

**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL
DE LAS AMÉRICAS**

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA

**TESINA PARA OPTAR POR EL GRADO ACADÉMICO
DE BACHILLERATO EN CONTADURÍA**

**Política contable para el registro de inventarios
de terminales móviles en una empresa de telecomunicaciones**

JOHANÁN DAVID LEÓN TORRES

SAN JOSÉ, ABRIL DE 2017

CONTENIDO

RESUMEN EJECUTIVO	5
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	6
Planteamiento del problema de investigación	6
Objetivos de la investigación.....	7
Objetivo general	7
Objetivos específicos.....	7
Justificación de la investigación	7
Proyecciones de la investigación.....	16
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	17
Contabilidad.....	17
Tipos de contabilidad	17
Transacción.....	19
Cuenta y tipos de cuenta	20
Sistema de contabilidad	20
Funciones de un sistema de contabilidad.	21
Manual de contabilidad	22
Catálogo de cuentas	22
Ciclo contable	23
Estados financieros con propósito de información general	24
Estado del resultado del período y otro resultado integral del período.	25
Estado de situación financiera.	26
Estado de cambios en el patrimonio.....	26
Estado de flujos de efectivo.....	27
Notas a los estados financieros.....	27
Elementos básicos de los estados financieros.....	28
Políticas contables	29
Características cualitativas de la información financiera	30
Características cualitativas fundamentales.	31
Características cualitativas de mejora.	32

Principio de revelación suficiente y costo de la información financiera útil.....	33
Tipos de empresas	34
Inventarios, costos asociados y relación con ingresos y gastos.....	34
Sistemas de inventarios.	37
Métodos de valuación de inventarios.	37
Pérdidas por deterioro.	38
Aspectos tributarios y legales relativos a los inventarios	38
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN	41
Enfoque de la investigación.....	41
Diseño de la investigación.....	43
Variables de la investigación.....	45
Instrumentos de la investigación	45
Proceso para la recolección de datos	46
Método de análisis de datos.....	46
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS	47
Análisis de los resultados de acuerdo con las preguntas aplicadas en los cuestionarios.....	47
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	70
Conclusiones.....	70
Recomendaciones	71
Reportes oportunos sobre la situación de terminales móviles en atención por garantía.....	71
Regularización de reportes de ventas.	72
Implementación de una nueva política contable de acuerdo con la normativa y la doctrina aplicables.	72
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	85
APÉNDICES	88
Apéndice A	88
Apéndice B	93

TABLAS

Tabla n.º 1	47
Tabla n.º 2	48
Tabla n.º 3	48
Tabla n.º 4	49
Tabla n.º 5	49
Tabla n.º 6	50
Tabla n.º 7	53
Tabla n.º 8	53
Tabla n.º 9	54
Tabla n.º 10	56
Tabla n.º 11	57
Tabla n.º 12	57
Tabla n.º 13	68
Tabla n.º 14	69

FIGURAS

Figura n.º 1	59
Figura n.º 2	60
Figura n.º 3	65
Figura n.º 4	66

RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación aborda lo referente a la política contable utilizada en una empresa de telecomunicaciones para la contabilización de las transacciones asociadas al inventario de terminales móviles, esto es, de teléfonos celulares destinados para su venta.

Las principales razones que motivaron el desarrollo de este trabajo fueron en primer lugar, la necesidad por parte de la empresa de contar con una política de contabilización apegada a la normativa contable vigente; así como la posibilidad de ofrecer un aporte teórico-práctico dirigido al tratamiento de un tipo de mercadería con una dinámica muy específica; por ello, se vislumbró como una experiencia didáctica enriquecedora.

Junto con lo anterior, cabe señalar que, el enfoque bajo el cual se desarrolló fue uno de tipo cuantitativo, entre otros aspectos por girar en torno a una problemática particular y requerir un posicionamiento objetivo en el análisis.

El trabajo tuvo como eje central la evaluación de la política contable utilizada por la compañía para el registro de los terminales móviles; por ello, se ahondó en el detalle del proceso transaccional y en su respectivo tratamiento contable. Adicionalmente, se analizó si este último cumplía con lo establecido en la normativa internacional de contabilidad y con los lineamientos teóricos correspondientes. Por último, se plantearon las mejoras y modificaciones que, como resultado del análisis desarrollado, se consideraron pertinentes.

A través de la investigación fue posible evidenciar, entre otros aspectos, que la información financiera relativa al inventario de terminales móviles carece de la fiabilidad y oportunidad que exigen las Normas Internacionales de Información Financiera; y por ende, no se ajusta a lo que dicta esta doctrina contable. Por estas razones, el trabajo investigativo fue la base fundamental para sugerir la implementación de una nueva política contable para la cuenta de *Inventarios*, según los requerimientos teóricos y prácticos que la normativa exige.

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Planteamiento del problema de investigación

La empresa de telecomunicaciones que se estudia en el presente trabajo, principalmente comercializa una amplia gama de servicios junto con una importante variedad de terminales móviles (celulares), los cuales constituyen artículos de alta tecnología y por ende, poseen un gran dinamismo en razón de las constantes innovaciones que se desarrollan en el mercado.

Precisamente, ese dinamismo hace que se deba prestar especial atención a la partida de inventarios de terminales móviles, más allá del peso relativo que tenga esta partida en la totalidad de las cuentas que componen el activo de la empresa e incluso, de la proporción que representan sobre la generación total de los ingresos.

Se vuelve entonces necesaria, no solo la implementación de controles específicos para administrar las existencias físicas en las bodegas y los centros de distribución; sino, especialmente contar con una adecuada gestión contable del inventario en sus múltiples fases, las cuales se extienden más allá de la adquisición y la venta del bien.

