus operaciones, cuando son mayores de un mil quetzales (Q1,000.00) se debe efectuar audiencia.

RECOMENDACIONES

- 1) Que el o los profesionales relacionados con la elaboración del plan y ejecución de la auditoria conozcan y se informen de lo relacionado con la preparación de bebidas gaseosas, inclusive de los datos históricos para que su visión sea amplia y el desarrollo de su trabajo sea objetivo.
- 2) El auditor debe ser capacitado constantemente para estar actualizado en lo que se refiere a las leyes fiscales y normas que rigen la contabilidad y la auditoría, para que pueda realizar un plan de trabajo adecuado que le permita verificar que el contribuyente cumple con sus obligaciones tributarias, lo que le permitirá un mejor desempeño en la realización de la auditoria y de cuyo resultado se obtenga un informe y una audiencia efectiva.
- 3) Para efectuar una auditoría a una empresa que se dedica a la elaboración de bebidas gaseosas, se debe iniciar con el análisis del contribuyente y el plan de auditoría, con el objeto de determinar las necesidades específicas de acuerdo a la actividad económica, leyes aplicables, personal necesario y las guías específicas.
- 4) Que el Departamento de Programación y Control de Contribuyentes al emitir una orden de auditoria, además de indicar los datos del contribuyente, impuestos y períodos a revisar, amplíe la información sobre la cual se realizó el análisis, para que quienes realicen la planeación puedan delimitar los procedimientos.

- 5) Que se utilice el presente trabajo como una herramienta en la elaboración de una planeación de auditoría fiscal.
- 6) Que se establezcan los parámetros estándar como una herramienta para el auditor de la SAT, apegados a la normativa legal vigente para el establecimiento de la muestra en relación a los diferentes impuestos y cuentas que se revisan.

BIBLIOGRAFÍA

- 1) ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. “Constitución Política de la República de Guatemala”, Guatemala 31 de mayo de 1,985.
- 2) BOLAÑOS SALAZAR, LEONEL DE JESUS. Tesis “Procedimientos Aplicados por la Superintendencia de Administración Tributaria en una Auditoria Fiscal”. USAC. Facultad de Ciencias Económicas, Agosto 2,000.
- 3) CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. “Decreto 6-91 Código Tributario y sus Reformas”, Guatemala 25 de marzo de 1,991.
- 4) CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. “Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas”, Guatemala 7 de mayo de 1,992.
- 5) CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. “Decreto 27-92 Ley del Impuesto Al Valor Agregado y sus Reformas”, Guatemala 7 de mayo de 1,992.
- 6) CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. “Decreto 2-70 Código de Comercio de Guatemala y sus Reformas”, Guatemala 28 de enero de 1,970.
- 7) CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. “Decreto 99-98 Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuaria”, Guatemala 15 de diciembre de 1,998.

- 8) CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. "Decreto número 19-04 Ley Del Impuesto Extraordinario Y Temporal De Apoyo A Los Acuerdos De Paz", 29 de junio de 2,004.
- 9) CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. "Decreto número 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos", 21 de mayo de 1,992.
- 10) CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA. "Decreto número 26-95 Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros", 25 de abril de 1,995.
- 11) COYOY ESTACUY, ROSALIO CELSO. "Tesis: El contador Público y Auditor y su especialización en la Legislación Fiscal Guatemalteca", USAC, Guatemala, noviembre de 1997.
- 12) D. JUAN AGUIRRE ORMAECHEA, D. JUAN ANTONIO ECAMILLA LOPEZ. "Auditoria I", Didáctica Multimedia, S.A., Avda. España, 56. Bajo Majadahonda, Madrid España. Edición especial 1998. III Tomos.
- 13) FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES. "Normas Internacionales de Auditoria". Edición 2,006.
- 14) PUCHET, JORGE M., VIANA MAX F. "Diccionario Tributario y Temas Afines" 1996, Guardabarranco, Editorial y Litografía Bo. La Guadalupe, Calle Virtudes, Bulevar Morazán, No. 202, Tegucigalpa, Honduras.

- 15) PÁGINA DE INTERNET. “Conceptos de Auditoria”, “Auditoria Fiscal”, “Bebidas Gaseosas”.
- 16) PÁGINA DE INTERNET. “www.pepsi.com.gt “, “www.coca-cola.com.gt”
- 17) URIZAR ROBLEDO, PÁNFILO BAUDILIO. “Tesis: Manual de procedimientos de una auditoria fiscal enfocada al impuesto sobre la renta”.
- 18) UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Departamento de publicaciones Facultad de Ciencias Económicas Universidad de San Carlos de Guatemala, Cuarta reimpresión de la Segunda Edición, Agosto de 1993.
- 19) UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA. “Programa y apuntes del curso de auditoría I” Año 2006.