

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECÓNICAS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POST GRADO

MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a man in a red tunic and a white cap, holding a book. The figure is surrounded by various heraldic symbols, including a crown at the top, a lion on the right, and a castle on the left. The background is divided into green and yellow sections. The Latin motto "CETERIS ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER" is inscribed around the perimeter of the seal.

**EFFECTOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE EN LA  
CONTABILIZACIÓN DE INVENTARIOS**

**JOSE ANTONIO FRANCO GARCIA**

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

GUATEMALA, FEBRERO 2013

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECÓNICAS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POST GRADO

MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA

**“EFECTOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE EN LA CONTABILIZACIÓN  
DE INVENTARIOS”**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el normativo de Tesis para optar al Grado de Maestro en Ciencias, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, en la resolución contenida en el Numeral 6.1, Punto SEXTO del acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio del 2009

Asesor de Tesis: Lic. Msc. José Antonio Diéguez Ruano

Postulante: Lic. José Antonio Franco García

GUATEMALA, MARZO 2014

Universidad de San Carlos de Guatemala

Facultad de Ciencias Económicas

Honorable Junta Directiva

Decano: Lic. José Rolando Secaida Morales  
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales  
Vocal I: Lic. Luis Antonio Suarez Roldán  
Vocal II: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez  
Vocal III: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso  
Vocal IV: P.C. Oliver Augusto Carrera Leal  
Vocal V: P.C. Walter Obdulio Chiguichón Boror

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente: MSc. Pedro Vinicio Ortiz  
Secretario: MSc. Edelberto Cifuentes Medina  
Vocal I : MSc. Jorge Alberto Tello Cano



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

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

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.  
GUATEMALA, VEINTITRES DE ENERO DE DOS MIL CATORCE.

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.1, subinciso 6.1.2 del Acta 18-2013 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 25 de noviembre de 2013, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 47-2013 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 13 de noviembre de 2013 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria, denominado: "EFECTOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE EN LA CONTABILIZACIÓN DE INVENTARIOS", que para su graduación profesional presentó el Licenciado JOSÉ ANTONIO FRANCO GARCÍA, autorizándose su impresión.

Atentamente,

*"ID Y ENSEÑAD A TODOS"*

LIC. CARLOS ROBERTO CABRELA MORALES  
SECRETARIO



LIC. JOSÉ ROLANDO SECAIDA MORALES  
DECANO



Smp.

*Ingrid*



ACTA No. 47-2013

En la Sala de Reuniones de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala del Edificio S-11, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **13 de noviembre** de 2013, a las **17:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **José Antonio Franco García**, carné No. **100022256**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.-----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"EFECTOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE EN LA CONTABILIZACIÓN DE INVENTARIOS"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **91** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 15 días hábiles siguientes.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los trece días del mes de noviembre del año dos mil trece.

MSc. Pedro Vinicio Ortiz  
Presidente

MSc. Edeiber Ezequiel Cruentes Medina  
Secretario



MSc. Jorge Alberto Tello Caro  
Vocal I

Lic. José Antonio Franco García  
Postulante



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

## **ADENDUM**

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante José Antonio Franco García, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 18 de noviembre de 2013



MSc. Pedro Vinicio Ortiz  
Presidente

## DEDICATORIA

- A Dios:** Por toda su misericordia, sabiduría y amor
- A mi familia.** A mi esposa Lourdes Leiva. Amiga y apoyo incondicional en todos mis proyectos, Dios te bendiga
- A mi hija Adriana Franco. Gracias por ser mi pilar de vida día con día
- A mis padres.** Manuel Franco y Franco (Q.E.D). por los principios y valores que me dejaron para poder vivir en esta sociedad
- María Ester García (Q.E.D). por su paciencia e indiscutible amor
- A mis familiares:** Gracias por toda la comprensión brindada
- A los profesionales:** Lic. Jorge Alberto Tello Cano, Mario Pérez Granel, Lic. Caryl Alonso Jiménez, Lic. Abel Cruz, Lic. José Antonio Diéguez Ruano, Lic. Edelberto Cifuentes, Lic. Pedro Vinicio Ortiz . Profesionales destacados que admiro y respeto
- A mis amigos y colegas:** Licenciados (as) Rubí García, Migdalia Pérez, Rachel Castellanos, Dilia Cabrera, Dunia Madrid, Julisa Alvarez, Sonia Calderon, Ever Girón, Ricardo Choc, Juan Carlos Gutierrez, Rony Perez, Samuel Salazar, Antonio Mérida, Ludwig Hernández, Aroldo Yuman y Haroldo Ávalos. Por todas las actividades personales y académicas vividas

**AL ALMA MATER, UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

# ÍNDICE

<b>Numero</b>	<b>Descripción</b>	<b>Página</b>
	<b>Resumen Ejecutivo</b> .....	i
	<b>Introducción</b> .....	ii
<b>CAPÍTULO 1</b>		
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b>		
1.1	Antecedentes .....	1
1.2	Justificación .....	3
1.3	Objetivos del estudio .....	3
1.3.1	Objetivos Generales .....	3
1.3.2	Objetivos Específicos .....	4
<b>CAPÍTULO 2</b>		
<b>MARCO TEÓRICO</b>		
2.1	Contabilidad .....	5
2.2	Periodo Contable .....	5
2.3	Balance General .....	6
2.3.1	Activo .....	6
2.3.2	Pasivo .....	6
2.3.3	Capital .....	6
2.4	Inventarios .....	6

2.4.1	Inventarios de producto en consignación. ....	6
2.4.2	Inventarios de mercaderías en tránsito .....	7
2.4.3	Inventario inicial. ....	7
2.4.4	Inventario final.....	7
2.5	Estado de Resultados .....	7
2.5.1	Ventas.....	7
2.5.2	Devoluciones de ventas.....	7
2.5.3	Costo de ventas .....	8
2.5.4	Compras .....	8
2.5.5	Gastos sobre compras.....	8
2.5.6	Devoluciones en compras .....	8
2.5.7	Gastos.....	8
2.5.8	Utilidad del Ejercicio.....	8
2. 6	Métodos de Valuación de Inventarios .....	9
2.6.1	Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS).....	9
2.6.2	Promedio móvil o Promedio Ponderado.....	9
2.7	Sistemas de contabilización de inventarios.....	9
2.7.1	Sistema de inventarios periódico o pormenorizado.....	9
2.7.2	Sistema de inventarios perpetuo o permanente.....	10
2.8	Inventario Físico.....	10
2.9	Inventario Teórico .....	10
2.10	Superintendencia de Administración Tributaria .....	11

2.10.1	Objeto y funciones de la SAT .....	11
2.11	Contribuyente .....	11
2.11.1	Registro de contribuyentes .....	11
2.12	Obligación Tributaria.....	12
2.13	Sujeto Activo del tributo .....	12
2.14	Sujeto Pasivo del tributo .....	12
2.15	Constitución Política de la República de Guatemala.....	12
2.15.1	Principio de Legalidad. ....	12
2.15.2	Principio de capacidad de pago. ....	13
2.15.3	Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros .....	13
2.16	Código de Comercio. ....	14
2.16.1	Contabilidad y registros indispensables .....	14
2.17	Código Tributario .....	14
2.17.1	Sanciones del Código Tributario.....	14
2.18	Sentencia de la Corte de Constitucionalidad con relación a los PCGA .....	15
2.19	Ejercicio Fiscal .....	15
2.20	Declaración Jurada.....	15
2.21	Declaración Tributaria.....	15
2.22	Declaración Electrónica .....	16
2.23	Impuesto Sobre la Renta .....	16
2.23.1	Otras Obligaciones del Impuesto Sobre la Renta .....	16
2.24	Pagos a cuenta.....	16
2.24.1	Pagos Trimestrales.....	16

2.25	Costos y gastos deducibles. ....	17
2.26	Costos y gastos no deducibles. ....	18
2.27	Impuesto al Valor Agregado. ....	18
2.28	Venta.....	19
2.29	Compra. ....	19
2.30	Nota de Crédito. ....	19
2.31	Nota de Débito. ....	19
2.32	Libro de compras y ventas.....	19
2.33	Libros Contables.....	19
2.34	Omisión de pago de tributos.....	19
2.35	Renta Imponible.....	19
2.36	Sistema de registro y contabilización de inventarios en México .....	20
2.37	Sistema de registro y contabilización de inventarios en Colombia .....	21
2.38	Sistema de registro y contabilización de inventarios en El Salvador .....	22
2.39	Sistema de registro y contabilización de inventarios en Guatemala .....	23
2.40	Ventas y desventajas de los sistemas de registro y contabilización de inventarios en Guatemala .....	24
2.41	Contabilización en el inventario periódico o pormenorizado .....	25
2.42	Contabilización en el inventario perpetuo o permanente .....	26
2.43	Diferencia entre sistema de registro contable y método de valuación de inventarios ..	27
2.44	Diferencia entre sistema de inventarios periódico y el sistema perpetuo. ....	28
2.45	Operación contable de un caso práctico utilizando el sistema periódico o pormenorizado de inventarios .....	30

2.46	Operación contable de un caso práctico utilizando el sistema perpetuo o permanente de inventarios. ....	38
------	---	----

### **CAPÍTULO 3**

#### **MARCO METODOLÓGICO**

3.1	Delimitación del problema .....	48
3.2	Hipótesis .....	48
3.3	Supuesto de la investigación .....	48
3.4	Universo y Muestra .....	49
3.5	Instrumentos de medición.....	49
3.6	Métodos y técnicas utilizadas .....	49
3.6.1	Métodos .....	49
3.6.2	Técnicas.....	50

### **CAPÍTULO 4**

#### **ANÁLISIS DE RESULTADOS**

4.1	Descripción de la boleta y la muestra.....	51
4.2	Presentación de resultados y análisis. ....	52

<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>63</b>
--------------------------	-----------

<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>64</b>
------------------------------	-----------

<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>65</b>
--------------------------	-----------

#### **ANEXO 1**

1	Boleta de Investigación, relacionada con los sistemas de contabilización de inventarios ..	67
---	--	----

<b>ÍNDICE DE CUADROS .....</b>	<b>70</b>
--------------------------------	-----------

<b>ÍNDICE DE GRAFICOS .....</b>	<b>71</b>
---------------------------------	-----------

<b>ÍNDICE DE ANEXOS .....</b>	<b>72</b>
-------------------------------	-----------

## **SIGLAS Y ABREVIATURAS**

<b>ISR</b>	Impuesto Sobre la Renta
<b>IVA</b>	Impuesto al Valor Agregado
<b>SAT</b>	Superintendencia de Administración Tributaria
<b>PEPS</b>	Primeras Entradas, Primeras Salidas
<b>PCGA</b>	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

## RESUMEN EJECUTIVO

Este documento surge de la necesidad de tener un marco legal y contable en Guatemala que regule los sistemas de contabilización de inventarios perpetuo y periódico que afecta en forma negativa la relación entre Estado y contribuyente; al carecer de la normativa que regule en forma específica estos sistemas para contabilizar inventarios, no permite que el Impuesto Sobre la Renta se pague en forma justa y equitativa. Asimismo, dichos sistemas de registro de inventarios constituyen un elemento de control importante para empresarios y para la propia Superintendencia de Administración Tributaria.

Para la definición de los sistemas de contabilización de inventarios fue necesario analizar cómo se encuentran normados en algunos países de Latinoamérica, cómo se utilizan, cómo afectan en la información financiera, su incidencia en la determinación de la renta imponible, los criterios en el manejo y control de inventarios, y qué sistema de inventarios es más técnico y por naturaleza conveniente para el empresario y para el Estado en Guatemala.

La presente investigación se basó en el método científico, y la consulta del marco teórico estableció que los sistemas de contabilización de inventarios, constituyen una herramienta de control valiosa para obtener la información financiera en forma oportuna, así como para determinar el Impuesto Sobre la Renta que corresponde pagarle al fisco.

De acuerdo con la investigación realizada, se encontró que de los dos sistemas de inventarios que existen, el sistema perpetuo o permanente permite determinar la rentabilidad de un negocio por cada operación que realiza, en cambio, el sistema periódico o pormenorizado no lo permite; el primero acepta que el contribuyente pague sobre lo que gana y no sobre una base distinta. En Guatemala, en los últimos años el ente fiscalizador ha tratado de implementar controles que ayuden al manejo adecuado de inventarios, entre estos podemos mencionar el informar el inventarios por parte de los contribuyentes de forma semestral, lo cual entro en vigencia el 01 de enero 2013 según el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, sin tener el éxito esperado. La propuesta de los sistemas de registro de inventarios se basó en la relación que hay entre el balance general y el estado de resultados, el balance general representado por el inventario inicial o final y el estado de resultados por el costo de ventas.

En el sistema perpetuo de inventarios se comprobó que el costo de ventas que se refleja en el estado de resultados es con base en un método de valuación, contrario a lo que refleja un costo de ventas en el sistema periódico, el cual es por diferencia. Y por ello es necesario que se regule el sistema perpetuo de inventarios en Guatemala.

## INTRODUCCION

En el ámbito contable y fiscal guatemalteco, existe confusión con relación a los sistemas de contabilización de inventarios y los métodos de valuación de inventarios, pareciera que ambos conceptos y procedimientos contables son lo mismo, que no afecta en los estados financieros ni en el momento de liquidar el pago del Impuesto Sobre la Renta –ISR-, y así ha venido durante varias décadas, lo cual ha afectado al sector empresarial como a la propia Superintendencia de Administración Tributaria, esta última en materia tributaria.

El presente trabajo desarrolla la importancia que tienen los sistemas de contabilización de inventarios periódico o pormenorizado, y perpetuo o permanente, que es diferente al rol que tienen los métodos de valuación; entre ellos podemos mencionar el costo promedio, primeras entradas y primeras salidas (PEPS) entre otros. Tanto el sistema de contabilización como métodos de valuación de inventarios inciden en la información financiera de los contribuyentes, es decir, que los sistemas sirven para contabilizar los registros contables de inventarios y los métodos de valuación para asignarle un costo producto en el momento de usarlo o venderlo.

Las diversas opiniones e interpretaciones que han surgido con relación al tema de sistemas de contabilización de inventarios, obedece a que no existe una norma contable y fiscal local que lo regula; caso contrario sucede en algunos países de Latinoamérica que sí lo tienen normado, y que sirvió de referencia para la presente investigación.

El presente trabajo de investigación está contenido en los siguientes capítulos. El Capítulo uno, desarrolla los antecedentes del tema-problema, es decir, el marco referencial teórico y empírico de la investigación sobre los sistemas de contabilización de inventarios; el Capítulo dos, contiene el marco teórico que sirvió de base para determinar cómo inciden en los saldos financieros, principalmente en el costo de ventas los sistemas de contabilización de inventarios periódico y perpetuo; por su parte, el Capítulo tres, explica la metodología de investigación utilizada para el desarrollo de la investigación.

