

ULACIT

**UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA
MAESTRIA EN ASESORIA FISCAL**

**“ PROCEDIMIENTOS DE UNA AUDITORIA TRIBUTARIA EN LA ACTIVIDAD
LECHERA DE LA ZONA NORTE DE COSTA RICA”**

Sustentante: Anatolia Torres Villegas

**PROYECTO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE
*MAESTRIA EN ASESORIA FISCAL***

San José – Costa Rica

OCTUBRE 2004

DECLARACION JURADA

Yo, Anatolia Torres Villegas alumna de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT), declaro bajo la fe de juramento y consciente de la responsabilidad penal de este acto, que soy la autora intelectual de la Tesis de Grado titulada: Análisis de los procedimientos de una auditoría tributaria en la actividad lechera de la zona norte de Costa Rica. Por esta razón, libero a la ULACIT, de cualquier responsabilidad en caso de que mi declaración sea falsa.

Brindada en San José - Costa Rica en el día 02 del mes de noviembre del año dos mil cuatro.

Firma del estudiante: _____

Cédula de Identidad: 5-180-555

ULACIT
UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA

TRIBUNAL EXAMINADOR

Reunido para los efectos respectivos, el Tribunal Examinador de la Escuela de Postgrados compuesto por:

Tutor:
Martín Ureña Cruz, MAF

Director de carrera:
Cesar Enríquez Caruzo, MBA

Presidente del Tribunal
Mauricio Vega Díaz, M.Sc

AGRADECIMIENTO

Gracias a mi Dios por darme fortaleza, al lector y al tutor de este trabajo, a mis compañeros del área de fiscalización, a todas las personas, que de una u otra manera, me asesoraron y, en especial, gracias a mi esposo e hijos por estar siempre conmigo.

Anatolia

INDICE

Declaración jurada.....	i
Tribunal examinador.	ii
Agradecimiento.....	iii
Índice.....	iv
CAPÍTULO I	1
1.2. Justificación:.....	3
1.3. Planteamiento del problema:.....	5
1.4. Formulación del problema:	8
1.4.1. Sistematización:	8
CAPÍTULO II.....	9
MARCO TEÓRICO.....	9
2.1 MARCO TEMPORESACIAL	9
2.1.1. Ministerio de Hacienda:.....	9
2.1.2. Dirección General de Tributación :	9
2.1.3. Administraciones Tributarias:	10
2.1.4. Administración Tributaria de la Zona Norte:	11
2.2. MARCO CONCEPTUAL:.....	13
2.2.1. Necesidad de los Impuestos:	13
2.2. Efectos de los impuestos:.....	14
2.2.1. La evasión:.....	14
2.2.2. Causas de la evasión:	14
2.2.3. Efectos de la Evasión:	16
2.3. Conceptos generales de auditoría:.....	16
2.4. Modelo usual de plan de cuentas para una lechería:	20
CAPÍTULO III	24
PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO	24
3.1. Tipo de investigación:.....	24
3.2. Matriz básica de diseño de investigación:	27
Objetivos	27
General	27
Específicos.....	27
3.3. Matriz de operacionalización de variables:.....	28
3.4. Fuentes y sujetos de información:.....	29
3.4.1. Definición de Fuente:.....	29
3.4.1.1. Fuente primaria:	29
3.4.1.2. Fuente secundaria:.....	29
3.4.2. Definición de Sujeto:.....	31
3.5. Instrumentos de recolección de datos:.....	32
3.6. Alcance y limitaciones de la investigación:.....	33
3.6.1 Alcance:	33

3.6.2. Limitaciones:	34
CAPÍTULO IV	35
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	35
4.1. De las técnicas y procedimientos:	35
4.2. De la importancia de los procedimientos para la realización de una auditoría tributaria a una lechería:.....	36
4.3. De la normativa que rige para la ejecución de una auditoría tributaria a una lechería.	37
4.4. Del manual para realizar una auditoría tributaria a una lechería:.....	48
4.5. De los documentos que se deben considerar para respaldar un expediente de una auditoría tributaria a una lechería.	49
4.6. De la adecuada planificación fiscal en los estudios de auditoría a una lechería:	50
4.7. Del catálogo de cuentas contable de una lechería:.....	51
4.8. Resumen general conocimiento de técnicas y procedimientos:	52
5.1. CONCLUSIONES.....	54
5.2. RECOMENDACIONES	55
BIBLIOGRAFIA	58
ANEXO.....	60
INDICE DE ANEXOS.....	1

CAPÍTULO I

1.1 Introducción:

Con la finalidad de llevar a cabo la labor en forma eficiente se crearon en las distintas zonas del país las Administraciones Tributarias, cuya función principal será la fiscalización, la gestión y la recaudación de los impuestos, además, la asistencia al contribuyente en cuanto a la forma de pago y presentación de las declaraciones, y toda la clase de aspectos que son fundamentales para la eficaz percepción de los tributos.

Este trabajo se dirigirá a analizar los procedimientos que sirvan para mejorar las funciones de auditoría para agilizar la calidad de las mismas, propiamente, en la ejecución de una auditoría tributaria a la actividad de ganado de leche, que es una de las actividades comerciales más importantes, de la Zona Norte, en el cantón de San Carlos, provincia de Alajuela.

La ejecución de una auditoría a nivel fiscal, gubernamental, comercial o privado, está sustentada en la aplicación consistente y técnica de una serie de principios y normas de auditoría, generalmente, aceptadas.

La diferencia que a menudo se encuentra en los distintos tipos de auditoría son consecuencia del enfoque u objetivos que se persiguen. De esta forma, la auditoría fiscal pretende determinar si se han pagado de los impuestos conforme con la legislación vigente; la gubernamental, verificar el uso adecuado de los recursos públicos y la comercial o privada la razonabilidad de la información financiera contable y del control interno.

En general, una auditoría evalúa si se han aplicado, razonablemente, las normas y principios de contabilidad generalmente aceptados.

Todo lo expuesto, obliga a concluir que un auditor debe contar con la preparación académica y la experiencia suficiente acerca de las normas y principios de contabilidad, así como poseer una serie de atributos personales; por ejemplo: sentido común, competencia, pericia y estar en condiciones de adaptarse a los cambios de las distintas empresas sujetas a la auditoría.

La realización de un procedimiento, para la ejecución de una auditoría, debe abarcar una serie de actividades necesarias y previas a la realización de la auditoría propiamente dicha. Se recuerda que para ejecutar una auditoría se debe formular un programa sobre el trabajo por realizar.

El programa de auditoría depende del objetivo del estudio, del tipo y del tamaño de la empresa, además del alcance de la revisión.

El trabajo realizado se ha dividido en seis capítulos distribuidos de la siguiente manera:

El primer capítulo: en él se expone la justificación e importancia del tema, asimismo, se contempla la formulación del problema, y la sistematización de los mismos.

El segundo capítulo: en este se presenta el marco teórico para el análisis de las variables investigadas y aspectos relacionados sobre el tema.

El tercer capítulo: se refiere a la metodología empleada, el tipo de investigación, la fuente y sujetos de la investigación y, además, la definición e instrumentación de las variables.

El cuarto capítulo: se presenta la poca información existente, con relación a los estudios de auditoría que se practicaban en las lecherías, comprende el estudio y análisis de la información para diagnosticar la situación actual que se presenta en la ejecución de la realización de una auditoría tributaria.

El quinto capítulo: se plantean las conclusiones y recomendaciones sobre la implantación de los procedimientos y sobre análisis del estudio.

1.2. Justificación:

La región Huetar Norte se ha convertido, para la industria láctea, en una de las zonas de mayor crecimiento. En la zona norte, se encuentran 810 fincas productoras de leche, para un total de 790 socios activos asociados a la Cooperativa de Productores de Leche Dos Pinos, esta cooperativa tiene como política para los socios, una cuota mínima de entrega por socio de 100 kilos de leche por día.

El ingreso de leche diario a la planta ubicada en Ciudad Quesada, es 500 a 420 mil kilos de leche y las variantes se deben específicamente a la estación climática.

La Cooperativa de Productores de Leche Dos Pinos recibe, diariamente, 834 mil kilos de leche a nivel de todo el país, de los cuales la zona norte entrega 500 a 420 mil kilos de leche, lo que significa que el 80% de la producción entregada corresponde a la zona norte.

Con base en lo anterior, se propone la revisión de esa actividad lechera; ya que, puede constituir una información potencial para los estudios relacionados con esta actividad.

La auditoría fiscal constituye un proceso mediante el cual la Administración Tributaria verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la situación impositiva de los contribuyentes.

A menudo, este proceso permite determinar las áreas críticas en los estados financieros y en la aplicación de los principios de contabilidad; sin embargo, no debe dejar de lado la perspectiva del estudio y transformar la función de fiscalización como asesoría para los contribuyentes.

En lo que respecta a las funciones de auditoría que ejecuta la Administración Tributaria de la Zona Norte, están establecidas en el Plan Anual de fiscalización y se agrupan por programas.

Dentro de los más importantes se pueden mencionar:

-Grandes Empresas Regionales:

En este programa, se hace un examen de todas las obligaciones tributarias en que la iniciativa de liquidación corresponda al contribuyente.

-Saldos a Favor:

Se realiza un estudio de los créditos fiscales en el impuesto de ventas y omisiones de ingresos.

-Denuncias:

Se hace un análisis del aspecto sobre el cual fue denunciado.

-Cruces de información (Declarantes Inexactos, Omisos y Ocultos):

Dentro de este punto, se hace un análisis de las ventas, las compras, e ingresos por concepto de alquileres, intereses, servicios profesionales, transportes, comisiones, reparaciones y mantenimiento de equipo y maquinaria, de aquellos contribuyentes que registren valores diferentes a los detectados mediante información externa, o la presentada en las declaraciones.

-Retenciones:

En este programa, se hace un análisis de las retenciones a las que está obligado el retenedor.

-Tarjetas de crédito:

Se lleva a cabo un análisis de los ingresos de los contribuyentes agrupados por sectores económicos, sobre los que se cuenta con información sobre sus ventas realizadas con tarjetas de crédito.

-Contratos Especiales:

Se realiza una verificación del beneficio fiscal aplicado por contratos de incentivos fiscales con el Estado.

-Indicadores Tributarios:

En este programa, se hace un análisis de los ingresos o el costo de ventas.

Las acciones de estos programas están encausados a lograr un control masivo, en los aspectos de cobro y fiscalización de los contribuyentes.

1.3. Planteamiento del problema:

La Administración Tributaria no cuenta con un manual de procedimientos en el ejercicio de la labor fiscalizadora, propiamente, para la actividad lechera; por lo que con el presente trabajo se pretende dar los lineamientos por seguir para guiar al auditor fiscal en su labor de inspeccionar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Comprender que inspeccionar significa comprobar que lo declarado está debidamente justificado, a su vez, significa investigar sobre aquello que no está declarado ni contabilizado, sobre aquello que está encubierto o disfrazado en la contabilidad.

Los procedimientos de auditoría constituyen las acciones o los actos consecutivos y coordinados que se realizan en el curso o trabajo de una auditoría y forman un conjunto de técnicas de aplicación simultáneas o sucesivas que utiliza el auditor para llevar a cabo sus labores de examen, verificación, evaluación, obtención de la evidencia y preparación del informe.

La finalidad de los procedimientos de auditoría son el medio o instrumento para obtener evidencia comprobatoria suficiente, adecuada y pertinente de cada cuenta, aspecto o conjunto de hechos sujetos a examen que permita emitir una conclusión acerca del estudio realizado.

Como la auditoría es un proceso sistemático para obtener evidencia, tienen que existir conjuntos de procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor para recopilar la información. Aunque los procedimientos apropiados varían de acuerdo con cada compañía, el auditor siempre tendrá que apegarse a los estándares generales establecidos por la profesión.

La definición señala que la evidencia se obtiene y se evalúa de manera objetiva. Por consiguiente, el auditor debe emprender el trabajo con una actitud de independencia mental, neutral.

La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. La definición no es restrictiva en cuanto a la naturaleza de la evidencia revisada, más bien, implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada. Él debe considerar cualquier elemento que le permita hacer una evaluación objetiva y expresar un dictamen de naturaleza profesional.

