

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRIA EN GESTIÓN TRIBUTARIA**



**DISMINUCIÓN DE RIESGOS A UN IMPORTADOR MEDIANTE LOS CONTROLES  
ADECUADOS EN LA ROTACIÓN DE INVENTARIOS Y SU EFECTO POSITIVO EN  
LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

LICENCIADA KAREN LUCÍA SOLÍS MANCILLA

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE POSTGRADO  
MAESTRIA EN GESTION TRIBUTARIA**



**DISMINUCIÓN DE RIESGOS A UN IMPORTADOR MEDIANTE LOS CONTROLES  
ADECUADOS EN LA ROTACIÓN DE INVENTARIOS Y SU EFECTO POSITIVO EN  
LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Informe final del trabajo profesional de graduación para la obtención del Grado de Maestro en Artes, con base en el "Instructivo para elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para Optar al Grado Académico de Maestro en Artes", aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numeral 7.8 Punto SEPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

**ASESOR: LIC. MSC. VICTOR OSBERTO ARANGO ARROYO**

**AUTOR: LCDA. KAREN LUCÍA SOLÍS MANCILLA**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2020**

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Segundo:	MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal Tercero:	Vacante
Vocal Cuarto:	BR. CC.LL. Silvia María Oviedo Zacarías
Vocal Quinto:	P.C. Omar Oswaldo García Matzuy

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE  
GRADUACIÓN

Coordinador:	MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco
Evaluador:	MSc. Lilian Patricia Nájera Castañeda
Evaluador:	MSc. Walfred Ramiro Vásquez Catavi



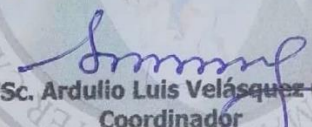


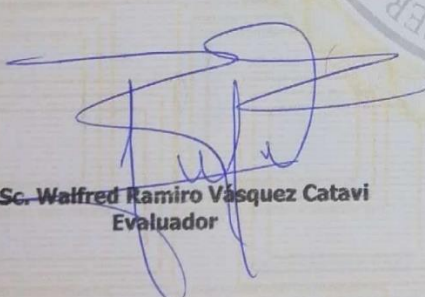
## ACTA No. GT-C-13-2020


De acuerdo al estado de emergencia nacional decretado por el Gobierno de la República de Guatemala y a las resoluciones del Consejo Superior Universitario, que obligaron a la suspensión de actividades académicas y administrativas presenciales en el campus central de la Universidad, ante tal situación la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas, debió incorporar tecnología virtual para atender la demanda de necesidades del sector estudiantil, en esta oportunidad nos reunimos de forma virtual los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 27 de septiembre de 2020, siendo las diez horas con treinta y cinco minutos, para practicar la PRESENTACIÓN DEL TRABAJO PROFESIONAL DE GRADUACIÓN de la Licenciada Karen Lucía, Solís Mancilla carné No. 200818112, estudiante de la Maestría en Gestión Tributaria, en la categoría de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Gestión Tributaria, en la categoría de artes. El examen se realizó de acuerdo con el Instructivo para Elaborar el Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de Maestro en Artes, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre de 2015, según Numerai 7.8 Punto SÉPTIMO del Acta No. 26-2015 y ratificado por el Consejo Directivo del Sistema de Estudios de Postgrado -SEP- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, según Punto 4.2, subincisos 4.2.1 y 4.2.2 del Acta 14-2018 de fecha 14 de agosto de 2018.

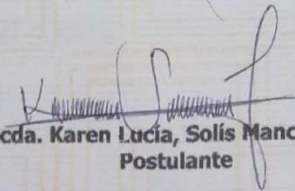
Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **“DISMINUCIÓN DE RIESGOS A UN IMPORTADOR MEDIANTE LOS CONTROLES ADECUADOS EN LA ROTACIÓN DE INVENTARIOS Y SU EFECTO POSITIVO EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**, 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 70 puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: **La estudiante deberá realizar las recomendaciones sugeridas por la terna examinadora, dentro del plazo de 5 días hábiles, las cuales se encuentran incorporadas, dentro de los informes profesionales de graduación presentado para su evaluación.**

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

  
MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco  
Coordinador

  
MSc. Walfred Ramiro Vásquez Catavi  
Evaluador

  
MSc. Lilian Patricia Najera Castañeda  
Evaluador

  
Licda. Karen Lucía, Solís Mancilla  
Postulante





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

### ADENDUM

El infrascrito Coordinador de la Terna Examinadora **CERTIFICA**: Que la estudiante: **Karen Lucia, Solís Mancilla**, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 04 de octubre de 2020.

(f)

Lic. MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco  
Coordinador Terna Examinadora

## **AGRADECIMIENTOS**

- A DIOS:** Por darme vida, salud, iluminarme y mostrar en sus distintas formas que está a mi lado para no dejarme vencer.
- A MI MADRE:** Por su apoyo incondicional y animarme a seguir adelante, para ti otro logro.
- A MIS HIJOS:** Quienes son mi motor y motivo para mejorar cada día, por apoyarme y esforzarse conmigo, los amo y bendigo.
- A MI FAMILIA Y AMIGOS:** Gracias por animarme a continuar y apoyarme de alguna forma en los momentos necesitados.
- A LOS LICENCIADOS  
NICOLAS BETANCOURTH Y  
OTTO GONZÁLEZ:** Por el apoyo, esfuerzo y compartir sus conocimientos.
- A LA ESCUELA DE  
ESTUDIOS DE POSTGRADO:** Por aportar en mi aprendizaje y el apoyo recibido a través de sus coordinadores.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN  
CARLOS DE GUATEMALA:** Por abrir sus puertas y permitirme ser parte de ella, formándome como profesional, orgullosamente San Carlista.

# CONTENIDO

<b>RESUMEN.....</b>	<b>i</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>iii</b>
<b>1. ANTECEDENTES.....</b>	<b>1</b>
<b>2. MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>4</b>
2.1 Inventarios .....	4
2.1.1 Definición.....	4
2.1.2 Clasificación .....	5
2.1.3 Medición de Inventarios.....	6
2.1.4 Fórmulas de asignación del costo .....	7
2.1.5 Fórmulas Técnicas de Valuación de Inventarios reconocidas legalmente.....	9
2.1.6 Sistemas de Inventario .....	11
<b>2.1.6.1 Sistema Periódico.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1.6.2 Sistema Perpetuo o continuo .....</b>	<b>12</b>
2.1.7 Control de Inventarios.....	13
2.1.8 Rotación de Inventarios.....	13
<b>2.1.8.1 Formula para calcular la rotación de inventarios .....</b>	<b>15</b>
2.1.9 Almacenaje.....	15
<b>2.1.9.1 Modelos de Almacén .....</b>	<b>16</b>
<b>2.1.9.2 Delimitación de espacios.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1.9.3 Medidas de Seguridad de estanterías.....</b>	<b>19</b>

2.2 Empresa .....	19
2.2.1 Empresa Importadora.....	19
2.3 Marco Legal.....	21
2.3.1 Régimen legal y tributario aplicable.....	21
2.3.2 Constitución Política de la República de Guatemala .....	21
2.3.3 Código de Comercio, Decreto 2-70 y sus reformas.....	22
2.3.4 Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas .....	23
2.3.5 Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 .....	23
<b>3. METODOLOGÍA.....</b>	<b>26</b>
3.1 Planteamiento o definición del problema abordado en el Trabajo Profesional .....	26
3.2 Justificación del Trabajo Profesional Realizado .....	26
3.3 Delimitación del Trabajo Profesional .....	28
3.4 Objetivo General y Objetivos Específicos .....	28
3.4.1 Objetivo General.....	28
3.4.2 Objetivos Específicos .....	28
3.5 Sujeto y Objeto del Trabajo Profesional .....	29
3.5.1 Sujeto del Trabajo Profesional.....	29
3.5.2 Período de realización del Trabajo Profesional .....	29
3.5.3 Objeto del Trabajo Profesional .....	29
3.5.4 Período Histórico .....	29
3.5.5 Lugar de la realización de Trabajo Profesional.....	30
3.5.6 Métodos, técnicas e instrumentos .....	30
3.5.7 Técnicas de Investigación .....	31



3.5.8 Instrumentos .....	31
3.5.9 Análisis bibliográfico .....	31
<b>4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS .....</b>	<b>32</b>
4.1 Ámbito .....	33
4.2 Situación Actual.....	33
4.3 Proceso y Operatividad .....	33
4.4 Actores Principales.....	36
4.5 Atributos o Fortalezas más significativas.....	37
4.6 Debilidades.....	37
4.7 Propuesta de mejoras.....	37
4.8 Análisis, interpretación y uso de los datos obtenidos en la entrevista .....	38
4.8.1 Análisis de datos obtenidos .....	38
4.8.2 Interpretación de datos obtenidos .....	39
4.8.3 Hallazgos.....	40
4.8.4 Caso Práctico .....	41
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>48</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>50</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>52</b>
<b>ANEXO 1.....</b>	<b>54</b>
<b>ANEXO 2.....</b>	<b>55</b>
<b>ANEXO 3.....</b>	<b>57</b>
<b>ANEXO 4.....</b>	<b>59</b>

**ANEXO 5.....60**

**ANEXO 6.....61**

## RESUMEN

El presente informe profesional se desarrolló a partir de las instrucciones contenidas en el instructivo aprobado por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 15 de octubre del año 2015, con la finalidad de guiar la elaboración del Trabajo Profesional de Graduación para optar al grado académico de maestro en artes.

El sujeto de la presente investigación son las empresas importadoras, sobre las cuales se efectúan controles fiscales permanentes y de las que se requiere controles adecuados en el manejo de sus inventarios y en el pago del Impuesto Sobre la Renta.

Partiendo de esa breve explicación es oportuno mencionar al lector, que el título aplicado al mismo, se denomina **“Disminución de riesgos a un importador mediante los controles adecuados en la rotación de inventarios y su efecto positivo en la liquidación del Impuesto Sobre la Renta”**, el cual intenta identificar desde un principio al objeto y al sujeto de la investigación.

Se ha puesto atención a la guía metodológica para la elaboración del plan de investigación y a la elaboración del informe del trabajo profesional, el método científico ha sido la base para identificar y estudiar el problema seleccionado, el cual se identificó por la ausencia de controles en los inventarios de mercaderías de los importadores en Guatemala. Considerablemente, los inventarios físicos de los importadores no coinciden con los registros contables que reportan y que se hacen evidentes al momento de una inspección fiscal.

Por el lado de los objetivos de la investigación, se ha cuestionado la forma en que actualmente se elaboran los inventarios de los importadores y se proponen mejoras para realizarlos, a través de una guía para la realización de inventarios, la cual está disponible en los anexos.

Se hizo la revisión bibliográfica de información disponible y se encontró que, si existen algunos trabajos anteriores relacionados con el tema, mismos que se documentaron como antecedentes de este trabajo. Asimismo, la disponibilidad de material bibliográfico impreso ha permitido enriquecer el trabajo ampliando el marco teórico no solo de los

inventarios, sino también a la parte de los modelos de almacenaje, sus medidas de seguridad y la legislación aplicable.

Se han diseñado dos formas de entrevistas las cuales han permitido inducir algunos problemas de inventario experimentados de manera cotidiana por los importadores. De estas entrevistas se obtuvieron algunos datos que permitieron hacer el análisis y la interpretación del problema de los inventarios y sus efectos en la liquidación del impuesto sobre la renta.

Finalmente, cabe la aclaración que esta investigación se realizó en tiempos de pandemia, lo cual ha limitado la formación de una muestra adecuada, debido a la imposibilidad de entrevistar a una cantidad considerable de actores por los temores de contagio, por ello, muchas de las conclusiones del trabajo son de orden deductivo.

## INTRODUCCIÓN

La solución de los problemas fiscales seguirá siendo uno de los retos permanentes de las administraciones tributarias en Guatemala y en otras partes del mundo. Los vacíos de conocimiento o la falta de procedimientos adecuados en el gobierno y también en las empresas provoca riesgos, tanto para el empresario; como para los entes fiscalizadores.

Las moras, el pago de multas por la liquidación indebida de impuestos y la falta de guías precisas por parte del gobierno o porque muchos de los procedimientos que deben realizar los empresarios, no aparecen en las leyes o si aparecen son muy escuetos y provocan interpretaciones particulares, todo esto al final incide en el pago correcto de los impuestos y en el cumplimiento de las obligaciones ciudadanas.

Con la presente investigación se pretende contribuir a la solución de una parte de la problemática fiscal, específicamente en la parte de los inventarios y su efecto en la liquidación del impuesto sobre la renta.

Las inspecciones fiscales sobre los inventarios de mercaderías de los importadores han revelado una serie de debilidades que afectan tanto al empresario en el pago de sus impuestos como al ente fiscal en la parte de la recaudación. Esto provoca riesgos especialmente para el empresario, debido a que la fidelidad de sus datos de inventario puede incidir de manera negativa en el pago de sus impuestos y en la presentación de sus estados financieros.

Este problema también ha puesto de manifiesto la debilidad de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT; en cuanto que; como parte interesada de la recaudación del erario público, también debe ofrecer el apoyo y las guías que requieren los empresarios para hacerles más fácil, oportuno el pago de sus impuestos.

Para cumplir con el logro de los objetivos, el trabajo se ha dividido en cuatro partes:

La primera parte, denominada antecedentes hace referencia a la revisión bibliográfica de los trabajos anteriores relacionados con el tema de los inventarios. Asimismo, hace un breve recorrido histórico sobre los impuestos existentes, las instituciones que han



intervenido y las leyes que se han generado como resultado de los diferentes impuestos, pero en especial del Impuesto Sobre la Renta.

