

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS

CIAT

XV CONFERENCIA TECNICA

PUERTO PRINCIPE, HAITI

18-24 de Marzo, 1976

"METODOS CONTABLES" 1422

Elaborado por
Julio Gil Estrada y
Clemente Juárez P.
Departamento de
Ejecución de la
Sección General de Rentas Internas
Guatemala, Guatemala

INDICE

	<u>Página</u>
1. Presentación	1
2. Generalidades	1
3. Concepto de Contabilidad	2
4. Grandes Divisiones de la Contabilidad	2
5. Fines de la Contabilidad	2
6. Normas Legales y Técnicas contables en contra posición	3
7. Revaluación de Activos	4
8. Transportes	4
9. Reparación y Mejoras	5
10. Depreciación y Amortizaciones,	5
11. Cuentas Incobrables y Reserva para Cuentas Incobrables	5
12. Incentivos Fiscales	6
13. Lo percibido y lo devengado	6
14. Valuación de Inventarios	7
15. Otros Sistemas de Valuación	8
16. Los Costos en la Valorización de Inventarios	9
17. Valuación de Inmuebles vendidos	9
18. Caso Práctico	9
19. Conclusiones	10
20. Recomendaciones	11

1. PRESENTACION

La contabilidad es el medio por el cual, los empresarios, las sociedades, compañías, en fin, todas las entidades económicas de un país, tienen necesidad de planificar sus actividades; determinar sus necesidades, conocer su situación, controlar sus bienes y actividades, para lo cual se obligan a buscar los medios para tener a la mano todas estas informaciones, para ello tienen necesidad de registrar, verificar y consignar sus operaciones en alguna forma, y según la importancia de la empresa, estos registros se complican desde el simple control manual en libros hasta el uso de los registros mecanizados electrónicos, que proporcionan datos no sólo en grandes cantidades, precisos, completos, sino con una rapidez vertiginosa. La utilización de tales registros es múltiple, y de gran valor, por lo que interesa a muchas entidades que reflejen toda la realidad, con veracidad, en forma tan clara y ajustada a principios generales de contabilidad, que cualquier entidad interesada, logre la misma información o toda la información que busca, sin embargo, desgraciadamente no sucede así, principalmente, cuando el empresario está obligado a presentar estados financieros a las entidades fiscalizadoras, y en la cual, la empresa se pueda obligar a pagar impuestos, es cuando entra en juego el interés de no pagar, obligándose al contador a registrar operaciones dolosas, registrar operaciones que no se ajustan a la técnica ni se ajustan a la ley, otros invocan los principios contables sobre la ley, también están los que huscan la ley misma para desviar sus resultados al igual que el pago de sus impuestos, todo esto, nos impone el estudio de la contabilidad desde diferentes puntos.

2. GENERALIDADES

La contabilidad se basa en principios generalmente conocidos, los que deben ser aplicados en forma normal consistente, sin embargo, tales principios no son observados por todos los contadores, unos por falta de experiencia, otros, porque se tienen que ajustar a las instrucciones del empresario, dado que la calidad del contador es la de un empleado más en toda empresa, con el agravante, de que tiene que llenar otras funciones, que no son propiamente de Contador, tal el de hacer pagos, gestiones y otras.

Por su parte, el Estado, por derecho de existencia, tiene el correspondiente poder, para exigir de todos sus contribuyentes su aportación justa para el mantenimiento de todos sus servicios, obras y demás actividades, para lo cual ha emitido las leyes que en el momento de emisión, ha estimado las más justas y adecuadas, según la época y las circunstancias del momento, estas leyes, en forma general, aceptan y reconocen la técnica contable, tanto como medio de prueba como de verificación, no obstante en ciertos casos, fijo procedimientos contables, adecuados para lograr la contribución apropiada, haciendo a un lado la técnica o los principios generales, y como en toda norma tiene fuerza ejecutiva, es decir, es obligación su cumplimiento, los contadores tienen que aceptar la fórmula indicada en ley, aparece, la situación difícil, para este profesional que tiene que respetar ambos procedimientos, puede, salvar la misma con solo acatar la ley, pero, si el empresario, tiene interés en los procedimientos técnicos, para conocer su rendimiento comparable con empresas de su misma índole, tanto de un mismo país como con los extranjeros que no están adecuados a las leyes internas, o que por la existencia de otras leyes, no se encuentran afectas temporalmente a la ley general. En tal caso, el contador,