Los informes sobre las actividades económicas y otros acontecimientos toman, por lo general, la forma de informes financieros, especialmente, de estados financieros, pero esta definición de auditoría es lo bastante general como para incluir los informes que puedan tomar la forma de declaraciones de impuestos, convenios contractuales, informes de funcionamiento, estudios de factibilidad y muchos otros tipos de informes.

El papel del auditor es determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y los informes que no se han presentado

de estos sucesos. Los usuarios del informe que, por lo general, no conocen directamente lo que acontece en realidad, quieren que el auditor les asegure que la información presentada sea una declaración objetiva de los sucesos reales y sus resultados.

La medición y el informe de los acontecimientos económicos deben estar de acuerdo con los principios establecidos. El auditor tiene que estar familiarizado con los principios aplicables para cada situación de informes y debe tener la capacidad suficiente para determinar si dichos principios han sido aplicados de manera apropiada. Lo más común es que el auditor utilizará las Normas Internacionales de Información Financiera, pero, en algunas ocasiones, los principios apropiados podrían ser las leyes, los reglamentos del impuesto sobre la renta, los convenios contractuales, los manuales de procedimientos, los requisitos fijados por el gobierno, y otras disposiciones establecidas.

Para examinar y evaluar información, deben interactuar tres puntos fundamentales:

- 1.-Adecuado conocimiento del ente a auditar y sus operaciones.
- 2.-Total familiaridad con su sistema de información.
- 3.-Clara concepción de los principios de medición y comunicación, convencionalmente, usados para describir formas económicas.

La Administración Tributaria viene mejorando los mecanismos de control sobre el manejo de los impuestos, pues una forma de percibir mayores recursos consiste en su correcta y eficiente recaudación, para lo cual, es imprescindible fortalecer y mejorar los estudios de auditoría realizados.

Se pretende emitir un informe determinado, si se tienen los controles para desarrollarlos con eficiencia e incrementar la recaudación, externando las

recomendaciones del caso sobre los problemas detectados, cuantificando su efecto y estableciendo otras posibles consecuencias.

1.4. Formulación del problema:

¿Cuáles son las técnicas y procedimientos de la auditoría tributaria en la actividad de ganadería de leche o lecherías en la zona norte en Costa Rica?

1.4.1. Sistematización:

- 1.4.1.1. ¿Qué lineamientos se utilizan para realizar una auditoría tributaria en la actividad lechera?
- 1.4.1.2. ¿Cuáles son las labores de fiscalización que realiza la Administración Tributaria en la actividad lechera?
- 1.4.1.3. ¿Cómo documentar los procedimientos de la auditoría, específicamente, en la actividad de ganadería de leche?
- 1.4.1.4. ¿Qué mecanismos fiscalizadores se especifican para llevar a cabo las actuaciones fiscalizadoras sobre grupos de contribuyentes identificados en la producción de leche?
- 1.4.1.5. ¿Cómo determinar los mecanismos de control que existen para detectar las áreas de mayor evasión fiscal en las lecherías?

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

En el presente capítulo, se desarrollan diferentes temas: Una reseña histórica del Ministerio de Hacienda, de la Dirección General de Tributación, de la Administración Tributaria de la Zona Norte, aspectos generales del Derecho Tributario, la auditoría, y la auditoría fiscal, de las técnicas y los procedimientos de fiscalización en la actividad lechera.

2.1 MARCO TEMPORES PACIAL

2.1.1. Ministerio de Hacienda:

Se creó por decreto E-214 de setiembre de 1825, con el nombre de Tesorería Nacional. El 21 de octubre del mismo año se modificó y se conoció como Dirección General de Hacienda.

Posteriormente, sufrió otras modificaciones hasta el año 1948 que se cambia al nombre de Cartera de Economía y Hacienda.

“En 1996 se agregaron la Dirección General de Integración Económica y la Dirección General de Estadística y Censos, que pasaron luego a formar parte del Ministerio de Industria y Comercio. Este cambio originó el nombre de Ministerio de Hacienda”.(Mesen.1985:11)

2.1.2. Dirección General de Tributación :

Se creó mediante decreto ejecutivo N°160 del 30 de julio de 1917 y fue reformado mediante decreto N° 27146-H del 15 de julio de 1998, denominándose Dirección General de Tributación.

“Esta Dirección actúa como una oficina de servicios, que tiene como meta primordial que los contribuyentes de los diferentes impuestos cumplan con sus obligaciones tributarias de manera eficiente y espontánea. Para tal efecto, y como es lógico, la Dirección General de Tributación ha buscado dar mayor eficiencia en su gestión pública, así como convertirse en un ente administrativo más funcional y acorde con las necesidades actuales, lo cual evidentemente dará como resultado un beneficio directo de los contribuyentes, que son los usuarios de los servicios que presta la Administración Tributaria. (Ministerio de Hacienda. 2003)

La estructura interna de la Dirección General de Tributación está constituida por el director general, quien tiene a cargo cinco divisiones y diez administraciones territoriales.

La división, que lleva a cabo la programación y la dirección de las actividades en las áreas de fiscalización, es la división de fiscalización.

2.1.3. Administraciones Tributarias:

Con la finalidad de llevar a cabo la labor en forma eficiente, se crearon en distintas zonas del país las Administraciones Tributarias quienes serán las encargadas de ejecutar los planes emanados de la Dirección General previamente elaborados por las divisiones.

La Dirección General de Tributación, desde 1974, ha establecido las oficinas regionales llamadas ahora Administraciones Tributarias en aquellas zonas con alta concentración de actividades económicas, como: Puntarenas, Limón, Ciudad Quesada, Liberia, San Isidro de Pérez Zeledón, Alajuela, Heredia, San José y Cartago; cada una de ellas tiene a su cargo la atención de una zona, geográficamente, bien delimitada por cantones y distritos, además existe una Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes con cobertura nacional, pero delimitada a fiscalizar a las grandes empresas previamente seleccionadas.

2.1.4. Administración Tributaria de la Zona Norte:

Esta oficina se creó el 19 de agosto de 1979, como una oficina regional. Se ubica en una zona de tipo semirural. El crecimiento del número de establecimientos comerciales, ha generado, en los últimos años, un número mayor de contribuyentes inscritos en los registros de impuestos de renta y ventas.

Dentro de sus principales objetivos se mencionan los siguientes:

- Mantener contacto permanente con los contribuyentes de la región, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de estos.

- Poner en igualdad de condiciones tributarias, a aquellos miembros de la región asignada, con programas dirigidos a la fiscalización, cobertura y recaudación.

- Orientar y resolver las consultas e información, además de los reclamos y asistencia a los contribuyentes activos y en potencia, en forma precisa.

La Administración Tributaria de la Zona Norte cubre alrededor de 8500 km cuadrados. Territorialmente, se cubren las siguientes zonas:

PROVINCIA	CANTON	DISTRITO
Alajuela	Alajuela	San Miguel
Alajuela	San Ramón	San Isidro de Peñas Blancas
Alajuela	Grecia	Río Cuarto
Alajuela	Alfaro Ruiz	Zarcero, Laguna, Tapezco, Palmira, Zapote, Guadalupe.
Alajuela	San Carlos	Quesada, Florencia, Buena Vista, Aguas Zarcas, Venecia, Pital, Fortuna, Tigra, Palmera, Venado, Cutris, Monterrey, Pocosol.
Alajuela	Los Chiles	Los Chiles, Caño Negro, El Amparo, San Jorge.
Alajuela	Guatuzo	San Rafael, Buena Vista, Cote
Guanacaste	Tilarán	Arenal
Heredia	Sarapiquí	Sarapiquí, La Virgen, Horquetas

La Administración Tributaria desarrolla todas las funciones de índole ejecutiva atribuidas a la institución y estas son emanadas por las cinco divisiones antes mencionadas.

2.2. MARCO CONCEPTUAL:

Todo Estado desarrolla las actividades financieras para procurarse recursos con qué satisfacer las necesidades públicas; los ingresos se obtienen para este fin; estos son conocidos como ingresos públicos, los cuales son variados y sus características y efectos también son diferentes.

Entre los principales ingresos públicos están los impuestos que son una contribución general o específica, impuesta por el Estado a quien tiene o en quien se presume tiene capacidad contributiva, para destinar lo recaudado al financiamiento de las necesidades públicas.

2.2.1. Necesidad de los Impuestos:

El impuesto es una exigencia obligatoria que pesa sobre los ciudadanos y las empresas, establecida por decisión unilateral del Estado con la finalidad de atender sus gastos. Su propósito fundamental es el mantenimiento de los gastos públicos, cuya erogación sirve para la consecución de metas de interés general.

En esencia, se puede señalar como el origen de los impuestos, la necesidad del hombre de existir y vivir en grupos sociales coordinados en el seno de una comunidad política.

Así el impuesto nace como un deber natural de los miembros de la sociedad a contribuir, materialmente, al sostenimiento de las cargas públicas, según sus propios medios; en el caso de Costa Rica, la norma que regula la obligación de contribuir con el sostenimiento de las necesidades públicas está establecido en el artículo 18 de la Constitución Pública.

En un régimen de propiedad privada, como en este caso, solo un eficaz sistema tributario es el medio adecuado para que los miembros de la sociedad

participen activamente en el sostenimiento de las cargas públicas imprescindibles con el fin de mantener los servicios colectivos.

2.2. Efectos de los impuestos:

2.2.1. La evasión:

Consiste en eludir el pago del impuesto, es decir, nadie lo cubre; tal es el caso del contrabando, la ocultación de los ingresos para el pago del impuesto sobre la renta, omitir la expedición de facturas en las que, conforme con las leyes vigentes se debe cubrir el impuesto, como sucede con los impuestos de ventas y de consumo vigentes. La evasión existe donde quiera que haya impuestos.

Esto pone de manifiesto que los impuestos sobre la renta (utilidades) y, en general, sobre las ventas son muy susceptibles a la evasión, por lo que merecen especial atención de la Administración Tributaria sobre todo en nuestro país, donde su recaudación representa más del 80% de los ingresos por impuestos y su carácter de autoliquidables exige establecer mecanismos de control que garanticen su cumplimiento.

“Para combatir la evasión tributaria es importante que se tenga conocimiento de sus principales causas y efectos, de manera que se orienten los esfuerzos de la Administración hacia esos aspectos”. (Dirección General de Tributación, 1996:70)

2.2.2. Causas de la evasión:

a) De carácter legal:

Ciertas leyes importantes no fueron redactadas con claridad suficiente. Asimismo, la débil e inoportuna aplicación de las mismas ha permitido al contribuyente evadirlas con gran tranquilidad.

Además, un mecanismo legal que ha provocado grandes injusticias es la amnistía tributaria, porque se ha premiado a contribuyentes incumplidos, perdonándoles multas e intereses, lo que representa una rebaja en los valores reales adecuados.

b) De carácter administrativo:

La falta de un sistema informático eficiente y oportuno, la duplicación de funciones por parte de diferentes unidades administrativas y el lento trámite que se ha dado a las consultas, los reclamos y recursos han hecho que la gestión administrativa sea densa y por consiguiente, poco eficiente.

c) De carácter económico:

La proliferación de tributos fiscales y de exenciones, así como la presencia de una permanente inflación por muchos años han sido causas de evasión, tanto por la variedad impositiva, como por el factor distorsionante en las utilidades de los negocios.

d) De carácter psicológico:

Los contribuyentes son por naturaleza renuentes al pago de los tributos, se puede afirmar, en términos generales, que en la sociedad existe una carencia de conciencia y cultura tributaria.

2.2.3. Efectos de la Evasión:

a) Bajos niveles de recaudación:

La evasión tributaria ha originado bajos niveles de recaudación que se evidencian en la poca participación de los tributos dentro de la financiación del Estado, así como en el déficit fiscal.

a) Alta morosidad:

La mora tributaria ha superado los límites de lo manejable y al no cobrarse, ágilmente, se vuelve voluminosa en documentos y trámites administrativos dando como resultado un monto considerable de recursos no recaudados.

b) Necesidad de medidas de política económica:

La necesidad de mayores recursos ha obligado al Estado a adoptar medidas de política económica como la amnistía tributaria, la creación de nuevos tributos (activos) y el incremento de tarifas, lo que genera distorsiones en la equidad del sistema impositivo.

c) Desestímulo para los contribuyentes cumplidores:

La evasión tributaria no controlada ha desalentado e incitado la elusión del pago de las obligaciones fiscales a contribuyentes honestos y, más aún, cuando no alcanzan a gozar íntegramente del beneficio del pago de sus impuestos, mientras ven como otros contribuyentes evaden sin ser sancionados.