La segunda parte de la investigación incluye un abundante marco teórico, en el que sobresalen los diferentes conceptos, sistemas y controles de inventario y las técnicas de valuación conocidas. De igual manera, el marco teórico incluye el análisis de la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código de Comercio, el Código Tributario y la Ley de Actualización Tributaria.

Otra parte de este estudio se refiere a la parte de la metodología utilizada, en donde sobresale la aplicación del método científico y del método inductivo – deductivo, para obtener generalizaciones acerca del comportamiento de las empresas importadoras en el área de inventarios y la liquidación del ISR. También se hizo uso de la técnica de la entrevista, para la cual se diseñaron dos boletas, una para obtener información de profesionales cuya actividad laboral tiene relación con la fiscalización de inventarios y la otra; para obtener información de una empresa importadora en relación con el manejo de su inventario y la liquidación del Impuesto Sobre la Renta.

La última parte del estudio denominada discusión de resultados contiene el análisis y la interpretación de los datos obtenidos y se constituye en un ensayo que permite generalizar lo que ocurre con los actores principales que participan en este problema, sus debilidades, fortalezas y los hallazgos que se dieron como resultado de cuestionar y analizar los procedimientos en el manejo de los inventarios de algunas empresas fiscalizadas.

## 1. ANTECEDENTES

Los impuestos directos cobraron importancia hasta en el siglo XX, antes de este periodo, tenían una importancia mínima y se limitaban a gravar las propiedades urbanas y rurales. Guatemala aprobó un impuesto de este tipo en 1921. (ICEFI, 2007, p.124)

Derivado de las recomendaciones del Banco Mundial en 1958, Guatemala promulgó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, antes de esta fecha contaba con un impuesto aplicado a las utilidades empresariales. La mencionada ley fue atendida por el ejecutivo hasta el año 1959, fecha en que presentó al Congreso de la República un proyecto de ley. Fue un proyecto con fuerte oposición por parte del sector empresarial y discusiones acaloradas en el seno del Congreso, pero finalmente fue aprobado en noviembre de 1962 y entró en vigor el 1 de julio de 1963. La escala impositiva era progresiva, desde el 5% si el total de renta imponible era de mil quetzales anuales, hasta el 37% sobre una renta imponible de medio millón de quetzales. (ICEFI, 2007, p.126)

Contemporáneamente, se promulgó el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta y posteriormente surge el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, denominada Ley de Actualización Tributaria, cuyo fin propósito es disponer de un cuerpo legal homogéneo que contribuya a llenar los vacíos de las leyes anteriores.

De igual manera, como un antecedente más, cabe indicar, que durante la economía agroexportadora (1860-1940) el sistema fiscal estuvo basado, por el lado de los ingresos, en los impuestos aplicados al comercio exterior, especialmente a las importaciones (renta de aduanas), el ingreso por impuestos a la importación representaba entre un 30% y 50% del total de los ingresos (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales [ICEFI], 2007).

La política tributaria estuvo marcada por los intentos de establecer el Impuesto Sobre la Renta o sobre las exportaciones tradicionales. Las recomendaciones de los organismos internacionales y de cooperación se orientaron hacia el fortalecimiento de los impuestos de comercio exterior, tanto por el lado de las exportaciones como de las importaciones.

Del lado de las exportaciones se promovió aumentar la tasa impositiva gradual y progresiva conforme los precios de los productos mejoraban en el mercado internacional. Por el lado de las importaciones, los impuestos estarían sujetos a la estrategia regional de sustitución de importaciones, las cuales preveían tasas razonablemente altas para las importaciones que llegaran afuera del área centroamericana y un arancel externo común entre los miembros de la región, cuya finalidad era fomentar el proceso de industrialización (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales [ICEFI], 2007).

Al respecto, Edgar Alberto Solsol Hidalgo, autor de la tesis denominada Análisis de la Gestión de Inventarios de la Empresa Creazioni S. A., de la Ciudad de Iquitos, Periodo 2011 - 2015” indica que “Se recomienda implementar un sistema moderno de control de inventarios, que optimice las compras centrándose en aquellos que presentan mayor rotación. Con esto se busca en lo posible, no mantener altos stocks y reducir los niveles de dinero inmovilizado por este concepto. Recomienda capacitar convenientemente a los encargados del manejo de inventarios, procurando la profesionalización. De esta manera se busca tener niveles adecuados de stock que no pongan en peligro la atención de pedidos, pero que tampoco mantengan recursos financieros inmovilizados”.

De igual manera, en la tesis denominada Planificación y Control de Inventarios de una Empresa Importadora de Productos Industriales (Caso Práctico), el autor Oscar Mauricio Barrientos Jordán “determina las causas y efectos de las debilidades que afronta la empresa objeto de estudio y propone herramientas técnicas de solución a las mismas” así mismo su objetivo es “Establecer los lineamientos técnicos y prácticos para llevar a cabo una adecuada planificación y control de inventarios a través del modelo de demanda independiente EOQ, cuyo propósito es proporcionar un alto nivel de servicio al cliente a costos de operación de inventario bajos”.

Asimismo, Erik Renato Gamboa autor de la tesis denominada Diseño de la Investigación de un Modelo de Control de Inventarios para Optimizar el Almacenamiento de Productos en una Empresa de Comida Rápida indica en su trabajo de investigación que es necesario “Formular el diseño de un modelo de control de inventarios que se adapte a

las características de las operaciones, por medio del cual se optimice la distribución de materias primas disponibles en la empresa de comida rápida; Establecer un proceso más eficiente de abastecimiento a restaurantes, el cual permita que cada uno cuente con un stock ideal de productos críticos para cumplir con sus ventas diarias; Aumentar en un 10 por ciento la rotación de las materias primas principales con que se cuenta en restaurantes al identificar correctamente la demanda; y Describir indicadores que permitan evaluar oportunamente la eficiencia del modelo de inventarios”.

La firma Tezo y Asociados, en Memorándum Tributario de junio del 2016 publicó: Inventarios Físicos: para contar mejor. La publicación menciona la importancia de los inventarios dentro de los estados financieros de las empresas industriales y comerciales. En el documento se menciona la influencia que debe tener la gerencia sobre el conteo físico que aseguren, que las cantidades de inventarios se conserven en la forma debida y que estén valuados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Además, en el documento se hace mención que “para asegurar los postulados de la información financiera, los inventarios deben ser sometidos a dos procesos en la fecha de emisión de estados financieros, el de verificar las existencias físicas y el de determinar su valor razonable, correspondiendo este último al menor entre el Costo y el Valor Neto Realizable (NIC 2)” (Tezo y Asociados, 2016, p.1)

Finalmente, el autor del documento explica que “para realizar un adecuado control físico de los inventarios, las compañías cuentan con varios controles que permiten la debida custodia de tales activos, siendo uno de ellos los libros de registros históricos y detallados de existencias o kardex, pero este registro solo asegura las existencias teóricas, siendo necesario que se realicen procesos de inspección a las existencias, como es el de la toma física, para verificar si las existencias teóricas (kardex) coinciden con las contadas físicamente,...” (Tezo y Asociados, 2016, p.1)

## 2. MARCO TEÓRICO

### 2.1 Inventarios

#### 2.1.1 Definición

Las Normas Internacionales de Información Financiera C-4 Inventarios, sección cincuenta que corresponde a la Normas de Presentación, refiere que los inventarios constituyen parte del activo de una empresa, que deben presentarse como integrantes de los activos a corto plazo, con excepción que por el giro habitual de la empresa posean existencia de inventarios que puedan ser vendidos o utilizados después de doce meses posteriores a la fecha del estado de posición financiera o en un plazo que exceda el ciclo de operaciones normales de la entidad.

Es el conjunto de artículos o mercancías que se acumulan en el almacén pendientes de ser utilizados en el proceso productivo o comercializados. Es la relación ordenada de bienes de una organización o persona, en la que además de los stocks, se incluyen también otra clase de bienes. También el documento que recoge la relación de dichos artículos se le conoce como inventario.

El inventario o stock resulta muy importante en las empresas con el propósito de que las demandas de los consumidores sean atendidas sin esperadas, y para que no se vea interrumpido el proceso productivo ante la falta de materias primas. Pueden considerarse como una herramienta reguladora que mantiene el equilibrio entre los flujos reales de entrada y los de salida.

El inventario representa una inversión monetaria significativa para la mayoría de las empresas. De acuerdo a la participación de los inventarios dentro de las operaciones de la misma, así funcionan a través de diferentes departamentos de una empresa. En los casos de empresas comerciales, solo actúan en los departamentos de compras, ventas y finanzas. Cuando son fabricantes entonces participan, compras, producción, ventas y finanzas.



### 2.1.2 Clasificación

Es fundamental que se identifique las principales características que deben poseer estos activos para que puedan ser catalogados como inventarios:

- a. Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- b. En proceso de producción con vistas a esa venta; o
- c. En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la presentación de servicios.

De acuerdo a las características indicadas y atendiendo a la naturaleza de estos activos, se pueden clasificar en:

**a. Materias Primas y materiales:**

Son los inventarios donde se contabilizan las materias primas y materiales que se transforman para elaborar bienes de consumo u otros artículos que se convertirán en artículos terminados.

**b. Producción en Proceso:**

Esta clasificación refiere que por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y, por tanto, los artículos que aún no estén terminados constituyen este rubro de inventarios debiendo de valuarse el grado de avance para determinar su costo y una correcta presentación en el estado financiero de resultados.

**c. Artículos terminados:**

Esta sección es la más común y comprende todos aquellos artículos que ya se encuentran destinados a su venta en el curso normal o período fiscal de las operaciones normales de una entidad.

**d. Artículos entregados y/o recibidos en consignación:**

Corresponde a todos aquellos artículos que fueron recibidos y/o entregados a terceros en consignación y/o demostración, estos deben formar parte de los inventarios al costo que le corresponda, pues su venta aún no se ha efectuado, ya que los riesgos y beneficios aún no se han transferido.

**e. Inventarios (mercancías en Tránsito):**

Son los artículos que se adquieren y se trasladan por cualquier medio de las instalaciones del proveedor a las de la entidad o empresa adquiriente, a partir de ese momento en que se transfieren a esta los beneficios y riesgos inherentes a ellos deben de reconocerse y/o registrarse en las mercaderías en tránsito.

**f. Refacciones, suministros y herramientas:**

Este último apartado son todas aquellos suministros, herramientas y refacciones (repuestos) que constituyan o estén destinados para el uso del proceso productivo deben de clasificarse en este rubro, los componentes que no cumplan que estos atributos, deberán ser tratados conforme a la NIF C-6, Propiedades, planta y equipo.

### **2.1.3 Medición de Inventarios**

Con base a las Normas Internacionales de Información Financiera, la determinación del costo del inventario debe hacerse sobre la base de alguno de los siguientes métodos de valuación:

- a. Costo de adquisición:** Es el importe pagado por un activo o servicio al momento de su adquisición.
- b. Costo estándar:** esta medición se determina anticipadamente y en esta determinación se toman en consideración los niveles normales de utilización de

materia prima, materiales, mano de obra y gastos de fabricación, la eficiencia y la utilización de la capacidad de producción instalada.

- c. **Detallistas:** A través de este método se valúan a los precios de venta de los artículos en consideración deducidos del correspondiente margen de utilidad bruta. Para entender este método se considera el importe del precio de venta asignado menos el costo de adquisición.

#### **2.1.4 Fórmulas de asignación del costo**

La Norma de inventarios en su sección cuarenta y seis punto uno (46.1), se refiere que una entidad debe de utilizar la misma fórmula de asignación del costo para todos los inventarios con naturaleza y uso similar para ella. Para entidades que poseen inventarios con diferente naturaleza y uso, la aplicación de fórmulas de asignación del costo diferentes puede justificarse.

Es importante hacer la aclaración que con anterioridad las NIIF definían como “Métodos de valuación” a las fórmulas de asignación del costo, en ese sentido la misma establece las siguientes formulas:

##### **a. Costos Identificados:**

En esta fórmula de asignación, el costo de los inventarios de partidas que normalmente no son intercambiables entre si y de artículos o servicios producidos para proyectos específicos. Sin embargo, también resulta inapropiado aplicar esta fórmula cuando en los inventarios hay grandes números de partidas que normalmente son intercambiables entre sí, ya que, en estas circunstancias, el procedimiento de seleccionar partidas que permanecerán en los inventarios puede utilizarse para lograr efectos predeterminados en la utilidad o pérdida.

Esta fórmula se conoce como también como *Precio Histórico del Bien* y se caracteriza por dejar en el inventario tantos costos como entradas existan en cada oportunidad. Cada artículo comprado conserva su valor y en tanto la legislación fiscal no lo aclare, el contribuyente puede facturar los artículos incluyendo los costos que considere a su conveniencia. Esta forma de valuación es aplicable a aquellas empresas que distribuyen productos fácilmente identificables, por ejemplo: automóviles, maquinaria, esculturas y otros, y no sería práctico su uso para inventarios de mucho volumen como repuestos, tubería y otros inventarios que tienen mucho volumen y muchas medidas. (Solis, 2013)

**b. Costos Promedios:**

De acuerdo con la fórmula, el costo de cada artículo debe determinarse mediante el promedio del costo de artículos similares al inicio de un período adicionando el costo de los artículos similares comprados o producidos durante este. El promedio puede calcularse periódicamente o a medida en que entren nuevos artículos al inventario, ya sea adquiridos o producidos.