El cuarto Capítulo, es el análisis de resultados obtenidos por medio del instrumento denominado Boleta de Entrevista; el propósito es conocer la opinión de diferentes funcionarios y profesionales expertos en el ámbito contable y fiscal, con relación a los sistemas de contabilización de inventarios periódico o pormenorizado y perpetuo o permanente. Este instrumento evalúa la opinión sobre el conocimiento que se tiene sobre los sistemas de contabilización de inventarios y cómo impactan en los estados financieros. Durante el estudio se evaluaron mecanismos diversos, siendo el objetivo final, analizar y conocer cuál de los dos sistemas que existen de registro de inventarios se considera adecuado para ser implementado en Guatemala. Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas del trabajo realizado.

## CAPÍTULO 1

### PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

#### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

##### 1.1. ANTECEDENTES

En Guatemala, desde los años 60 se creó la Ley del Impuesto Sobre la Renta bajo el Decreto Número 229, la cual gravaba la renta imponible; el legislador en ese momento no dejó claro por medio de qué sistema de contabilización los contribuyentes debían registrar sus inventarios, si por medio del sistema periódico o por el sistema de inventarios perpetuos, lo cual hoy, con el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria mantiene esa tendencia, por lo que existe ambigüedad en la determinación del costo de ventas revelándose en los estados financieros que se utilizan como base, para llenar las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto Sobre la Renta y pagar el impuesto.

Como parte de la ambigüedad la vigencia del Decreto Número 229 Ley del Impuesto Sobre la Renta en el año 1964, complementó que el contribuyente no contaba con una técnica contable para registrar o contabilizar sus inventarios. Es hasta los años 80 que fueron emitidos los pronunciamientos de contabilidad por parte del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores; es decir, dos décadas después de la vigencia de la ley, y lo que normaba eran los métodos de valuación no así los sistemas de registro contable.

Posteriormente, en los años 90 entra en vigencia la nueva ley del Impuesto Sobre Renta, bajo el Decreto Numero 26-92, la cual sólo incluye los métodos de valuación de inventarios, y en el artículo 49 tipifica: "Para cerrar el ejercicio anual de imposición, el valor de la existencia de mercancías deberá establecerse con algunos de los siguientes métodos: a) Costo de producción o adquisición, b) Precio del bien, c) Precio de venta menos gastos de venta; y d) Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea menor".

El legislador de nuevo, no tipifica bajo qué sistema de registro contable el contribuyente puede operar y registrar sus inventarios. Hay que mencionar que tanto los métodos de valuación como los sistemas de registro contable son importantes para reflejar la posición financiera de una empresa, y pagar el Impuesto Sobre la Renta que corresponda, lo cual ha permitido en el transcurso de cuarenta años que los afiliados al Impuesto Sobre la Renta y que están obligados a llevar libros de contabilidad, registren los inventarios por costumbre bajo el

sistema periódico, el cual por su forma de determinación, permite modificar los saldos y consecuentemente, el costo de venta de un período.

Adicionalmente, en los años 90, cobra en vigencia la nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado, según Decreto Número 27-92, que derogó el Decreto 97-84, el cual tipifica el tratamiento que se le deben dar a determinadas operaciones que forman parte de un inventario, que de no cumplir tienen incidencia en el pago del Impuesto Sobre la Renta; he ahí la importancia de regular dicha Ley del ISR, los sistemas de registro de contabilización de inventarios.

Lo extraño en este tema, es que Guatemala no contempla los sistemas de contabilización en una norma contable local, como en una ley, pero sí hace referencia a partir de los años setenta por medio del Código de Comercio según Decreto Número 2-70, en donde cita que los contribuyentes deben llevar el libro de inventarios; asimismo en los años 90 el Código Tributario bajo el Decreto Número 6-91 regula las sanciones por no llevar el libro legal de inventarios, sin embargo es la propia Dirección General de Rentas Internas, hoy la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, que obligan al contribuyente a que utilice el sistema periódico de inventarios por medio de los formularios que proporcionan para pagar el Impuesto Sobre la Renta, artículo 48 del Decreto Número 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A raíz que Guatemala es un país tan cambiante en su legislación tributaria, en el año 2012 queda derogada la ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto Número 26-92, y entra en vigencia la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012, la cual en el libro I tipifica la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual entró en vigencia el 01 de enero 2013, y como en las leyes anteriores, no regula qué sistema de contabilización deben los contribuyentes utilizar para registrar sus inventarios, solo regula los siguientes métodos de valuación: a) Costo de Producción, b) Primero en entrar primero en salir, c) Promedio Ponderado y d) Precio histórico del bien.

Unido a lo anterior, han transcurrido cuatro décadas y el Instituto Guatemalteco de Contadores Público y Auditores y el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, no se han pronunciado para hacer los cambios y actualizaciones relacionados con los sistemas de contabilización de inventarios, lo cual no ha permitido que el contribuyente obtenga certeza en el registro de dichas operaciones.

## **1.2 JUSTIFICACION**

El desarrollo de la presente investigación contribuirá a aclarar un problema técnico contable que ha incidido en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta durante varias décadas, lo cual obedece a que tanto el marco tributario como contable, no ha normado bajo qué sistema de registro contable los contribuyentes deben operar sus inventarios, si por el sistema periódico o por el sistema de inventarios perpetuos. En la historia del ISR, lo que ha estado regulado son los métodos de valuación, es decir, costo promedio, primero entrar primero en salir, entre otros.

Lo esencial en este tema, es conocer qué función tienen los sistemas de registro y cuál es la de los métodos de valuación. Cada uno tiene un impacto diferente en los estados financieros, lo cual incide en forma directa en la liquidación y en el pago del impuesto.

La aplicación del sistema periódico de registro de inventarios en nuestro medio se hace por costumbre, debido que el contribuyente es orientado por los formularios que el ente fiscalizador ha puesto a su disposición para que cumpla con el pago del ISR; lo particular en este sistema es que el costo de ventas se obtiene por diferencia, y según la técnica contable, los métodos de valuación deben proporcionar el costo de venta de un periodo, no así el sistema de registro, de ahí la importancia del sistema perpetuo de inventarios, ya que este sistema permite que el costo de una venta resulte de la valuación de los inventarios.

Derivado de la necesidad de obtener recursos, el Estado para cumplir su función y que los afiliados al Impuesto Sobre la Renta se encuentren solventes en su obligación tributaria con relación a este impuesto, se hace necesaria la investigación de los efectos en la determinación de la renta imponible en la contabilización de inventarios.

## **1.3 OBJETIVOS**

### **1.3.1 Objetivo General**

Demostrar que la contabilización por medio del sistema de inventarios perpetuo es técnicamente más apropiado, tanto para determinar la renta imponible, como para reflejar la posición financiera de las empresas.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

1. Analizar las Normas Contables y el marco tributario relacionado con inventarios y costo de ventas.
2. Evaluar el impacto en la contabilización de los sistemas de inventarios periódicos y perpetuos en la determinación de la renta imponible.
3. Demostrar que el sistema de contabilización periódico de inventarios, por parte de diferentes empresas, es susceptible de cambiar la información contable, lo que repercute en forma negativa en la liquidación y en el pago del Impuesto Sobre la Renta.

## CAPÍTULO 2

### 2. MARCO TEÓRICO

Este capítulo incluye el marco referencial teórico integrado por los conceptos y definiciones afines al tema de investigación como contabilidad, balance general, estado de resultados, costo de ventas e inventarios y otros conceptos fiscales que se detallan a continuación:

#### CONCEPTOS CONTABLES

##### 2.1 Contabilidad

“La contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática, y estructuralmente información financiera expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica”.

La contabilidad presenta información de carácter general sobre la entidad económica mediante los estados financieros. Una presentación razonablemente adecuada de la entidad se compone del balance general, estado de resultados, el estado de utilidades retenidas y estado de flujo efectivo”<sup>1</sup>.

##### 2.2 Periodo Contable

“Para efectos de informar sobre la situación financiera y los resultados de operación, debe dividirse la vida de la entidad en periodos convencionales (normalmente un año). Las operaciones y eventos económicos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, deben identificarse con el periodo que ocurran; por lo tanto, cualquier información contable debe indicarse claramente en el periodo correspondiente”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. 1992 (IGPA) Pág. 3

<sup>2</sup> Ibidem.,1 Pág. 6

## 2.3 Balance General

Según Greer (“How to Understand Accounting”),” el balance de una empresa es un estado de su activo y de los derechos sobre el activo; una relación de sus propiedades, correctamente valuadas, y de los derechos de terceros en el conjunto de sus propiedades”<sup>3</sup>.

El balance general agrupa las cuentas según su naturaleza y afinidad como sigue:

### 2.3.1 Activo

“Un activo, podría definirse como un objeto físico o tangible que se posea, o bien un derecho intangible en propiedad que tenga un valor en dinero. Los valores a los que se contabilizan los activos, no reflejan su valor real o actual, sino más bien su costo de adquisición (..)”<sup>4</sup>.

### 2.3.2 Pasivo

“Un pasivo podría definirse como la suma de las obligaciones y cuentas por pagar que tiene una empresa (...)”<sup>5</sup>.

### 2.3.3 Capital

“Es la suma del capital efectivamente pagado, más las utilidades retenidas o menos las pérdidas acumuladas, más la reserva legal y más superávit por revaluación”<sup>6</sup>.

## 2.4 Inventarios

“Los inventarios son bienes tangibles propiedad de la entidad, que se tiene para la venta y/o para usarse en la producción de bienes y servicios”<sup>7</sup>.

### 2.4.1 Inventario de Productos en Consignación

“No es más que la cuenta que refleja las mercancías que han sido adquiridas por la empresa en consignación, sobre la cual no se tiene ningún derecho de propiedad, por lo tanto, la empresa no está en la obligación de cancelarlas hasta que se hayan vendido”<sup>8</sup>.

---

<sup>3</sup> Roberto Casas Alatraste. C.P. 1998. Manual Contable. México. Pág. 18

<sup>4</sup> Tuncho Granados. 2009. El Compendio del Contribuyentes. Guatemala: Ediciones Fiscales, S.A. Pág. 122

<sup>5</sup> Op. Cit. 4. Ibidem.

<sup>6</sup> Op. Cit. 4 Ibidem.

<sup>7</sup> Op. Cit. 1 Ibidem.

<sup>8</sup> Crece, Inventarios, 2008. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala. Pág. 4

### **2.4.2 Inventario de Mercaderías en Transito**

“En algunas oportunidades, especialmente si las empresas realizan compras en el exterior, se realizan desembolsos u obligaciones por mercancías que la empresa compró, por razones de distancia o cualquiera otra circunstancia, la mercadería no está en las bodegas de la empresa”<sup>9</sup>.

### **2.4.3. Inventario Inicial**

“Representa el valor de las existencias de mercancías en la fecha que comenzó el periodo contable. Esta cuenta se abre cuando el control de los inventarios, en el Mayor General, se lleva en base al método especulativo, y no vuelve a tener movimiento hasta finalizar el periodo contable cuando se cerrará con cargo a costo de ventas o bien por Ganancia y Pérdidas directamente”<sup>10</sup>.

### **2.4.4 Inventario Final**

“Se realiza al finalizar el periodo contable y corresponde al inventario físico de la mercancía de la empresa y su correspondiente valoración. Al relacionar este inventario con el inicial, con las compras y ventas netas del periodo se obtendrá las Ganancias o Pérdidas Brutas en Ventas del periodo”<sup>11</sup>.

## **2.5 Estado de Resultados**

“Es el estado financiero que, conjuntamente con el balance general, muestra la situación financiera de la empresa. ...Los Estados de Resultados se preparan con la periodicidad que los empresarios desean. Se preparan cada vez que se desea conocer el monto de las ventas, los costos y gastos, y los resultados (...)”<sup>12</sup>

### **2.5.1 Ventas**

“Esta cuenta controlará todas las ventas de mercancías realizadas por la empresa y que fueron compras con este fin”<sup>13</sup>

### **2.5.2 Devoluciones de Ventas**

“La función de esta cuenta contable es para reflejar las devoluciones realizadas por los clientes a la empresa”<sup>14</sup>.

---

<sup>9</sup> Op. Cit. 8 Ibidem

<sup>10</sup> Op. Cit. 8 Ibidem

<sup>11</sup> Op. Cit. 8 Ibidem

<sup>12</sup> Op. Cit. 4 Ibidem

<sup>13</sup> Op. Cit. 8 Ibidem.

### 2.5.3 Costo de Ventas

“El costo de ventas no es más que el precio al cual se adquirieron (o fabricación) las mercaderías vendidas en un periodo dado (...)”<sup>15</sup>.

### 2.5.4 Compras

“Incluye las mercancías durante el periodo contable con el objeto de volver a venderlas con fines de lucro y que forman parte del objeto para el cual fue creada la empresa. Esta cuenta tiene saldo deudor, no entra en cuenta de balance general de la empresa, y se cierra por Ganancias y Pérdidas o Costo de Ventas”<sup>16</sup>.

### 2.5.5 Gastos de Compras

“Los gastos ocasionados por las compras de mercancías deben dirigirse a la cuenta indicada”<sup>17</sup>.

### 2.5.6 Devoluciones en Compra

“Se refiere a la cuenta que es creada con el fin de reflejar toda aquella mercancía comprada que la empresa devuelve por cualquier circunstancia; aunque esta cuenta disminuirá la compra de mercancías no se abonara a la cuenta de compras”<sup>18</sup>.

### 2.5.7 Gastos

“Consiste en una erogación necesaria para sufragar las operaciones de una empresa. Sin incurrir en gastos, es imposible que una empresa funcione. Los gastos se registran en el momento de la erogación, o cuando se reconocen (incurren) a través de una provisión contable (...)”<sup>19</sup>

### 2.5.8 Utilidad del Ejercicio

“La utilidad del ejercicio, es la ganancia que obtiene una empresa en un periodo contable ordinario. Es un concepto contable y financiero (no fiscal)”<sup>20</sup>.

<sup>14</sup> Op. Cit. 8 Ibidem

<sup>15</sup> Op. Cit. 4 Ibidem

<sup>16</sup> Op. Cit. 8 Ibidem

<sup>17</sup> Op. Cit. 8 Ibidem

<sup>18</sup> Op. Cit. 8 Ibidem

<sup>19</sup> Op. Cit. 4 Ibidem

<sup>20</sup> Op. Cit. 4 Ibidem

## **2.6 Métodos de Valuación de Inventarios**

“La base primaria de valuación de los inventarios es el costo. En el costo debe incluirse todos los desembolsos de adquisición, de conversión y otros desembolsos directos e indirectos en que se incurra para llevar un artículo a su condición de disponibilidad”<sup>21</sup>.