2.3. Conceptos generales de auditoría:

"Como la auditoría es un proceso sistemático de obtener evidencia, tienen que existir conjuntos de procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor

para recopilar la información. Aunque los procedimientos apropiados varían de acuerdo con cada compañía, el auditor siempre tendrá que apegarse a los estándares generales establecidos por la profesión". (Cook, 1987:5)

La auditoría se divide en cuatro fases, que avanzan en forma secuencial:

1. La fase de preparación comienza con la decisión de realizar la auditoría. Abarca todas las actividades, desde la selección del equipo de auditoría hasta la recolección de información.
2. La fase de ejecución empieza con la reunión de apertura en las instalaciones del auditado, incluyendo la recolección y el análisis de información. Esto se hace mediante entrevistas, observación de las actividades en proceso y el examen de materiales o productos y registros.
3. La fase del informe supone convertir las conclusiones del equipo de auditoría a un producto tangible. Abarca la reunión de cierre con los gerentes y la emisión del informe de auditoría.
4. La fase de cierre se refiere a las acciones que son resultado del informe de auditoría y el registro de todo lo relevante que ocurre durante la ejecución de la auditoría. Para aquellas auditorías en que se identifican algunas debilidades del auditado, la fase de cierre incluye el seguimiento y evaluación de las acciones de otras personas para resolver el problema e impedir que ocurran de nuevo. Por lo general, esta parte se conoce como acción correctiva.

La auditoría como función se ha clasificado e identificado de varias maneras, las más significativas son las siguientes: la auditoría interna, auditoría externa y la auditoría fiscal.

La función de fiscalización comprende todo el conjunto de tareas que tienen como objeto obligar al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Para eso, la función de fiscalización debe ser dirigida para que:

- a) Todos los contribuyentes estén inscritos, para así tener un control de los registrados como declarantes.
- b) Que todos los inscritos presenten sus declaraciones, en el tiempo establecido por ley.
- c) Que los contribuyentes que presentan sus declaraciones lo hagan correctamente, en los respectivos formularios normalizados, aplicando lo establecido en los mismos.

La meta por alcanzar es que los contribuyentes cumplan con las disposiciones respectivas y como no se puede actuar directamente sobre todo el universo de declarantes, la fiscalización debe ser selectiva, para lo cual se utilizan los criterios de selección publicados en el Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización, publicados mediante Decreto N° 25050-H en la Gaceta N° 62 del 28 de marzo de 1996 y sus reformas.

La base normativa con que se rige la Administración Tributaria para la debida fiscalización y revisión de las declaraciones presentadas por los contribuyentes es el Código Tributario, en primera instancia y el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

Esta normativa le da la facultad al auditor fiscal, realizar las investigaciones necesarias para comprobar los datos de las declaraciones juradas, a su vez, lo pertinente a los libros legales, y a toda la documentación que respalda dicha declaración.

En ejercicio de las amplias facultades de investigación y fiscalización con que cuenta para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración Tributaria podrá llevar a cabo inspecciones tributarias con el fin de determinar la ocurrencia de los hechos generadores de los impuestos que administra, cuantificar las bases de estos y, en general, verificar los elementos que configuran la obligación tributaria. Por este medio podrá:

- a) Realizar el examen de los comprobantes, libros, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada del sujeto pasivo. Igualmente, se podrá examinar la información de trascendencia tributaria que se halle en poder del sujeto pasivo.
- b) Verificar las cantidades, calidades y valores de bienes y mercancías, confeccionar inventarios de estos, controlar su confección o confrontar, en cualquier momento, los inventarios con las existencias reales.
- c) Verificar en todas sus etapas el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios. Los funcionarios deberán guardar la confidencialidad de la información que lleguen a conocer en el ejercicio de esta facultad.
- d) Citar o requerir a los sujetos pasivos y terceros para que, en los casos y bajo las condiciones que establece la ley, rindan declaraciones o presenten informes.
- e) Requerir de toda persona física o jurídica, pública o privada, la información de trascendencia tributaria que se deduzca de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.
- f) Fiscalizar el transporte de bienes.
- g) Obtener, de otras entidades públicas, en los casos y bajo las condiciones que establece la ley, copia de los informes que en el ejercicio de sus tareas de control hayan efectuado con relación a los contribuyentes, responsables o declarantes investigados, y recabar de aquellas el apoyo técnico necesario para el cumplimiento de sus tareas.

- h) Realizar el control de ingresos por ventas o prestación de servicios gravados.
- i) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos que permita la ley.

Las actuaciones de comprobación e investigación podrán tener carácter total o parcial, según tengan por objeto la verificación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo, con relación a los tributos que administra la Dirección General de Tributación, o bien se trate de una parte de uno o varios impuestos o deberes del sujeto pasivo, o haga referencia a hechos determinados.

En igual forma, los sujetos pasivos deberán poner a disposición cualquier información de trascendencia tributaria que la Administración requiera para verificar su situación tributaria.

2.4. Modelo usual de plan de cuentas para una lechería:

Las cuentas que más se utilizan en los registros contables de una lechería se mencionan a continuación:

Cuentas de ingresos:

Venta de ganado.

Venta de leche.

Otros ingresos.

Cuentas de Activos:

Efectivo.

Bancos

Cuentas por cobrar.

Documentos por cobrar.

Inventario de ganado.

Ganado en desarrollo.

Existencia de productos veterinarios.

Existencia alimentos y concentrados.

Gastos adelantados.

Ingresos acumulados.

Mobiliario y equipo oficina.

Terrenos.

Edificios.

Herramientas.

Vehículo de trabajo.

Maquinaria.

Ganado en producción.

Cuentas de pasivos:

Cuentas por pagar.

Documentos por pagar.

Hipotecas por pagar.

Acreedores prendarios.

Impuestos por pagar.

Gastos acumulados.

Ingresos adelantados.

Cargas patronales por pagar.

Cuentas de Patrimonio:

Capital aportado.

Utilidades retenidas.

Superávit.

Cuentas de Gastos:

Gastos de potrero.

Vacunas y medicamentos.

Sueldos y salarios.

Depreciaciones.

Agotamiento de ganado.
Materiales diversos.
Gastos diversos.
Mantenimiento sanitario de animales.
Mantenimiento de equipo y maquinaria.
Mantenimiento de potreros.
Combustibles y lubricantes.
Electricidad.
Agua.
Teléfono.
Cargas Patronales.
Costo de venta de ganado.
Gastos administrativos y de ventas.
Impuestos.
Intereses.

Complemento de activo:

Depreciación Acumulada.
Agotamiento acumulado.

Para este análisis se tomarán en cuenta los registros contables como los siguientes:

- Las inversiones en terrenos, cercas e instalaciones permanentes se contabilizan como activo fijo.
- El mantenimiento y reparación de cercas son costos de operación.
- Debe controlarse específicamente el inventario dados sus cambios por peso, tamaño y edad.
- Registro contable al nacer un ternero.
- Venta en el destete: se registra como inventario y su mantenimiento como costo.
- Para un semental o una ternera para la cría: se registra como activo fijo.

- Determinación del Inventario Final:

Inventario Inicial
+compras
+nacimientos
-mortalidad
-Ventas
=Inventario Final

En el anexo se muestra un sistema contable dentro del cual está el catálogo de las cuentas de una lechería, adecuado para los requerimientos de esta actividad que se desarrolla en la zona norte, y que se toma como marco de referencia en los estudios de auditoría aplicado a esta actividad.

CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO METODOLÓGICO

3.1. Tipo de investigación:

El contenido de este capítulo hace referencia al tipo de metodología de investigación existente y al método aplicado para alcanzar los objetivos propuestos en el desarrollo del presente trabajo. Asimismo, se hace una descripción de los sujetos y fuentes de información a los cuales fue necesario recurrir, los alcances y limitaciones y a la definición e instrumentalización de las variables a las cuales se acude a lo largo de la investigación.

Para establecer una investigación acorde con las necesidades de la misma, es necesario recurrir a términos teóricos, con el propósito de obtener éxito en la investigación. Por lo tanto, el presente capítulo muestra los conceptos teóricos enmarcados, para obtener una interpretación integral de las variables derivadas de esta.

Para desarrollar el presente trabajo, se utilizó la **investigación descriptiva**, y la **investigación exploratoria**. La investigación descriptiva es definida por Venegas de la siguiente manera:

"Trata de describir las diferentes modalidades de cambio, formación o estructuración de un fenómeno y sus relaciones con otros, mide y compra resultados para una mejor interpretación de una situación."(Venegas, 1986: 20)

Lo anterior, se puede sintetizar en el hecho de que la investigación descriptiva trata, no solo de medir y recolectar datos, sino, también de comparar e

interpretar los resultados que describen en la mejor forma posible una situación y así partir de un análisis detallado y sistemático de la realidad.

Por otra parte, Gómez define la investigación descriptiva de la siguiente manera:

"Aquellas técnicas o instrumentos que se emplean cuando se desea describir un conjunto de datos, sin importar la profundidad y el detalle con que se haga."(Gómez, 1998: 18).

La investigación descriptiva permite medir o evaluar diferentes aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno por investigar y sirve para analizar cómo es y se manifiesta un fenómeno y sus partes.

En su sentido más riguroso, comprende la descripción, el registro, el análisis y la interpretación de la naturaleza, la composición o los procesos de los fenómenos. Se orienta sobre las conclusiones más importantes o cómo una persona, grupo o entidad, se conduce o funciona en el presente.

La investigación exploratoria, se utilizó, básicamente, como premisa en la preparación del terreno de la investigación y fue aplicado en el capítulo I, en el análisis del contexto, así como en la formulación del problema y los objetivos que guiarán la investigación.

De acuerdo con Hernández, Fernández y Batista:

"el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado o que no ha sido abordado antes". Los estudios exploratorios en pocas ocasiones constituyen un fin en sí mismos, "por lo general determinan tendencias, identifican relaciones potenciales entre variables y establecen el tono de investigaciones posteriores más rigurosas".(1991:59,60).

Se caracteriza por ser más flexible en su metodología y ser más amplios y dispersos.

El objetivo de cualquier ciencia es adquirir conocimientos y la elección del método adecuado permite conocer la realidad, es por lo tanto fundamental. El problema surge al aceptar como ciertos los conocimientos erróneos o viceversa. Los métodos inductivos y deductivos tienen objetivos diferentes y podrían ser resumidos como desarrollo de la teoría y análisis de la teoría respectivamente. Los métodos inductivos están generalmente asociados con la **investigación cualitativa**; mientras que, el método deductivo está asociado frecuentemente con la **investigación cuantitativa**.

La investigación cuantitativa es aquella en la que se recogen y analizan datos cuantitativos sobre variables. La investigación cualitativa evita la cuantificación. Los investigadores cualitativos hacen registros narrativos de los fenómenos que son estudiados mediante técnicas como la observación participante y las entrevistas no estructuradas.

La diferencia fundamental entre ambas metodologías es que la cuantitativa estudia la asociación o relación entre variables cuantificadas y la cualitativa lo hace en contextos estructurales y situacionales.

La investigación cualitativa trata de identificar la naturaleza profunda de las realidades, su sistema de relaciones, su estructura dinámica. La investigación cuantitativa trata de determinar la fuerza de asociación o correlación entre variables, la generalización y el planteamiento de objetivos de los resultados a través de una muestra para hacer inferencia a una población de la cual toda muestra procede. Tras el estudio de la asociación o correlación pretende, a su vez, hacer inferencia causal que explique por qué las cosas suceden o no de una forma determinada.(Unidad de Bioestadística. 2003)

De lo anterior se deduce que, este método cualitativo con la investigación cualitativa es técnicamente indispensable para dar comienzo a esta investigación.