También conocido como *Promedio Ponderado* es el más utilizado por las empresas y consiste en calcular el costo promedio unitario de cada artículo, el cual se determina sumando los valores existentes en el inventario con los valores de las nuevas compras, para luego dividir este resultado entre el número de unidades existentes en el inventario más las unidades compradas, operación que se hace cada vez que hay una compra. El efecto monetario que se aprecia con esta forma de valuación de inventarios es que los costos se diluyen, considerando que hay entradas a valores altos y entradas a valores bajos. (Solis, 2013) “El costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, al principio del período, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el período. Se puede calcular el promedio periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la empresa”. (Godínez Estévez, 2015)

**c. Primeras entradas primeras salidas (PEPS) (por sus siglas en inglés FIFO):**

Esta fórmula se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir; por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan reconocidas a los últimos precios de adquisición o de producción, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y a las primeras compras o costos de producción del ejercicio.

Otra definición es que consiste en que los primeros artículos en entrar al inventario sean los primeros en ser vendidos (costo de ventas) o consumidos (costo de producción), lo cual provoca que, al finalizar el período fiscal, las existencias del inventario final queden valuadas a los costos más recientes de adquisición, presentando un inventario materialmente alto que incide en tener una mayor utilidad y consecuentemente pagar una mayor cantidad de Impuesto sobre la Renta. (Solís, 2013) “Se basa en que lo primero en entrar es lo primero en salir. La apreciación se adapta más a la realidad del mercado, ya que emplea una valoración basada en costos más recientes”. (Ortíz López, 2016)

### **2.1.5 Fórmulas Técnicas de Valuación de Inventarios reconocidas legalmente.**

En Guatemala, las fórmulas de asignación del costo aún se conocen como “métodos de valuación”; como una herramienta contable para poder determinar de manera adecuada los costos en el rubro de inventarios. En ese sentido, la determinación del costo de los inventarios al final de cada período impositivo no solamente impacta en el estado de resultados, sino en el pago de los impuestos, en especial en el Impuesto sobre la Renta.

Es así, que en el año 2013 se derogaba el Decreto Número 26-92 con la vigencia del Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, que dentro de su primer libro contiene el “Impuesto Sobre la Renta”, con esta reforma tributaria su principal objetivo fue mejorar, actualizar modernizar y facilitar la fiscalización y el control tributario en



especial en este impuesto, que con la norma que le antecedió contenía varias lagunas y/o vacíos legales que se lograron puntualizar en este último Decreto.

El rubro de los inventarios no es la excepción, el artículo 41 del Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta, establece los métodos permitidos de “Valuación de inventarios”, este articulado reconoce los tres métodos desarrollados en el subtítulo anterior:

1. Costo de producción
2. Primero en entrar primero en salir (PEPS)
3. Promedio Ponderado
4. Precio Histórico del bien.

Como observamos la ley en este artículo el numeral 1., adiciona como método de valuación “El costo de producción”, aunque este constituye una forma de medición de inventarios, la Ley hace la inclusión para la aplicabilidad a todas aquellas entidades que dentro de sus operaciones incluyan el proceso de transformación de sus productos para la venta.

Adicional aquí existen otros dos métodos de valuación: el de costo estimativo o precio fijo, estos únicamente aplican para todas aquellas empresas de actividad pecuaria.

Es importante mencionar que al adoptar un método de valuación fórmula de asignación del costo, primero se debe evaluar la situación financiera de la entidad para ver que método de los permitidos le conviene más, porque una vez adoptado no se pueden hacer cambios hasta finalizado el período impositivo que se declara y con autorización previa de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

Debe observarse el Acuerdo Gubernativo 213-2013 que contiene el Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, que en el artículo 31 indica que, para efectos de la autorización de la fórmula de asignación del costo o método de valuación, se debe

cumplir con ciertos requisitos formales para que la Superintendencia de Administración Tributaria resuelva favorablemente el cambio en el método.

Sin embargo, en uno de ellos es claro y antes de hacer la solicitud de algún cambio se debe de tener en consideración que las NIIF consideran también este efecto como un cambio contable, y como tal debe de tener un efecto de ajuste positivo o negativo en la posición financiera del rubro de inventarios y por ende en la determinación del Impuesto sobre la renta.

### **2.1.6 Sistemas de Inventario**

Los sistemas de inventario son sistemas de contabilidad que se utilizan para registrar cantidades de mercaderías existentes y para establecer el costo de la mercadería vendida. Dentro de los sistemas de inventarios sobresalen dos comúnmente utilizados para llevar a cabo los registros de inventarios: Sistema Periódico y Sistema Perpetuo o continuo.

#### **2.1.6.1 Sistema Periódico**

Se ejecuta en un plazo preconcebido realizando un conteo físico que verifique la cantidad de stock que ha rotado por cada ítem. Las empresas pueden confrontar diferencias entre lo vendido o utilizado en producción y el inventario real que guarda en sus almacenes. Se ejecuta en un tiempo coordinado con el área comercial o la de producción. La finalidad es llevar datos reales, pero sin entorpecer las operaciones.

Para determinar el costo de las ventas realizadas en un periodo, es preciso realizar conteo físico de inventarios que consiste en tomar el inventario inicial y sumarle las compras, restarle las devoluciones en compras y el inventario final. El resultado es el costo de las ventas del período.

En el inventario periódico, las compras de mercancía o de materia prima, no se contabilizan en el activo (inventarios), sino que se contabilizan en la cuenta compras. Al finalizar el período, con el valor allí acumulado, se realiza el conteo físico de inventarios para determinar el costo de venta. Las devoluciones de mercancías compradas se contabilizan también en la cuenta de compras. Las ventas se contabilizan en la respectiva cuenta de ingresos, lo mismo que la devolución en ventas. Al finalizar el período se hace el conteo físico y se determina el inventario final, este inventario si se contabiliza en la cuenta de activo (inventarios).

#### **2.1.6.2 Sistema Perpetuo o continuo**

En este sistema la empresa mantiene un registro continuo de cada artículo del inventario, de esta forma los registros muestran las mercancías disponibles en todo momento. Es útil para preparar estados financieros mensuales, trimestrales u otros estados intermedios provisionales. Las empresas pueden determinar el costo del inventario final y el costo de las mercaderías vendidas directamente de las cuentas, sin tener que hacer un conteo físico de las mercaderías.

Este sistema proporciona un grado de control más alto que el sistema periódico, debido a que la información del inventario siempre esta actualizada. Además del costo permanente de los inventarios, este sistema permite la determinación del costo al momento de hacer la venta, debido a que en cada salida de producto se registra su cantidad y su costo.

La valoración de Inventarios para la determinación del costo de venta por sistema perpetuo tiene el inconveniente con los valores de las mercaderías, puesto que éstas se adquieren en fechas diferentes con precios diferentes, por lo que es imposible tener una homogeneidad en los valores de las mercancías compradas. Para sortear este problema, la valoración se realiza por diferentes métodos que buscan determinar el costo de forma más real, dependiendo el tipo de empresa.

### **2.1.7 Control de Inventarios**

Uno de los controles más conocidos en el ámbito de los inventarios es el Kárdex, que es un control que permite registrar de manera organizada la mercadería que se tiene en un almacén. Para hacerlo, es necesario hacer un inventario de todo el contenido, la cantidad, un valor de medida y el precio unitario o clasificarse los productos por sus características más comunes. Actualmente el Kárdex se puede encontrar en software contables que permiten tener la información más detallada y oportuna de los registros de entradas y salidas de cada producto que integre el rubro de los inventarios.

Este es un control que se encuentra totalmente vinculado con la gestión de stocks, ya que de manera electrónica se puede listar y monitorear los movimientos por ítem, que se realizan durante todo el período contable y que permite tener una perspectiva de la rotación de los inventarios permite también que no haya una estacionalidad muy prolongada de algún ítem que conforme el stock del rubro de inventarios.

### **2.1.8 Rotación de Inventarios**

En la gestión y logística de los inventarios la rotación de estos es un parámetro muy utilizado y de mucha utilidad para determinar cuántas rota y se convierte en efectivo para volver a adquirir la mercadería que más demanda tiene una empresa.

La rotación de inventarios tiene una alta importancia financiera porque determina el tiempo que tarda en realizarse el inventario, es decir, en venderse. Entre más alta sea su rotación significa que las mercaderías permanecen menos tiempo en el almacén, lo que es una consecuencia de una buena administración en la gestión de los inventarios y el uso eficiente del capital de trabajo de una empresa.

La rotación de los inventarios es parte importante del factor financiero de la Rentabilidad, que cuando el margen de ganancia es muy ajustado la mejor forma de incrementar la rentabilidad es tener una alta rotación de inventarios.

Para que exista una alta rotación de inventarios es necesario que el sub numeral anterior: control de inventarios, determina que se debe tener un amplio conocimiento de los productos o mercancías que conforman el rubro de los inventarios, ello determinara que la estacionalidad no genere demasiada “Capacidad Ociosa” o costos innecesarios por ítems o productos que no tienen una demanda ni la rotación que se pretende para satisfacer las necesidades del cliente.

En casos donde los ítems de inventario corresponden a maquinarias y equipos que reúnen las siguientes condiciones: que su volumen es demasiado grande para almacenarlo, por ende, su costo adquisitivo, el nivel de rotación tiende a ser demasiado bajo, ello se debe también a que este tipo de inventarios es de industrias muy particulares que requieren este tipo de mercancías y su vida útil es muy extensa para que exista una rotación balanceada en cada período contable.

Por el contrario, cuando es un inventario muy a detalle, es decir que son accesorios y repuestos muy pequeños que inclusive forman parte de las maquinarias y equipos del párrafo anterior como ejemplo, entonces el índice de rotación tendrá un efecto positivo y demasiado excesivo, aunque el margen no sea tan amplio monetariamente. En ambos casos existen empresas que este tipo de inventarios los prefieren clasificar como mercaderías en consignación o en tránsito, para que en un cierre parcial de resultados no impacte financieramente la muy alta o muy lenta rotación de inventarios.

### 2.1.8.1 Formula para calcular la rotación de inventarios

Debido a que la rotación de inventarios es un indicador muy importante para medir la eficacia general de las prácticas de la administración del inventario en una empresa, se calcula de la siguiente forma:

$$\text{Rotación de Inventarios: } \frac{\text{Costo de bienes vendidos}}{\text{Inventario Promedio}}$$

La interpretación de esta se puede indicar generalmente cuando hay una rotación alta como una sugerencia de que la empresa tiene menor obsolescencia, deficiencias y costos de almacenamiento. Por lo que la rotación de inventario será la medida en que una organización y empresa administra y captura adecuadamente su inventario.

Así también cuando es baja la rotación de inventarios se puede interpretar como la existencia de exceso de inventario que se está acumulando en forma de capacidad ociosa haciendo aumentar los costos de almacenamiento, así como problemas de liquidez ya que aumenta el capital de trabajo.

El resultado de esa relación de variable indica el número de veces que debe rotarse la mercadería en un periodo de tiempo determinado.

### 2.1.9 Almacenaje

En la gestión de los inventarios, un punto muy importante es el almacenaje o los almacenes, que son los espacios físicos y estratégicos donde se conservaran las mercaderías y/ materias primas antes de su realización o de su transformación. Es así que dentro de este rubro toma mucha importancia la gestión de almacenes, y en el caso puntual decidir la ubicación de un almacén, apunta a lograr la satisfacción también de los clientes. Un almacén en una posición estratégica y más conveniente conseguirá que el producto llegue a la hora justa para el cliente y cause el menor costo, creando, de ese modo, valor para el cliente y la empresa.

“Los criterios que decidirán la optimización de una localización se basarán en costes de proximidad a la demanda y proveedores, costes del suelo, impuestos y construcción, y costes de efectos legales y ambientales. Existen muchos métodos para resolver el problema de ubicación de un solo centro. Aunque la mayoría lo resuelven prescindiendo de los costes de inventario (stock), lo cual, para determinados productos es un error, ya que dichos costes llegan a ser mucho más importantes que los del propio transporte” (Colomer et al.,1995).

### **2.1.9.1 Modelos de Almacén**

Cuando se desarrolla la estrategia de almacenaje, el diseño de los almacenes debe estar relacionado con los productos a salvaguardar. Existe una gama muy amplia de productos acorde con los estados de la materia (sólida, líquidos o gaseosos), otros por su manufactura o sensibilidad como: cristalería, explosivos, maquinaria o alimentos.

A continuación, algunos tipos de almacenes que podemos encontrar en las empresas de servicios:

- a. Almacén centro de distribución:** se encuentra orientado a consolidar o a unificar todos los productos de una o varias fábricas de un mismo grupo empresarial o de otros diferentes. La finalidad es gestionar la distribución de manera más eficiente y rentable. Este modelo de Almacenes es para empresas que tienen una alta demanda y rotación de inventarios, es funcional para ventas al por mayor y por menor, encuadran en este tipo de almacenes algunas empresas importadoras, que por el giro comercial en el que se desarrollan deben de tener un centro de distribución dedicado a satisfacer a sus clientes teniendo la certeza de que su stock de inventario se encuentra bien resguardado y sin riesgos como el de potenciales de deterioro, descomposición o mal almacenaje de las mercaderías.
  
- b. Almacén de materias primas:** se enfoca directamente a las empresas dedicadas a la manufactura, el ensamblaje y la fabricación, estos almacenes tienen como

función principal el abastecimiento interno de materias primas, insumos o componentes para las áreas de producción o manufactura. Regularmente las empresas guatemaltecas que importan materias primas para su propio proceso de transformación, existiendo una porción menor de que importan materia prima como intermediarios entre medianas empresas y/o consumidores finales, por ejemplo, telas, utensilios de cocina, artículos para el hogar, entre otras.