Puede optar por llevar control de ambos sistemas simultáneamente, lo que no constituye contabilidad doble, el problema, se presenta, cuando, el empresario, haciendo uso del dominio que tiene sobre su empleado, (el perito contador), le obliga a llevar registros duplicados, o simplemente, al contador le entrega la documentación que le interesa presentar al Fisco, ocultando o disfrazando sus operaciones, ignorando la técnica y la ley, resultando un fraude real y moral.

En el presente trabajo conoceremos en forma especial, los casos en los cuales, la técnica no está de acuerdo con la ley del Impuesto sobre la Renta de la República de Guatemala, sin ser exhaustiva, sino mas bien limitada a unos cuantos casos.

3. CONCEPTO DE CONTABILIDAD

Para recordar el concepto de contabilidad, mencionaremos una definición, la presentada por David Himmerblau, que dice: "La contabilidad es el lenguaje de los negocios y por consiguiente, en las condiciones actuales, es esencial para el éxito en los mismos".

Ya no es conveniente emplear los antiguos métodos rutinarios para controlar y dirigir las grandes empresas. El Gerente, administrador o propietario de una industria necesita del conocimiento de los costos; los resultados de las gestiones del gerente de ventas se expresan en las cuentas; el de crédito depende cada vez más del análisis de los estados financieros de los clientes; la reputación de los fideicomisarios depende de que sus transacciones sean debidamente contabilizadas, y el funcionario, bajo cuya responsabilidad deben formularse los presupuestos, tienen a los estados de contabilidad como guía principal. Así también se llega a la conclusión de que en las relaciones entre el gobierno y las empresas, en lo que respecta a la equidad en los impuestos y reglamentos, únicamente se logra justicia, cuando los funcionarios del gobierno se encuentran debidamente capacitados para interpretar correctamente la información que se desprende de contabilidades propiamente llevadas. La importancia que tiene el conocimiento de contabilidad se reconoce cada vez más y la contabilidad es hoy día una materia fundamental para el estudiante de problemas mercantiles".

4. GRANDES DIVISIONES DE LA CONTABILIDAD

La contabilidad Generalmente se divide en cuatro Grandes Grupos:

- a) Estructuración de sistemas de Contabilidad;
- b) Registro de transacciones mercantiles, de fabricación, etc;
- c) Auditoría o intervención de Contabilidades; y
- d) Análisis e interpretación de resultados.

Con relación a éstas divisiones, no entramos a ningún análisis o estudio por no ser el fin de este trabajo.

5. FINES Y OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD

La Contabilidad tiene como fines:

- 1º Dar información amplia y completa a los:

Accionistas,
Directivos,
Gerentes,
Propietarios,
Estado,
Acreedores,
Público interesado en la Empresa; etc.

Para llegar a tales fines, debe: programarse, conducirse, controlarse, registrar los cambios y asegurar la propiedad, etc.

Los resultados se presentarán en cuadros, informes, reportes, entres ellos, los Estados Financieros, datos y cuadros estadísticos; consistiendo lo anterior en lo que es la contabilidad de Custodia.

La Contabilidad de Productividad, registra simultáneamente la contabilidad de presupuestos, la de decisiones y la de custodia, pone en juego el control ejecutivo interno y la contabilidad financiera, su atención está sobre el período de operación, ventas, utilidades Brutas, control de costos Departamentales, utilidades potenciales, rendimiento capital, etc., se caracteriza por sus dos aspectos específicos:

- 1º. Clasifica todos los costos planeados en tres grandes grupos:
Programados, variables y fijos.
- 2º. Clasifica los ingresos reales por línea de producción.