En el capítulo VI fue utilizado este método, al obtener la información que sirvió de análisis para desarrollar los resultados.

3.2. Matriz básica de diseño de investigación:

Tema	Problema	Objetivos	
		General	Específicos
Procedimientos de una auditoría tributaria en la actividad lechera de la zona norte de Costa Rica.	¿Cuáles son las técnicas y procedimientos necesarios para una auditoría tributaria en la actividad de ganadería de leche en la zona norte?	1. Identificar las técnicas y procedimientos necesarios para la ejecución de una auditoría tributaria en la actividad de ganadería de leche en la zona norte.	1. Analizar los procedimientos utilizados para realizar una auditoría tributaria a la actividad lechera. 2. Especificar que técnicas se utilizan en las actuaciones fiscalizadoras a la actividad lechera. 3. Investigar información acerca de un sistema contable y del respaldo de documentos de las auditorías que se practican en la

			actividad de lechería.
--	--	--	------------------------

3.3. Matriz de operacionalización de variables:

Variable	Definición conceptual	Definición Operacional	Indicadores	Instrumentos de recolección de datos.
1. Nivel de conocimiento sobre los procedimientos para realizar una auditoria tributaria a la actividad lechera.	1. Es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente los hechos relacionados con actos de carácter tributario.	1. Son los procedimientos de auditoria utilizados por el auditor más allá de los libros contables.	1. Porcentaje de conocimiento de los procedimientos para realizar una auditoria tributaria a la actividad lechera.	1. Itens 1 y 4 de entrevista a auditores fiscales de la Administración Tributaria Zona Norte.
2. Grado de conocimiento de los auditores en las técnicas para el desarrollo de una auditoria tributaria a la actividad lechera.	2. Es la evaluación de las declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.	2. Es la ejecución y cumplimiento de las técnicas aplicadas a los estudios de una auditoria tributaria a la actividad lechera.	2. Porcentaje de conocimiento de los auditores en las técnicas en el desarrollo de una auditoria tributaria a la actividad lechera.	2. Observación directa e itens 5 en la ejecución de una auditoria tributaria
3. Grado de información que existe acerca un sistema contable y de los documentos de respaldo en el desarrollo de la ejecución de una	3. Es la planificación fiscal mediante el sistema registrado en la contabilización de las operaciones, que permitan estimar de forma razonable la	3. Es el estudio de la razonabilidad con que la empresa ha registrado contablemente sus operaciones, y el alcance del	3. Porcentaje de información acerca de un sistema contable y de los documentos de respaldo en la ejecución de una	3. Itens 7 y 8 de la entrevista a los auditores fiscales de la Administración Zona Norte

auditoria tributaria a la actividad lechera.	utilización de las posibilidades legales.	respaldo de la documentación.	auditoria tributaria a la actividad lechera.	
--	---	-------------------------------	--	--

3.4. Fuentes y sujetos de información:

Con el objetivo de medir las variables propuestas en el desarrollo de esta investigación, la información recopilada se obtuvo por medio de un conjunto de elementos escogidos por el investigador como medios para ser aplicados en la solución del problema planteado en el presente estudio.

3.4.1. Definición de Fuente:

Principio, fundamento, causa y origen de algo.

"Documento obra o materiales que sirven de información o inspiración a un autor." Enciclopedia SALVAT No6 ,1988:1680).

3.4.1.1. Fuente primaria:

Para llevar a cabo el desarrollo de esta investigación y tener completa claridad sobre el tipo de información necesaria se procedió de la siguiente manera:

- Se aplicó cuestionario a los cinco auditores fiscales de la Administración Zona Norte.
- Se observó directamente el proceso fiscalizador que se lleva a cabo en los estudios de auditoría tributaria.

3.4.1.2. Fuente secundaria:

- Folletos elaborados por la División de Fiscalización:

Se analizó toda la documentación que fue elaborada en la División de Fiscalización, acerca de los procedimientos de la ejecución de una auditoría.

- Archivos e informes varios:

Se tomó en cuenta en la investigación, datos e informes acerca de la ejecución de las auditorías en la Administración Zona Norte.

- Bibliografías:

La bibliografía seleccionada sirvió de apoyo en la comprensión del problema existente, y fue aplicada en la investigación.

- Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

Se analizó detenidamente la Ley que regula todo el aspecto tributario.

- Ley del Impuesto sobre la Renta:

Esta norma es muy importante para el proceso del desarrollo de una auditoría.

- Manuales elaborados por la Dirección General de Tributación:

Se consideró el único manual de procedimientos en la ejecución de una auditoría tributaria, como referencia para los estudios de las lecherías.

- Organismos externos:

Se consultó a organismos externos, instituciones como: CAPLE (Centro de Análisis de la Producción Lechera en la Zona Norte); Cámara de Ganaderos de San Carlos, con la finalidad de ampliar el trabajo de campo y recopilar información adicional que permita tener una visión más general del campo lechero en la zona.

- También se consideró la documentación contable de una lechería para tener de referencia, y así el auditor pueda tener una herramienta para hacer una

comparación de la composición de las cuentas que conforman la contabilidad de una lechería.

- Revistas de Jurisprudencia Tributaria:

Se analizó toda la jurisprudencia, con el propósito de considerar la parte legal en las determinaciones de la actividad lechera.

- Reglamento General de Gestión, Fiscalización, y Recaudación Tributaria:

Se considera la parte normativa, como la que regula todo el proceso de la auditoría, desde el principio, hasta el final.

- Reglamento sobre los Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes:

Este reglamento es muy importante; ya que, este rige los criterios por el cual puede ser auditorada una empresa.

3.4.2. Definición de Sujeto:

"Asunto o materia de que se habla o escribe. En la lógica tradicional el sujeto es aquello de lo cual se dice o predica algo."
(Enciclopedia SALVAT No13, 1988:3470).

Se contó con el valioso aporte de dos funcionarios profesionales tributarios y del asesor legal de la División de Fiscalización de la Dirección General de Tributación, así como los cinco profesionales tributarios, auditores fiscales de la Administración Tributaria de la Zona Norte.

Básicamente, la mayor parte de la información acerca de la actividad lechera se obtuvo de consultas verbales y reiteradas visitas a la finca donde se produce leche.

3.5. Instrumentos de recolección de datos:

Los instrumentos son herramientas necesarias para recopilar la información que sirva de base para reorientar el proceso de auditoría fiscalizadora, hacia una auditoría más investigativa, saliéndose de los libros contables de la empresa y obtener un mejor aprovechamiento tanto de los recursos como del proceso mismo.

Los instrumentos utilizados son los siguientes:

- Guía de cuestionario:

Constituye una lista de preguntas que se confeccionaron para ser aplicadas a los auditores fiscales de la Administración Tributaria Zona Norte. (ver anexo #5).

- Guía de investigación bibliográfica: Recopilación documental:

Constituye una lista de material bibliográfico que se elaboró para realizar la investigación, se procedió a seleccionar aquel material que resultara acorde con las exigencias del tema.

- Guía de recolección de datos estadísticos:

Esta recolección de datos constituye la parte fundamental para lograr fundamentar la investigación como lo son los datos estadísticos de la aplicación del cuestionario de la siguiente forma:

De acuerdo con la muestra no probabilística, para evaluar el tema se practicó el cuestionario solamente a los profesionales tributarios de la Administración, por tratarse del grupo de interés, homogéneo que tiene las

mismas características o funciones que se pueden conceptualizar como una condición o evento importante que está sujeto a medición y así determinar los resultados.

La validación del cuestionario se realizó mediante la colaboración de profesionales tributarios de la Área de Gestión conocedores de la materia tributaria aplicando un criterio de discriminación teniendo presente el objetivo del estudio y proceder continuamente a su revisión y evaluación con el fin de: a) asegurarse de que los datos se refieran al problema, b) ver si de ellos se desprende la existencia de nuevos problemas y c) derivar posibles cambios o mejoras.

Luego se procedió a numerar cada pregunta de la número uno a la número ocho, permitiendo la codificación de cada ítem, con el propósito de cuantificar, procesar y agrupar la información obtenida para llevarla a gráficos que permitan presentar y utilizar la interpretación y el análisis de los resultados.

- Instrumento de observación:

Por la poca información que existe con relación a una fiscalización de una lechería lo recomendable fue observar directamente las técnicas y procedimientos aplicados a casos relacionados con la actividad, para así poder valorar los procedimientos y las técnicas que se usan en la revisión de los casos.

Se observó desde la asignación del caso en donde el auditor busca toda la información que se encuentra en la base de datos con el propósito de establecer las áreas de riesgo que serán sometidas a estudio y a su debida verificación.

3.6. Alcance y limitaciones de la investigación:

3.6.1 Alcance:

El alcance se circunscribe al estudio de las técnicas y procedimientos que se deben aplicar a la actividad lechera en la Zona Norte y, además, que sirva como material de apoyo, tanto para la Dirección General de Tributación, como para las diferentes Administraciones Tributarias del país.

3.6.2. Limitaciones:

Existen elementos que limitan el desarrollo de la investigación como son:

- a) La falta de información, por escrito, sobre el tema de la Auditoría Fiscal.
- b) Los cambios en las técnicas y los procedimientos que se realizan en las funciones de auditoría. Además, cabe mencionar que la auditoría es solo un control “a posteriori” de las actividades del contribuyente, por eso, se deja de lado el control ejercido por otras unidades administrativas de la Administración Tributaria.
- c) El desarrollo de la investigación se circunscribe solo la zona norte, donde se produce la mayor cantidad de leche del país.

CAPÍTULO IV

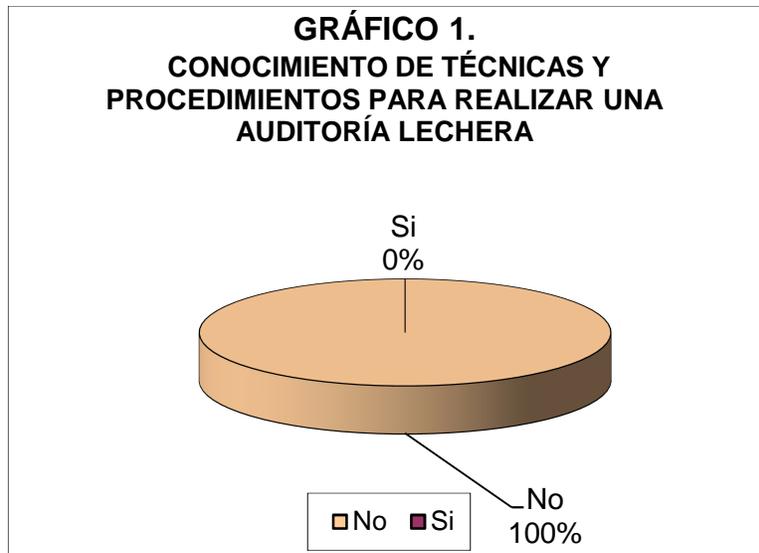
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

El presente capítulo expone los resultados obtenidos al examinar los aspectos relacionados en la ejecución de una auditoría tributaria enfocada a la actividad lechera en la Administración Tributaria Zona Norte, mediante un cuestionario a los auditores fiscales, así como el material bibliográfico, leyes, reglamentos y documentos elaborados por la División. Se toman como base, los últimos cuatro años en que se han realizado pocos estudios en esta actividad, esto dificultó encontrar suficiente información.

El cuestionario aplicado a los auditores se realizó en el mes de setiembre 2004. De acuerdo con el conocimiento de los auditores se obtuvo el siguiente resultado:

4.1. De las técnicas y procedimientos:

Los auditores fiscales manifestaron no tener conocimiento sobre las técnicas y los procedimientos, específicamente, para la ejecución de una auditoría tributaria a una lechería.



Fuente: Cuestionario auditores fiscales ATZN

Como resultado de la aplicación del cuestionario, en el gráfico N° 1 se muestra como el 100% de los auditores fiscales no conoce de técnicas y procedimientos para realizar una auditoría tributaria en la actividad de lechería.

4.2. De la importancia de los procedimientos para la realización de una auditoría tributaria a una lechería:

Los encuestados manifestaron que es importante que existan los procedimientos para la realización de estudios de auditoría a la actividad lechera; ya que, es una de las actividades económicas de mayor desarrollo en la zona.