- c. Almacén de mantenimiento:** aquí se encuentran clasificadas las herramientas utilizadas para la fabricación o mantenimiento. Si la empresa es de servicios, de mantenimiento o afines este será el almacén principal.

### **2.1.9.2 Delimitación de espacios**

Los espacios físicos para poder tener concentrada la totalidad de los inventarios que posea una empresa, sean de manufactura, productos para la venta o de suministros, es importante contar con la logística y considerar factores que pueden incidir en el resguardo de los inventarios. Inclusive, se deben tomar en consideración criterios ambientales, para determinar la ubicación y diseño de un almacén entre los cuales se encuentran: la luz, humedad y la temperatura que debe tener los almacenes para un resguardo óptimo de los inventarios.

Para un mejor proceso de almacenaje de los inventarios dentro del espacio físico seleccionado para su resguardo, se deben considerar los siguientes aspectos:

- a. Fronteras:** se define así a las zonas, áreas o secciones en que se decide clasificar los stocks de mercaderías, suministros, materias primas y otros elementos que conformen los inventarios, estos espacios se deben delimitar por medio de marcas físicas visibles con pintura de tráfico pesado o con cintas de marcaje, asimismo la rotulación que las fronteras que deben ocupar un lugar visible para la identificación y clasificación de los inventarios.



- b. Pasillos:** estos son vías de alto tránsito por las que circulan la personas a pie o en vehículos aptos como montacargas, palet u otros disponibles para el manejo de las mercaderías, y su movilización dentro y fuera de los almacenes.
- c. Codificación de ubicaciones:** Este procedimiento se realiza para ordenar y conformar a las secciones, áreas, zonas, segmentos y más que dividan físicamente a los almacenes. Si es un almacén extenso y plano, puede demarcarse con líneas amarillas para crear zonas. Lo importante del almacén es que todos los lugares sin discriminar sean ubicables.
- d. Estanterías:** Definitivo que los productos deben estar ordenados o apilados en muebles cómodos de fácil acceso, la necesidad de los anaqueles es parte indispensable del mobiliario. Los anaqueles deben de estar fabricados con los niveles requeridos para el tipo de los inventarios que se resguardarán en el almacén.
- Estanterías para picking: Son estanterías comunes diseñadas para la interacción hombre-producto donde los ítems son de fácil acceso manual, facilitan el acceso directo a las cajas y unidades sueltas.
  - Estanterías drive in: Aprovechan la máxima capacidad de almacenamiento utilizando la mínima cantidad de espacio. Son apropiadas para almacenamientos de grandes cantidades de stock del mismo ítem. En estos la carga y descarga se hace por medio de equipos mecánicos.
  - Estantería dinámica para cajas: Es un sistema de alta densidad que se enfoca en el stock de rotación automática, son estanterías diseñadas de ingreso de carga manual y posterior a través de gravedad se van moviendo los estantes para su despacho, este tipo avanzado de estantes es ideal para utilizar el método de valuación PEPS o FIFO (por sus siglas en inglés), y utilizado mucho en industrias de productos masivos.

### **2.1.9.3 Medidas de Seguridad de estanterías**

Para que todo el almacén pueda funcionar óptimo se deben considerar algunas medidas de seguridad tales como:

- a.** En las intersecciones de pasillos o calzadas las bases deben ser protegidas con defensas integrales o guardas de seguridad, a partir del suelo y lleguen hasta el nivel de altura de impacto de los equipos que se utilizan dentro del almacén.
- b.** Los anaqueles deben contar con elementos verticales de protección.
- c.** Los anclajes deben tener suficiente resistencia para evitar cualquier contingencia dentro del almacén.
- d.** Las guardas de seguridad también instalarse en las equinas para evitar descarrilamiento de los equipos mecánicos o manuales que circulen.
- e.** No es recomendable unir las estanterías a las paredes de la estructura donde están alojadas, esto podría multiplicar el impacto en caso de movimientos sísmicos.

## **2.2 Empresa**

Antón y Garijo (2011) afirman: “se puede definir la empresa como una organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos” (p.9).

### **2.2.1 Empresa Importadora**

Es la organización que se dedica a adquirir mercancías y servicios al extranjero, y las pone a disposición de los consumidores; con la finalidad de obtener utilidades.

La Cámara de Comercio de Guatemala provee la Guía para Importar, en la cual se indican los pasos para importar y los requisitos que debe cumplir el importador, entre los cuales destacan:

- Poseer Número de Identificación Tributaria (NIT)
- Tener como mínimo un negocio que esté afiliado a impuestos
- Que su Patente de Comercio especifique que se dedica a importar
- Tener acceso a Internet o asistir a Agencias u Oficinas Tributarias de la SAT.
- Registrarse en BANCASAT, en el sistema de presentación y pago de declaraciones por Internet de la SAT, en un banco del sistema.

La guía en mención define dos tipos de importaciones, las cuales se establecieron con base en la clasificación general.

**a. Importación para el consumo**

Régimen aduanero por el cual las mercancías importadas pueden entrar en libre circulación dentro del territorio, previo al pago de los derechos e impuestos a la importación exigibles con cumplimiento de las formalidades necesarias.

**b. Importación temporal**

La importación temporal permite ingresar mercancías al territorio aduanero por un plazo determinado, con suspensión de derechos e impuestos a la importación. Estas mercancías tienen un fin específico y deberán ser reexportadas dentro del término de tiempo establecido.

Aplica a mercancías destinadas a ser enviadas al exterior después de haber sido sometidas a un proceso de ensamblaje, montaje, transformación, reparación, mantenimiento, adecuación, sea en máquinas, equipos de transporte en general o aparatos de mayor complejidad tecnológica.

## **2.3 Marco Legal**

### **2.3.1 Régimen legal y tributario aplicable**

En Guatemala la ley suprema que rige al Estado y a su población, así como las demás leyes es La Constitución Política de la República de Guatemala, los aspectos legales aplicables a las empresas se rigen por el Código de Comercio y los tributarios por las disposiciones descritas en el Código Tributario, así como cada ley específica para cada impuesto.

### **2.3.2 Constitución Política de la República de Guatemala**

La Constitución Política de la República de Guatemala es la Ley Suprema de todo el país ya que rige al Estado y todas las leyes según jerarquía indicada en la estructura general del sistema jurídico, contenida en el artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que textualmente indica: “Artículo 175. Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”.

Además, el Artículo 9 de la ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 establece: “Artículo 9. Supremacía de la Constitución y Jerarquía. Los tribunales observarán siempre el principio de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre Derechos Humanos, que prevalecen sobre el derecho interno”. Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos, carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.

La fuente y clasificación de las leyes tributarias según el Código Tributario, Decreto 6-91, en el “Artículo 2, indica que: Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: Las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley y los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”.

Por lo tanto, el principal fundamento de la legislación fiscal es la ley y que conforme a la jerarquía de leyes, la Constitución Política de la República de Guatemala es la principal fuente, fundamentalmente en los artículos 239, principio de la Legalidad y 243 que contiene el principio de la capacidad de pago.

Así también cabe mencionar que para el buen funcionamiento de una empresa y de todo negocio deben de tomar en cuenta los derechos y obligaciones descritos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como es de conocimiento general es necesario el recurso humano para que una empresa funcione, siguiendo lo normado en la misma en la sección octava la cual se refiere al trabajo.

Entre las obligaciones fundamentales del Estado se encuentran en el artículo 109 de la Constitución Política de la República de Guatemala el promover el desarrollo ordenado del comercio exterior del país, así como crear condiciones adecuadas para promover la inversión de capital nacional y extranjero.

### **2.3.3 Código de Comercio, Decreto 2-70 y sus reformas**

El Código de Comercio contiene las normas que rigen la relación del derecho mercantil y los comercios. Al momento de constituir una empresa se debe revisar cuales son los contratos que puede realizar, los tipos de comerciantes o clasificación de las sociedades, las operaciones contables, formas de los aportes de capital, responsabilidades, derechos y obligaciones y los requisitos que necesita para inscribirse.

Entendido esto, toda empresa que se constituya en Guatemala deberá obedecer las leyes para que toda actividad que realice sea de acuerdo con lo normado o regulado en las leyes.

### **2.3.4 Código Tributario, Decreto 6-91 y sus reformas**

El Código Tributario es la ley que norma el área fiscal y tributaria del país, con ella se rigen las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes originadas de los tributos establecidos por el Estado, exceptuando las relacionadas a municipalidades y aduanas, aplicando el principio de legalidad en materia tributaria tal y como lo regula la Constitución Política de la República de Guatemala.

Es necesario mencionar que la Constitución Política de la República de Guatemala indica en el artículo 239 que es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos, base imponible y tipo impositivo. Por lo que en base a lo establecido en el artículo 171 inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala el Código Tributario fue creado para uniformar procedimientos y disposiciones aplicables en general a los diferentes tributos, para evitar contradicciones, repetición y falta de técnica legislativa en leyes ordinarias.

### **2.3.5 Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012**

Con la finalidad de que el pueblo guatemalteco contribuya de forma equitativa y adecuada a los gastos públicos, cumpliendo principios de justicia social, alcanzando el desarrollo económico y social, modernizando y adecuando el sistema tributario guatemalteco mediante reformas legales para que estas puedan ser aplicadas de una forma más simple y fácil entendimiento para los contribuyentes, permitiendo a la Administración Tributaria tener una administración más eficiente, control y fiscalización en los impuestos, resaltando la potestad que el Congreso de la República tiene para decretar, reformar y derogar leyes, en este caso tributarias para evitar y contrarrestar la evasión y elusión fiscal, conforme al ejercicio de sus atribuciones indicadas en el artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

De acuerdo con la necesidad de disminuir los riesgos a un importador por medio de un adecuado control de inventarios se hace mención de lo establecido en la Ley de

Actualización Tributaria en el Libro I Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, en el artículo 42. Otras obligaciones de los contribuyentes, numeral 3. *“Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año, existencias en inventarios al treinta (30) de junio y al treinta y uno (31) de diciembre de cada año”.*

La ley establece que todo contribuyente inscrito bajo el régimen de ISR sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas está obligado a elaborar inventarios y presentar el reporte a la Administración Tributaria en el período correspondiente, así como realizar el registro contable tal y como lo establece el Acuerdo Gubernativo 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, en el artículo 32. *“Registro de inventarios. El registro contable del inventario de bienes disponibles para la venta deberá contener el detalle de cada uno de los mismos que lo integran, y de esa manera reportarlo conforme lo establece el artículo 42 numeral 3 de la Ley. Dicho detalle incluirá la indicación clara del código del bien si lo tuviere, su nombre o denominación, la cantidad total, unidad que se toma como medida, precio de cada unidad y valor total. En ningún caso todo o parte del inventario de bienes disponibles para la venta deberá incluirse en el inventario de otro tipo de bienes del contribuyente, o viceversa. Para los efectos de establecer la existencia de bienes al principio y al final de cada período de liquidación definitiva anual, el inventario a la fecha de cierre de un período debe coincidir con el de la iniciación del siguiente”.*

Así también la Ley de Actualización Tributaria en el Libro I Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, en el artículo 41, detalla cuatro métodos de inventarios que se pueden utilizar para la valuación, en el caso de la actividad pecuaria puede utilizar cualquiera de los cuatro métodos o el método del costo estimativo o precio fijo, si no les resultara adecuado ninguno de los métodos el contribuyente podría solicitar a la Administración Tributaria que le autorice otro método de valuación, siempre que demuestre que los otros no se adecuan a sus necesidades. Utilizado uno de los métodos no se podrá variar sin previa autorización de la Administración Tributaria, para evitar ajustes. Para la solicitud

de cambio de método el contribuyente deberá presentar una serie de información a la Administración Tributaria los cuales se encuentran en el artículo 31 del Acuerdo Gubernativo 213-2013, Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012.

Es de suma importancia mencionar para efectos del tema abordado que para la Administración Tributaria son parte de los costos y gastos deducibles los indicados en el artículo 21, numeral 17 de la Ley de Actualización Tributaria en el Libro I Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, siendo estos *“Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobados y las producidas por delitos contra el patrimonio cometidos en perjuicio del contribuyente. Cuando existan seguros contratados o la pérdida sea indemnizada, lo recibido por este concepto se considerará ingreso, mientras que la pérdida sufrida constituirá gasto deducible. En el caso de daños por fuerza mayor o 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 deducibilidad del gasto, se requiere que el contribuyente haya denunciado, ofrecido y presentado las pruebas del hecho ante autoridad competente. En todos los casos, deben estar registradas en la contabilidad en la fecha en que ocurrió el evento”*.

Por lo que para que el contribuyente pueda o deba deducir estos costos y gastos debe tomar en cuenta las consideraciones indicadas en el párrafo anterior así como tener conocimiento que la destrucción, perdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, haciendo salvedad para los productos perecederos, casos fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio, siempre que estén soportados con acta notarial y/o certificación de la denuncia son un hecho generador del Impuesto al Valor Agregado y deberán ser registradas en la contabilidad en forma cronológica, según lo indicado en el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.