6. NORMAS LEGALES Y TECNICA CONTABLES EN CONTRA-POSICION.

Circunscribiéndonos a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es la que tiene mayor relación e incidencia en la contabilidad y recordando lo mencionado en generalidades, podemos mencionar los puntos más sobresalientes en los cuales no están de acuerdo la ley y la técnica en lo referente a contabilidad, así:

1. Ejercicio contable;
2. Revaluación de activos;
3. Transporte Extranjero (no llevan contabilidad porque la ley del Impuesto sobre la Renta grava el 10% de las ventas);
4. Reparaciones y Mejoras;
5. Depreciaciones;
6. Incentivos a la empresa, como el 33% de utilidades netas reinvertidas;
7. Cuentas Incobrables y Reservas para cuentas Incobrables;
8. Lo devengado y lo percibido;
9. Valuación de Inventarios;
10. Los costos en la valorización de Inventarios;
11. Impuesto adicional del 10%.

Analizando cada punto de los enumerados anteriormente podemos decir:

1. Ejercicio contable;

La Contabilidad se lleva normalmente por años naturales, y las empresas de producción o ventas específicas, entre otras: las agrícolas, las que tienen ventas estacionales, etc.; períodos diferentes.

La ley dice: "de manera general, el período de imposición principia el 1º de julio de un año y termina el 30 de junio del año siguiente, salvo para los sujetos a quienes, a su solicitud, la Dirección General de Rentas Internas haya fijado fechas diferentes para la iniciación y terminación de su período de imposición".

La diferencia se ha estado salvando con el cambio de fecha de cierre en las empresas o solicitar período, presentando las justificaciones a la Dirección General de Rentas Internas, sin embargo, las empresas nuevas sufren ciertos retardos en su apertura, y autorización de libros, y por su parte la Dirección tiene que resolver expedientes innecesariamente, lo aconsejable sería, que las empresas, sólo informaran su período anual adoptado.

7. REVALUACION DE ACTIVOS

La Revaluación se formula cuando una empresa se va a transformar, fusionar o vender, en forma corriente, no dejando de existir los casos de revaluación en empresas que están en su curso normal y corriente.

La técnica contable recomienda, que cuando se revalúa un bien, el aumento debe registrarse incrementando el valor del activo, con registro de una nueva cuenta de Superávit que llevará el agregado de "Por Revaluación" o "revaluando".

Al registrar la depreciación del activo, debe operarse la parte respectiva al superávit de revaluación, con este método no se afectan los costos ni resultado con el aumento por revaluación, sin embargo, en el caso de venta, la revaluación tiene que llevarse a la cuenta capital para la respectiva distribución de utilidades.

Desde el punto de vista de la ley dice: los aumentos por nueva valuación de los activos fijos que se registren mediante simples partidas de contabilidad, no se computará como renta Bruta. Sin embargo, si se enajenara algún activo y hubiese sido objeto de revaluación; la diferencia entre el valor de enajenación y el valor residual del activo se computará como renta bruta. El valor residual será el original del activo menos su depreciación acumulada la cual ha de calcularse específicamente sobre ese valor original. Así mismo, la diferencia entre el valor que haya servido de base para distribuir entre socios, accionistas, o propietarios del negocio y el valor residual del activo, se computara como renta bruta.

Al desconocer la ley el uso del Superavit de revaluación, podría dar lugar a mal interpretar la situación y tomar así, un valor de costo mayor al de adquisición, valor que al ser rebajada en la depreciación acumulada daría un costo superior al real.

8. TRANSPORTE EXTRANJERO.

Por dejar fijo el impuesto en tales empresas, la ley aparentemente no obliga a tales empresas a registrar sus operaciones contablemente, en tales casos, no es la ley la que exime al contribuyente de ciertas obligaciones, sino el empresario, trata de desconocer que su actividad si es comercial y por lo tanto tiene obligación de llevar cuenta y registro de sus operaciones, conforme al Código de Comercio.