A continuación se mencionan algunos métodos de valuación:

### **2.6.1 Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS)**

“Este método se basa en el supuesto que los productos que primero ingresan al inventario, en este orden son consumidos o vendidos. La característica de este método, es que inventario final queda valuado al costo de las compras más recientes y al costo de ventas se aplican costos antiguos. La utilización de este método es aconsejable en economías con una tendencia decreciente en los precios”<sup>22</sup>.

### **2.6.2 Promedio Móvil o Promedio Ponderado**

“Este método se basa en el supuesto que todos los productos en el inventario llegan a mezclarse de tal manera, que las unidades usadas o vendidas se toman tanto del inventario inicial como de las compras del periodo; por lo que el costo del inventario se determina sumando las unidades y los costos de las compras del periodo a las unidades y costos del inventario inicial, y dividiendo el total de los costos entre las unidades. El promedio resultante es el costo unitario de las unidades del inventario y de las unidades vendidas o consumidas”<sup>23</sup>.

## **2.7 Sistemas de contabilización de Inventarios**

Existen dos sistemas de contabilización de inventarios:

### **2.7.1 Sistema de Inventario Periódico o Pormenorizado**

“La mercancía que entra se registra en la cuenta de compras. Al fin de cada periodo contable se emplea un asiento de ajuste para acumular el costo de ventas en una cuenta separada. No se llevó ningún registro activo del importe del inventario en existencia. Los importes del inventario se determinan periódicamente haciendo un conteo físico de la mercancía que está en existencia. En

---

<sup>21</sup> Op. Cit. 1 Ibidem

<sup>22</sup> Op. Cit. 1 Ibidem

<sup>23</sup> Op. Cit. 1 Ibidem

negocios de mayor importancia, tal carencia de datos al día relativos a la situación del inventario puede ser un serio obstáculo para una planeación y un control eficaz por la administración”<sup>24</sup>.

### **2.7.2 Inventario Perpetuo o Permanente**

“Estriba precisamente en que se lleva un registro que muestra en todo momento la cantidad e importe del inventario en existencia. Los cambios en el inventario se registran a medida que ocurren, mediante cargos y créditos en la cuenta de inventarios (...)”<sup>25</sup>.

### **2.8 Inventario Físico**

“El inventario debe comprender todos aquellos artículos de los cuales la compañía sea propietaria, cualquiera que sea el lugar en que se encuentre”<sup>26</sup>.

### **2.9 Inventario Teórico**

“Es un registro detallado en cantidad, para cada uno de los distintos tipos de artículos que se tienen para la venta. Puede incluirse también datos sobre el costo.

Como una comprobación de la exactitud de estos registros detallados o a auxiliares, conviene, y así se acostumbra, hacer recuentos de partes del inventario de forma periódica. Muchas empresas cuentan porciones de su inventario durante todo el año y toman un inventario completo cada año”<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> Enciclopedia. Film Milner. Manual de Contabilidad. 1998. Pág. 217

<sup>25</sup> Op. Cit. 24 Ibidem

<sup>26</sup> Op. Cit. 24 Ibidem

<sup>27</sup> Op. Cit. 24 Ibidem.

## CONCEPTOS LEGALES Y TRIBUTARIOS

### 2.10 Superintendencia de Administración Tributaria

“Entidad descentralizada del Estado con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios; que tiene por objeto ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de materia y ejercer, entre otras la funciones principales siguientes: a) Ejercer la administración del régimen tributario; y b) Administrar el sistema aduanero de la República”<sup>28</sup>.

**2.10.1 “ARTÍCULO 3.- Objeto y Funciones de la SAT.** Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes...:

- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo...<sup>29</sup>

### 2.11 Contribuyente

“Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con las leyes tributarias”<sup>30</sup>.

#### 2.11.1 Registro de Contribuyentes

“Registro de los contribuyentes con base en el Número de Identificación Tributaria (NIT) de los mismos, para fines de control y fiscalización de los diferentes impuestos”<sup>31</sup>.

“Artículo 1º.- Se establece el Registro Tributario Unificado, en donde se inscribirán todas las personas naturales o jurídicas que estén afectas a cualquiera de los impuestos vigentes o que se establezcan en lo futuro”<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> Superintendencia de Administración Tributaria. Catálogo de términos y definiciones utilizados en Administración Financiera y Administración Tributaria. 2003. Pág. 112.

<sup>29</sup> Ley de Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98.

<sup>30</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>31</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>32</sup> Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes. Decreto 25.71.

## 2.12 Obligación Tributaria

“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 darse el presupuesto de hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”<sup>33</sup>.

## 2.13 Sujeto Activo del Tributo

“El sujeto activo del tributo puede ser cualquier institución del Estado, ya sea del Gobierno Central, descentralizada o autónoma; es decir, puede ser cualquier ente público facultado por la ley para administrar y cobrar tributos”<sup>34</sup>.

## 2.14 Sujeto Pasivo del Tributo

“Es el obligado al pago del tributo dentro de la relación tributaria. Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto o responsable del mismo”<sup>35</sup>.

## 2.15 Constitución Política de la República de Guatemala

“La Constitución exige la norma especial, votada por la Nación, y aplicada en forma regular, principalmente en el conjunto de derechos y deberes establecidos en forma general y particular para cada ciudadano”<sup>36</sup>.

En lo que corresponde a impuestos ordinarios y extraordinarios y que se deben pagar en forma justa y equitativa, en la Constitución Política de la República de Guatemala se mencionan los siguientes artículos:

**2.15.1 “Artículo 239. Principio de Legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación (...)”<sup>37</sup>.

---

<sup>33</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>34</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>35</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>36</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>37</sup> Constitución Política de la República de Guatemala. 1986

“El artículo 239 de la Constitución consagra el Principio de Legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos”<sup>38</sup>.

**2.15.2 “Artículo 243. Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago (...)”<sup>39</sup>

“(...) Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que correspondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo (...)”<sup>40</sup>

**2.15.3 “Artículo 24. Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros.** La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revésarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna...”<sup>41</sup>

“(...) debe ponerse atención en la primera parte del artículo 24 de la Constitución que se refiere a la correspondencia de toda persona, sus documentos y libros. El hecho de referirse directamente a persona, indica que se trata de correspondencia, documentos y libros de carácter privado; las contabilidades y documentos mercantiles no tienen este carácter, se rigen por el artículo 43 de la Carta Magna, que reconoce la libertad de industria y de comercio, pero con las limitaciones que impongan las leyes, pues si las autoridades competentes no pudieran revisar tales contabilidades,

---

<sup>38</sup> Op. Cit. 37 Ibidem

<sup>39</sup> Op. Cit. 37 Ibidem

<sup>40</sup> Op. Cit. 38 Ibidem

<sup>41</sup> Op. Cit. 37 Ibidem

nunca podrían garantizar que las empresas de esa índole cumplen con la Ley, ni informar a los Tribunales competentes(...)"<sup>42</sup>

## **2.16 Código de Comercio**

"Texto legal sobre los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles. Rige las actividades de los comerciantes, que son quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro"<sup>43</sup>.

En lo que respecta a la obligación de llevar el libro de inventarios, en el artículo 368 se tipifica lo siguiente:

**2.16.1 "Artículo 368 Contabilidad y registros indispensables.** Los comerciantes esta obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para ese efecto deberán llevar, los siguientes libros o registros:

1.-Inventarios; 2.-De primera entrada o diario; 3.-Mayor o centralizador; 4.-De Estados Financieros.

Además podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

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

Los comerciantes que tengan un activo total que no exceda de veinticinco mil (Q. 25,000.00), pueden omitir en su contabilidad los libros o registros contables enumerados anteriormente, a excepción de aquellos que obliguen las leyes especiales"<sup>44</sup>.

## **2.17 Código Tributario**

"Texto legal de Derecho sobre los Delitos y Faltas de carácter tributario y sus sanciones"<sup>45</sup>.

**2.17.1 En su artículo 94 numeral 4, tipifica lo siguiente para los contribuyentes:**

"No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos, en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones

---

<sup>42</sup> Op. Cit. 38 Ibidem

<sup>43</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>44</sup> Código de Comercio. Decreto Número 2-70 Pag. 170

<sup>45</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso<sup>46</sup>.

### **2.18 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad con relación a los PCGA**

“(…)Según resolución de la Corte de Constitucionalidad, expediente 4468-2009, declaró con lugar la inconstitucionalidad el uso obligatorio de Normas Internaciones de Contabilidad y las Normas de Información Financiera, que según la Superintendencia de Administración Tributaria y Colegio de Contadores Públicos y Auditores eran obligatorias, y que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados ya no eran de aplicación en Guatemala.

No existe norma legal que modifique la forma de llevar la contabilidad, la cual se encuentra tipificada en los artículos 368 y artículo 374 del Código de Comercio, es decir que los contribuyentes para el pago del Impuesto Sobre la Renta , lo deben de hacer bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados(…)”<sup>47</sup>.

### **2.19 Ejercicio Fiscal**

“Periodo que comprende la ejecución del presupuesto, que comienza el 1 enero y termina el 31 de diciembre, de cada año”<sup>48</sup>.

### **2.20 Declaración Jurada**

“Declaración presentada a la Administración Tributaria bajo juramento de veracidad”<sup>49</sup>.

### **2.21 Declaración Tributaria**

“Se considera declaración tributaria: a) Todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración Tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible; b) La presentación ante la Administración

---

<sup>46</sup> Código Tributario Decreto Número 6.91 pág. 47

<sup>47</sup> Resolución de Inconstitucionalidad de las NIIF. Expediente. Publicado. 2011

<sup>48</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>49</sup> Op. Cit. 28 Ibidem.

Tributaria de los documentos en que se contenga o que constituye el hecho imponible; y, c) Las autoliquidaciones. En algunos países como Guatemala estas se formulan bajo juramento<sup>50</sup>.

## **2.22 Declaración Electrónica**

“Son declaraciones tributarias como BancaSAT y la póliza electrónica, pues ambas son declaraciones electrónicas; al hecho de que los formularios sean en forma magnética, computarizada electrónica. A BancaSAT también se le denomina Declaración Electrónica, que incluso póliza electrónica en un principio se conoció como declaración electrónica, pero para distinguir los sistemas al primero se le conoce como BancaSAT o Declaración Electrónica y al segundo o sea, al de aduanas como póliza electrónica”<sup>51</sup>.

## **2.23 Impuesto Sobre la Renta**

“Impuesto directo que se aplica a la renta que obtenga toda entidad, proveniente de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”<sup>52</sup>.

**2.23.1 “Artículo 42. Otras Obligaciones.** Los contribuyentes deben cumplir con lo siguiente:

(...Numeral 3. Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo de reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año, las existencias en inventarios al treinta (30) de junio y al treinta y uno (31) de diciembre de cada año.

Numeral 4. Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda, y este libro”<sup>53</sup>.

## **2.24 Pago a Cuenta (Pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta)**

“El pago que el deudor efectúa en el momento de convenirse la obligación como parcial satisfacción de la misma o sujeto a la liquidación que las mismas partes o terceros deban practicar. En Guatemala, se asocia al pago de impuestos de rentas”<sup>54</sup>.

**2.24.1 “Artículo 38. Pagos Trimestrales.** Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta las Utilidades de Actividades Lucrativas deberán realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas:

---

<sup>50</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>51</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>52</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>53</sup> Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012

<sup>54</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o,
2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, esta no podrá ser variada sin la autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria-SAT.

El pago del impuesto se efectúa por trimestres vencidos y se liquida en forma definitiva anualmente.

El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y debe presentarse dentro de los diez (10) días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido periodo anual de liquidación<sup>55</sup>.

## **2.25 Costos y Gastos Deducibles**

“Artículo 21. Costos y Gastos deducibles. Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, los siguientes:

1. El costo de producción y de venta de bienes.
17. (...) Las pérdidas por extravió, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobados y las producidas por delito contra el patrimonio cometidos en perjuicio del contribuyente.

Cuando existan seguros contratados o la pérdida sea indemnizada, lo recibido por este concepto se considera ingreso, mientras la pérdida sufrida constituirá gasto deducible

En el caso de daños por fuerza mayor caso fortuito, para aceptar la deducción, el contribuyente debe documentar los mismos, por medio de dictamen de expertos, actas notariales y otros documentos en los cuales conste el hecho. En el caso de delitos contra el patrimonio para aceptar la deducción del gasto, se requiere que el contribuyente haya denunciado, ofrecido y presentadas las pruebas del hecho ante autoridad competente, En

---

<sup>55</sup> Op. Cit. 53 Ibidem

todos los casos, deben estar registradas en la contabilidad en la fecha que ocurrió el evento (...)<sup>56</sup>

## 2.26 Costos y Gastos no Deducibles

“Artículo 23. Costos y Gastos no deducibles. Las personales, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes:

- a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, o los gastos que no cuenten con el respaldo de un documento legal (facturas y otros documentos autorizados).

Los contribuyentes están obligados a registrar los costos y gastos de las rentas afectas y de las rentas exentas en cuentas separadas, a fin de deducir únicamente los que se refieren a operaciones gravadas. En caso el contribuyente no haya llevado este registro contable separado, la Administración Tributaria determinará de oficio los costos y gastos no deducibles, calculando los costos y gastos en forma directamente proporcional al total de gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas y no afectas. (...)

- j) Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto por el propietario, sus familiares, socios y administradores, ni los créditos que abonen en cuenta o remesen a las casas matrices sus sucursales, agencias y subsidiarias(...)<sup>57</sup>.

## 2.27 Impuesto al Valor Agregado

“Impuesto específico que es generado por la venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos; la prestación de servicios en el territorio nacional; las importaciones; el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles; la adjudicación de bienes muebles e inmuebles en pago; los retiros de bienes muebles para su uso o consumo personal o de su familia; la destrucción, pérdida de cualquier hecho que implique faltante de inventarios; la venta o permuta de bienes inmuebles; la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> Op. Cit. 53 Ibidem

<sup>57</sup> Op. Cit. 53 Ibidem

<sup>58</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

### **2.28 Venta**

“Todo acto o contrato que sirve para transferir a título oneroso el dominio parcial o total de bienes inmuebles o muebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos”<sup>59</sup>.

### **2.29 Compra**

“En general, adquirir algo mediante dinero, antiguamente equivale a pagar”<sup>60</sup>.

### **2.30 Nota de Crédito (de Abono)**

“Documento en el que consta que ha realizado el débito o abono a una cuenta”<sup>61</sup>.

### **2.31 Nota de Débito (de Cargo)**

“Documento en el que consta que se ha realizado el débito o cargo de una cantidad en cuenta”<sup>62</sup>.

### **2.32 Libros Compras y de Ventas**

“Independientemente de las obligaciones que establece el Código de Comercio, en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados”<sup>63</sup>.

### **2.33 Libros Contables**

“Son los libros de contabilidad que obligatoriamente deben llevar las empresas: Inventario, Diario, Mayor o Centralizador”<sup>64</sup>.