### **3. METODOLOGÍA**

#### **3.1 Planteamiento o definición del problema abordado en el Trabajo Profesional**

La falta de actualización y ausencia de control en la rotación de inventarios al momento de disminuir mercadería por ventas o aumento por las importaciones influye de tal manera, que puede tener efectos negativos como la mala planificación de existencias de mercadería, pérdida en la rentabilidad o un impacto financiero en la obtención de las utilidades; afectando así, la liquidación y pago de impuesto. Es importante evidenciar como la falta de control en la rotación de inventarios genera una serie de problemas que pueden provocar inconvenientes con el fisco y con ello problemas legales que afecten la funcionabilidad de las empresas. Por ello, el planteamiento del problema quedó definido de la siguiente manera: ¿Cuáles son las causas y los efectos de la falta de control adecuado en la rotación de inventarios, en las empresas importadoras y su impacto en la liquidación y pago del Impuesto Sobre la Renta?

#### **3.2 Justificación del Trabajo Profesional Realizado**

Es importante y necesario que las empresas mantengan sus inventarios actualizados y con datos veraces, ya que, para muchas empresas, no llevar el control de la mercadería mediante la realización de inventarios y la aplicación de un método de valuación de inventarios en base a la necesidad de la empresa, puede impactar con pérdidas. Las diferencias importantes de saldos de inventarios pueden traer problemas de liquidez y hasta tributarios. Esto último debido a un saldo de existencias en físico diferentes con los saldos reflejados en los libros, lo cual puede generar una sanción por parte del ente fiscalizador, al momento de realizarse una supervisión fiscal, ya que no podrían explicar a qué se debe la diferencia allí encontrada.

Se pretende que la empresa importadora lleve los registros contables de forma adecuada y tenga en orden los documentos que soporten la compra de la mercadería y las ventas

realizadas, para poder declarar y hacer el pago correcto de los impuestos y así no ser sancionada por la Administración Tributaria, ni tener omisos.

Se considera que esta investigación puede ser una contribución para que el importador tenga herramientas adicionales que le ayuden a implementar y llevar control de la mercadería, evitando pérdidas, llevar los registros contables y el pago de tributos al día de una forma correcta y transparente.

De igual manera, se formulan propuestas de mejora y se analiza el impacto de las propuestas con el fin de establecer prioridades para la implementación.

Es importante que los importadores lleven un control adecuado de la mercadería para establecer las existencias reales y así se puedan obtener las utilidades esperadas. La obtención de utilidades se genera en gran parte de las ventas, siendo estas el motor de la empresa importadora; Sin embargo, si no hay un adecuado control en la rotación del inventario no se tendrá la certeza de la cantidad de productos de los que dispone la empresa y que vendieron durante un período determinado. Cuanto mayor sea la cantidad de rotaciones en el inventario, menor será el riesgo del importador de tener mercaderías obsoletas, mayor y mejor control en las ventas y, en casos de accidentes o robos, menor perjuicio.

Se ha observado que muchos de los problemas parten del desconocimiento y/o falta de interés en el cumplimiento de la aplicación del control de inventarios mediante el uso de recursos tecnológicos adecuados, realizando inventarios en base a los métodos de valuación y procedimientos que se encuentran establecidos en la legislación vigente guatemalteca.

Finalmente, es necesario realizar una propuesta profesional para la mejora en la realización y control de rotación de inventarios, aplicando un adecuado control interno y verificando la periodicidad con la que realizan los inventarios, dando a conocer los

diferentes tipos de valuación de inventarios permitidos por la ley y aceptados en la Administración Tributaria, que se puedan adecuar a las necesidades de cada empresa dedicada a la importación y así disminuir los riesgos que se puedan presentar, aumentando su nivel de tributación en el Impuesto Sobre la Renta y en consecuencia un impacto positivo en su tributación.

### **3.3 Delimitación del Trabajo Profesional**

La unidad de análisis fueron las empresas importadoras ya que en su mayoría no cuentan con un adecuado control de inventarios. Además, se analizó el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, por los efectos que los inventarios tienen en el pago y liquidación del Impuesto Sobre la Renta.

### **3.4 Objetivo General y Objetivos Específicos**

#### **3.4.1 Objetivo General**

Proponer la mejora de los controles de inventario de las empresas importadoras, para evitar el uso de datos erróneos, cumplir con el pago adecuado del Impuesto Sobre la Renta y evitar algún tipo de sanción al momento de una fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

#### **3.4.2 Objetivos Específicos**

- Cuestionar la forma en la que realizan los inventarios las empresas importadoras y la forma en la que ingresan sus mercaderías a bodegas no registradas en el padrón de importadores o establecimientos comerciales.
- Evaluar si hay falta de conocimiento en el personal encargado del manejo del inventario o si el procedimiento que se utiliza es adecuado, y así; determinar en qué medida se pueden proponer nuevos procedimientos o la mejora de los existentes.

- Analizar la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con los artículos pertinentes a la elaboración y valuación de inventarios. Así mismo la liquidación del pago de impuestos.
- Proponer mejoras en los procedimientos aplicados en la realización del inventario, para que cuando la empresa importadora sea fiscalizada tenga su información contable en orden y evite cualquier tipo de sanción por parte de la Administración Tributaria.

### **3.5 Sujeto y Objeto del Trabajo Profesional**

#### **3.5.1 Sujeto del Trabajo Profesional**

Empresa importadora que funciona en el municipio y departamento de Guatemala, dedicada a la importación de bocinas, la cual, para efectos explicativos, se denominará KARAB, S.A.

#### **3.5.2 Período de realización del Trabajo Profesional**

Inició mayo de 2020 a agosto de 2020.

#### **3.5.3 Objeto del Trabajo Profesional**

Mejora de los procedimientos de control de inventarios y adecuado pago del Impuesto Sobre la Renta, para la disminución de riesgos fiscales.

#### **3.5.4 Período Histórico**

Del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil dieciocho.

### **3.5.5 Lugar de la realización de Trabajo Profesional**

La República de Guatemala, aplicado a una empresa importadora constituida en el municipio y departamento de Guatemala.

### **3.5.6 Métodos, técnicas e instrumentos**

#### **- Método Inductivo**

Este método se utilizó de manera práctica en algunos momentos específicos del desarrollo de la investigación; iniciando con la utilización de las especificidades obtenidas de la empresa KARAB, S.A; para llegar a considerar que el resto de empresas importadoras tienen problemas similares y que requieren de un tratamiento parecido en el manejo de sus inventarios y en la liquidación de sus impuestos.

Por ello se dice que este método parte de la observación de hechos particulares para obtener proposiciones generales y establecer un principio general; una vez realizado el estudio y análisis de hechos y fenómenos particulares.

#### **- Método Deductivo**

Complementariamente, se puede concluir que todas las empresas importadoras tienen problemas generales muy parecidos, que requieren de soluciones particulares bastante similares. Por ello; el análisis de este grupo de empresas permite deducir el tratamiento que tendrá que aplicarse a la importadora KARAB, S.A.

Cabe mencionar que este método también se aplicó a los aspectos legales del problema seleccionado, pues se ha hecho el análisis de las leyes aplicables, respetando su estructura jerárquica, partiendo de los artículos más generales que se encuentran en la Constitución Política de la República de Guatemala, hasta llegar a los artículos

específicos aplicables en las leyes específicas, hasta llegar al Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

De esta manera se cumple la premisa que plantea este método, la cual indica que se puede partir de lo general para extraer conclusiones particulares.

### **3.5.7 Técnicas de Investigación**

Tomando en consideración lo desarrollado en el presente estudio, se utilizó la técnica de entrevista a los involucrados. La aplicación de cada técnica permitirá lo siguiente:

- **La entrevista directa**

Para el efecto se enviaron los formularios, utilizando los medios electrónicos para obtener la información de las personas involucradas.

- **Obtención de información documental y bibliográfica**

Derivado a que el periodo que abarca el estudio es relativamente cortó, es necesario apoyarse en otros trabajos de investigación realizados que tengan relación con este tema, proporcionando información valiosa para esta investigación.

### **3.5.8 Instrumentos**

Se utilizó como instrumento la boleta que sirvió para realizar la entrevista.

### **3.5.9 Análisis bibliográfico**

Se analizaron las leyes tributarias aplicables a la realización de inventarios.

#### 4. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

La metodología de investigación científica señala la fase de observación como el punto de partida para el análisis adecuado de cualquier fenómeno, sea este en las ciencias sociales o en las ciencias naturales. Partiendo de esta sugerencia se abordó el problema de la falta de controles adecuados en el manejo de inventarios, considerando que la información financiera que reflejan los inventarios es muy importante para la formulación de los estados financieros y en consecuencia para la liquidación de Impuesto Sobre la Renta.

Cabe mencionar el hermetismo de las empresas para brindar la información, lo cual limita cualquier estudio de esta índole y por lo tanto se hace necesario insistir en la técnica, la cual abre la posibilidad de hacer generalizaciones partiendo de algunos datos obtenidos.

El informe circunstanciado de la gestión del señor Superintendente de Administración Tributaria al 30 de septiembre del 2019, reportó la información siguiente:

##### Combate a la defraudación y el contrabando aduanero

Descripción	COINCON	Acciones realizadas en las aduanas	Total
Acciones (Generan Q)	317		317
Valor de las mercancías	Q 5,314,723.36	Q 10,788,858.52	Q 16,103,581.88
Impuestos dejados de percibir	Q 3,353,662.55	Q 3,700,119.05	Q 7,053,781.60
Ajustes pagados en aduanas		Q 148,306,584.00	Q 148,306,584.00

Fuente: Informe Circunstanciado del Superintendente de Administración Tributaria.

Como puede observarse hay una relación directa entre las mercaderías importadas y la gestión tributaria. Al analizar el cuadro anterior puede concluirse que, de no tomarse acciones en contra de la defraudación y el contrabando aduanero el país pudo haber perdido en recaudo Q148,306,584.00, lo cual evidencia la relación directa que hay entre importaciones y pago de impuestos.

#### **4.1 Ámbito**

Guatemala, es un país cuya estructura productiva descansa de manera abundante en el sector de los servicios y de allí se deriva que muchos de los servicios que ofrecen las empresas, devienen de productos que se adquieren en el extranjero, es decir que los habitantes de nuestro país son consumidores de muchos productos importados.

A partir de allí, se abre la posibilidad de analizar el manejo de los inventarios y el pago del Impuesto Sobre la Renta por parte de las empresas importadoras, considerando que de 40 mil empresas que se relacionan con el comercio exterior, 35 mil en promedio se dedican a las importaciones.

#### **4.2 Situación Actual**

La empresa fue creada en 2014, fue fundada por extranjeros, que han podido sobresalir en este país, se cuenta actualmente con cinco sucursales, se provee la marca EWTTO que ha sido muy aceptada por todos los clientes y es distribuida en más de doce países de Centro América y Latinoamérica. Funciona hace quince años y su misión es expandir la marca por varios países y ser reconocida como una marca asiática muy competitiva y de alta calidad.

Para hacer una descripción del sujeto de estudio se ha tomado como modelo la Empresa KARAB, S.A. la cual se dedica a la importación de electrónicos, lo cual le permite desarrollar sus objetivos que, de manera particular, proveyendo mercadería de calidad a sus clientes y obtener el mayor beneficio con los menores costos.

#### **4.3 Proceso y Operatividad**

Durante el proceso de elaboración de inventario, después de realizar la compra de la mercadería o producto se realiza el siguiente procedimiento, se debe tener en cuenta que es necesario e ideal utilizar un software de inventarios:



1. Se realiza la inspección de bienes, producto o mercadería de inventario, a través del encargado o jefe de bodega, jefe de inventarios y el encargado de las compras. Dejando constancia por medio de un registro en donde se detallará información y cualquier tipo de detección del producto en un formato de recepción.
2. Recepción de bienes, producto o mercadería de inventario: el encargado de compras presenta los documentos de compras, recibe los bienes, productos o mercaderías en la bodega o área destinada para el resguardo de inventario.
3. Recepción de bienes, producto o mercadería que no se encuentra en los registros: se ingresan los bienes, productos o mercadería de nuevo ingreso y se adhiere una tarjeta de identificación.
4. Identificación del bien, producto o mercadería:
  - Codificación del inventario: se codifica lo bienes, producto o mercadería de inventario previo al ingreso, según tipo o familia del bien, producto o mercadería.
  - Descripción de los artículos: aquí se estandariza, sistematiza y analizan los nombres, que tengan información necesaria y suficiente para su correcta identificación, garantizando la uniformidad de las unidades de medida para un mismo artículo. Lo ideal es que se cuente con un software de inventarios, si existiere y de ser necesario se ingresa la ficha técnica de cada producto y la imagen.
5. Registro del ingreso y reingreso de bienes, producto o mercadería:
  - Ingreso de bienes, productos o mercadería: se ingresan los artículos adquiridos con los documentos de respaldo (orden de compra y factura).
  - Reingreso de bienes, producto o mercadería: se reciben los artículos que se entregaron con el respectivo documento de egreso, que no han sido utilizados y por lo tanto los devolvieron en igual estado al que originó el egreso, se identifican y se rotulan, como bienes reingresados.
6. Almacenamiento: Se identifica en donde se encuentra localizado el bien, productos o mercadería de acuerdo a sus características, funcionamiento, material, peligrosidad, forma, tamaño, peso y marca. Se almacenan considerando el método PEPS a manera que los primeros en entrar sean los primeros en salir.

7. Egreso de materiales: se entregan los materiales al personal autorizado por los responsables de cada área y se registra la entrega de materiales en el documento en el software correspondiente.
8. Transferencia de inventarios entre almacenes del negocio:
  - Se transfieren en el sistema los bienes, productos o mercaderías entre almacenes del negocio, asegurando el cambio de responsabilidad con los documentos correspondientes firmados.
  - Se verifican las cantidades a transferir cumpliendo con lo solicitado con el fin de cubrir las necesidades o demanda del negocio, manteniendo stock mínimo en cada central.
  - Se coordina el envío físico de las existencias físicas a transferir.