Fuente: Cuestionario auditores fiscales ATZN

Como se puede apreciar en el gráfico N° 2 el 100% de los encuestados considera importante la existencia de los procedimientos en la labor fiscalizadora en la actividad lechera.

4.3. De la normativa que rige para la ejecución de una auditoría tributaria a una lechería.

Los encuestados coinciden en que la normativa la cual rige para estudio de auditoría tributaria ya está dada, por la importancia que tiene este principio legal, se desglosan los extractos más importantes como lo es el Código Tributario, el Reglamento de gestión, fiscalización y recaudación tributaria, así como la Ley y reglamento de renta.



Fuente: Cuestionario auditores fiscales ATZN

Como resultado de la aplicación del cuestionario, en el gráfico N° 3 se muestra que el 100% de los auditores manifestaron que la normativa aplicable a cualquier estudio de auditoría y, en este caso, a una auditoría tributaria en una lechería se fundamenta en las leyes descritas a continuación:

- 1- El Código Tributario.
- 2- Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.
- 3- Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para la Fiscalización.
- 4- Ley y reglamento del impuesto sobre la renta.

1. Código Tributario:

El Código Tributario establece en el Título IV, Capítulo I las facultades y deberes de la Administración Tributaria, entendida esta como el órgano administrativo que tenga a su cargo la fiscalización y verificación del correcto cumplimiento de los tributos, por todos los medios y procedimientos legales. (Artículo 103).

En este sentido el Código autoriza a la Administración Tributaria para:

- a) Requerir a cualquier persona natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale;
- b) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente;
- c) Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en este Código y las leyes tributarias respectivas.

El titular de la Dirección General de Tributación está facultado para fijar mediante resolución con carácter general, los límites para disponer del archivo de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial, estas, en razón de su bajo monto o porque no se pueden cobrar, no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción. Se decreta el archivo por incobrabilidad, en caso de pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor sobre los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución del titular de la Administración que revalidará la deuda.

Los titulares de las Administraciones territoriales y de grandes contribuyentes ordenarán archivar las deudas y, en casos concretos, revalidarlas.

d) Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplique y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado,

e) Interpretar, administrativamente, las disposiciones de este Código, las de las leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, y para evacuar consultas en los casos particulares, fijando, en cada caso, la posición de la Administración, sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y la de los organismos jurisdiccionales competentes.

La auditoría fiscal como disciplina que pretende verificar las declaraciones juradas de los contribuyentes, está contemplada en el artículo 123 del Código Tributario, el cual textualmente dice:

"Las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes y responsables y cualesquiera libros, escrituras y demás documentos, en cuanto en ello deba constar la información relativa a la liquidación o el pago de los tributos, están sujetos a la comprobación de la Administración Tributaria. Para tal efecto ésta puede practicar, dentro de la ley y por intermedio de los funcionarios debidamente autorizados, todas las investigaciones, diligencias y exámenes que considere necesarios y útiles para comprobar dichas declaraciones juradas y los datos contenidos en los libros, escrituras y demás documentos antes mencionados.

Efectuada la verificación se debe cobrar la diferencia de tributa que resulte a cargo del contribuyente o responsable declarante, o, en su caso, de oficio se le debe devolver el exceso que haya pagado".

En los casos en que no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria, esta puede determinar de oficio la obligación tributaria, sea en forma directa o mediante estimación. Si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella (Art. 124).

Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el artículo 109 de este código.
- b) Que no se presenten los documentos justificados de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten, y
- c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 de este código.

El procedimiento que debe seguir la Administración en estos casos está en los artículos 125, 126 y 127 del citado código.

Hasta el momento. se ha tratado la fiscalización como el examen crítico de las declaraciones juradas, los registros contables y la determinación de la materia imponible, dejando de lado la verificación de los deberes formales.

Debe entenderse por deberes formales toda disposición de carácter obligatorio que abarca todos los contribuyentes, establecida por las leyes tributarias.

El Código Tributario tipifica los siguientes deberes formales:

- a) Cuando lo requieran las leyes o los reglamentos o lo exija dicha Administración en virtud de las facultades que le otorga este código:
 - i) Llevar los libros y registros especiales a que alude el art109 de este código.
 - ii) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar oportunamente sus modificaciones;
y
 - iii) Presentar las declaraciones que corresponda;
- b) Conservar, en forma ordenada, los libros de comercio, los registros, los documentos y los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados.
- c) Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar;
- d) Presentar o exhibir en las oficinas de la Administración Tributaria o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, documentos y demás comprobantes, relacionados con hechos

generadores de sus obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten.

- e) Comunicar, a la Administración el cambio del domicilio fiscal;
- f) Concurrir, personalmente, o por medio de sus representantes debidamente autorizados, a las oficinas de la Administración Tributaria, cuando su presencia sea requerida.

2. Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria:

El Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, establece en el Capítulo V las disposiciones relativas a la función de fiscalización (art40).

En este sentido el Reglamento faculta a la Administración para:

"La función de fiscalización tiene por objeto comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos, con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes, propiciando la regulación correspondiente. Para tal efecto, la Administración Tributaria gozará de amplias facultades de control, en los términos que establece la ley y que desarrolla el presente Reglamento.

Para los efectos del presente Reglamento dicha función se entiende referida a los tributos administrados por el Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de la Tributación Directa".

Los funcionarios de la Administración Tributaria que tienen como función la fiscalización, están facultados para las revisiones según lo establece el artículo 44 del citado Reglamento:

En ejercicio de las amplias facultades de investigación y fiscalización con que cuenta para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración Tributaria podrá llevar a cabo inspecciones tributarias con el fin de determinar la ocurrencia de los hechos generadores de los impuestos que administra, cuantificar las bases de estos y, en general, verificar los elementos que configuran la obligación tributaria. Por este medio podrá:

- a) Realizar el examen de los comprobantes, libros, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada del sujeto pasivo. Igualmente, podrá examinar la información de trascendencia tributaria que se halle en poder del sujeto pasivo.
- b) Verificar las cantidades, calidades y valores de bienes y mercadería; confeccionar inventarios de estos; controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales.
- c) Verificar, en todas sus etapas, el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios. Los funcionarios deberán guardar la confidencialidad de la información que lleguen a conocer en el ejercicio de esta facultad.
- d) Citar o requerir a los sujetos pasivos y terceros para que, en los casos y bajo las condiciones que establece la ley, rindan declaraciones o presenten informes.

- e) Requerir de toda persona física o jurídica o privada, la información de trascendencia tributaria que se deduzca de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.
- f) Fiscalizar el transporte de bienes.
- g) Obtener de otras entidades públicas, en los casos y bajo las condiciones que establece la ley, copia de los informes que en el ejercicio de sus tareas de control hayan efectuado en relación con los contribuyentes, responsables o declarantes investigados, y recabar de aquéllas el apoyo técnico necesario para el cumplimiento de sus tareas.
- h) Realizar el control de ingresos o prestación de servicios gravados.
- i) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos que permita la ley.

Cuando las tareas de comprobación que lleven a cabo los funcionarios de la Administración Tributaria recaigan, esencialmente, en los aspectos enunciados en el inciso a) de este artículo, estas se denominarán inspección contable.

3. Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización:

En este sentido, este Reglamento faculta a la Administración Tributaria para fiscalizar a los contribuyentes utilizando cualquier criterio establecido en el artículo 1:"La selección de contribuyentes para fiscalización de los impuestos que

administra el Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de la Tributación Directa, se fundamentará en al menos uno de los siguientes criterios:

- a) Todos los contribuyentes clasificados como Grandes contribuyentes Nacionales" o como "Grandes Empresas Regionales" serán seleccionados para ser auditados, al menos una vez, cada cuatro años.
- b) Que en la información declarada de los diferentes impuestos por los contribuyentes se detecten diferencias obtenidas por declaraciones de terceras personas.
- c) Que los indicadores tributarios o financieros se desvíen, significativamente, de los indicadores promedio.
- d) Que se generen saldos a favor en todos los meses del año.
- e) Que se apliquen beneficios fiscales como contratos de exportación, forestales, turísticos...
- f) Que se hubiera omitido alguna de las declaraciones a las cuales este afecte al contribuyente.
- g) Que exista información de trascendencia tributaria sobre la situación tributaria del contribuyente, ya sea por medio de denuncias interpuestas por terceras personas.

3. La Ley y reglamento del impuesto sobre la renta:

La Ley de impuesto sobre la renta, N° 7092, publicada el 21 de abril de 1988, estipula la obligación de gravar todas las empresas cuyas actividades

generen utilidades; también establece su debida reglamentación. La actividad de ganado de leche está incluida dentro de esta Ley.

El artículo N° 58 del reglamento de la Ley del impuesto sobre la renta, establece la obligación de practicar inventarios y la forma de registrarlos para todos los declarantes que obtengan rentas, dentro de lo que se incluyen los semovientes.

El anexo N° 1, numeral 2.6 y 2.7 del reglamento del impuesto sobre la renta dice así:

"Depreciación de semovientes. El ganado dedicado a la leche y el hato reproductor de ganado dedicado a la cría, se considerarán como activo fijo, siempre que se lleve un sistema contable adecuado que permita acumular su costo, identificándolo por cabeza, lote o grupo de ganado que posea las mismas características y edad. El ganado indicado solo podrá ser depreciado hasta un quince por ciento (15%) en cada período fiscal, a partir del momento en que cumpla los tres años. Al considerarse como activo fijo, el ganado dedicado a la cría, debe separarse en dos grupos principales: "ganado de producción", sujeto a depreciación, cuyo mantenimiento constituye un gasto y "ganado en desarrollo", no sujeto a depreciación, para el cual su mantenimiento constituye un gasto. Para tener derecho a la deducción del gasto por depreciación que se establece en este numeral, el contribuyente deberá llevar un registro especial del ganado dedicado a la cría o a la leche, en producción, el que detallará, por cada animal, grupo o lote, con idénticas características, los siguientes datos: a) fecha de adquisición o traspaso a las cuentas de "ganado en producción". b) si los declarantes dedicados a la actividad lechera o de cría, también se dedican a la comercialización (desarrollo y engorde) de esa clase de ganado, estarán obligados a llevar cuentas separadas para cada actividad, por cuanto el ganado objeto de comercialización se clasificará como activo circulante. c) las cuentas del activo "ganado de cría en desarrollo" o "ganado de leche en desarrollo", que no estarán sujetas a depreciación, se debitarán con las nuevas adquisiciones según su costo, con las crías nacidas en el período fiscal, a las que se asignará el valor de un colón(¢1.00) y con la proporción de gastos de mantenimiento, al final del período fiscal, como se establece en párrafos siguientes. Las cuentas se acreditarán por las ventas, pérdidas, muertes o con los traspasos efectuados a cualquiera de las cuentas de ganado en producción. Para efectos de estos créditos se aplicará el costo que les corresponda a la fecha en que se realicen. Los gastos de mantenimiento de ganado, al final de cada período fiscal para las actividades de cría y de leche, se distribuirán proporcionalmente de acuerdo con los saldos de las cuentas de "ganado en desarrollo" y ganado en producción".

La parte proporcional que corresponda al "ganado en desarrollo", se distribuirá entre el número de cabezas e incrementará el costo por unidad; la parte proporcional correspondiente al "ganado en producción" será un gasto deducible. En los casos en que se enajene ganado a cualquier título, por tratarse de práctica habitual en estas actividades, la diferencia entre el valor del traspaso y el que aparezca registrado en libros en cualquiera de las cuentas de "ganado en desarrollo" o "en producción", constituirá pérdida deducible de renta gravable para el enajenante, según corresponda. Lo anterior de conformidad con lo dispuesto en el inciso f del párrafo 4º, artículo 8º de la Ley. Para los efectos de la depreciación de otra clase de ganado, distinto al vacuno, la Dirección dictará, mediante resolución, las pautas que regirán. Las empresas agropecuarias y agroindustriales podrán aplicar el incentivo previsto en la Ley Fodea (Nº 7064 del 19 de abril de 1987), en cuanto a la deducción de gastos por depreciación de activos nuevos, previa solicitud en ese sentido ante la Administración Tributaria. Para calcular el gasto adicional por depreciación, originado en este incentivo, se tomará el porcentaje de depreciación que corresponde al bien por el método de línea recta conforme a la tabla contenida en el Anexo 2 de este Reglamento y se aplicará durante los años de la mitad de vida útil estimada para el activo de que se trate, según ese mismo anexo. No se reconocerá este beneficio si la vida útil estimada para el activo de que se trate, según ese mismo anexo. No se reconocerá este beneficio si la vida útil de los activos con respecto a los cuales se solicita, ha expirado, sin perjuicio de las rectificaciones que conforme al Código de Normas y Procedimientos Tributarios el contribuyente está facultado a realizar".