Por lo anterior, es conveniente exigir a los contribuyentes de este tipo de actividades, anexar a sus declaraciones juradas de renta, los Estados Financieros respectivos.

9. REPARACIONES Y MEJORAS

La Ley dice que las reparaciones que no constituyen mejoras permanentes de los activos son aquellos necesarios para impedir la destrucción o el deterioro de la cosa, que no implican una modificación de la contextura primitiva de la misma.

Son gastos normales o corrientes, los necesarios para el desarrollo de la empresa y que se incorporan a la mercancía o producto empresarial y que se consume inmediatamente.

Son gastos capitalizables aquellos que se incorporan principalmente a los activos Fijos para aumentar su capacidad o mejorar su rendimiento, o simplemente prolongar la vida del bien.

Conforme a la terminología legal, el gasto aplicado a un bien para mantener su estado actual, es un gasto corriente, y contablemente sería capitalizable a absorber en el nuevo período de vida del activo, a pesar de que no sufrió transformación.

10. DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES

Depreciación no es sino la destrucción lenta de un activo como consecuencia del uso y también el transcurso del tiempo.

A pesar de que no es posible el cálculo exacto de la depreciación, la agudeza de los científicos y matemáticos han tratado de aproximarse, y se conocen tablas que registran las posibles depreciaciones de los bienes, y las empresas, por medio de sus contadores emplean estos valores que son limitados en un alto porcentaje legalmente, pues, la ley fijó porcentajes máximos, ello quiere decir, que sobre tal % no es posible aplicación mayor, en tal caso, la ley debe agregar un punto que acepte la técnica, siempre que se fundamente en base técnica y aproximadamente exacta, y cuando el método se utilice en forma sistemática.

11. CUENTAS INCOBRABLES Y RESERVA PARA CUENTAS INCOBRABLES

La técnica contable aconseja registrar un porcentaje de la venta para la reserva de cuentas Incobrables, basada en la experiencia de ejercicios anteriores.

La ley específica que cuando se opte por imputar las cuentas incobrables una reserva de valuación, dicha reserva no deberá exceder del 5% del saldo deudor de la cuenta principal (Ctas. por cobrar), al cierre de cada uno de los períodos de imposición.

La técnica al indicar la forma de cálculo, no limita la acumulación a un porcentaje con relación al total de cuentas incobrables pues, se estima que la provisión es matemática y de acuerdo con la experiencia de ejercicios anteriores.

No es conveniente sugerir cambios en la ley, porque esto da lugar a leyes totalmente parchadas que provocan confusión, pero sí es conveniente realizar una campaña de extensión educativa por parte de las autoridades fiscales a los contadores y por otra parte emitir instrucciones para que cuando se compruebe el uso correcto de la técnica contable, se acepte esta técnica.

12. INCENTIVOS FISCALES

Existe una gran variedad de exenciones como consecuencia a incentivar la producción nacional a mejorar productos o proteger a los productores nacionales, lo que provoca a ciertos mecanismos contables no reconocidos en la técnica, y sin entrar al análisis de los diferentes casos, consideremos específicamente, el que se refiere al 33% de reinversión de utilidades.

Contablemente no hay principio general, dado que esto es una creación de la ley, sin embargo, su operativa puede asimilarse a la forma como se opera el Superávit de Revaluación, esto es, abrir la cuenta Superávit por reinversión de utilidades, el cual se comenta con las separaciones anuales, y únicamente debe transferirse o disminuirse al venderse los bienes depreciables que han causado la creación de la cuenta que repercute en disminución del pago de Impuestos, esto crea las siguientes situaciones: 1) Divide la utilidad en gravable y no gravable; 2) Base para el cálculo de la utilidad exenta; 3) Apertura del Superávit de Reinversión; 4) Cuenta de Control de los Activos cuyo importe se tomó como base para el cálculo de la reinversión de utilidades.