### **2.34 Omisión de Pago de Tributos**

“Falta de determinación o determinación incorrecta por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en tanto ella no configure defraudación, mora o apropiación indebida de tributos, que pueda resultar en pago de cantidades menores de la que legalmente procede”<sup>65</sup>.

### **2.35 Renta Imponible**

Es el resultado de sumar a la renta neta, los costos y gastos no deducibles, menos rentas exentas”<sup>66</sup>.

---

<sup>59</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>60</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>61</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>62</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>63</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>64</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>65</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

### 2.36 Sistemas de registro y contabilización de inventarios en México

“En atención con el artículo 86, fracción XVIII de la LISR, las personas morales que tributen en régimen general de dicha ley, deberán llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según corresponda, conforme al sistema de inventarios perpetuos.

Por otra parte, los contribuyentes que opten por valorar sus inventarios conforme al método detallista, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de ventas durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. Cabe señalar que este registro se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante un plazo de cinco años, conforme a lo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.”<sup>67</sup> (CFF).

Como se puede apreciar en la legislación tributaria de México, se deja tipificado bajo qué sistema de control los contribuyentes obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta deben contabilizar sus inventarios, y deja claro qué método de valuación pueden utilizar.

Adicionalmente, el Colegio de Contadores Públicos de México, se pronunció por medio de la Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente, emitiendo el boletín Numero 17, donde dejan los procedimientos contables y fiscales que el contribuyente debe apegar para cumplir con la Ley del Impuesto Sobre de la Renta, en forma correcta, es decir, se evita que el afiliado a este impuesto llegue a crear contingencias fiscales.

---

<sup>66</sup> Op. Cit. 28 Ibidem

<sup>67</sup> Inventarios Fiscales. Tomado de boletín del Colegio de Contadores Públicos de México IMCP. 03. De julio del 2006 no. 17. P 3.

### 2.37 Sistemas de registro y contabilización de inventarios en Colombia

“Artículo 62. Sistema para establecer el costo de los activos movibles enajenados. El costo de la enajenación. El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:

1. El juego de inventarios.
2. El de inventarios permanentes o continuos.
3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El inventario de fin de año periodo gravable es el inventario inicial del año o periodo gravable siguiente<sup>68</sup>.

“Artículo 64. Modificado por la Ley 1111 de 2006, artículo 2. Disminución del inventario final por faltantes de mercancías. Cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores.

Cuando el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en mercancías de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras<sup>69</sup>.

Es importante mencionar que en Colombia, es el Estatuto Tributario que regula bajo qué sistemas de inventarios pueden contabilizar los contribuyentes sus compras y ventas de mercaderías. El sistema que menciona el Estatuto Tributario como “El juego de inventarios” es el que se conoce como sistema periódico o pormenorizado. La desventaja de este sistema obedece a determinar el costo de ventas de un periodo o ejercicio contable por simple diferencia, afectando el control interno de los contribuyentes en la razonabilidad de los estados financieros, como en la base imponible que se determina para realizar el pago del Impuesto Sobre la Renta.

---

<sup>68</sup> Estatuto Tributario de Colombia

<sup>69</sup> Op. Cit. 67 Ibidem

### **2.38 Sistemas de registro y contabilización de inventarios en El Salvador**

“Artículo 142.- Los sujetos pasivos cuyas operaciones consisten en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente.

Todo sujeto pasivo que obtenga ingresos gravables de la manufactura o elaboración, transformación, ganadería, producción, extracción, adquisición o enajenación de materias primas, mercaderías, productos o frutos naturales, accesorios, repuestos o cualesquiera otros bienes, nacionales o extranjeros, ya sean para la venta o no, está obligado a practicar inventario físico al comienzo y al final de cada periodo impositivo.

(...)El inventario de cierre de un ejercicio registrará para el próximo venidero para el efecto de establecer la comparación entre el monto de las existencias al principio y al final de cada ejercicio o periodo impositivo.

El registro de inventarios a que se refiere el inciso primero de este artículo debe llevarse de manera permanente y constituye un registro especial e independiente de los demás registros.

Los Contribuyentes que vendan o distribuyan por cuenta propia o de un tercero tarjetas de prepago de servicios deberán llevar el registro de control de inventarios permanente antes referido y cumplir con las demás obligaciones que establece este artículo.

Los bienes a que hace referencia el presente artículo se refieren únicamente a aquellos que forman parte del activo realizable o corriente de la empresa.

Requisitos del Registro de Control de Inventarios”<sup>70</sup>.

En Colombia y en El Salvador por medio del Código Tributario regula el sistema permanente de Inventarios, adicionalmente los requisitos que solicitan para el control de los inventarios es importante a manera que los contribuyentes reflejen la situación real de inventarios, evitando el famoso juego de inventarios y costo de ventas que permite el sistema periódico o pormenorizado.

---

<sup>70</sup> Código Tributario de El Salvador.

### **2.39 Sistemas de registro y contabilización de inventarios en Guatemala**

Guatemala en la actualidad no cuenta con una norma contable y tributaria que obligue a los contribuyentes bajo qué sistema de registro deben contabilizar sus inventarios.

El Código de Comercio, en su artículo 368 obliga que los comerciantes deban llevar libros legales y dentro de ellos, el Libro de Inventarios, pero no dice cómo.

El Código Tributario, en su artículo 94 numeral 4, sanciona que si no se llevan los libros legales al día, hay una sanción de Q. 5,000.00, pero no dice cómo se debe llevar.

La Ley de Actualización de Tributaria Decreto 10-2012, en su Libro I del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 41 tipifica bajo qué método de valuación deben operar los contribuyentes afiliados a este impuesto, sin embargo no norma bajo qué sistema se deben contabilizar los inventarios. Lo que menciona este Libro I en su artículo 42 numeral 3, es la obligación de reportar los inventarios en enero y junio de un año.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado sí tipifica qué tratamiento se le deben dar a algunas operaciones del inventario que son:

1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
3. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
4. En los faltantes de inventarios a que se refiere el numeral 7) del Artículo 3, en el momento de descubrir el faltante.

## 2.40 Ventajas y desventajas de los sistemas de contabilización de inventarios en Guatemala

Las diferencias entre los dos sistemas de registro y contabilización de inventarios y su impacto en el resultado de un periodo contable, así como sus efectos en el pago del Impuesto Sobre la Renta en forma trimestral y anual.

**Cuadro 1**

### Ventajas y Desventajas de los Sistemas de Contabilización de Inventarios

<b>Sistema Periódico o Pormenorizado</b>	<b>Sistema Perpetuo o Permanente</b>
No permite tener control de los inventarios.	Permite en todo momento tener control de los inventarios.
Permite manipular el saldo del inventario final.	No permite manipular el inventario.
No permite conocer el costo de ventas en forma oportuna, es decir, se tiene al final del periodo o cierre contable.	Permite conocer el costo de ventas en todo momento.
Para la compra de mercadería, se utiliza una cuenta contable transitoria denominada compras.	Las compras de mercadería se operan por medio de la cuenta de Inventarios, que es una cuenta de activo y pertenece al Balance General.
El costo de ventas se obtiene por diferencia.	El costo de venta se obtiene en forma técnica, es decir al momento de realizar cada venta.
No se tiene control de todas las entradas y salidas de inventario.	Se conocen todas las entradas y salidas de inventario.
Contablemente, no se tiene certeza del inventario final y costo de ventas	Contablemente se tiene certeza del costo de ventas e Inventario Final.
Se debe cerrar el negocio para determinar el saldo del inventario.	No es necesario cerrar el negocio para conocer el inventario.
No permiten conocer en forma oportuna extravíos, robos o cualquier movimiento en inventarios que no sea venta.	Permite conocer en forma oportuna extravíos, robos o cualquier movimiento en inventarios que no sea venta.
Se desconoce la utilidad bruta de las ventas.	Se conoce la utilidad bruta en ventas.
Se desconoce cuánto hay en unidades y valor monetario de inventario.	Se conoce el saldo del inventario en unidades y valor monetario.
Depende del inventario final (hay que hacer el conteo físico) para conocer el costo de ventas y la ganancia marginal en ventas.	No se depende de hacer un inventario para conocer el costo de ventas y la ganancia marginal de ventas, es decir, que se conoce en cualquier momento. El conteo físico es necesario como control.

Fuente: Elaboración propia con base en el libro Proceso Contables. Picazo Cornejo Graciela. Red Tercer Milenio. (2012).

Cabe mencionar que ambos sistemas son únicamente formas de hacer registros contables y no para determinar el costo de ventas de un contribuyente; es importante indicar que no están regulados en normas contables locales y tampoco en el marco tributario guatemalteco.

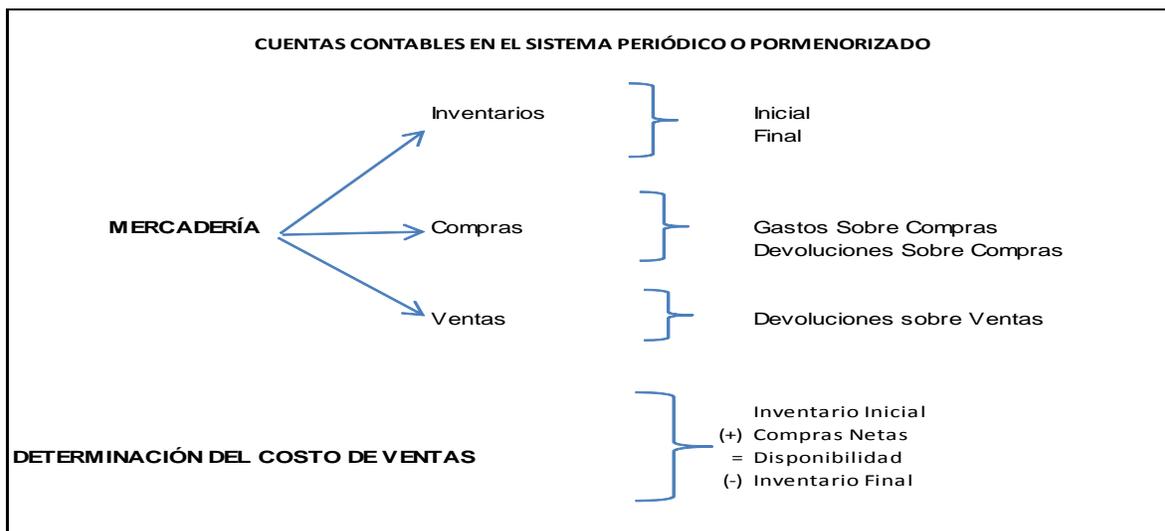
#### 2.41 Contabilización en el inventario periódico o pormenorizado

El inventario periódico o pormenorizado es el tradicional en Guatemala; en este sistema las compras, los gastos sobre compras y las devoluciones de mercadería no se contabilizan en la cuenta contable de inventarios, si no en una cuenta contable transitoria denominada “compras”, la cual al finalizar el periodo contable del 01 de enero al 31 de diciembre de un año, sirve para determinar el costo de venta, el cual se obtiene por diferencia contra el inventario final.

Las ventas se contabilizan en la respectiva cuenta de ingresos, lo mismo que la devolución en ventas.

Debido al sistema, la cuenta contable de “mercadería” es desglosada en un número de cuentas contables que tienen que ver con las operaciones que con ellas se realizan, dando origen a varias cuentas en el proceso. A continuación se describen los siguientes esquemas para ejemplificar las cuentas que se involucran en este sistema:

**Cuadro 2**



Fuente: Elaboración propia con base en el libro Proceso Contables. Picazo Cornejo Graciela. Red Tercer Milenio. (2012).

## 2.42 Contabilización de los inventarios en el sistema perpetuo o permanente

El sistema permanente de inventarios cumple con el propósito de brindar la información en forma oportuna, el sistema periódico no lo da. Cuando se realiza una venta, se contabiliza en la respectiva cuenta de ingresos y simultáneamente se contabiliza el costo de esa venta, es decir, que el costo se registra en cada transacción de venta, por tanto, el costo de ventas se determina en forma técnica y no por simple diferencia de inventarios.

En el sistema de inventarios permanente, las mercaderías se registran de tal manera que es posible conocer el valor de su existencia en cualquier momento, así como su costo de ventas. Debido al sistema, la cuenta contable de inventarios es la centralizadora para compras, devoluciones sobre compras de mercadería, gastos sobre compras, y los abonos por ventas. A continuación se describen los siguientes esquemas para ejemplificar las cuentas que se involucran en este sistema de registro contable:

**Cuadro 3**

<b>CUENTAS CONTABLES EN EL SISTEMA PERPETUO O PERMANENTE</b>	
<b>INVENTARIO</b>	
Compra de mercadería	Venta de Mercadería (en costo)
Gastos de Compra	Devoluciones sobre Compras
Devoluciones sobre ventas (en Costo)	Devolución de Gastos sobre Compras
<b>DETERMINACIÓN DEL COSTO DE VENTAS</b>	
Venta de Mercadería (en Costo)	Devoluciones sobre ventas (en costo)
<b>VENTAS</b>	
Devoluciones sobre ventas	Ventas de Mercadería

Fuente: Elaboración propia con base en el libro Proceso Contables. Picazo Cornejo Graciela. Red Tercer Milenio. (2012).

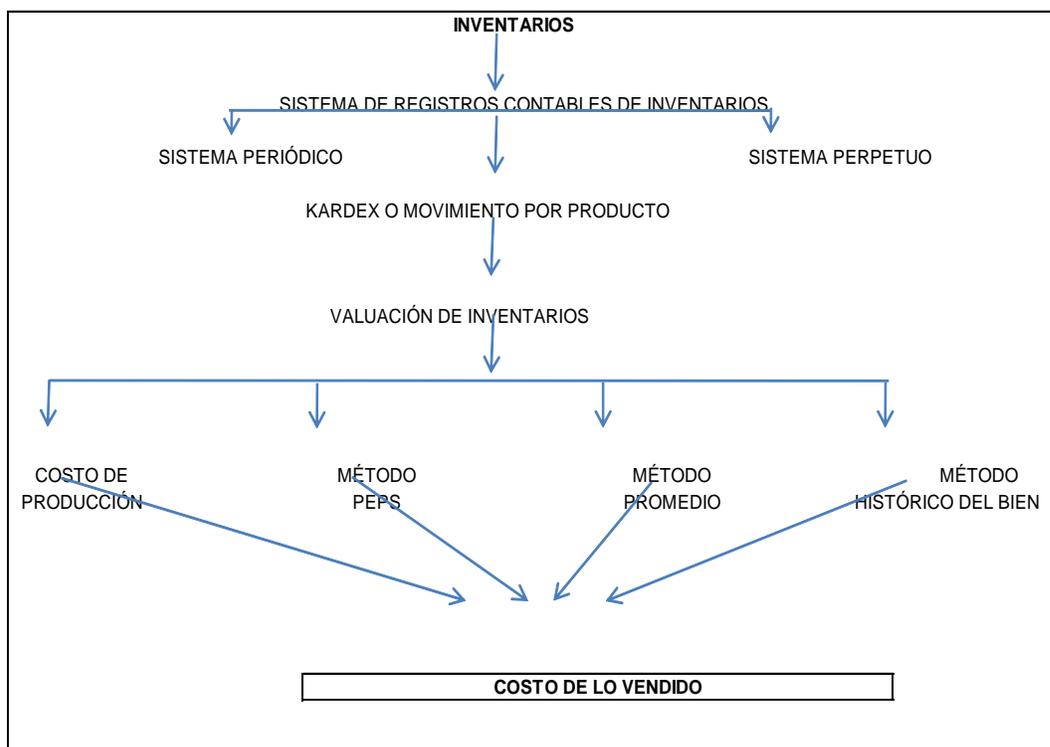
### 2.43 Diferencia entre sistema de registro contable y métodos de valuación de inventarios

Una de las incertidumbres en el ámbito contable, auditoría y consultoría, tiene que ver con referirse en forma distinta a los sistemas de registro contable de inventarios y a los métodos de valuación de inventarios.