Con base en, todo lo anterior las Administraciones Tributarias tienen toda la facultad para la revisión, modificación de todo lo que respalda las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes, propiamente en una auditoría fiscal ejecutada por un auditor fiscal de la Administración Tributaria.

4.4. Del manual para realizar una auditoría tributaria a una lechería:

Los auditores fiscales encuestados manifestaron que no se cuenta con un manual para realizar una auditoría tributaria a una lechería.



Fuente: Cuestionario auditores fiscales ATZN

Como se puede apreciar en el gráfico N° 4 el 100% de los encuestados no cuentan con un manual para realizar una auditoría tributaria a una lechería.

4.5. De los documentos que se deben considerar para respaldar un expediente de una auditoría tributaria a una lechería.

Los entrevistados manifestaron que no se cuenta con un documento que indique lo que se debe considerar para respaldar un expediente de auditoría tributaria a una lechería.



Fuente: Cuestionario a auditores fiscales ATZN

Como resultado de la aplicación del cuestionario, el gráfico N° 5 se muestra como el 100% de los auditores no conoce de un documento específico en donde indique lo que se debe considerar para respaldar un expediente de auditoría a una lechería.

4.6. De la adecuada planificación fiscal en los estudios de auditoría a una lechería:

Los auditores entrevistados manifestaron que no hay una adecuada planificación fiscal para desarrollar y aplicar a los estudios de auditoría a una lechería.

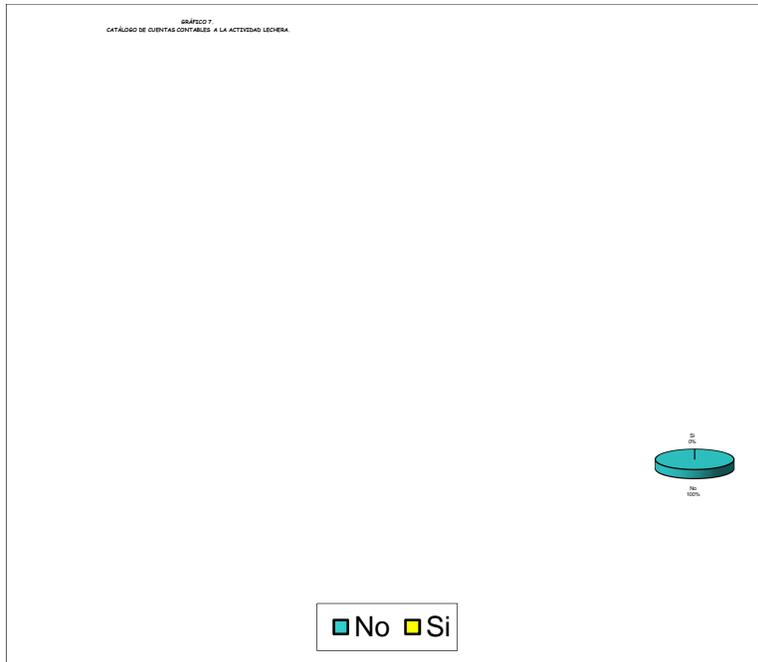


Fuente: Cuestionario auditores fiscales ATZN

Como resultado de la aplicación del cuestionario a los auditores, en el gráfico N° 6, se muestra como el 100% de los auditores manifestó que no se da una adecuada planificación fiscal a los estudios de auditoría a la lechería.

4.7. Del catálogo de cuentas contable de una lechería:

Los auditores entrevistados dijeron no conocer un catálogo de cuentas contables que le sirva de guía para los estudios de auditoría tributaria a una lechería.



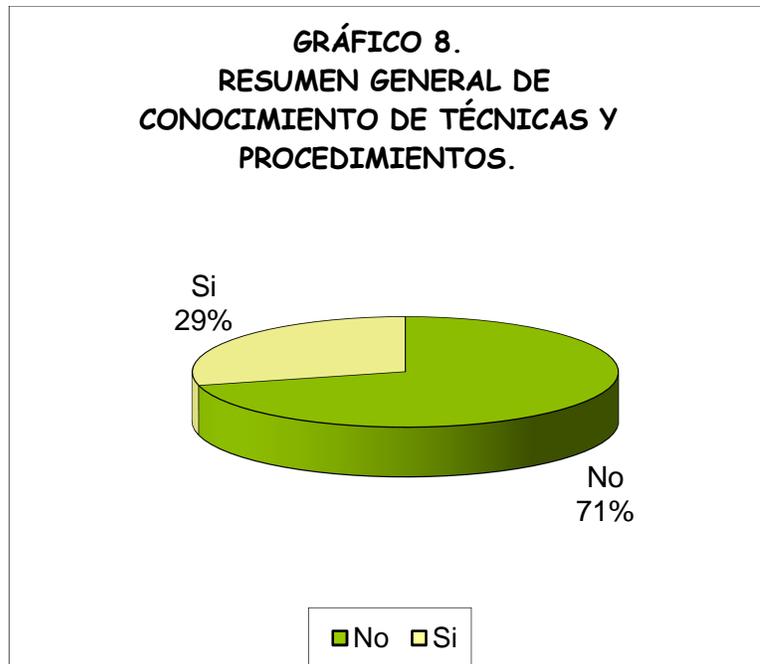
Fuente: Cuestionario auditores fiscales ATZN

Como resultado de la aplicación del cuestionario, en el gráfico N° 7 se muestra como el 100% de los auditores fiscales manifiesta no conocer de un catálogo de cuentas contable que le sirva de guía para realizar estudios de auditoría a una lechería.

4.8. Resumen general conocimiento de técnicas y procedimientos:

Comentario general:

Al aplicar el cuestionario que fue preparado, para tal efecto, se sometió a conocimiento de los auditores fiscales del área de fiscalización de la Administración Tributaria Zona Norte.



Fuente: Entrevista auditores fiscales ATZN

Como se puede apreciar en el gráfico N° 8 el 71% de los encuestados no conoce de técnicas y procedimientos que se apliquen, específicamente, a la ejecución de una auditoría tributaria a la actividad lechera y además, consideran importante que existan técnicas y procedimientos en los estudios aplicados a la actividad en la Administración Tributaria Zona Norte, dado que es una de las actividades comerciales de mayor desarrollo en la zona, en donde los entrevistados coinciden que el buen resultado de los estudios relacionados a esta actividad va a depender de la planificación y aplicación de las técnicas y los procedimientos establecidos.

Con respecto al 29% los funcionarios opinan que conocen de la normativa uniforme que rige para cualquier estudio de auditoría y por ende sería aplicable a la actividad lechera.

5.1. CONCLUSIONES

Del análisis del trabajo anterior se obtienen las siguientes conclusiones:

5.1.1. La formulación de los procedimientos en el programa que realiza la Administración, se hizo partiendo de una base prácticamente nula, ya que no se cuenta con estudios de auditoría realizados a la actividad lechera.

5.1.2. La Dirección General de Tributación por medio de la División de Fiscalización, deben de plantear propuestas sobre la evaluación de las técnicas y procedimientos en los estudios de auditoría para las diferentes actividades que son de trascendencia tributaria en cada zona lo que permite orientar al auditor hacia mejores revisiones y por ende la recaudación.

5.1.3. La falta de medios suficientes de información acerca de contribuyentes dedicados a la producción de leche, imposibilita, en gran parte. las tareas propias que realiza el auditor.

5.1.4. La Administración Tributaria de la Zona Norte cuenta con un documento llamado Métodos de Fiscalización, en donde a manera general , se dan los procedimientos básicos en esta labor, y sirve de guía para el auditor, lo que permite una orientación de las tareas de planeación, evaluación y obtención de la evidencia que permita dar conclusiones y recomendaciones.

5.1.5. La auditoría no puede circunscribirse a la aplicación de un procedimiento, ya que los resultados dependen en gran parte de la visión del auditor, de su creatividad y su perspicacia.

5.2. RECOMENDACIONES

Como se ha mencionado en este trabajo, es sumamente importante, recomendar procedimientos en la ejecución de una auditoría tributaria en la actividad lechera:

5.2.1. Capacitar el personal en la metodología de las técnicas de auditoría, acerca de las normas de control interno, los principios y técnicas de auditoría en la actividad lechera, para que los resultados sean más productivos, que de ninguna manera limiten la creatividad o iniciativa de los auditores. Se recomiendan los siguientes procedimientos:

➤ **Análisis de la información:**

La actuación fiscalizadora en una lechería es de carácter parcial; ya que, van encaminadas a comprobar los cruces de información, específicamente, la información obtenida de la Cooperativa Dos Pinos, porque esta consiste en la principal fuente de información para el control cruzado, no obstante, se debe de valorar otras fuentes de información que van a depender de las relaciones comerciales del contribuyente.

➤ **Identificación de las áreas de riesgo:**

El auditor en primera instancia revisará la cuenta de ingresos; la identificación de las áreas podrá comprender una sola de las obligaciones del contribuyente o varias de ellas, de tal manera que, las áreas escogidas orienten los pasos por seguir de la investigación, y que vienen a ser cuentas en los registros financieros de relevancia para el estudio y que pueden reflejar alguna situación de interés tributario, que lleve al objetivo de toda auditoría fiscal, el cual es determinar la diferencia de los impuestos dejados de enterar al fisco.

➤ **Determinar el plan de trabajo:**

Determinar las obligaciones tributarias que afecten al contribuyente. Las lecherías están afectadas por el impuesto sobre la renta; con base en esta obligación el área a examinar sería la de ingresos principalmente, sin dejar de lado algunas otras cuentas del estado de resultados de interés fiscal, dependiendo del análisis comparativo de año a otro.

En definitiva se trata de elaborar un verdadero plan de trabajo por parte del auditor y, a la vez, este sea suficientemente flexible, ante hechos de relevancia que evidencien un área de riesgo importante no considerada en el plan inicial, conforme a los resultados que se van obteniendo en el transcurso de la ejecución de la auditoría.

➤ **Comprobación:**

El auditor debe verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a su vez, debe comprobar lo declarado, lo contabilizado y el respaldo que aporte o su documentación ya sean los comprobantes de ingresos, gastos, compras, en comparación con lo realmente declarado por el sujeto pasivo con el fin de determinar cualquier diferencia susceptible de ser gravada.

5.2.2. Hay que realizar una labor de concienciar a los contribuyentes para que suministren la información de terceras personas de forma correcta, puntual y efectiva, mediante campañas masivas de información en donde se haga ver la importancia de la colaboración para con la Tributación.

5.2.3. Que la División de Fiscalización se dé a la tarea de desarrollar una planificación fiscal por actividades que tengan mayor crecimiento económico en cada zona donde está establecidas cada Administración tributaria en todo el país, la cual se convertirá en una herramienta importante al alcance de los funcionarios

a efecto obtener información en forma eficiente para cumplir con las metas establecidas.

BIBLIOGRAFIA

Arter Dennis, (1996). **Auditorías de calidad para la efectividad de su empresa.** México: Panorama.

Contraloría General de la República (1986). **Manual de Procedimientos de Auditoría para la Contraloría General de la República, entidades y Organos a su Fiscalización.** San José, Costa Rica.

Cook John, y Winkle Gary (1987). **Auditoría.** México: Mcgraw-Hill.

Diccionario Enciclopédico SALVAT.(1988). Barcelona, España. Salvat.

Dirección General de Tributación. (1996). **Revista de Jurisprudencia Tributaria No 5.** San José, Costa Rica. Imprenta Nacional.