Todo lo anterior da lugar a la apertura de cuentas y registros no establecidos, sino hasta la emisión de la ley.

Las empresas cumplen con el cálculo y la apertura de las cuentas de superávit, pero no controlan sus activos en forma separada, y en detrimento del fisco., absorber el superávit por Reinversión como superávit ganado, pero sin el correspondiente pago de impuestos, que no es precisamente la finalidad, la cual es la de capitalizar a la empresa, esto es, que la empresa al reinvertir sus utilidades en bienes de producción, acreciente su beneficio y rendimiento sin menoscabo del consumidor y del Estado, lo que no se consigue con la eliminación del citado Superávit por Reinversión de Utilidades.

13. LO PERCIBIDO Y LO DEVENGADO.

La ley define lo percibido, como: además del efectivo, todo medio de pago realmente recibido que libere al deudor, aunque éste haya sido reinvertido, acumulado, capitalizado, acreditado en cuenta, puesto en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o cuando se haya dispuesto de ellos en otra forma, en beneficio del contribuyente o de acuerdo con sus instrucciones:

Este sistema, de sí, no está dentro de la técnica contable que se fundamenta en los principios:-

- 1) No anticipar utilidades;
- 2) No diferir pérdidas;
- 3) Registrar debidamente los gastos capitalizables y los que no lo son, etc.

Los ingresos pueden ser recibidos en períodos al cual no corresponden al servicio o venta, los gastos causados, pueden pagarse en otro, todo esto causa modificación de la utilidad real de las operaciones.

Si existe un mínimo de capital para que una empresa este obligada a llevar contabilidad, debiera fijarse también la obligación a la técnica contable, y a aquellos que no puedan o no deban llevar contabilidad, y por lo tanto, no controlan y les interesa el resultado de operaciones, sería mejor fijarles una tasa impositiva, para que todos se sujeten a ella, con eliminación de gastos, pérdida de tiempo y una recepción directa e inmediata de impuestos.

A lo devengado no se le hace comentario especial, dado que es el que se ajusta a la técnica contable y merece su total vigencia.

14. VALUACION DE INVENTARIOS

Los principios de valuación de inventarios de mas corriente uso son:

- 1) Primeros en entrar, primeros en salir;
- 2) Ultimos en entrar, primeros en salir;
- 3) Precios promedios;
- 4) Precio de costo o mercado el más bajo.

Estos principios funcionan en los siguientes casos: a) el principio de primeros en entrar, primeros en salir, cuando se entra en un período inflacionario, en que los precios se elevan cada día más y las empresas tiene que conservar su estabilidad, lo que indica que se trata de presentar los valores del activo realizable en el precio menor, tratando de nivelar su situación, al evitar que se reflejen las alteraciones inflacionarias en la empresa, buscando asegurar su estabilidad.

Cuando la situación económica general se encuentra estable, lo apropiado es la aplicación del principio de: "Ultimos en entrar primeros en salir", porque en esta forma, los aumentos normales en precios se registran en el inventario para conservar esa estabilidad.

Cuando se mueven muchos productos similares, y de gran rotación, se utiliza el sistema de "precios promedios". Y para conservar la estabilidad en precios, no anticipar utilidades, ni posponer pérdidas, se aplica el precio de costo o mercado el mas bajo.

El principal precepto legal dice:

"Para la valorización de inventarios se usará únicamente la base de costo. Para este efecto, el costo será:

- a) En el caso de los artículos o mercaderías en existencia al comienzo del período de imposición, el precio de inventarios de tales artículos o mercaderías;
- b) En el caso de artículos o mercaderías compradas después de haber comenzado el período de imposición, el precio de factura menos las rebajas comerciales en su caso.

A este precio neto de factura, se añadirán los gastos por transporte, seguro, derechos en su caso, y otros incurridos para poder tomar posesión de las mismas; y,

- c) En el caso de artículos producidos desde el comienzo del período de imposición:
1. El costo de la materia prima y otros suministros que se utilicen o consuman en la preparación del producto;
 2. Gastos por trabajos directos; y
 3. Gastos indirectos, inherentes a la producción de un artículo determinado y necesarios para la misma.