Un sistema de registro contable de inventarios es muy diferente a un método de valuación; cada uno tiene sus objetivos que difieren mucho uno del otro. El sistema de contabilización de inventarios tiene como objetivo el control contable de los mismos para determinar el costo de ventas, mientras que el método de valuación de inventarios tiene como objetivo el determinar o calcular el costo del producto.

Un aspecto técnico es controlar las existencias de los inventarios, y muy diferente es la determinación del costo de cada unidad vendida, o que se encuentre en el inventario final.

**Cuadro 4**



Fuente: Elaboración propia con base en el libro Proceso Contables. Picazo Cornejo Graciela. Red Tercer Milenio. (2012).

## 2.44 Diferencia entre sistema de inventarios periódico y el sistema de inventarios perpetuo

En el sistema periódico, se utilizan las cuentas de Compras, Gastos de Compras, Devoluciones sobre Compras, Ventas, Devolución de Ventas, y adicionalmente, se deben considerar el Inventario Inicial e Inventario Final. Cabe mencionar que tanto el inventario inicial y final no son registros contables propiamente, sino existencias de mercaderías; son indispensables para la determinación del costo de ventas.

En el sistema de inventarios perpetuos, las cuentas contables que se utilizan son Inventarios, Costo de Ventas y Ventas.

A continuación se presentan dos Estados de Resultados, donde se visualizan las cuentas contables que se utilizan en el sistema periódico y el sistema de inventario perpetuo, y su impacto en la información financiera, la cual afecta al contribuyente y al fisco.

**Cuadro 5**

ESTADO DE RESULTADOS		
<b>Sistema Periódico o Pormenorizado</b>		
Del 01 Enero al 31 de diciembre del año X		
Expresado en Quetzales		
Ventas	XXXXX	
(-) Devoluciones sobre ventas	XXXXX	
	XXXXX	
Ventas Netas		XXXXXX
(-) Costo de Ventas		
Inventario Inicial	XXXXX	
(+) Compras	XXXXX	
(+) Gastos sobre compras	XXXXX	
(-) Devoluciones sobre Compras	XXXXX	
(=) Disponibilidad	XXXXX	
(-) Inventario Final	XXXXX	
(=) Costo de Ventas (*)		XXXXXX
(=) Utilidad en Ventas		XXXXXX
<p>(*) Como se puede apreciar, el sistema periódico proporciona el costo de ventas, el cual se obtiene por diferencia; la técnica contable enseña que el costo de ventas debe salir de los métodos de valuación.</p>		

Cuadro 6

ESTADO DE RESULTADOS		
<b>Sistema Perpetuo o Permanente</b>		
Del 01 Enero al 31 de diciembre del año X		
Expresado en Quetzales		
Ventas	XXXXX	
(-) Devoluciones sobre ventas	<u>XXXXX</u>	
Ganancia Bruta en Ventas		XXXXX
(-)Costo de Ventas (*)		<u>XXXXX</u>
Utilidad en Ventas		XXXXX
<p>(*) Como se puede apreciar, en el sistema perpetuo el costo de ventas se obtiene de los métodos de valuacion de inventarios, no lo da el sistema, el cual sirve para controlar y registrar la mercadería que se compra y se vende.</p>		

Fuente: Elaboración propia con base en el libro Proceso Contables. Picazo Cornejo Graciela. Red Tercer Milenio. (2012).

## 2.45 Operación contable de un caso práctico utilizando el sistema periódico

Ejemplo de la estructura contable que debe mantener en sus registros la empresa XY, S.A., bajo el sistema de registro periódico o pormenorizado, según la técnica contable.

Las operaciones contables que se desarrollan en el periodo contable son las siguientes:

### Paso 1

La empresa, para el inicio de operaciones, tiene un inventario inicial para la venta de Q.7,729,114.00 , un saldo en el banco de Q. 270,886.00 y un capital pagado de Q. 8,000,000.00. En el periodo del año 2013, se realizaron compras de mercadería a los proveedores sin el Impuesto al Valor Agregado por valor de Q.13,287,836.00. A continuación se detalla el registro contable por la compra de mercadería; en el ejemplo se va a realizar un solo registro:

Partida No, XXXX

Compras de mercadería	Q. 13,287,836.00	
IVA Crédito	Q. 1,594,540.00	
Bancos		Q. 14,882,376.00
Partida que registra las compras de	<hr/>	
mercadería de un periodo X.	<u>Q. 14,882,376.00</u>	<u>Q. 14,882,376.00</u>

### Paso 2

Se desembolsaron por conceptos de gastos sobre compras de mercadería sin IVA de Q. 1,831,826.00, del cual se da el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Gastos sobre compras de mercadería	Q. 1,831,826.00	
IVA Crédito	Q. 123,819.00	
Bancos		Q. 1,155,645.00
Partida que registra los gastos sobre	<hr/>	
Compras de Mercadería del periodo X.	<u>Q. 1,155,645.00</u>	<u>Q. 1,155,645.00</u>

**Paso 3**

Se realizaron devoluciones de mercadería a los proveedores sin IVA de Q. 66,479.00, del cual se da el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Bancos	Q. 66,479.00	
Devoluciones S/compras de mercadería		Q. 59,356.00
IVA Crédito		Q. 7,123.00
Partida que registra las devoluciones de	_____	
mercadería en un periodo X.	<u>Q. 66,479.00</u>	<u>Q. 66,479.00</u>

**Paso 4**

La empresa XY, S.A., tuvo ventas en el periodo sin IVA, por un valor de Q. 22,585,738.00, por lo que procede hacer el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Bancos	Q. 25,296,027.00	
Ventas de mercadería		Q. 22,585,738.00
IVA Débito		Q. 2,710,289.00
Partida que registra las ventas de	_____	
mercadería en un periodo X.	<u>Q. 25,296,027.00</u>	<u>Q. 25,296,027.00</u>

**Paso 5**

Se recibieron devoluciones de clientes en el periodo sin IVA, por un valor de Q. 1,535,530.00, por lo que se procede realizar el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Devoluciones de ventas mercadería	Q. 1,532,530.00	
IVA Débito	Q. 183,904.00	
Bancos		Q. 1,716,434.00
Partida que registra las devoluciones de _____		
mercadería en un periodo X.	<u>Q. 1,716,434.00</u>	<u>Q. 1,716,434.00</u>

**Paso 6**

La empresa está inscrita ante la SAT bajo el método de valuación de costo promedio, el cual en el año por las ventas netas de Q. 21,053,208, ascendió a Q. 12,421,393.00, sin embargo, por el giro habitual del negocio realizó las siguientes transacciones durante el ejercicio fiscal, todas sin apearse a los procedimientos y requisitos que la ley del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado requieren:

<b>Transacción en el año en el rubro de inventarios</b>	<b>Valor Total Q.</b>
Faltante de Mercadería	73,009.00
Mercadería Dañada	59,355.00
Autoconsumos	125,330.00
Robo de Mercadería	72,910.00
Destrucción de Mercadería	46,121.00
Bonificación de Mercadería a los clientes	85,321.00
Promociones de Mercadería	134,212.00
Salida por ventas de Mercadería (Valuada al método de costo promedio)	12,421,393.00
<b>Total de Costo de Costo de Ventas</b>	<b>13,017,651.00</b>

**Paso 7**

Los gastos de operación que se llevaron a cabo en el periodo, son los siguientes:

Partida No, XXXX

Gastos de Operación	Q. 3,840,291.00	
IVA crédito	Q. 460,832.00	
Bancos		Q. 4,301,123.00
Partida que registra los gastos	<hr/>	
realizados en el periodo 2013.	<u>Q. 4,301,123.00</u>	<u>Q. 4,301,123.00</u>

**Paso 8**

Del resultado obtenido en el periodo 2013, se determinó el siguiente Impuesto Sobre la Renta a pagar y la reserva legal:

Partida No, XXXX

Resultado del Ejercicio	Q. 1,445,269.00	
ISR por pagar		Q. 1,300,532.00
Reserva Legal		Q. 144,737.00
Partida que registra el ISR y la	<hr/>	
Reserva legal del periodo 2013.	<u>Q. 1,445,269.00</u>	<u>Q. 1,445,269.00</u>

A continuación se presenta el mayor general de las operaciones compras y ventas de la Empresa XY, S.A., por medio del sistema periódico o pormenorizado.

D	<u>Inventario Inicial</u>	H	D	<u>Inventario Final</u>	H
	7,729,114			8,971,769	

D	Compras de Mercadería		H
	13,287,836		

D	Devoluciones de Compras		H
		59,356	

D	Gastos Sobre Compras		H
	1,031,826		

D	Ventas de Mercadería		H
		22,585,738	

D	Devoluciones de Ventas		H
	1,532,530		

D	IVA Crédito		H
	1,594,540	7,123	
	123,819		
	460,832		
	2,179,191	7,123	
	2,172,068		

D	IVA Débito		H
	183,904	2,710,289	
		2,526,385	

D	Bancos		H
	270,886	14,882,376	
	25,296,027	1,155,645	
	66,479	1,716,434	
		4,301,126	
	25,633,392	22,055,581	
	3,577,811		

D	Capital Pagado		H
		8,000,000	

D	Resultado del Ejercicio		H
	1,300,532	4,195,266	
	144,737		
	1,445,269	4,195,266	
		2,749,997	

D	Gastos de Operación		H
	3,840,291		

D	Gasto no Deducible		H
	0		

D	ISR por Pagar		H
		1,300,532	

D	Reserva Legal		H
		144,737	

Se presentan los Estados de Financieros de la empresa XY, S.A., por medio del sistema de contabilización de inventarios periódico o pormenorizado.

**ESTADO DE RESULTADOS**  
**Sistema Periódico o Pormenorizado**  
 Del 01 enero al 31 de diciembre del año 2013  
 Expresado en Quetzales

Ventas	22,585,738	
(-) Devoluciones sobre ventas	-1,532,530	
 Ventas Netas		 21,053,208
 (-) Costo de Ventas		
 Inventario Inicial	 7,729,114	
(+) Compras	13,287,836	
(+) Gastos sobre compras	1,031,826	
(-) Devoluciones sobre Compras	-59,356	
(=) Disponibilidad	21,989,420	
(-) Inventario Final	-8,971,769	
(=) Costo de Ventas (*)		13,017,651
 (=) Ganancia Marginal en Ventas		 8,035,557
 (-) Gastos de Operación		 3,840,291
 (=) Resultado del Ejercicio		 4,195,266
 (+) Gastos no Deducibles		 0
 (=) Renta Imponible		 4,195,266
 (-) Impuesto Sobre la Renta por pagar 31%		 1,300,532
 (=) Utilidad Neta		 2,894,733
 Reserva Legal 5%		 144,737

(\*) Derivado que el costo de ventas se obtiene por diferencia, existen operaciones que no se les da el tratamiento adecuado según la ley del IVA y del ISR, lo cual afecta en el momento del pago del impuesto; ver el siguiente análisis:

**INVENTARIOS**  
**SISTEMA PERIÓDICO O PORMENORIZADO**  
**AÑO 2013**

Inventario Inicial	7,729,114
Compras	13,287,836
Gastos sobre compras	1,031,826
Devoluciones Sobre Compras	<u>-59,356</u>
Disponibilidad	21,989,420
Inventario Final	<u>-8,971,769</u>

<b>Costo de Ventas = Se obtiene por diferencia</b>	<b>13,017,651</b>
--	-------------------

**Operaciones realizadas en el inventario por ventas**

Salida por venta de mercadería	12,421,393
--------------------------------	------------

**Operaciones realizadas en el inventario que no son ventas**

Faltante de Mercadería	73,009
Daño de Mercadería	59,355
Autoconsumo	125,331
Robo de Mercadería	72,910
Destrucción de Mercadería	46,121
Bonificaciones de Mercadería a los clientes	85,321
Promociones de Mercadería para los clientes	<u>134,212</u>
Subtotal	<u>596,258</u>

Total Costo de Ventas	<b>13,017,651</b>
-----------------------	-------------------

El Costo de Ventas correcto sería	12,421,393
-----------------------------------	------------

Diferencia en operaciones no documentadas	<b>596,258</b>
---	----------------

Impacto en el Impuesto Sobre la Renta	31%	184,840
---------------------------------------	-----	---------

El contribuyente en este caso pagó menos en el Impuesto Sobre la Renta Q. 184,840.00.