Si llegará la Administración Tributaria a realizar una fiscalización el procedimiento a grandes rasgos será que el auditor tributario se identifique y notifique un requerimiento de información, para que el encargado de inventarios, contador y encargado de bodegas lo atiendan. Antes del desarrollo del conteo, el auditor tributario podría solicitar al encargado de inventarios que agrupe de manera apropiada cada producto, que lo ordene conforme a su naturaleza, identificación del bien, marca, modelo, serie, precio por unidad. Por lo que el contador deberá tener lista la documentación pertinente y relacionada al inventario. Finalmente realizaran una cedula de conteo físico de mercaderías la cual el contador y representante legal, encargado o propietario del establecimiento deben firmar y sellar.

Al finalizar la revisión, el auditor tributario deberá elaborar y entregar un documento en donde deje constancia la devolución de los documentos que les haya requerido. Asimismo, les solicitará que le firmen por la devolución de los documentos.

Es importante mencionar, que los contribuyentes pueden descargar la herramienta para el envío del Informe de Inventarios Semestral en el Portal de la SAT. En efecto, en concordancia con la Ley, el artículo 32 del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Acuerdo Gubernativo 213-2013, establece que el registro

contable del inventario de bienes disponibles para la venta deberá contener el detalle de cada uno de los mismos que lo integran, y de esa manera reportarlo conforme lo establece el artículo 42 numeral 3 de la Ley. Dicho detalle incluirá la indicación clara del código del bien si lo tuviere, su nombre o denominación, la cantidad total, unidad que se toma como medida, precio de cada unidad y valor total.

Derivado de lo anterior, todos los contribuyentes inscritos en el Régimen del ISR sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben recordar que el día 31 de Enero a más tardar deben reportar a la SAT la existencia en inventarios al 31 de Diciembre de cada año.

#### **4.4 Actores Principales**

En el proceso de elaboración de inventario físico se debe contar principalmente con la participación de un Jefe de Inventarios o Gerente de inventarios quien deberá tener la capacidad para realizarlo, el conocimiento y experiencia para tomar decisiones estratégicas que beneficien a la empresa y optimicen su control. Jefe de bodega o almacén, quien tendrá a su cargo al personal de bodega, quienes se encargarán de ingresar físicamente la mercadería, una persona destinada a registrar las entradas, salidas y pérdidas que se den en bodega, un encargado de la seguridad y salud laboral. En la contabilidad puede ser una persona encargada de los registros contables, compras y pagos de impuesto o designar a una persona por actividad, quienes tendrán el visto bueno del Contador General y del representante legal si fuese una sociedad o del propietario.

Al momento de una revisión fiscal la participación en la realización del inventario es del jefe de inventarios, jefe de bodega, personal de bodega, contador y por parte de la Administración Tributaria participan el auditor tributario nombrado.

#### **4.5 Atributos o Fortalezas más significativas**

De acuerdo con lo observado, la mayor fortaleza de un importador es el conocimiento del proceso de importación y las posibilidades financieras para invertir en personal y un sistema de inventarios que le facilite el manejo y el control de las mercaderías.

#### **4.6 Debilidades**

La debilidad más observada en un importador está en la falta de cumplimiento en la actualización de sus inventarios, en la presentación de sus informes al ente fiscalizador, falta de orden en las estanterías y en el cuidado de los documentos que sustentan las importaciones.

#### **4.7 Propuesta de mejoras**

Partiendo de lo observado y con el propósito de mejorar las gestiones en el manejo de inventarios y en la liquidación de los impuestos, el importador debe hacer cambios en los siguientes aspectos:

- En la contratación de personal idóneo para el manejo de inventario, se sugiere que el personal contratado tenga conocimientos sólidos en aspectos tributarios.
- La elaboración de guías internas de control de inventarios, estas deben basarse en los requerimientos legales de levantado de inventarios y debería solicitar la asesoría de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- El importador debe invertir en un sistema computarizado para el control de inventarios.
- Las empresas importadoras deben cumplir con las normas básicas internacionales para almacenamiento de productos y la elaboración de un normativo para el almacenamiento de productos.

- Mejorar la rotación de inventarios ya que este es un indicador del desempeño del inventario. La rotación de inventarios determina el tiempo que tarda en realizarse el inventario, es decir, en venderse. Entre más alta sea la rotación significa que las mercancías permanecen menos tiempo en el almacén, lo que es consecuencia de una buena administración y gestión de los inventarios.

## **4.8 Análisis, interpretación y uso de los datos obtenidos en la entrevista**

### **4.8.1 Análisis de datos obtenidos**

Independientemente del sistema de inventario que se utilice, la precisión de los registros es un factor crucial para su éxito, un método permite alcanzar y mantener esa precisión consiste en asignar a empleados específicos la responsabilidad de enviar y recibir materiales, y de registrar con precisión cada una de esas transacciones. Un segundo método consiste en guardar el inventario bajo llave e impedir el retiro de material no autorizado o sin el debido registro, para evitar pérdidas, extravíos o robos.

Para lograr la fiscalización en un inventario, es necesario lograr buena comunicación con las personas que están encargadas de llevar el inventario físico y el control de dicho inventario en documentos. En las diversas revisiones que se han realizado, se observa que, al efectuar un inventario físico, los productos no se encuentran ordenados, identificados y codificados. Además, existe la posibilidad que los controles documentales sean erróneos. Una evaluación parcial podría indicar que el personal encargado del manejo del inventario no es el idóneo especialmente porque no tiene los conocimientos de las leyes tributarias aplicables a esta actividad comercial.

Cabe indicar que el importador proporcionó información relacionada con la obsolescencia de algunos productos e indicó que utilizan el método de valuación Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS).

La Ley de Actualización Tributaria provee las líneas generales de acción para cumplir la normativa básica que requiere la Superintendencia de Administración Tributaria para

elaborar inventarios físicos y presentar informe en las fechas legalmente establecidas. Como se mencionó el importador incumple con estas obligaciones.

#### **4.8.2 Interpretación de datos obtenidos**

Los datos obtenidos reflejan cierta debilidad debido al hermetismo de las empresas para brindar la información y de igual manera la falta de una muestra obliga a utilizar generalizaciones, partiendo de los datos obtenidos. La cantidad de personas entrevistadas fueron seis especialistas que laboran en el área de fiscalización de inventarios en empresas importadoras. A la vez, únicamente se obtuvo una entrevista con un importador de accesorios electrónicos. A pesar de ello, se deja evidencia de la necesidad de mejorar el control de inventarios de empresas importadoras porque se ha observado que existe una debilidad permanente que finalmente afecta el pago y la recaudación de impuestos en nuestro país.

Las entrevistas a profesionales sugieren que la mayoría de las empresas descuidan el resguardo de sus documentos y tienen muchos problemas en las revisiones que se les practican. Ellos sugieren que exista un formato específico de liquidación de importaciones con el fin de que el mismo pueda generar de una manera más visual los documentos involucrados dentro de la importación y así saber exactamente los costos.

En cuanto a las deficiencias en el manejo de sus inventarios, la entrevista refleja que efectivamente se tienen algunas deficiencias corregibles, y que por lo tanto debe el importador poner mayor atención a en la diferenciación de productos y en el orden en las estanterías.

El representante de una empresa fiscalizada reconoció que los inconvenientes más comunes que ha tenido cuando ha sido objeto de alguna fiscalización están precisamente en la falta de orden y diferencias entre los inventarios físicos y los que aparecen en los documentos. Él manifestó que no ha tenido problemas cuando presenta su liquidación de

Impuesto Sobre la Renta ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Pero su respuesta es contradictoria porque si tiene desorden y diferencia entre los inventarios físicos y los que aparecen en documentos, habrá inconvenientes en la liquidación de los impuestos.

Un entrevistado indicó que el procedimiento observado en las empresas medianas y grandes para el manejo de sus inventarios es el siguiente: controles cruzados manuales y electrónicos, programas que al efectuar una compra de mercadería e ingresarla a su inventario físico, el programa actualiza sus controles (kardex electrónico) y la persona que recibe la mercadería en bodega realiza el conteo de la mercadería entrante, lo anota en su control manual (Kardex manual) y luego lo verifica en el sistema electrónico, y hasta que se realice el control cruzado el sistema autoriza las salida de mercadería (ventas), así mismo la persona que lleva el control electrónico realiza su verificación al efectuar un conteo físico.

En términos generales se puede decir que el control físico y electrónico, (controles kardex, ventas y compras), personal capacitado y una buena asesoría puede contribuir a la implementación de un adecuado control de inventarios.

#### **4.8.3 Hallazgos**

De acuerdo con las entrevistas realizadas a los profesionales cuya actividad laboral tiene relación con la fiscalización de inventarios en las empresas importadoras se llegó a las siguientes conclusiones:

La mayoría de los errores que cometen los importadores se dan por la falta de cuidado en el momento de costear, esto crea una deficiencia al momento de ingresar el valor de la importación y puede repercutir con posibles ajustes por parte del ente recaudador en el momento de una revisión.

Además, se determinó que la infracción más común es la omisión de pago de impuestos, esto debido a que, con las debilidades en el manejo de los inventarios, se realiza el cálculo incorrecto de la liquidación del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo, la experiencia obtenida a través de la realización de inventarios a empresas importadoras, refleja que una de las claves para un buen inventario es el orden e identificación de los productos, a efecto de evaluar su cantidad y exactitud en un tiempo aceptable, que arroje datos exactos al momento de efectuar los cruces con los controles escritos, (kardex manual o electrónico) y que este mismo esté conectado con el sistema de ventas (facturación de productos codificados) y de compras (de productos para codificar).

De igual manera, la entrevista realizada a un importador permite concluir en los siguiente:

La mayoría de las empresas importadoras carecen de un sistema integrado de control de inventarios adecuado y robusto. También el importador indicó que los problemas más comunes que tienen en el manejo de sus inventarios de mercaderías son la organización del almacén y la eficiencia en los procesos.

#### **4.8.4 Caso Práctico**

El 15 de noviembre de 2018 la empresa importadora KARAB, S. A., inicia los preparativos en la bodega donde almacena las mercaderías para la venta, de pre conteo para la toma de Inventario al final del período fiscal 2018 detecta en este acto un lote de ochocientas (800) bocinas de 100 Watts marca EWTTO por un valor en el inventario de ochenta mil quetzales (Q. 80,000.00), las cuales presentan un dispositivo esencial averiado que hace imposible poner a disposición la venta de estos productos. En virtud de este evento la Administración toma la decisión de dar de baja a ese inventario por deterioro, para lo cual inicia la gestión con la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, de la presencia de un Auditor y suscriba el acta que haga constar el deterioro referido se facture el producto en deterioro y conforme parte de la deducibilidad que permite el numeral diecisiete (17) del artículo veintiuno (21) del Decreto Ley 10-2012; Al 31 de



diciembre de 2018 fecha en que se tomó el inventario, NO se había recibido la visita del Auditor de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT.

Para los efectos financieros y el tratamiento adecuado que indican las normas Internacionales de Información financiera que los deterioros de activos en inventarios deben quedar registrados en el período en el que sucede para una mejor presentación del estado de resultados dejando evidencia que dicho procedimiento impacta en la determinación se procede a realizar los siguientes asientos contables para dejar evidencia del diferimiento del gasto por deterioro base financiera y base fiscal que se generó en este período 2018 y como deberá reflejarse en 2019 cuando la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT de la autorización de la baja de inventario. La empresa Importadora KARAB, S. A., se encuentra inscrita en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas determinando para los contribuyentes de este régimen una tasa impositiva del veinticinco por ciento (25%) sobre la base imponible determinada.

**IMPORTADORA KARAB, S.A.**  
**TRATAMIENTO POR DETERIORO (OBSOLENCIA) DE INVENTARIOS**  
**EFFECTO FISCAL EN ESTADO DE RESULTADOS DE PERÍODOS DIFERENTES**

<b>PERÍODO FISCAL 2018</b>	<b>BASES</b>			
	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR</b>
Ventas	Q 1,650,000.00	Q 1,650,000.00	Q -	Q -
Costos y Gastos	-Q 950,000.00	-Q 950,000.00	Q -	Q -
<b>Obsolescencia de Inventarios</b>	<b>-Q 80,000.00</b>	Q -	<b>-Q 80,000.00</b>	<b>-Q 20,000.00</b>
Utilidad Base Contable	<u>Q 620,000.00</u>	<u>Q 700,000.00</u>	<u>-Q 80,000.00</u>	
<b>Determinación ISR</b>	<b>Q 155,000.00</b>	<b>Q 175,000.00</b>		
 <b>Partida Fiscal</b>				
ISR gasto	Q 175,000.00			
ISR por pagar		Q 175,000.00		
Registro de la determinación de ISR 2018	<u>Q 175,000.00</u>	<u>Q 175,000.00</u>		
 <b>Partida Financiera</b>				
ISR gasto	Q 155,000.00			
ISR dif. Act. Obsolescencia	Q 20,000.00			
ISR por Pagar		Q 175,000.00		
Registro del gasto e ISR diferido de 2018	<u>Q 175,000.00</u>	<u>Q 175,000.00</u>		
 <b>PERÍODO FISCAL 2019</b>				
	<b>Financiera</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Variación</b>	<b>ISR</b>
Ventas	Q 1,350,000.00	Q 1,350,000.00	Q -	Q -
Costos y Gastos	-Q 975,000.00	-Q 975,000.00	Q -	Q -
<b>Obsolescencia de Inventarios</b>		<b>-Q 80,000.00</b>	<b>Q 80,000.00</b>	<b>Q 20,000.00</b>
Perdida (utilidad) base contable	<u>Q 375,000.00</u>	<u>Q 295,000.00</u>	<u>Q 80,000.00</u>	
<b>Determinación ISR</b>	Q 93,750.00	Q 73,750.00		
 <b>Partida Fiscal</b>				
ISR gasto	Q 73,350.00			
ISR por pagar		Q 73,350.00		
Registro de la determinación de ISR 2019	<u>Q 73,350.00</u>	<u>Q 73,350.00</u>		
 <b>Partida Financiera</b>				
ISR Gasto	Q 93,750.00			
ISR dif. Act. Obsolescencia		Q 20,000.00	Reversion año 2018	
ISR por Pagar		Q 73,350.00		
Regularización de ISR diferido 2018	<u>Q 93,750.00</u>	<u>Q 93,350.00</u>		

Durante el proceso de entrevista y derivado del hallazgo de la obsolescencia detectado a través de la información proporcionada por el importador, relacionada con el inventario al 31 de diciembre de 2018, se constató que el método de valuación utilizado por la empresa importadora KARAB, S. A. es el PEPS (primeras entradas primeras salidas); derivado de la debilidad de control interno en el manejo y administración de sus inventarios se hizo un análisis de qué método de valuación de inventarios pueden utilizar y que impacte positivamente en la determinación de Impuesto sobre la renta.