Como se observa, los principios de contabilidad generalmente usados, no son aplicables conforme lo recomendado por la ley.

El sistema establecido por la ley, elimina la posibilidad de tomar las medidas preventivas contra la inflación, o tomar medidas para su estabilidad, dado que el precio de costo puede variar en un mismo artículo, que puede bajar debido a mayor consumo, o que por aparecer un producto nuevo o similar, los que están en existencia de hecho han disminuido de precio con relación a su costo inicial. Con esta cita legal, queda establecido que no se aceptan los principios: primero en entrar primero en salir, último en entrar primero en salir, y el de costo o mercado el más bajo.

Otro artículo legal establece: Los artículos o mercaderías incluidos en el inventario que se han mezclado entre sí, hasta el punto de no poder ser identificados en relación con las facturas correspondientes, se considerará que son los artículos o mercaderías más recientemente adquiridos o producidos, y el costo unitario de los mismos, será el costo para aplicar a las existencias similares del inventario. Con esta última cita se deja eliminado el de los promedios, ya que se fija el último precio de costo como el de todas las exigencias, sin embargo, tiene que considerarse que el precio promedio es el más adecuado en los casos en que se compran productos iguales y similares a granel, y que se venden a un precio corriente o estandar, pero, que por provenir de diferentes casas productoras, hay cierta variación de precios, que pueden y afectan a la utilidad al no usarse el promedio, porque según el precio final puede elevarse el precio del inventario o bajarse inadecuadamente.

15. OTROS SISTEMAS DE VALUACION

La ley también permite el uso de otros sistemas diferentes al de Costo, AL DECIR: "Los costos para la valorización de inventarios podrán determinarse según otros sistemas modernos de contabilidad".

La ley debiera reconocer los procedimientos técnicos, pero condicionando al empresario al dar el aviso de su procedimiento, y además con el deber de cumplir con uno de los principios contables generales, que obliga al Contador registrar sus operaciones en forma sistemática, y siguiendo el mismo método y sistema en cada uno de los ejercicios y en todos, esto es: aplicar los principios en forma consistente.

16. LOS COSTOS EN LA VALORIZACION DE INVENTARIOS.

Los bienes producidos por la propia empresa para su uso y consumo, según la ley, únicamente deben absorber, la Materia prima, la mano de obra directa, los gastos indirectos inherente a la producción de un artículo determinado y necesario para la misma. La especificación es precisa, y se ajusta a la técnica contable.

La especificación legal, es precisa y ajustada a técnica y podría ampliarse o complementarse con la parte mencionada, que se refiera a que podrá hacerse uso de otros sistemas modernos de contabilidad.

17. VALUACION DE INMUEBLES VENDIDOS.

La ley dice: "Los beneficios obtenidos por la venta o permuta de bienes inmuebles o por la explotación, arrendamiento o uso de los mismos. La renta bruta originada por la enajenación a título oneroso de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos, efectuada por persona o entidades inscritas o no como sujetos de gravamen, es igual a la diferencia entre el precio de adquisición o el valor de la matrícula fiscal a opción del contribuyente, y el de su enajenación.

Para los efectos del cálculo del impuesto sobre la renta en la enajenación de inmuebles, cuya revaluación no haya sido obligatoria de conformidad con el Decreto Ley N° 100, se tomará como base el valor registrado en la matrícula fiscal, al momento de efectuar la enajenación.

Desde el punto de vista puramente técnico, esto es, sin prejuzgar la actitud de los que directamente o indirectamente buscan defraudar, la forma recomendada por la ley, deja fuera el precio de costo y sus correspondientes gastos de construcción, remodelación, gastos de escrituración, etc. que técnicamente deben formar parte del costo de los inmuebles, principalmente en los edificios. El texto legal inicial que indica precio de compra o el de la matrícula fiscal a opción del contribuyente, debe aclararse en el sentido, de que se refiere a empresas en las cuales aparecen estos activos, unos como medio especulativos y otros como medios de explotación, y que han trasladado su valor de uso a los bienes motivo de especulación de la empresa, y por lo tanto deben considerarse a su valor de compra menos la depreciación técnica a que fueron afectados.