División de fiscalización, (1996). **Métodos de Fiscalización.** San José, Costa Rica. DGT.

División de Recaudación y Atención al Contribuyente, (1999). Información contenida en la página de Internet de Tributación. San José, Costa Rica. DGT.

Dovetta Mabel y Guadagnini Horacio (1995). **Diccionario de Administración y Ciencias afines.** México. Grupo Noriega.

Eilers Karen. (1994). **Caracterización de las Lecherías en San Carlos.** U.N.A.

Estrada, Jorge (1999). **Código de Normas y Procedimientos Tributarios.** San José, Costa Rica. Instituto de Estudios Tributarios Contables.

Estrada, Jorge (1996). **Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria..** San José, Costa Rica. Instituto de Estudios Tributarios Contables.

Flores, Enrique. (1984). **El Impuesto sobre la Renta.** Educa.

Gómez, M. (1998). **Estadística Descriptiva.** San José, Costa Rica. EUNED.

Guilliani ,Carlos. (1978) **Derecho Financiero.** De Palma.

Hernández Sampieri, Fernández Carlos y Batista Pilar. (1991) **Metodología de la Investigación.** Mc Graw-Hill. Interamericana de México. S.A. de C.V.

Holmes, A. (1978). **Principios Básicos de Auditoría.** México. Continental.

Méndez, Carlos E.(2001). **Metodología**. Colombia. Mc.Graw Hill.

M.E. Enaminger: (1976). **Zootecnia General**. Argentina. El Ateneo.

Ministerio de Hacienda. (1984). **Objetivos y Funciones**. San José, Costa Rica. Dpto de Divulgación.

Ministerio de Hacienda. (2003). **Inicios del Ministerio de Hacienda en Costa Rica**. Fecha de acceso 28 de noviembre.

Rojas, L.A. (1995). **Descripción y caracterización del sistema de producción de la leche en la región media-alta en el cantón de San Carlos. Santa Clara, San Carlos**. ITEC.

Valverde D., Miriam. **Situación Actual y Plan de Acción de la Actividad Lechera**. (1994). Revista. San José, Costa Rica: MAG

Venegas, Pedro. (1986). **Algunos Elementos de Investigación**. San José, Costa Rica. EUNED.

Unidad de Bioestadística. **Investigación Cuantitativa y Cualitativa**. Fecha de acceso 28 de octubre.

ANEXO

INDICE DE ANEXOS

1. Aspectos importantes que debe considerar el auditor en su investigación.....	2
2. Reseña histórica del ganado de leche en la zona norte.....	9
3. Evolución de la ganadería de leche en la zona norte.....	9
4. Sistema contable de una lechería.....	13
5.Cuestionario.....	21

En este apartado, se mencionan algunos aspectos importantes por considerar en la ejecución de una auditoría tributaria en una lechería, una reseña histórica del ganado de leche en la zona norte, así como un catálogo de cuentas que sirva de referencia en los estudios de los actividad lechera:

1. Aspectos importantes que debe considerar el auditor en su investigación:

El auditor deberá de tomar en cuenta en la investigación los siguientes elementos que son muy importantes en el desarrollo del estudio:

- aspectos fiscales.
- aspectos contables.

Aspectos Fiscales:

El auditor fiscal debe interesarse sobre todo en revisar las cuentas de resultados, ya que estas cuentas afectan directamente la determinación de la utilidad, y en consecuencia la determinación de los impuestos. En una lechería se revisan las siguientes cuentas:

a) Cuenta de Ingresos:

Hay que analizar las principales fuentes de ingresos que tenga la empresa, que puede ser por:

- Venta de leche.
- Venta de ganado.
- Otros

Este rubro tiene mucha importancia fiscal, ya que es la forma más común que utilizan algunas personas para no pagar los impuestos, mediante la ocultación de los ingresos.

El auditor investigará si hay inexactitud en la contabilidad a través de la información de terceras personas. Verificará que las ventas según estudio (información de las cooperativas) no presenten diferencias a la información suministrada por el contribuyente.

b) Determinación del costo de la mercadería vendida:

Es muy importante que se verifique el costo de la mercadería vendida, porque dependiendo del monto que resulte por este concepto, así será la utilidad que se declare y el impuesto que se pague.

Se debe revisar el registro de todo el hato, los nacimientos, animales tanto en desarrollo (no depreciables), como en producción (depreciables), así como también la mortalidad, esto con el propósito que no se estén dando alteraciones en los valores de los animales, y además de que no se estén ocultando existencias de animales.

c) Cuenta gastos:

Con respecto a la fiscalización de los gastos aplicados, y como principio de la legislación vigente, todo gasto debe estar respaldado con comprobantes fehacientes y ser necesarios para producir ingresos gravables.

De lo anterior, el auditor tendrá que hacer un adecuado estudio para que no existan comprobantes sin requisitos, duplicaciones, y principalmente que los gastos deben guardar una relación directa con las actividades propias de la empresa.

En la actividad lechera es muy dado que se dé una mala clasificación de los costos de producción y los gastos, debido a que parte de los costos de producción que vienen a aumentar el activo, son incorporados como gastos, produciéndose un aumento en los mismos, y por los tanto para efectos fiscales disminuye la utilidad de la empresa.

La Ley de impuesto sobre la renta, N° 7092, publicada el 21 de abril de 1988, estipula la obligación de gravar todas las empresas cuyas actividades generen utilidades; también establece su debida reglamentación. La actividad de ganado de leche está incluida dentro de esta Ley.

El artículo N° 58 del reglamento de la Ley del impuesto sobre la renta, establece la obligación de practicar inventarios y la forma de registrarlos para todos los declarantes que obtengan rentas, dentro de lo que se incluyen los semovientes.

El anexo N° 1, numeral 2.6 y 2.7 del reglamento del impuesto sobre la renta establece la depreciación de semovientes.

Aspectos Contables:

Otro de los elementos que debe considerar el auditor para la revisión es el respaldo contable de lo declarado. La contabilidad de una lechería es una técnica donde por medio de registros y libros se obtiene información de sus operaciones en cuanto a los activos, pasivos, patrimonio y resultados. Es un medio efectivo para mantener el control de las transacciones que se van realizando en la empresa en cuanto a la obtención de animales y productos.

Los principales detalles que deben llevarse en la contabilidad de una lechería se relacionan con los gastos e ingresos, acreedores y deudores,

evaluaciones y valoraciones de ganado y el capital utilizado en el período fiscal para que así la lechería mantenga registros sobre:

-Facturas, estados, relaciones de ingresos y egresos.

-Asegurarse que las facturas faciliten la información.

-Si se realizan pagos con cheques sin respaldo de facturas o estados de cuenta, debe tomarse una nota de los talonarios de cheques.

Por otra parte es muy importante la determinación de los costos, ya que la empresa podrá darse cuenta si está obteniendo ganancias o pérdidas, para esto hay que considerar: semillas, herbicidas, fertilizantes, insecticidas, mano de obra contratada, compra de animales, alimentación de animales, medicamentos, maquinaria, equipo, instalaciones, depreciaciones(propiedad, planta y equipo) y agotamiento (animales que aplican), arrendamientos (sí la tierra es alquilada), intereses (sí trabaja con capital ajeno), servicios contratados(mezcla de granos, transporte), electricidad, agua, teléfono, entre otros.

En este aspecto es muy importante tener claro que deben diferenciarse los costos de los gastos, tomando como costo aquellas erogaciones directas para lograr la producción y como gasto lo que se debe pagar para mantener la lechería en actividad pero que a su vez no están relacionados con el proceso productivo.

Los costos relacionados con esta actividad se pueden clasificar de acuerdo a su naturaleza en:

-Costos fijos: son aquellos que independientemente al volumen productivo deben realizarse, es más de importar que hayan o no operaciones se deben realizar como el caso de alquileres de tierra, inversiones en maquinaria y equipo, alambre y postes.

-Costos Variables: aumentan a medida que el volumen de producción es mayor y disminuyen en caso contrario, como el caso de combustibles, alimento de ganado, electricidad, alambres y postres concentrados, sales, productos veterinarios, inseminación artificial.

-Costos Directos: están directamente relacionados con el proceso productivo como el caso del valor de la semilla, fertilizantes, alimentos de animales.

-Costos Indirectos: aquellos que son necesarios para lograr la producción pero que no están directamente relacionados con el proceso productivo, por ejemplo el equipo de trabajo, mantenimiento de bodegas.

Por lo tanto, como se puede observar los costos directos e indirectos pueden a su vez ser fijos o variables, pero independientemente a esto, todos entran en el proceso de determinación de los costos totales y unitarios. Los primeros referidos al valor total que se invirtió para lograr la producción y el segundo costo de cada unidad producida (animal).

El cálculo de los costos en la lechería se aplica como activo circulante a los animales en los tres primeros años de vida y como activo fijo en los siete siguientes ya que la vida útil de una vaca es de aproximadamente diez años; por tanto los costos son parte del valor de los animales cuando se aplica como activo circulante. A los potreros se les debe aplicar depreciación por el pasto sembrado.

Conclusión de las actuaciones:

El auditor dará por concluida la actuación fiscalizadora una vez que se hayan obtenido los datos y pruebas necesarias para respaldar los ajustes practicados. Luego procede a llamar al contribuyente y comunicarle el estudio practicado en la lechería, donde se le entrega una acta de conclusión de la

actuación fiscalizadora, en la cual se le informa al representante legal, o interesado las diferencias obtenidas en los rubros revisados, para que este decida regularizar su situación tributaria, declarando los impuestos determinados, de no producirse la regularización se le notificará el documento legal llamado traslado de cargos.

Respaldo de la información:

Las hojas de trabajo que confeccione el auditor, (preferiblemente hechas en computadora) en el proceso de la revisión tienen que cumplir con su objetivo, que es el de información: como mínimo en el encabezado contendrán el nombre del dueño de la lechería, el título de la hoja que va direccionado al contenido y el período que se está revisando.

Las hojas de trabajo constituyen los registros y documentos de la evidencia recabada por el auditor en el proceso de la auditoría. En particular, en esta actividad de la lechería el control cruzado con la Cooperativa Dos Pinos, nos va a permitir determinar si los ingresos declarados por la lechería son exactamente los mismos que reportó la Cooperativa, por lo tanto deberá dejarse evidencia probatoria en las hojas de trabajo del análisis de este cruce de información.

Además el auditor, si lo estima necesario, hará sus observaciones sobre algo en particular de los hechos descritos en la hoja de trabajo, o también podrá hacer referencias a otras hojas que contengan información relacionada con lo que se está particularmente estudiando.

Se recomienda la numeración de las hojas de trabajo en forma consecutiva, y ascendente de adelante hacia atrás, en la parte superior derecha preferiblemente al concluir el trabajo de investigación y estudio.

Es muy importante, que las hojas de trabajo que muestran los ajustes determinados en el estudio de auditoría, contengan la base legal que respalda la desestimación de las cuentas que se rechazan.

Finalmente, las hojas de trabajo deben detallar la fuente o el origen de la información, que en este caso fue la declaración informativa de la Cooperativa, así, como la firma y fecha del auditor encargado del estudio.

Expediente:

Una vez que el auditor ha concluido con el proceso de la investigación y ha confeccionado las hojas de trabajo necesarias de respaldo de la información procede a ordenar y confeccionar el expediente producto de todo el trabajo en la ejecución de la auditoría. De tal manera que empezará ordenando de atrás hacia delante.

Empezará a ordenar las hojas de trabajo que no tuvieron relación directa con los ajustes determinados, y luego ordenará las hojas con los ajustes practicados de menor a mayor relevancia.

El expediente debe llevar las hojas de trabajo en el siguiente orden:

- ✓ Índice.
- ✓ Informe del auditor.
- ✓ Conclusión de Actuación Fiscalizadora.
- ✓ Declaración y Regularización de Actuación Fiscalizadora.

✓ Hoja resumen de ajustes.

✓ Papeles de trabajo y otros documentos que sustenten el estudio realizado.

2. Reseña histórica del ganado de leche en la zona norte:

Los primeros habitantes o colonos en 1850, combinaron las actividades agrícolas con las ganaderas, ya que la producción estaba basada en una economía de subsistencia en la cual la ganadería ocupaba un papel primordial debido a la cantidad de productos y subproductos que se obtenían.