BALANCE GENERAL  
Sistema Periódico o Pormenorizado  
al 31 de diciembre 2013  
Expresado en Quetzales

**Activo**

Bancos	3,577,811	
Crédito Fiscal	2,172,068	
Inventario	8,971,769	

**Total Activo**


---



---

**14,721,648**
**Pasivo**

Debito Fiscal	2,526,385	
ISR anual por pagar	1,300,529	

## Total Pasivo

---

**3,826,914**
**Capital y Patrimonio**

Capital Pagado	8,000,000	
Reserva Legal	144,737	
Resultado del Ejercicio	2,749,997	

---

**10,894,734**

## Total Pasivo y Capital

---



---

**14,721,648**

## 2.46 Operación contable de un caso práctico utilizando el sistema perpetuo

Ejemplo de la estructura contable que debe mantener en sus registros la empresa XY, S.A., bajo el sistema de registro perpetuo o permanente, según la técnica contable. Las operaciones contables que se desarrollan en el periodo contable son las siguientes:

### Paso 1

La empresa para el inicio de operaciones tiene un inventario inicial para la venta de Q.7,729,114.00, un saldo en el banco de Q. 270,886.00 y un capital pagado de Q. 8,000,000.00. En el periodo del año 2013, se realizaron compras de mercadería a los proveedores sin el Impuesto al Valor Agregado por valor de Q. 13,287,836.00. A continuación se detalla el registro contable por la compra de mercadería; por cada compra, en el ejemplo se va a realizar un solo registro:

Partida No, XXXX

Inventario	Q. 13,287,836.00	
IVA Crédito	Q. 1,594,540.00	
Bancos		Q. 14,882,376.00
Partida que registra las compras de	_____	
Mercadería de un periodo X.	<u>Q. 14,882,376.00</u>	<u>Q. 14,882,376.00</u>

### Paso 2

Se desembolsaron por conceptos de gastos sobre compras de mercadería sin IVA de Q. 1,831,826.00, del cual se da el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Inventario	Q. 1,831,826.00	
IVA Crédito	Q. 123,819.00	
Bancos		Q. 1,155,645.00
Partida que registra los gastos sobre	_____	
Compras de Mercadería del periodo X.	<u>Q. 1,155,645.00</u>	<u>Q. 1,155,645.00</u>

**Paso 3**

Se realizaron devoluciones de compras de mercadería a los proveedores sin IVA de Q. 66,479.00, del cual se da el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Bancos	Q. 66,479.00	
Inventario		Q. 59,356.00
IVA Crédito		Q. 7,123.00
Partida que registra las devoluciones de	_____	
Mercadería en un periodo X.	<u>Q. 66,479.00</u>	<u>Q. 66,479.00</u>

**Paso 4**

La empresa XY, S.A., tuvo ventas en el periodo sin IVA, por un valor de Q. 22,585,738.00, por lo que procede hacer el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Bancos	Q. 25,296,027.00	
Ventas de mercadería		Q. 22,585,738.00
IVA Débito		Q. 2,710,289.00
Partida que registra las ventas de	_____	
Mercadería en un periodo X.	<u>Q. 25,296,027.00</u>	<u>Q. 25,296,027.00</u>

**Paso 5**

La empresa XY, S.A., tuvo ventas en el periodo sin IVA, por un valor de Q. 22,585,738.00, de lo cual su costo de ventas por el método de valuación de costo promedio ascendió a Q. 13,368,221.00, por lo que procede hacer el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Costo de Ventas	Q. 13,368,221.00	
Inventario		Q. 13,368,221.00
Partida que registra las ventas de	<hr/>	
Mercadería en un periodo X.	<u>Q. 13,368,221.00</u>	<u>Q. 13,368,221.00</u>

**Paso 6**

Se recibieron devoluciones de clientes en el periodo sin IVA, por un valor de Q. 1,535,530.00, por lo que procede realizar el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Devoluciones de ventas mercadería	Q. 1,532,530.00	
IVA Débito	Q. 183,904.00	
Bancos		Q. 1,716,434.00
Partida que registra las devoluciones de	<hr/>	
Mercadería en un periodo X.	<u>Q. 1,716,434.00</u>	<u>Q. 1,716,434.00</u>

**Paso 7**

De las devoluciones de clientes en el periodo sin IVA, por un valor de Q. 1,535,530.00, de lo cual su costo de ventas asciende a Q. 946,828.00, procede realizar el siguiente registro contable:

Partida No, XXXX

Inventario	Q. 946,828.00	
Costo de Ventas		Q. 946,828.00
Partida que registra el costo de las	<hr/>	
Devoluciones de ventas del periodo.	<u>Q. 946,828.00</u>	<u>Q. 946,828.00</u>

**Paso 8**

Los gastos de operación que se llevaron a cabo en el periodo, son los siguientes:

Partida No, XXXX

Gastos de Operación	Q. 3,840,291.00	
IVA crédito	Q. 460,832.00	
Bancos		Q. 4,301,123.00
Partida que registra los gastos	<hr/>	
realizados en el periodo 2013.	<u>Q. 4,301,123.00</u>	<u>Q. 4,301,123.00</u>

**Paso 9**

La empresa está bajo el método de valuación de costo promedio, el cual en el año por las ventas netas de Q. 21,053,208 ascendió a Q. 12,421,393.00, sin embargo, por el giro habitual del negocio realizó las siguientes transacciones durante el ejercicio fiscal; todas las operaciones sin apearse a los procedimientos y requisitos que la ley del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado requieren:

<b>Transacción en el año en el rubro de inventarios</b>	<b>Valor Total Q.</b>
Faltante de Mercadería	73,009.00
Mercadería Dañada	59,355.00
Autoconsumos	125,330.00
Robo de Mercadería	72,910.00
Destrucción de Mercadería	46,121.00
Bonificación de Mercadería a los clientes	85,321.00
Promociones de Mercadería	134,212.00
Salida por ventas de Mercadería (Valuada al método de costo promedio)	12,421,393.00
<b>Total de Costo de Costo de Ventas</b>	<b>13,017,651.00</b>

Importante mencionar que estas operaciones deben figurar en gasto de operaciones y no son costo de ventas, en el rubro de costo de ventas debe consignar operaciones solo por venta de mercaderías.

**Paso 10**

Del inventario que se vendió, el costo promedio ascendió a Q. 12,421,393.00, los Q.596,258.00 por operaciones que no corresponden a venta; son gastos no deducibles por no estar documentado como las Ley del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado Indica, lo cual da origen a la siguiente partida contable:

Partida No, XXXX

Gasto no Deducible	Q. 596,258.00	
Inventario		Q. 596,258.00
Partida que registra la salida de	<hr/>	
Mercadería sin documento legal.	Q. 596,258.00	Q. 596,258.00

**Paso 11**

Del resultado obtenido en el periodo 2013, se determinó el siguiente Impuesto Sobre la Renta a pagar y la reserva legal:

Partida No, XXXX

Resultado del Ejercicio	Q. 1,445,269.00	
ISR por pagar		Q. 1,300,532.00
Reserva Legal		Q. 144,737.00
Partida que registra el ISR y la	<hr/>	
Reserva legal del periodo 2013.	<u>Q. 1,445,269.00</u>	<u>Q. 1,445,269.00</u>

A continuación se presenta el mayor general de las operaciones compras y ventas de la Empresa XY, S.A., por medio del sistema perpetuo o permanente.

D	Inventario	H
	7,729,114	59,356
	13,287,836	13,368,221
	1,031,826	596,258
	946,828	
	<u>22,995,604</u>	<u>14,023,835</u>
	8,971,769	

D	Ventas de Mercadería	H
	1,532,530	22,585,738
		21,053,208

D	Costo de Ventas	H
	13,368,221	946,828
	<u>12,421,393</u>	

D	Gastos de Operación	H
	3,840,291	

D	Gastos no Deducibles	H
	596,258	

D	IVA Crédito	H
	1,594,540	7,123
	123,819	
	460,832	
	<u>2,179,191</u>	<u>7,123</u>
	2,172,068	

D	IVA Débito	H
	183,904	2,710,289
		2,526,385

D	Bancos	H
	270,886	14,882,376
	25,296,027	1,155,645
	66,479	1,716,434
		4,301,123
	<u>25,633,392</u>	<u>22,055,578</u>
	3,577,814	

D	Capital Pagado	H
		8,000,000

D	Resultado del Ejercicio	H
	1,485,373	4,195,266
	135,495	
	<u>1,620,867</u>	<u>4,195,266</u>
		2,574,399

D	ISR por Pagar	H
		1,485,373

D	Reserva Legal	H
		135,495

Se presentan los Estados Financieros de la empresa XY, S.A., por medio del sistema de contabilización de inventarios perpetuo o permanente.

**ESTADO DE RESULTADOS**  
**Sistema Perpetuo o Permanente**  
 Del 01 de enero al 31 de diciembre del año 2013  
 Expresado en Quetzales

Ventas Netas	21,053,208
(-)Costo de Ventas (*)	12,421,393
(=) Ganancia Marginal en Ventas	8,631,815
(-) Gastos de Operación	3,840,291.00
(-) Gastos no Deducibles	596,258.00
(=) Resultado del Ejercicio	4,195,266.28
(+) Gastos no Deducibles(**)	596,258.00
(=) Renta Imponible	4,791,524.28
(-) Impuesto Sobre la Renta por pagar 31%	1,485,372.53
(=) Utilidad Neta	2,709,893.75
Reserva Legal 5%	135,494.69

(\*) El costo de ventas se obtiene del método de valuación que tenga autorizado el contribuyente SAT.

(\*\*) El sistema de registro contable perpetuo o permanente permite conocer el costo de venta en todo momento, y a la vez da a conocer todas aquellas operaciones que salieron del inventario y que no son ventas, lo cual para hacerlas deducibles se debe cumplir con los requisitos que enmarcan la ley del IVA e ISR. Comparándolo con el sistema de registro contable periódico o pormenorizado, se puede apreciar cómo el contribuyente utilizando este sistema creó una contingencia fiscal de Q. 184,840.00 en el ISR, la cual puede ser detectada hasta al momento de

una revisión por parte del fisco. De ahí la importancia de legislar el sistema de registro contable perpetuo de inventarios.

**BALANCE GENERAL**  
Sistema Perpetuo o Permanente  
AL 31 de diciembre 2013  
Expresado en Quetzales

<b>Activo</b>		
Bancos	3,577,814	
Crédito Fiscal	2,172,068	
Inventario	<u>8,971,769</u>	
<b>Total Activo</b>		<u><u><b>14,721,651</b></u></u>
 <b>Pasivo</b>		
Débito Fiscal	2,526,384	
ISR anual por pagar	<u>1,485,373</u>	
<b>Total Pasivo</b>		<b>4,011,757</b>
 <b>Capital y Patrimonio</b>		
Capital Pagado	8,000,000	
Reserva Legal	135,495	
Resultado del Ejercicio	<u>2,574,399</u>	<b>10,709,894</b>
<b>Total Pasivo y Capital</b>		<u><u><b>14,721,651</b></u></u>

Al comparar los balances generales con relación a los sistemas de registro contable perpetuo y periódico, se puede apreciar como el contribuyente puede cambiar de opinión, debido a que sube el Impuesto Sobre la Renta, baja la Reserva Legal y la Ganancia del Ejercicio.

Desde el punto de vista de control interno y financiero no conviene a los contribuyentes operar bajo el sistema de registro contable periódico; otra razón es que tanto a la SAT como a los empresarios, les conviene que se norme el sistema de registro contable perpetuo o permanente.

A continuación se presenta el tratamiento fiscal que se le debería dar a las operaciones realizadas en el inventario que no son ventas y que puedan ser deducibles:

**Cuadro 7**

Descripción	Afecto a IVA	Deducible de ISR	Requerimientos del IVA		Requerimientos del ISR	
			Ley	Reglamento	Ley	Reglamento
Faltante	Si	No	Emitir Factura	No establece requisito	Documentación Legal	Acta Notarial
Robo	No	Si	No establece requisito	No establece requisito	Documentación Legal	Denuncia ante las autoridades policíacas ratificarla ante el Ministerio Público.
Robo Asegurado	No	Si: Lo que no reintegra el seguro	No establece requisito	No establece requisito	Documentación Legal	Denuncia ante las autoridades policíacas ratificarla ante el Ministerio Público.
Retiro de mercadería para uso de la empresa	Si	Si	No lo establece	Debe emitirse factura	Documentación legal	N/A
Retiro de mercadería para uso de los dueños	Si	No	Se debe facturar cargando el 12% del IVA.	No establece requisito	N/A	N/A
Premios	Si	Si	No lo establece	Debe emitirse factura	Documentación legal de soporte	N/A
Bonificaciones	Si	Si	No lo establece	Debe emitirse factura	Documentación legal de soporte	N/A
Muestras	Si	Si	No lo establece	Debe emitirse factura	Documentación legal de soporte	N/A
Rotura o Daño de mercadería	Si	Si	Debe emitirse factura	No lo establece	Documentación legal	Acta Notarial
Pérdidas por casos Fortuitos	No	Si	Acta Notarial	Acta Notarial	N/A	N/A

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

## CAPÍTULO 3

### 3. MARCO METODOLÓGICO

La metodología de investigación contiene la explicación en detalle del proceso de investigación realizado, sobre los efectos en la determinación de la renta imponible en la contabilización de inventarios en la ciudad de Guatemala. Comprende el planteamiento del problema, la justificación, los objetivos, la hipótesis, y los métodos y técnicas de investigación empleados.

#### 3.1 DELIMITACION DEL PROBLEMA

Unidad de Análisis: normas contables y legislación, que regula los inventarios y costo de ventas de los contribuyentes.

Periodo: año 2013

Delimitación geográfica: Guatemala

Enfoque: Contable y Fiscal

#### 3.2 HIPOTESIS

El sistema de registro contable de inventarios perpetuo, es una herramienta útil y oportuna para la toma de decisiones financieras y trascendente para la determinación de la renta imponible y pago del Impuesto Sobre la Renta.

#### 3.3 SUPUESTOS DE LA INVESTIGACION

1. Que por medio del Colegio de Contadores Públicos y Auditores se establezca una norma contable que regule la forma de operar el sistema perpetuo de inventarios.
2. Reformar por medio del Decreto 10-2012, que los contribuyentes operen sus inventarios por medio del sistema perpetuo.
3. El Estado, con las medidas a tomar por parte del gremio de Contadores y Auditores, y el cambio en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se verá beneficiado con el pago adecuado del Impuesto Sobre la Renta.

### **3.4 UNIVERSO Y MUESTRA**

El universo en Guatemala lo constituye la Superintendencia de Administración Tributaria, Colegio de Contadores Públicos y Auditores, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Firmas de Auditoría, Consultoría y Oficinas Contables, Gremio de Peritos Contadores y los contribuyentes afiliados al Impuesto Sobre la Renta. Se tomaron muestras de todas las instituciones anteriores.

### **3.5 INSTRUMENTOS DE MEDICION**

Para la investigación se utilizaron dos recursos:

1. Fuentes secundarias de información. Compuestos por todos los documentos estadísticos, analíticos, recopilaciones históricas y recomendaciones, emitidos por diferentes organismos e instituciones que participan en el desarrollo o estudio de estas variables.
2. Fuentes primarias. Se realizaron entrevistas a funcionarios o personas que tienen conocimiento o participación, o conocimiento en las políticas fiscales de Guatemala.

### **3.6 MÉTODOS Y TÉCNICAS UTILIZADAS**

#### **3.6.1 Métodos**

En la ejecución de la investigación se utilizaron los siguientes métodos:

- a. Método científico en sus cuatro fases
  1. Indagatoria. Al efectuar la investigación de gabinete y de campo.
  2. Demostrativa. Al verificar la validez de los datos recopilados.
  3. Expositivas. Al plasmar en el informe final de tesis la investigación, ratificando dicha investigación mediante la exposición de los resultados de manera documental y oral.
  4. Descriptiva: Describir los distintos procesos a partir de la lectura bibliográfica, consulta de documentos, entrevistas y creación de información a través de estadísticas.