**IMPORTADORA KARAB, S.A**  
**INVENTARIO DE PRODUCTOS PARA LA VENTA**  
**PRODUCTO: BOCINA EWTTO**  
**UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD**  
**METODO PEPS**

NO.	FECHA	DESCRIPCION	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS			TOTALES
			unidades	costo	total	unidades	costo	total	unidades	costo	total	
1	1/12/2018	SALDO INICIAL							800	Q 100.00	Q 80,000.00	
									2500	Q 75.00	Q 187,500.00	Q 267,500.00
2	4/12/2018	O/C 1005	1500	Q 80.00	Q 120,000.00				800	Q 100.00	Q 80,000.00	
									2500	Q 75.00	Q 187,500.00	
									1500	Q 80.00	Q 120,000.00	Q 387,500.00
3	4/12/2018	REQ 710 VENTA				400	Q 75.00	Q 30,000.00	800	Q 100.00	Q 80,000.00	
						100	Q 80.00	Q 8,000.00	2100	Q 75.00	Q 157,500.00	
									1400	Q 80.00	Q 112,000.00	Q 349,500.00
4	7/12/2018	REQ 720 VENTA				1500	Q 75.00	Q 112,500.00	800	Q 100.00	Q 80,000.00	
									600	Q 75.00	Q 45,000.00	
									1400	Q 80.00	Q 112,000.00	Q 237,000.00
5	9/12/2018	REQ 725 VENTA				600	Q 75.00	Q 45,000.00	800	Q 100.00	Q 80,000.00	
									0	Q 75.00	Q -	
									1400	Q 80.00	Q 112,000.00	Q 192,000.00
6	12/12/2018	O/C 1025	2000	Q 120.00	Q 240,000.00				800	Q 100.00	Q 80,000.00	
									0	Q 75.00	Q -	
									1400	Q 80.00	Q 112,000.00	
									2000	Q 120.00	Q 240,000.00	Q 432,000.00
7	14/12/2018	REQ 755 VENTA				700	Q 80.00	Q 56,000.00	800	Q 100.00	Q 80,000.00	
									0	Q 75.00	Q -	
									700	Q 80.00	Q 56,000.00	
									2000	Q 120.00	Q 240,000.00	Q 376,000.00
8	21/12/2018	O/C 1075	500	Q 90.00	Q 45,000.00				800	Q 100.00	Q 80,000.00	
									0	Q 75.00	Q -	
									700	Q 80.00	Q 56,000.00	
									2000	Q 120.00	Q 240,000.00	
									500	Q 90.00	Q 45,000.00	Q 421,000.00
9	24/12/2018	REQ 803 VENTA				700	Q 80.00	Q 56,000.00	800	Q 100.00	Q 80,000.00	
						1000	Q 120.00	Q 120,000.00	0	Q 75.00	Q -	
									0	Q 80.00	Q -	
									1000	Q 120.00	Q 120,000.00	
									500	Q 90.00	Q 45,000.00	Q 245,000.00
			4000		Q 405,000.00	5000		Q 427,500.00	2300		Q 245,000.00	

## RESUMEN

EN UNIDADES	ENTRADAS	4000	EN VALORES	ENTRADAS	Q 405,000.00
	SALIDAS	5000		SALIDAS	Q 427,500.00
	SALDO INICIAL	3300		SALDO INICIAL	Q 267,500.00
		<u>2300</u>			<u>Q 245,000.00</u>

**IMPORTADORA KARAB, S.A**  
**INVENTARIO DE PRODUCTOS PARA LA VENTA**  
**PRODUCTO: BOCINA EWTT**  
**UNIDAD DE MEDIDA: UNIDAD**  
**METODO PROMEDIO PONDERADO**

NO.	FECHA	DESCRIPCION	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
			unidades	costo	total	unidades	costo	total	unidades	costo	total
1	1/12/2002	SALDO INICIAL							800	Q 100.00	Q 80,000.00
									2500	Q 75.00	Q 187,500.00
2	4/12/2002	O/C 1005	1500	Q 80.00	Q 120,000.00				1500	Q 80.00	Q 120,000.00
									4800	Q 80.73	Q 387,500.00
3	4/12/2018	REQ 710 VENTA				500	Q 80.73	Q 40,365.00	4300	Q 80.73	Q 347,139.00
									4300	Q 80.73	Q 347,139.00
4	7/12/2018	REQ 720 VENTA				1500	Q 80.73	Q 121,095.00	2800	Q 80.73	Q 226,044.00
									2800	Q 80.73	Q 226,044.00
5	9/12/2018	REQ 725 VENTA				600	Q 80.73	Q 48,438.00	2200	Q 80.73	Q 177,606.00
									2200	Q 80.73	Q 177,606.00
6	12/12/2018	O/C 1025	2000	Q 120.00	Q 240,000.00				2000	Q 120.00	Q 240,000.00
									4200	Q 99.43	Q 417,606.00
7	14/12/2018	REQ 755 VENTA				700	Q 99.43	Q 69,601.00	3500	Q 99.43	Q 348,005.00
									3500	Q 99.43	Q 348,005.00
8	21/12/2018	O/C 1075	500	Q 90.00	Q 45,000.00				500	Q 90.00	Q 45,000.00
									4000	Q 98.25	Q 393,005.00
9	24/12/2018	REQ 803 VENTA				1700	Q 98.25	Q 167,025.00	2300	Q 98.25	Q 225,975.00
			4000		Q 405,000.00	5000		Q 446,524.00	2300		Q 225,975.00

RESUMEN  
EN UNIDADES

ENTRADAS	4000
SALIDAS	5000
SALDO INICIAL	3300
	<u>2300</u>

ENTRADAS	Q 405,000.00
SALIDAS	Q -446,524.00
SALDO INICIAL	Q 267,500.00
	<u>Q 225,976.00</u>

**IMPORTADORA KARAB, S.A.**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018**  
**(ANÁLISIS POR MÉTODO DE VALUACIÓN)**

<b>PEPS</b>		<b>PROMEDIO PONDERADO</b>	
<b>VENTAS</b>	<b>Q 1,650,000.00</b>	<b>VENTAS</b>	<b>Q 1,650,000.00</b>
COSTO DE VENTAS	Q 427,500.00	COSTO DE VENTAS	Q 446,525.00
(+) INVENTARIO INICIAL	Q 267,500.00	(+) INVENTARIO INICIAL	Q 267,500.00
(+) COMPRAS	Q 405,000.00	(+) COMPRAS	Q 405,000.00
INVENTARIO DISPONIBL	Q 672,500.00	INVENTARIO DISPONIBL	Q 672,500.00
(-) INVENTARIO FINAL	<b>Q 245,000.00</b>	(-) INVENTARIO FINAL	<b>Q 225,975.00</b>
UTILIDAD BRUTA	Q 1,222,500.00	UTILIDAD BRUTA	Q 1,203,475.00
(-) GASTOS DE OPERACIÓN	Q 522,500.00	(-) GASTOS DE OPERACIÓN	Q 522,500.00
GANANCIA ANTES DE ISR	Q 700,000.00	GANANCIA ANTES DE ISR	Q 680,975.00
<b>DETERMINACIÓN ISR 2018</b>	<b><u>Q 175,000.00</u></b>	<b>DETERMINACIÓN ISR 2018</b>	<b><u>Q 170,243.75</u></b>

Con la exposición de los análisis precedentes del tratamiento de inventarios en deterioro (obsolescencia) y el método de valuación de inventarios, se concluye que mediante un adecuado control en los inventarios incide en la disminución de riesgos fiscales en la determinación de la obligación tributaria. En los cuadros de análisis se evidencia como de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera se debe reflejar correctamente el impuesto diferido o pagado demás en un período fiscal, debido al impacto que el procedimiento de aprobación por parte del ente fiscalizador SAT genera cuando las empresas detectan obsolescencia, deterioro o destrucción parcial o total de sus inventarios.

Así también, a consecuencia de que los métodos consentidos en el artículo cuarenta y uno (41) del Decreto Número 10-2012 son facultativos y por ende el contribuyente puede solicitar el cambio de método según las conveniencias de su giro comercial sin menoscabo o detrimento en la acción de recaudación de impuestos lo que mejor le convenga al contribuyente. Se evidencia que ambos análisis tienen un impacto positivo en la forma de determinación del Impuesto Sobre la Renta, sin recaer en acciones ilegales y apegados a los preceptos de la misma ley otorga.

## CONCLUSIONES

1. A pesar de estar reglamentado en la Ley de Actualización Tributaria de nuestro país, existe un evidente descuido por parte de las empresas en el manejo y control de sus inventarios. Un estudio de la firma de auditores Tezo y Asociados destaca que, la gerencia de la empresa; debe tener influencia sobre el conteo físico y la conservación de las mercaderías, que estén valuados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera y que la información de los inventarios se refleje adecuadamente en los Estados Financieros. El mencionar, que la gerencia debe tener influencia en algo que pareciera de poco interés administrativo, demuestra la importancia que tiene el manejo y control de los inventarios de mercaderías para el adecuado manejo de información financiera e igualmente para el pago de los impuestos.
2. Para disminuir riesgos con sus inventarios, el importador debe cumplir con lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria en el libro I, Impuesto Sobre la Renta, decreto 10-2012, que en su artículo 42, numeral 3, ordena elaborar inventarios al 31 de diciembre de cada año, hacer el registro contable y reportar sus existencias a la Superintendencia de Administración Tributaria en enero y julio del siguiente año. Al cumplir con esta parte de la ley se evita el pago de sanciones pecuniarias. De igual manera, si lleva los registros adecuados y tiene pérdidas por extravío, daño, evaporación, rotura, descomposición o destrucción provocada, la misma ley le protege y le da la oportunidad de recuperar los costos y gastos deducibles indicados en el artículo 21 numeral 17 de la ley en mención.
3. Las entrevistas indican que la mayoría de las empresas descuidan el resguardo de los documentos y tienen muchos problemas en el momento en que se les practican las revisiones fiscales. Normalmente no hay coincidencia entre sus registros y los conteos físicos, no tienen control sobre la diversidad de sus productos y es muy común la falta de orden en las estanterías.

4. A pesar de que los inventarios son parte importante de los activos de la empresa, la mayoría de las empresas importadoras no le dan la importancia que requiere el manejo y control de inventarios; carecen de un sistema integrado de control de inventarios y tienen problemas con el manejo de existencias. Además, sus procesos no están bien establecidos y el personal que se encarga del control y manejo de inventarios no tiene conocimiento de las responsabilidades legales que conlleva la administración de un inventario.



## RECOMENDACIONES

1. Los directivos de la empresa importadora son los responsables de realizar los cambios que requiere el manejo y control de inventarios, les corresponde evaluar, analizar y corregir los procedimientos que se están utilizando. A la vez, deben invertir en un sistema de control de inventarios que se adapte a sus necesidades y tipo de producto que importa. Asimismo, deben insistir en la contratación de personal idóneo para este tipo de labores, de preferencia que tengan conocimiento en el área tributaria.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria debe colaborar en la mejora de los controles de inventario en las empresas importadoras, lo debe hacer proveyendo las guías y procedimiento básicos que se deben aplicar, los cuales deben estar en concordancia con la Ley de Actualización Tributaria.
3. El empresario debe cumplir con la ley, esto redundará en la eliminación de riesgos en la parte fiscal y a la vez le protegerá de pagos innecesarios y sanciones tributarias. A la vez, podrá hacer uso de sus derechos como el que establece que puede recuperar los costos y gastos deducibles cuando le ocurriera algún daño a sus mercaderías. De igual manera, debe mantener el orden de sus documentos de entrada y salida de mercaderías y el orden en sus bodegas y almacenes.
4. El importador debe tener el conocimiento básico de las leyes fiscales aplicables para este tipo de actividad económica, si delega la función administrativa en otros colaboradores, deberá contar con el personal idóneo y un departamento de contabilidad que se haga cargo de colaborar con los controles y los informes financieros apropiados, los cuales deberán de estar disponibles cuando el ente fiscalizador se los solicite.