Con el fin de incrementar la productividad de nuestros hatos, se importaron de Europa, razas de gran calidad, dando un aumento en la producción nacional.

A finales de la década de los cuarenta y a principios de los cincuenta, se envían los primeros tarros de leche a la Cooperativa Dos Pinos.

En el año de 1954, se crea la Cámara de Ganaderos de San Carlos para coordinar todo lo relacionado con la exportación de ganado.

3. Evolución de la ganadería de leche en la zona norte:

❖ Actividad Lechera:

Esta actividad se clasifica de acuerdo con el tamaño de la finca, ya sea en grandes (más de 100 hectáreas), medianas (de 20 a menos de 100 hectáreas) o pequeños (menos de 20 hectáreas). En general la distribución del hato es muy similar, sin embargo, la diferencia radica en el número de productores, el cual decrece conforme aumenta el tamaño de la explotación.

Los tipos de empresas lecheras que existen en el cantón de San Carlos son los siguientes:

1. Las empresas netamente lecheras con ganado especializado, donde las hembras se crían para reemplazo con el hato o para su venta; y los machos se sacrifican pasada la fase de calostro. Estas empresas se encuentran en las zonas altas del cantón como son: Ciudad Quesada, Buena Vista, Sucre y Zarcero.
2. Las empresas de doble propósito con ganado criollo o cebú cruzados con razas lecheras con el fin de producir leche y criar terneros para vender al destete o bien destinarlos para el engorde. Dichas empresas se sitúan en las llanuras de San Carlos, por ejemplo en los distritos de Fortuna, Pital y Florencia.

Paralelamente a la producción ganadera existen pequeñas industrias caseras dedicadas a la producción de natilla, quesos y que utilizan los subproductos de estos sueros para la crianza de otros animales como cerdos y gallinas. También se puede encontrar que las fincas dedicadas a la ganadería se complementa dicha actividad con la agricultura. Debemos destacar que en su mayor parte esas actividades secundarias son realizadas con el fin de establecer sistemas integrados de producción para maximizar el aprovechamiento de la tierra.

❖ Factores Favorables para la producción lechera:

Entre los aspectos ventajosos de la producción de bovinos para la leche, se hallan los siguientes:

1. La lechería es un negocio estable: Por lo general la producción de leche no varía de un año a otro, así como tampoco el consumo de la leche y sus derivados.

2. La vaca lechera es inigualable como productora eficiente de alimento para el hombre: La leche es un alimento con rico contenido de nutrientes.
3. Hay seguridad de un ingreso estable: La producción de leche es estable.

❖ **Características de las razas:**

En la Zona Norte las razas de mayor producción en la actividad lechera son:

- ✓ Holstein: Su lugar de origen es Holanda, se caracteriza por ser de manchas negras y blancas bien definidas, las hembras adultas son anchas y grandes y llegan a pesar hasta 680 kg.
- ✓ Jersey: Su lugar de origen es la Isla de Jersey, esta raza varía de color pero es característica alguna tonalidad ya sea con manchas blancas o sin ellas.

Estas hembras son famosas por sus ubres bien conformadas y con abundante tejido glandular.

- ✓ Pardo Suiza: Su origen es de los Alpes Suizos, su color es castaño que varía desde el muy claro al oscuro, es una raza bastante fuerte y rústica con cierta musculatura característica de las razas para carne.

❖ **Funciones administrativas en la empresa ganadera:**

La administración ganadera es una parte de la economía que estudia la gestión y organización de las explotaciones ganaderas, a través de la cual se busca alcanzar la máxima eficiencia en el uso de los recursos con que se dispone, para lograr con ello un mayor beneficio, que es la meta de todo empresario. Esta

disciplina reúne un conjunto de herramientas, tales como la superficie empastada, fuentes alimenticias, mano de obra y los mismos animales, entre otros, para facilitar la toma de decisiones en la planificación, organización, manejo y control de la empresa agropecuaria.

❖ **Factores que inciden en la administración:**

Son aquellos factores que se deben tomar en cuenta para que la empresa tenga éxito:

1. Proporcionar un producto sano, de buena calidad y costo competitivo.
2. Deseo y capacidad individual para ganarse el sustento mediante la explotación ganadera.
3. Suministrar adecuadamente, durante todo el año, alimentos disponibles, de tal manera que el consumo sea el máximo y las respuestas productivas permanezcan a niveles económicamente sanos.
4. Animales con adaptabilidad productiva o sea que se adapte al medio ambiente de la zona y así generar una producción óptima.
5. Manejo cuidadoso de los animales, en cuanto a desparasitaciones, minerales, baños y vacunas entre otros.
6. Control de enfermedades y parásitos.

❖ **Aspectos generales del ganado de leche:**

En un sistema moderno de producción de leche el principal objetivo es poder desarrollar el máximo potencial genético para la producción de leche, el programa de alimentación es muy importante para obtener la máxima producción

de leche, este requiere de un balance adecuado de nutrimento que permita un constante flujo a la glándula mamaria.

Básicamente estos animales se alimentan de maíz, sorgo, afrecho de trigo, harina de semilla de algodón, semolina de arroz, harina de palma africana, así como varias clases de pasto.

El ganado de producción de leche, requiere amplios terrenos, potreros con buen pasto, abundante agua y drenajes apropiados para evitar la acumulación de lluvia.

Dentro de las razas de mayor producción de leche están la Holstein, Jersey y Pardo Suiza.

Una sola vaca puede proporcionar entre 30 y 60 botellas diarias de leche en dos ordeños al día.

4. Sistema contable de una lechería:

Propósito:

El propósito que tiene esta sección, es la necesidad de mostrar un sistema contable dentro del cual está el catálogo de las cuentas de una lechería, adecuado a los requerimientos de la actividad que desarrolla una lechería en la zona norte, y que se tome como marco de referencia en los estudios de auditoría aplicado a una lechería.

Sistema contable:

Con los registros contables que lleva esta lechería, se pretende que sirvan para obtener una información confiable, oportuna y veraz; además, que facilite la toma de decisiones de la empresa, así como poder determinar los costos de producción, el costo de los animales y la utilidad real de la empresa.

Catálogo de cuentas:

1. Activos

11 Activos Circulantes

1101 Caja y Bancos

110101 Efectivo

110102 Bancos

1102 Inversiones en valores

110201 Cooperativa Dos Pinos

110202 Fiduciaria Ahorro Banex

1103 Cuentas por Cobrar

110301 Empleados

110302 Clientes

110303 Dos Pinos

1104 Documentos por Cobrar

110401 Clientes

110402 Socios

110403 Empleados

1105 Intereses por cobrar

110501 Préstamos

- 110502 Inversiones
- 11050201 Cooperativa Dos Pinos
- 11050202 Fiduciaria Ahorro Banex

- 1106 Inventarios
- 110601 Inventario productos terminados
- 110602 Inventario de bodega
- 110603 Inventario de alimentos
- 110604 Inventario de productos veterinarios
- 110605 Inventario de semen
- 110606 Inventario de suministros de oficina

12 Propiedad, Planta y Equipo

- 1201 Terrenos
- 1202 Viviendas
- 1203 Instalaciones
- 120301 Instalaciones de ordeño
- 120302 Cercas
- 120303 Bodega

- 1204 Ganado en producción
- 1205 Ganado en desarrollo
- 1206 Equipo de ordeño
- 1207 Maquinaria
- 1208 Mobiliario y equipo de oficina
- 1209 Vehículos
- 1210 Animales de trabajo

13 Otros Activos

- 1301 Gastos pagados por anticipado

130101 Impuesto sobre la renta

130102 Seguros

130103 Riesgos de trabajo

1302 Depósitos en garantía

130201 Coopelesca

2 Pasivos

21 Pasivos Circulantes

2101 Cuentas por pagar

210101 Proveedores

210102 C.C.S.S.

21010201 Cuota patronal

21010202 Retenciones empleadas

210103 Impuesto de Renta

22 Pasivos a Largo Plazo

2201 Documentos por pagar

220101 BNCR

220102 BCR

3 Patrimonio

31 Capital Social

3101 Capital Social común

32 Utilidades del período

3201 Utilidades retenidas

33 Ganancias y pérdidas

33 Superávit por nacimiento en finca

4 Complementarias de propiedad, planta y equipo y reservas

41 Depreciación Acumulada

4101 Depreciación acumulada viviendas

4102 Depreciación acumulada instalaciones

410201 Instalaciones de ordeño

410202 Bodega

410203 Cercas

4103 Depreciación acumulada ganado producción

4104 Depreciación acumulada equipo de ordeño

4105 Depreciación acumulada maquinaria

4106 Depreciación acumulada mobiliario y equipo de oficina

4107 Depreciación acumulada vehículo

4108 Depreciación acumulada animales de trabajo

42 Reservas

4201 Reservas de aguinaldo

5 Ingresos

51 Ingresos generales

5101 Ventas

510101 Ventas de leche

510102 Ventas de ganado

5101 Productos Financieros

510201 Intereses

5102 Otros ingresos

6 Egresos

61 Costos

6101 Costos de Producción

610101 Bodega

610102 Alimentos

610103 Mano de obra

610104 Cargas Sociales

610105 Aguinaldos

610106 Vacaciones

610107 Prestaciones sociales

610108 Luz

610109 Agua

610110 Productos Veterinarios

610111 Suministros de Limpieza

610112 Mantenimiento de instalaciones

610113 Mantenimiento maquinaria

610114 Semen

610115 Servicios Profesionales

610116 Depreciación instalaciones

610117 Depreciación ganado producción

610118 Depreciación equipo de ordeño

610119 Depreciación maquinaria

610120 Depreciación de vehículo

610121 Combustibles y lubricantes

62 Gastos

6201 Gastos de venta

- 620101 Transporte de leche
- 620102 Sueldos
- 620103 Cargas Sociales
- 620104 Seguro de riesgos profesionales
- 620105 Depreciación mobiliario equipo de oficina
- 620106 Electricidad
- Gastos generales y de administración
- 620201 Depreciación viviendas
- 620202 Sueldos
- 620203 Cargas sociales
- 620204 Seguro riesgos profesionales
- 620205 Combustibles y lubricantes
- 620206 Electricidad
- 620207 Afiliación Cámara Nacional
- 620208 Asociación Jersey
- 620209 Hogar de Ancianos
- 620210 Impuesto de renta
- 620211 Gastos financieros
- 620212 Intereses
- 620213 Comisiones
- 620214 Servicios profesionales
- 620215 Capacitación
- 620216 Otros gastos
- 620217 Suministros de oficina.

Conclusión:

Con la muestra de este sistema contable, el auditor fiscal de la Administración Tributaria podrá tener una amplia visión de la composición contable de una lechería, y básicamente tendrá herramientas para llevar a cabo los estudios del Estado de Resultados que es el que muestra la situación del

desarrollo de la actividad propia de la empresa. Podrá ver la diferenciación de las cuentas de gastos y costos, que es donde se tiende a confundir qué es un gasto y qué es un costo.

5. Cuestionario

Se realizó un cuestionario a los auditores fiscales de la Administración Tributaria Zona Norte considerando lo siguiente:

	Respuesta	
	SI	NO
1)- Conoce usted de la existencia de técnicas y procedimientos para realizar una auditoría tributaria a una lechería?		
2)- Se cuenta con un manual general para realizar una auditoría tributaria a una lechería?		
3)- Cree usted que ese manual es suficiente para realizar una auditoría a una lechería?		
4)- Considera importante que deben existir procedimientos para la realización de una auditoría tributaria a una lechería?		
5)- Existe una adecuada planificación fiscal en los estudios de auditoría tributaria aplicados a una lechería?		
6)- Conoce usted de la normativa que rige para la ejecución de una auditoría tributaria a una lechería?		
7)- Conoce usted si existe alguna directriz o folleto que indique cuales son los documentos que se deben considerar para respaldar un expediente en un estudio de auditoría a una lechería?		
8)- Conoce usted de algún catálogo de cuentas contable de una lechería que le sirva como guía en los estudios de auditoría a una lechería?		