#### 4.6.2 Técnicas

Además del método científico cuya descripción precede, se utilizaron las siguientes técnicas de investigación:

1. Documental. Aplicación del sistema de sustentación documental mediante el análisis documental y de su contenido.
2. De campo. Se utilizaron en algunos casos las técnicas de:
  - 2.1 Observación: hecha mediante el contacto directo con el objeto de estudio por medio de testimonios orales y escritos.
  - 2.2 Entrevista: se tuvo relación directa entre el investigador y el objeto de estudio, utilizando testimonios orales con las partes relacionadas con la investigación.
  - 2.3 Cuestionario: desarrollado por medio de una compilación de cuestiones con una secuencia lógica, relacionadas con los aspectos de mayor relevancia y fundamental para la investigación.
  - 2.4 Muestra: mediante selección de las partes por investigar que representaron las condiciones y características del objeto de estudio.

## **CAPÍTULO 4**

# **RECOPIACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO RELACIONADA CON LOS SISTEMAS DE CONTABILIZACIÓN DE INVENTARIOS**

### **4.1 DESCRIPCIÓN DE LA BOLETA Y LA MUESTRA**

Para el desarrollo del estudio se utilizó un instrumento llamado boleta, que fue preparada con 14 preguntas relacionadas con el contenido de esta tesis, el objetivo fue conocer la opinión de 11 entrevistados sobre los sistemas de contabilización de inventarios en Guatemala. Se solicitó la participación de las siguientes instituciones y de profesionales:

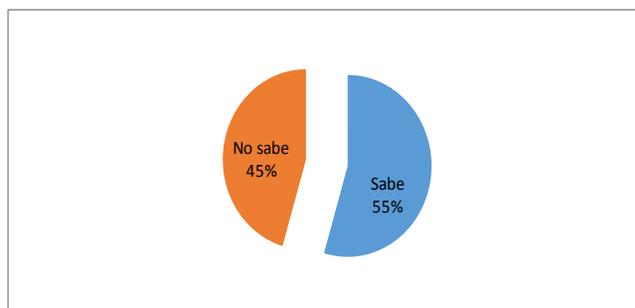
1. Superintendencia de Administración Tributaria
2. Colegio de Contadores Públicos y Auditores
3. Firmas de Auditoría de Renombre en Guatemala
4. Consultores en Auditoría
5. Gremio de Contadores
6. Contadores Generales.

Los profesionales que participaron cuentan con el conocimiento suficiente en legislación, entorno contable y fiscal, experiencia en Auditoría, Consultoría, y las ciencias contables y además poseen una trayectoria idónea en sus respectivos campos de trabajo.

## 4.2 PRESENTACIÓN DE RESULTADOS Y ANÁLISIS.

### 1. ¿Conoce usted qué tipos de sistema de registro contable de inventarios existen?

Gráfico 1



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

6=Sabe 5= No Sabe

#### Análisis

Entre profesionales e instituciones vinculados directamente con normas contables, y fiscales el resultado refleja un porcentaje muy parejo de un 45% que no sabe y un 55% que sabe, lo cual obedece a la falta de una normativa contable y fiscal.

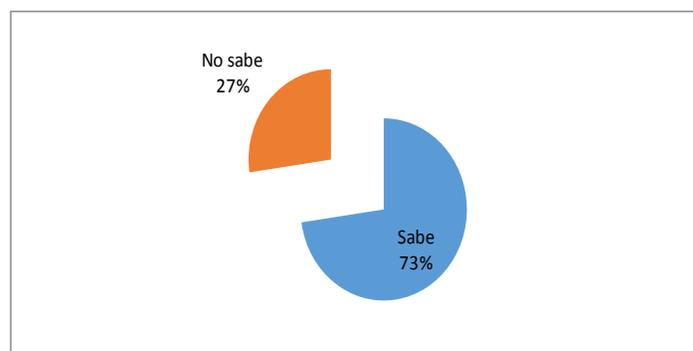
#### Conclusión

La Superintendencia de Administración Tributaria, Colegio Profesional de Contadores Públicos y Auditores, Firmas de renombre comercial, deberían estar interesados en difundir y dar a conocer la importancia y el impacto que tienen los sistemas de contabilización de inventarios en los estados financieros. El tener normado los sistemas de contabilización de inventarios es una medida de control para los empresarios para y el Estado.

## 2. ¿Conoce usted qué incidencia tiene la utilización de los sistemas de registro contable de inventarios en el ISR?

En Guatemala, durante décadas dentro del gremio contable, empresarios y Estado no se le ha dado la importancia que tienen los sistemas de registro y contabilización de inventarios, y cómo afectan en la información financiera.

**Gráfico 2**



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

### **Análisis**

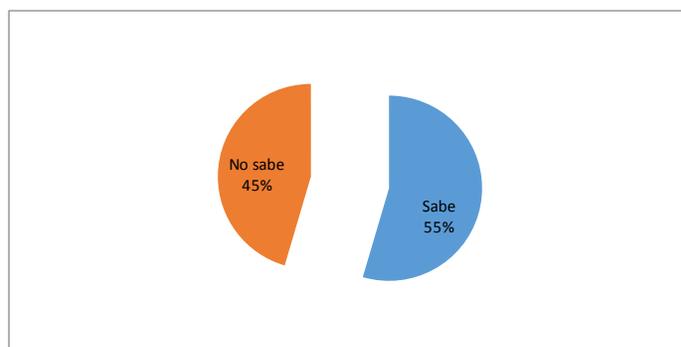
El 73% de los entrevistados manifestó que conocen de qué forma inciden los sistemas de registro de inventarios en el Impuesto Sobre la Renta. Por la cultura que existe en Guatemala con relación al pago de impuestos para el Estado, no se han propuesto los cambios necesarios.

### **Conclusión**

Los contribuyentes y el fisco deben estar de acuerdo con relación al pago de impuestos y lo fundamental de tener conocimiento cómo los sistemas y registro de inventarios les afecta a ambos, debido que no se tiene certeza de la información financiera para la toma de decisiones como para el pago de impuestos.

3. ¿Conoce usted los efectos acumulables que tienen los sistemas de registro contable de inventarios en la presentación de información financiera?

Gráfico 3



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

### Análisis

El desconocimiento del 45%, obedece a la falta del dominio entre un sistema de contabilización de inventarios periódico y el otro sistema llamado permanente; en el primero se conoce al final de un periodo, y en el segundo en todo momento.

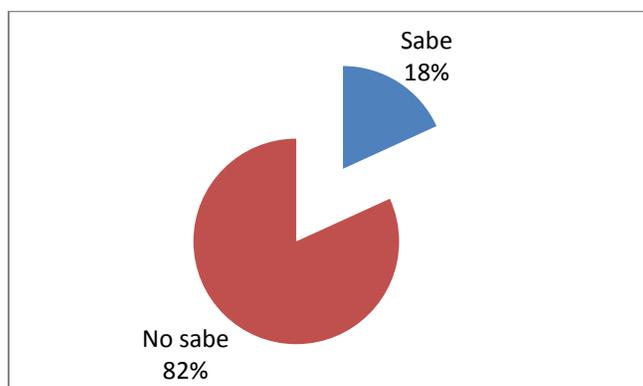
### Conclusión

1. **Sistema Periódico:** No ofrece información en forma oportuna, lo cual afecta la toma de decisiones y el pago de impuestos.
2. **Sistema Perpetuo:** Ofrece el efecto acumulable en la información financiera, por cada venta que se realiza, en todo momento se tiene información para la toma de decisiones.

El contribuyente, así como el fisco, se pueden dar cuenta qué sistema de contabilización de inventarios es más conveniente para ambos.

**4 ¿Sabe usted qué normativa contable divulga la forma de registrar los sistemas de contabilización de inventarios?**

**Gráfico 4**



Fuente: Elaboración propia en el base al cuestionario elaborado para el efecto.

**Análisis**

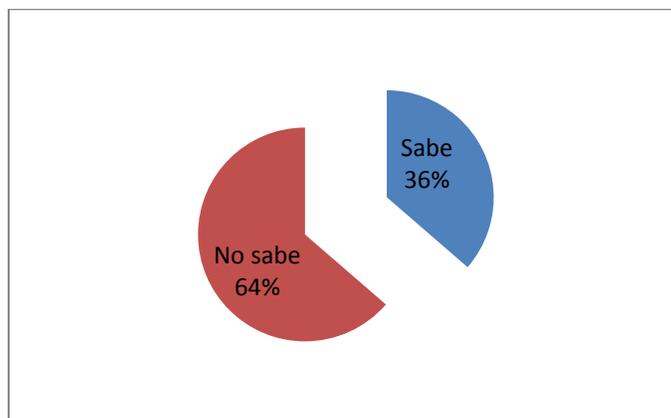
El 82% de los encuestados opina que no sabe por la sencilla razón que no existe la norma contable local que lo regule. Es importante considerar que el 18% opina que sí sabe, y lo relaciona con Normas Internacionales de Contabilidad -NIC, sin embargo tampoco lo enmarca en forma clara.

**Conclusión**

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores juntamente con el Instituto Guatemalteco de Peritos Contadores, deben proponer cambios a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en relación a los sistemas de contabilización de inventarios, con el fin de que aparezcan normados en el Principio Numero Dos, que es específico para el rubro de inventarios.

5. ¿Sabe usted cuál es marco legal o normativo de los sistemas de contabilización de inventarios?

Gráfico 5



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

### Análisis

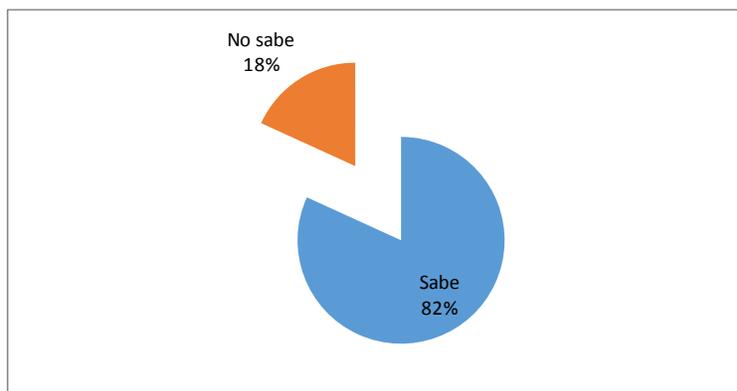
Como se puede apreciar, el porcentaje de los que no saben disminuyó de 82% a un 64%, sin embargo, los que saben lo relacionan con los métodos de valuación que aparecen tipificados en el Impuesto Sobre la Renta, debido que los sistemas de registro y contabilización de inventarios en Guatemala no están normados.

### Conclusión

Tanto las normas contables locales como fiscales deben regular bajo qué sistema de contabilización de inventario los contribuyentes deben operar. Lo más importante sería sugerir y que por medio del Congreso de la República de Guatemala se hagan los cambios o incorporaciones en la ley del Impuesto Sobre la Renta.

**6. ¿Conoce usted la diferencia entre los sistemas de registro contable de inventarios y métodos de valuación de inventarios en Guatemala?**

**Gráfico 6**



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

**Análisis**

El 82% de los encuestados indicaron conocer cuál es la diferencia.

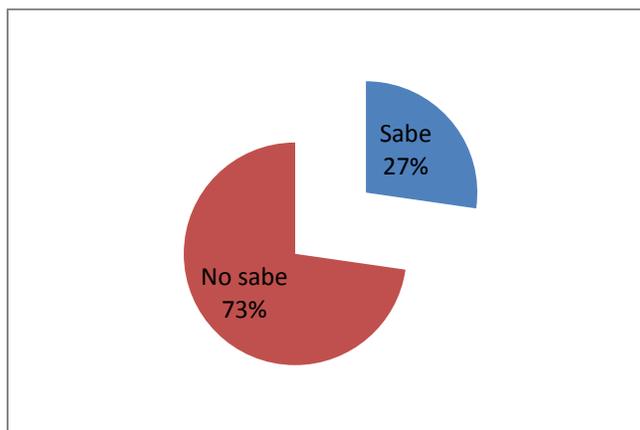
**Conclusión**

- 1. Sistemas de Registro:** Control y contabilización del inventario.
- 2. Método de Valuación:** Valuar el costo del producto de inventario.

Los profesionales y expertos en las ciencias contables y leyes fiscales no han sido detallistas en este tema, lo cual hoy afecta a los empresarios y al ente fiscalizador.

7. ¿Conoce usted la forma de determinar el costo de ventas con la adopción de uno de los sistemas de contabilización de inventarios?

Gráfico 7



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

### Análisis

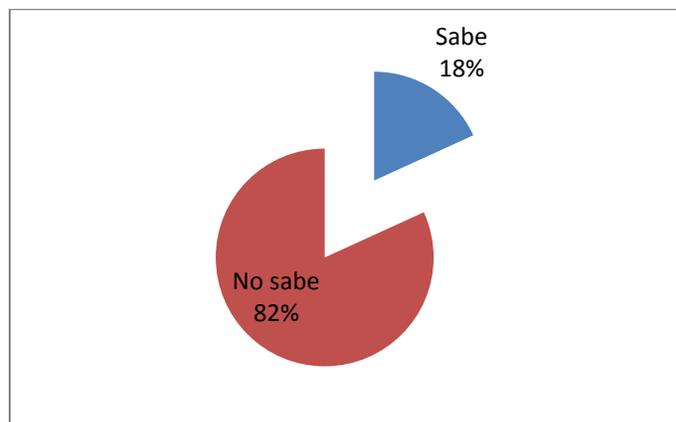
La parte medular de los sistemas de contabilización de inventarios es cómo se obtiene el costo de ventas con el sistema periódico y el sistema perpetuo; el efecto en la información financiera y en el pago del Impuesto Sobre la Renta, y esto radica en el sistema de contabilización de inventarios que se utilice.

### Conclusión

El costo de ventas de un contribuyente no lo debe dar el sistema de registro de inventarios, lo debe dar el método de valuación, y es por ello la importancia de normar el sistema de contabilización perpetuo de inventarios.

**8. ¿Conoce usted la forma de determinar el inventario final en los sistemas de registro contable de inventarios?**

**Gráfico 8**



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

**Análisis**

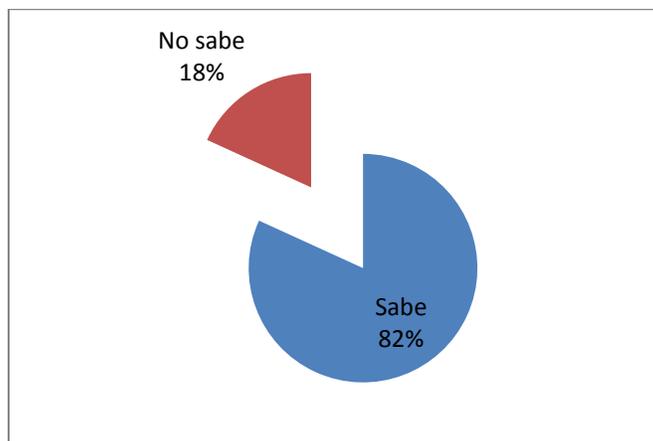
Por la cultura tributaria que se tiene en Guatemala, y que la misma ley del Impuesto Sobre la Renta insistía que se debía hacer un inventario al final del año, ahora con reportar el inventario a medio año, no se tiene conocimiento de cómo se determina el inventario final por medio de los sistemas de contabilización de inventarios.