5. Es importante planificar y ejecutar las rotaciones inventario de acuerdo a la estimación de la formula planteada, pues esto define el número de veces que deberá hacerse la rotación en un período de tiempo, lo cual nos permite cumplir con las políticas de inventarios de la empresa para alcanzar el inventario cero y maximizar las utilidades.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Asamblea Nacional Constituyente. (1985). Constitución Política de La República de Guatemala, Ediciones Arriola.
2. Congreso de la República de Guatemala. (1991). Código Tributario, Decreto 6-91.
3. Congreso de la República de Guatemala. (2012). Ley de Actualización Tributaria, Libro I Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012.
4. Congreso de la República de Guatemala. (1992). Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92.
5. Gamboa, E. R. (2013). *Diseño de la Investigación de un Modelo de Control de Inventarios para Optimizar el Almacenamiento de Productos en una Empresa de Comida Rápida*. Tesis de Ingeniería. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.
6. Solsol, E.A. (2017). *Análisis de la Gestión de Inventarios de la Empresa Creazioni S. A., de la Ciudad de Iquitos, Periodo 2011 - 2015*". Tesis de Ciencias Económicas y de Negocios. Universidad Nacional de la Amazonia Peruana.
7. Barrientos, O.M. (2016). *Planificación y Control de Inventarios de una Empresa Importadora de Productos Industriales (Caso Práctico)*. Tesis de Licenciatura en Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala.
8. Díaz, Ch. H. (2016), *Gestión de la cadena de Suministro, Almacenamiento: Logística y Abastecimiento*, Perú: Macro.
9. García, C. A. y Ortiz, L. A. (2015), *Normas Internacionales de Contabilidad, Entendiendo las NIC/NIIF-PYMES a través de ejercicios prácticos*, Colombia: Ediciones de la U.
10. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2016). *Normas de Información Financiera*, México.
11. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI. (2007). *La Política Fiscal en la Encrucijada. El Caso de América Central*. Guatemala: ICEFI.

## E-grafía

1. Superintendencia de Administración Tributaria (2019). *Portal SAT*. Recuperado de <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/que-es-la-sat.html>.
2. Ingeniería Industrial on line (2016). *Métodos de Valoración de Inventarios*. Recuperado de <https://www.ingenieriaindustrialonline.com/herramientas-para-el-ingeniero-industrial/administraci%C3%B3n-de-inventarios/m%C3%A9todos-de-valoraci%C3%B3n-de-inventarios/>.
3. Nuñez Dubón y Asociados (2013). *Métodos Fiscales de Valuación de Inventarios*. Recuperado de <http://www.nunezdubonyasociados.com/sitio/index.php/noticias/320-metodos-de-valoracion-de-inventarios>.
4. Monografías (2008). *Control de inventarios*. Recuperado de <https://www.monografias.com/trabajos60/control-inventarios/control-inventarios.shtml>.
5. Koneggi (2017). 7 pasos para preparar el inventario físico. Recuperado de <http://koneggi.com.ec/blog-iso/7-pasos-para-preparar-el-inventario-fisico>
6. Vesco Consultores (s.f.). Levantamiento de inventarios físicos. Recuperado de <https://www.vesco.com.gt/blog/inventarios-fisicos/>
7. CELEC (2015). Procedimiento para Administración de Inventarios. Recuperado de <https://www.celec.gob.ec/hidropaute/images/ley-de-transparencia/2015/procedimiento.para.administracion.de.inventarios.pdf>.
8. Pearson Educación. (2017). Administración de inventarios. Recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/uscg/38086?page=175>
9. Cámara de Comercio de Guatemala. (2014). Guía para importar. Recuperado de [http://ccg.com.gt/web-ccg/wp-content/uploads/2014/05/Guia\\_Importar-2.pdf](http://ccg.com.gt/web-ccg/wp-content/uploads/2014/05/Guia_Importar-2.pdf)



## ANEXO 1

### FORMULARIO DE ENTREVISTA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO MAESTRIA EN GESTIÓN TRIBUTARIA

El objetivo de este cuestionario es obtener información de profesionales cuya actividad laboral tiene relación con la fiscalización de inventarios de las empresas importadoras, control de inventarios y recaudación del Impuesto sobre la Renta.

#### **PREGUNTA No.1**

Con base en su experiencia, indíqueme cuales son las debilidades más comunes que se encuentran durante la fiscalización de los inventarios de las empresas importadoras.

#### **PREGUNTA No.2**

De acuerdo con las debilidades que usted menciona, cuáles son las principales infracciones u omisiones en las que el contribuyente incurre en el período sujeto de fiscalización.

#### **PREGUNTA No.3**

Considerando las omisiones más comunes, ¿Que controles sugeriría para minimizar los riesgos en la determinación del Impuesto Sobre la Renta?

#### **PREGUNTA No. 4**

¿Cuáles son las sugerencias más comunes que el ente fiscalizador hace a los importadores, para que mejoren sus controles en el manejo de inventarios?

#### **PREGUNTA No. 5**

¿Qué apoyo podría ofrecer el ente fiscalizador a los importadores para que mejoren sus procesos de inventarios?



## ANEXO 2

### FORMULARIO DE ENTREVISTA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO MAESTRIA EN GESTIÓN TRIBUTARIA

El objetivo de este cuestionario es obtener información de una empresa importadora, en relación con el manejo de sus inventarios y la liquidación del Impuesto Sobre la Renta. La información será utilizada exclusivamente para aspectos académicos.

#### **PREGUNTA No.1**

Por favor, indique ¿Qué tipo de productos importa?

#### **PREGUNTA No.2**

¿Qué sistema de control de inventarios aplica a sus inventarios de mercaderías?

#### **PREGUNTA No.3**

¿Considera tener deficiencias en el manejo de sus inventarios?

#### **PREGUNTA No.4**

Con base en la pregunta anterior, ¿Qué aspectos de sus controles de inventarios considera necesario mejorar?

#### **PREGUNTA No.5**

¿Ha sido objeto de revisión por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el área de inventarios?

**PREGUNTA No.6**

¿Qué inconvenientes más comunes ha tenido cuando ha sido objeto de alguna fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria?

**PREGUNTA No.7**

¿Ha tenido algún problema cuando presenta su liquidación del Impuesto sobre la renta ante la Superintendencia de Administración Tributaria?

**PREGUNTA No.8**

Según su criterio, ¿Cuáles son los problemas más comunes que tiene un importador en el manejo de sus inventarios de mercaderías?

**PREGUNTA No.9**

¿Cuál es la razón de la rotación de sus inventarios y cada cuanto aplica esta técnica?

**PREGUNTA No.10**

Puede compartirnos algunos aspectos históricos y de desempeño de su negocio que nos den una idea de su experiencia en el mercado.

**PREGUNTA No. 11**

¿Cuál es el procedimiento que utiliza para las mercaderías obsoletas?

**PREGUNTA No. 12**

Puede indicar, ¿Cuál es el método de valuación de inventarios que utiliza en su empresa?



## ANEXO 3

### CÉDULA DE INFORMACIÓN GENERAL

1. ¿Quiénes deben realizar los inventarios?

Las empresas deben tener personal experto que realice el inventario físico y el muestreo o contratar profesionales como firmas de auditoría. Los inventarios se deben realizar conforme a lo establecido por la Administración Tributaria o la firma de auditoría.

2. ¿Por qué hacer inventarios físicos?

La realización del inventario es ideal por el bienestar de la empresa y para el cumplimiento de las leyes tributarias, ya que el Código Tributario indica en el artículo 98 numeral 10 que dentro de las facultades y atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentran:

- a. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transportes. Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.

Los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas deben elaborar inventarios al 31 de diciembre de cada año y asentar en el libro correspondiente, debiendo reportar a la Administración Tributaria en los meses de enero y julio de cada año, las existencias al 30 de junio y al 31 de diciembre de cada año.

3. ¿Qué pasa si no se llevan inventarios reales?

No llevar inventarios reales ni conciliados en la contabilidad causa problemas fiscales al determinar el costo de ventas.

4. ¿Cómo afecta no tener un costo de venta real?

El costo de venta real es una de las cuentas más importante del Estado de Resultados para determinar la utilidad de la empresa. Por lo tanto, el contribuyente puede realizar el cálculo del ISR de forma errónea al momento de presentar la





declaración. En el caso de la distribución de dividendos podría hacerla de forma incorrecta.

5. ¿Qué hacer si al momento de levantamiento de inventarios físicos hay faltantes?  
Debe existir un expediente de los inventarios que no fueron localizados, buscar soluciones y evitar que a futuro se repitan implementando acciones que corrijan estas deficiencias, lo mismo aplica para los inventarios sobrantes. Esto demuestra que existe una deficiencia de control interno, esta se podría corregir empleando un asesor de control interno que le dé seguimiento a todas las operaciones para encontrar las causas.

Según lo indica la ley del Impuesto al Valor Agregado se debe emitir factura por los retiros, destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador del IVA.

6. ¿Cómo documentar la adquisición de inventarios físicos?
  - a. Las compras locales con su respectiva factura cumpliendo los requisitos establecidos en el Acuerdo Gubernativo 5-2013, artículo 30.
  - b. En los casos de compras realizadas al extranjero, importaciones las Declaraciones Aduaneras de Importación con la constancia autorizada de pago.



## ANEXO 4

### GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DE INVENTARIOS FÍSICOS

**Objetivo:** Que el contribuyente cumpla con la obligación de elaborar inventarios físicos, valuarlos y consignarlos conforme lo establece La Ley de Actualización Tributaria y su reglamento.

#### GUÍA BÁSICA PARA LA ELABORACIÓN DE INVENTARIO FÍSICOS EN UNA REVISIÓN FISCAL

##### PERÍODO DE REVISIÓN:

No	PROCEDIMIENTO	OBSERVACIONES
1	Solicitar al auditor fiscal, la notificación de requerimiento de información.	
2	Preparar la documentación e información requerida de acuerdo con la notificación de requerimiento de información previamente entregada por el auditor fiscal.	
3	Ordenar las mercaderías, agrupadas conforme a su naturaleza, identificación del bien, marca, modelo, serie, precios por unidad, cantidad y valor total del inventario.	
4	Separar e identificar las mercancías recibidas en consignación y tener a mano los documentos que amparan esta consignación de acuerdo a lo acostumbrado.	
5	Separar los bienes dañados o descompuestos y documentar los extraviados.	
6	Solicitar al auditor fiscal la devolución de los documentos que este requirió durante el proceso de revisión.	
7	Si es posible solicitar copia del acta de las actuaciones.	
8	Hacer los registros y ajustes necesarios.	

**Elaboración propia:** con base en la Ley de Actualización Tributaria, libro I, artículos 21, 41 y 42. Y su reglamento en el artículo 32.



## ANEXO 5

### GUÍA PARA EL CONTROL DE EXISTENCIAS DE MERCADERÍAS IMPORTADAS

No.	PROCEDIMIENTO
1	Clasificar las existencias agrupadas conforme a su naturaleza, identificación del bien, marca, modelo, serie, precios por unidad, cantidad total y valor total del inventario
2	Seleccionar el método de control de existencias, el cual puede ser mediante la asignación de un código o la utilización de una etiqueta de radiofrecuencia.
3	Definir los momentos para el control del Stock, se registran 3 momentos básicos: 1. Stock máximo, 2. Mínimo y 3. Punto de pedido.
4	Definir el sistema de valuación de inventarios a trabajar.
5	Hacer el registro de los ingresos (compras), detallando las unidades, descripción del producto, fecha de adquisición del producto y costo del producto por unidad.
6	Hacer el registro de las salidas (ventas) detallando las unidades, descripción del producto, fecha de venta del producto, costo del producto por unidad y precio de venta.
7	Elegir un sistema de clasificación, se puede considerar a partir de la naturaleza del producto, de la importancia o su nivel de demanda. Así podrían definirse productos A, B, C. A-1, B-1, C-1, entre otros.
8	Separar los productos recibidos en consignación.
9	Separar los productos en mal estado.
10	Documentar las mercaderías perdidas, retiros, destrucción o cualquier tipo faltante.

Elaboración propia: con base en las experiencias laborales.



## ANEXO 6

### Proceso de Importación Simplificado

PASO 1	El importador solicita cotización de un producto “x” a un proveedor extranjero.
PASO 2	El importador acepta la cotización y hace el pedido a su proveedor por medio de correo electrónico, fax, o como se lo solicite.
PASO 3	El importador procede a efectuar el pago, este pago puede hacerlo enviando un giro bancario, depositando en la cuenta de banco que el proveedor le indique, entre otros. Luego le informa a su proveedor que ya efectuó el pago.
PASO 4	El importador elige una agencia de carga en Guatemala y le informa a su proveedor el nombre de la empresa que va a transportar la carga y viceversa. A la empresa de carga le proporciona el dato del proveedor y le indica que tiene una carga que necesita traer a Guatemala.
PASO 5	El proveedor confirma de recibido el pago y la preparación del pedido y a su vez contacta la agencia de carga para entregarle el pedido.
PASO 6	La agencia de carga recoge el pedido y lo mueve para Guatemala por la vía conveniente y previamente pactada.
PASO 7	Cuando la mercadería ingresa a Guatemala, la agencia de carga le informa al importado el monto de los impuestos a cancelar para el retiro de la mercadería de aduana. Normalmente la agencia de carga tiene su propio tramitador de aduanas quien es el encargado de realizar el trámite y elaborar la póliza de importación.



PASO 8	<p>El importador emite el cheque por el pago de los impuestos y el pago del flete, normalmente son facturas por separado. La agencia de carga le hace entrega de su mercadería en bodegas del importador o bien el importador contrata servicio de flete local o lleva su propio vehículo para retirar la mercadería de aduana.</p>
--------	---

Fuente: Cámara de Comercio de Guatemala. Guía para importar.