18. PARA ILUSTRAR LO RELATIVO A LAS CUENTAS INCOBRABLES Y EL SISTEMA DE RESERVA, VEAMOS EL SIGUIENTE EJEMPLO (Hipotético)

La Empresa El Sol, tiene los siguientes saldos:

Clientes (o Cuentas a Cobrar)	Q. 235.000.00
Reserva Cuentas Incobrables	Q. 13.300.00

La Empresa tiene seis años de operar y presenta la siguiente escala de ventas:

	Ventas	Para reserva el 2%
1r. año	130.000.00	2.600.00
2o. año	200.000.00	4.000.00
3r. año	150.000.00	3.000.00
4o. año	210.000.00	4.200.00
5o. año	190.000.00	3.800.00
6o. año	195.000.00	3.900.00
	Importe de reservas calculadas	<u>Q.21.700.00</u>

La diferencia entre el saldo de la reserva y lo operado como pérdida, es: el total que ha sido aplicado a la reserva por haberse comprobado total irrecuperable.

La ley determina que la reserva no debe exceder del 5% del saldo deudor de la cuenta principal. En nuestro ejemplo, el 5% de nuestra Cuenta principal es deQ. 11.750.00.

En tal caso el Auditor Fiscal, tendría que formular un ajuste por el valor de Q. 1.550.00, quebrando en esta forma el sistema contable.

En esta forma se vuelve más difícil para el Empresario, cuando el Contador no interpreta en su correcto sentido lo indicado en la ley, y calcula el 5% al cierre de operaciones, para añadirlo a lo acumulado en ejercicios anteriores, resultando doble ajuste, sobre lo acumulado en ejercicios y el cálculo del último ejercicio registrado.

Se estima que la ley debería aceptar el procedimiento técnico, siempre y cuando, éste sea con carácter consistente y sí refleje la situación real de la cuenta.

19. CONCLUSIONES

Con lo anterior, se ha dejado establecido que si hay criterios diferentes entre los principios Generales de Contabilidad y las leyes que norman los diferentes procedimientos de registro y control de las cuentas con fines fiscales, y por lo tanto, el auditor fiscal (Revisor del Fisco), se encuentra con problemas, pues, primero tiene que comprender cada sistema contable de cada empresa, para luego encaminar su revisión con el fin de establecer que el procedimiento no desvia el producto de la empresa en forma tal que se esté buscando ocultarlo, o que simplemente no se ajusta a la ley.

De donde, al auditor tiene que prepararse para que esté en capacidad de determinar sin dificultad cualquier subterfugio, a la vez tener capacidad para compaginar los criterios técnicos contable con lo preceptuado por la ley.

20. RECOMENDACIONES

Es importante tomar algunas medidas de carácter general, para reencausar procedimientos, hacer más fácil la revisión al auditor, y que la contabilidad llene sus fines básicos de dar al empresario la información de la situación de su empresa y al Estado, que el rendimiento presentado, es exactamente lo normado en ley, para lo cual se proponen las siguientes recomendaciones:

- 20.1 Unificar sistemas contables de acuerdo a cada actividad económica de la Empresa contribuyente, conformar las normas legales a la técnica y a la vez, ésta a la ley, y tener sistemas uniformes.
- 20.2 Emitir en los casos que no existen las normas por medio de las cuales se reglamenten las funciones de los contadores, y que las mismas sean de carácter general.
- 20.3 Recopilar toda la reglamentación legal y contable en un manual de hojas movibles, para que cuando hubiere modificación, únicamente se cambien las hojas conformadas, y así tener a los auditores actualizados.