**Conclusión**

Es importante normar a nivel contable y fiscal los sistemas de contabilización de inventarios, y difundir el tratamiento de cada uno de ellos, y medir su impacto en la información financiera.

**9 ¿Conoce usted el tratamiento de robos, extravíos y delitos contra el patrimonio, en los sistemas de registro contable de inventarios?**

**Gráfico 9**



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

**Análisis**

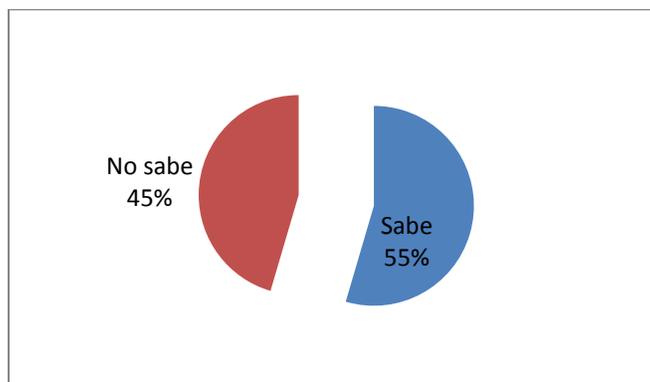
El 82% de los entrevistados opina que sabe el procedimiento según lo que norma la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo solo un profesional indico cual era el efecto según el sistema de inventarios de contabilización.

**Conclusión**

Todo lo que salga del inventario y que no es venta, debe ser gasto o pérdida si cumple con los requisitos de ley, de lo contrario, es gasto no deducible, de aquí la importancia de normar el sistema de inventario perpetuo, el cual en todo momento enmarca qué operación se da en el inventario.

## 10. ¿Sabe usted que sistema de registro contable de inventarios es más técnico?

Gráfico 10



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

### Análisis.

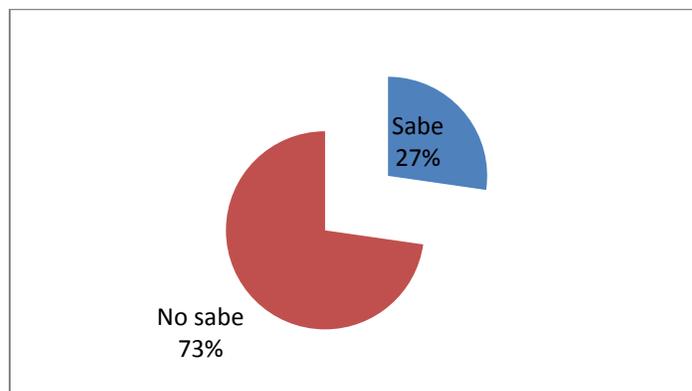
El 45% de los encuestados manifiesta desconocer qué sistema de contabilización es más técnico, lo cual obedece a la falta de normativa que guíe al contribuyente, al fisco y a los profesionales a utilizar el sistema adecuado.

### Conclusión

Difundir y dar a conocer la importancia que tienen los dos sistemas de contabilización de inventarios y sus efectos en el Impuesto Sobre la Renta.

**11. ¿Sabe usted que sistema de registro contable de inventarios es conveniente normar fiscalmente en Guatemala?**

**Gráfico 11**



Fuente: Elaboración propia con base en el cuestionario elaborado para el efecto.

### **Análisis**

En nuestro medio derivado de la falta de cultura de los sistemas de registro de contabilización de inventarios, un 73% no sabe cuál de los dos sistemas es conveniente normar en nuestra legislación.

### **Conclusión**

Como en la pregunta anterior, es importante que los contribuyentes, contadores, auditores, consultores y el fisco, manejen los sistemas de contabilización de inventarios, de la misma forma como manejan los métodos de valuación.

En Guatemala, se deben normar los sistemas de contabilización de inventarios así como lo tienen algunos países de Latinoamérica, y qué mejor si legisla el sistema de inventarios perpetuo, como lo tiene México en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La pregunta 12, 13 y 14, no se graficaron debido a que se encuentran desarrolladas en las preguntas de la 1 a la 11, y lo que se preguntó en ella fueron definiciones de los sistemas periódico o pormenorizado y el sistema de inventarios perpetuo o permanente, y cuál de los dos sugieren los encuestados.

## CONCLUSIONES

1. Con base en los casos prácticos, se puede apreciar que técnicamente es más apropiado para los contribuyentes como para el Estado, operar bajo el sistema contable de inventarios perpetuo o permanente, el cual proporciona en todo momento las existencias y costos del producto que está en el inventario como el que se ha vendido.
2. Guatemala debe adoptar lo que México y El Salvador han introducido en su normativa contable y fiscal para los contribuyentes que están afiliados al pago del Impuesto Sobre la Renta, donde los obligan a registrar sus operaciones contables de inventario por medio del sistema perpetuo o permanente, lo cual ha permitido un control apropiado en el inventario de mercancías registradas en la contabilidad de los contribuyentes y en las declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta, permitiendo determinar una renta imponible del Impuesto Sobre la Renta en forma justa y equitativa, evitando la manipulación y el abuso del registro de los inventarios, que va en detrimento de la determinación de la renta imponible real y apegada a la justicia tributaria.
3. El sistema de inventarios periódico no permite conocer en forma inmediata la rentabilidad en ventas, el costo de ventas, las unidades y el costo unitarios de las existencias como de las unidades vendidas, los robos, bonificaciones a los clientes, y otras operaciones que se dan en el inventario y que no son venta, lo cual afecta el control interno como fiscal, y que es aprovechado por algunos contribuyentes para distorsionar los valores reales del costo de ventas con la finalidad de liquidar y pagar menos impuesto,

## RECOMENDACIONES

1. Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, y el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, realicen los cambios correspondientes en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, específicamente en el Pronunciamiento número Dos relacionado con los inventarios, donde se le agregue debajo de los métodos de valuación, los sistemas de contabilización, con ejemplos de cómo se encuentran los métodos de valuación. Difundir y agregar en los planes de estudios a nivel diversificado, Universidad, y en la profesión de Peritos Contadores y Contadores Públicos y Auditores, algún curso de contabilidad de los sistemas de registro y contabilización de inventarios, a para conocer el impacto que estos sistemas tienen en la información financiera, como en el pago del Impuesto Sobre la Renta.
2. Es importante dirigir esfuerzos en los sectores que inciden en Guatemala, es decir, el Congreso de la República de Guatemala, Cámara de Industria, Cámara de Comercio, Colegio de Contadores Públicos y Auditores, Instituto Guatemalteco de Contadores y Auditores, para proponer la reforma al Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria en su libro I, que se refiere a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y agregar un artículo que puede quedar de siguiente manera: Las contribuyentes que conforme el Código de Comercio estén obligados a llevar libro de inventarios, deberán llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según corresponda, conforme al sistema de inventarios perpetuos o permanente. A la vez, agregar en el artículo 42 del Decreto 10-2012, que los inventarios se deben reportar en cada trimestre, es decir, abril, julio y octubre, a la par cuando se realice el pago a cuenta y el cuarto trimestre en enero que debe coincidir con la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior contribuirá a fortalecer el control interno de los empresarios como el de la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. No tomar como referencia la legislación de Colombia, y no normar los dos sistemas de contabilización de inventarios, a manera de evitar los diversos criterios de aplicación que da origen el sistema periódico o pormenorizado, conocido en aquel país como juego de inventarios. A la vez, considerar que los contribuyentes en Guatemala tienen más de cuarenta años utilizando el sistema periódico por costumbre, y ya está demostrado en esta investigación que no conviene a los propietarios como al mismo Estado.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros

1. Granados, Tuncho. (2013). Guatemala. El compendio. Ediciones Fiscales, S.A.
2. IGCPA. (1997). Guatemala. Guía de Inventarios. IGCPA.
3. IGCPA. (1992). Guatemala. Principio de contabilidad de inventarios 2. Instituto Guatemalteco de Contador Público y Auditor
4. Paton, W.A. . (1983). Mexico. Manual del Contador I y II. Unión Tipográfica.
5. Picaso Cornejo. (2012). Proceso Contable. Editorial. Eduardo Duran Valdivieso.
6. SAT. Catalogo de términos y sus definiciones utilizados en Administración Financiera y Administración Tributaria. (2003). Superintendencia de Administración Tributaria.
7. Torres Silvia & González Bonorino Andina & Vavilova Irina. (2010). La Cita y Referencia Bibliográfica: Guía basada en las normas APA. Buenos Aires. Editorial UCES.
8. Universidad de San Carlos de Guatemala. (1999). Facultad de Ciencias Económicas. Inventarios. Universidad de San Carlos de Guatemala.
9. Williams & Holzmamm, (1994). México. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Editorial Permissions, Harcourt Brace & Company.

### Referencias Electrónicas

10. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. (2001).

### Leyes

11. Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. (1985).
12. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1991). Código Tributario. Decreto 6-91.
13. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (2012). Ley de Actualización tributaria. Decreto 10-2012
14. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1970). Código de Comercio de Guatemala.
15. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (2011). Iniciativa que dispone aprobar reformas al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y al Decreto Número 19-2002 del Congreso de la República, Ley de bancos y Grupos Financieros.
16. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1971). Ley de Registro Tributario Unificado y Control de Contribuyentes. Decreto 25-71

17. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto 26-92
18. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92
19. Guatemala. Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala. (1998). Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98
20. Guatemala. Corte de Constitucionalidad. Inconstitucionalidad. (2011). Aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad y la Normas Internacionales de Información Financiera. Expediente 4468-2009.
21. Colombia. Hacienda y Crédito Público. (1989) Ley Estatuto Tributario. Decreto 1989
22. El Salvador. Organismo Legislativo. Código Tributario. Decreto 230.
23. México. Colegio de Contadores Públicos de México IMCP. Inventarios Fiscales. (2006). Colegio de Contadores Públicos de México.

## ANEXOS

### Anexo I

#### CUESTIONARIO RELACIONADO CON SISTEMAS DE CONTABILIZACION DE INVENTARIOS

##### Instrucciones:

El objetivo del siguiente cuestionario consiste en recabar información, relacionada con el conocimiento y aplicación de los sistema de inventarios y sus efectos en los Estados Financieros y su impacto Fiscal, lo cual será utilizado para fines de Investigación Científica.

1. ¿Conoce usted qué tipos de sistema de registro contable de inventario existen?

Si

No

Cuáles: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

2. ¿Conoce usted qué incidencia tiene la utilización de los sistemas de registro contable de inventarios en el Impuesto Sobre la Renta?

Si

No

Cuáles: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

3. ¿Conoce usted los efectos acumulables que tienen los sistemas de registro contable de inventarios en la presentación de información financiera?

Si

No

Cuáles: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

4. ¿Sabe usted qué normativa contable divulga la forma de registrar los sistemas de contabilización de inventarios?

Si

No

Cuáles: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

5. ¿Sabe usted cuál es el marco legal o normativo de los sistemas de registro de inventarios en Guatemala?

Si

No

Cuál: \_\_\_\_\_

6. ¿Conoce usted la diferencia entre sistemas de registros contables de inventarios y los métodos de valuación de inventarios en Guatemala?

Si

No

Diferencias: \_\_\_\_\_

7. ¿Conoce usted la forma de determinar el costo de ventas con la adopción de uno de los sistemas de contabilización de inventarios?

Si

No

Cuál: \_\_\_\_\_

8. ¿Conoce usted la forma de determinar el inventario final en los sistemas de registro contable de inventarios?

Si

No

Cuál: \_\_\_\_\_

9. ¿Conoce usted el tratamiento contable de robos, extravíos y delito contra el patrimonio, en los sistemas de registros contable de inventarios?

Si

No

Cuáles: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

10. ¿Sabe usted que sistema de registros contables de inventarios es más técnico?

Si

No

Cuál: \_\_\_\_\_

11. ¿Sabe usted que sistemas de registros contables de inventarios es conveniente normar fiscalmente en Guatemala?

Si

No

Por qué: \_\_\_\_\_

12. ¿Qué comprende por sistema de registros perpetuo de inventarios?

13. ¿Qué comprende por sistema de registros periódico?

14. ¿Qué sistema de registro contable de inventarios sugiere usted?

## ÍNDICE DE CUADROS

<b>No. Cuadro</b>	<b>Descripción</b>	<b>Página</b>
1	Ventajas y desventajas de los sistemas de contabilización de inventarios.....	24
2	Cuentas contables en el Sistema Periódico o Pormenorizado .....	25
1	Cuentas contables en el Sistema Perpetuo o Permanente.....	26
3	Diferencia entre sistemas de contabilización y métodos de valuación de inventarios..	27
4	Estado de Resultados según el sistema Periódico o Pormenorizado.....	28
5	Estado de Resultados según el sistema Perpetuo o Permanente .....	29
7	Cómo deducir operaciones de las salidas de inventario que no son venta .....	47

## ÍNDICE DE GRAFICOS

<b>No. Gráfico</b>	<b>Descripción</b>	<b>Página</b>
1	Conoce usted qué tipos de sistema de registro contable de inventarios existen.....	52
2	Conoce usted qué incidencia tiene la utilización de los sistemas de registro contable de inventarios en el Impuesto Sobre la Renta.....	53
3	Conoce usted los efectos acumulables que tienen los sistemas de registro contable de inventarios en la presentación de información financiera .....	54
4.	Sabe usted qué normativa contable divulga la forma de registrar los sistemas de contabilización de inventarios.....	55
5	Sabe usted cuál es el marco legal o normativo de los sistemas de contabilización de inventarios.....	56
6	Conoce usted la diferencia entre los sistemas de registro contable de inventarios y los métodos de valuación de inventarios en Guatemala .....	57
7	Conoce usted la forma de determinar el costo de ventas con la adopción de uno de los sistemas de contabilización de inventarios .....	58
8	Conoce usted la forma de determinar el inventario final en los sistemas de registro contable de inventarios .....	59
9	Conoce usted el tratamiento de robos, extravíos y delitos contra el patrimonio, en los sistemas de registro contable de inventarios .....	60
10	Sabe usted qué sistema de registro contable de inventarios es más técnico.....	61
11	Sabe usted qué sistema de registro contable de inventarios es conveniente normar fiscalmente en Guatemala .....	62

## ÍNDICE DE ANEXOS

<b>No. De Anexo</b>	<b>Descripción</b>	<b>Página</b>
1	Cuestionario relacionado con sistemas de contabilización de inventarios.....	67