Esa adecuada gestión debe ser parte del proceso abierto desde años atrás, con el establecimiento de estándares internacionales de contabilidad, lo cual ha implicado una revisión a lo interno de múltiples entidades e instituciones a nivel mundial para adecuar sus registros contables según lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera.

A partir de lo anterior, se plantea determinar si el tratamiento de contabilización que –al momento de la investigación- realiza la empresa para el registro del inventario de terminales móviles, se ajusta a la normativa vigente y a la teoría contable disponible.

Cabe entonces preguntarse ¿cuál debe ser la política contable a utilizar por parte de la empresa para el registro contable del inventario de terminales móviles?

Con el desarrollo del presente trabajo se espera solventar el cuestionamiento anterior, a la luz de la normativa contable y de la doctrina existente, para así determinar cualquier eventual modificación que pueda desprenderse del análisis realizado.

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Evaluar la política contable que se utiliza para el registro de los inventarios de terminales móviles en la empresa de telecomunicaciones definida para el presente trabajo de investigación.

Objetivos específicos

- Describir el proceso transaccional del inventario de terminales móviles y su respectivo tratamiento contable por parte de la empresa al momento de realizar la investigación.
- Determinar si el proceso de registro contable de los inventarios de terminales móviles cumple con la normativa de contabilidad vigente y la doctrina disponible.
- Recomendar las mejoras, modificaciones, u otros elementos de utilidad que puedan desprenderse de los hallazgos de la investigación.

Justificación de la investigación

Lejos de una determinación antojadiza, este trabajo se plantea a partir de una serie de requerimientos concretos en diversos ámbitos; de ahí que los resultados buscan facilitar la búsqueda de soluciones que se requieren en dichos espacios.

En primera instancia, la presente investigación surge a partir de una necesidad por parte de la entidad, la cual requiere determinar si su política contable para el registro de inventarios de terminales móviles se encuentra de acuerdo con la normativa internacional vigente.

Como parte de lo anterior, los administradores del inventario buscan conocer cualquier posible implicación que pueda tener el uso de una política contable incompleta o inadecuada, lo que puede abarcar desde aspectos de índole tributaria hasta lo referente al aseguramiento de las cualidades básicas que la información contable y los estados financieros deben poseer para la correcta toma de decisiones.

Un entorno sumamente dinámico, en el que cada vez se vuelve más urgente para las entidades la adopción del marco normativo internacional en sus operaciones cotidianas, es el contexto en el que se sustenta el requerimiento expuesto pues de aquí se desprende la credibilidad y comparabilidad de su información financiera, la cual es utilizada tanto por usuarios internos como externos.

Sin embargo, existe también un requerimiento de índole teórico, pues el tema en estudio trata de un tipo de inventarios con una dinámica muy específica para la cual la teoría disponible no ofrece un tratamiento contable concreto; sino, más bien un marco general e incluso abstracto, que vuelve necesario elaborar una propuesta particular y de acuerdo con los requerimientos de la entidad a partir de las bases constituidas por la normativa y la teoría existentes.

Adicionalmente y de forma paralela, se identifica un valor teórico en este trabajo, en tanto pueda suministrar una base inicial para el correcto tratamiento contable de aquellos inventarios de naturaleza similar.

Por sí misma, la investigación se considera pertinente, no solo porque busca responder a las diversas necesidades expuestas anteriormente, sino, porque además ofrece una oportunidad didáctica como pocas, pues requiere la elaboración de un proceso de registro contable a partir del análisis de los movimientos transaccionales.

Si bien es cierto que la normativa establece las bases para el tratamiento contable de los inventarios, también es un hecho que no aborda las diversas situaciones particulares que se pueden generar con las mercaderías en estudio –los terminales móviles–, lo que abre la posibilidad para una aplicación práctica del conocimiento.

Adicionalmente, la investigación que se expone tiene un valor metodológico, en tanto ofrece una estructura de trabajo definida y diseñada para obtener resultados determinados, esto a partir de los datos recabados y su contraste con la doctrina y la normativa existente, de esta forma es posible observar el proceso investigativo de una manera integral.

Por último, se considera que existe viabilidad para el desarrollo del presente estudio, pues si bien no se dispondrá de información sensible ni de cifras específicas que se consideran de carácter confidencial por parte de la empresa, existe la posibilidad de acceder a la información necesaria para llevar a cabo la investigación, tal como la relacionada con los procesos transaccionales y contables y como parte de estos últimos, a las partes del manual y el catálogo de cuentas que correspondan al tema en estudio.

Antecedentes de la investigación

Se vuelve necesario para efectos de esta investigación, dar un vistazo histórico al tema de los inventarios, tan antiguo como la contabilidad misma; por lo que, precisamente su evolución ha ido de la mano con las distintas fases de desarrollo que el pensamiento contable ha tenido.

No por casualidad un especialista en el ámbito histórico de la contabilidad afirma lo siguiente:

La contabilidad es una actividad tan antigua como la propia Humanidad. En efecto, desde que el hombre es hombre, y aun mucho antes de conocer la escritura, ha necesitado llevar cuentas, guardar memoria y dejar constancia de datos relativos a su vida económica y a su patrimonio: bienes que recolectaba, cazaba, elaboraba, consumía y poseía; bienes que almacenaba; bienes que prestaba o enajenaba; bienes que daba en administración; etc. (Hernández, 2002, párr. 2)

Precisamente, antes que valores pecuniarios y de cualquier otro tipo, desde tiempos remotos ha primado la administración de bienes en sus formas más elementales y hasta las formas más elaboradas que posteriormente se alcanzarían y como parte de esa administración, el almacenaje y su control también ha pasado por diversas fases y siguen siendo parte fundamental de la vida humana.

El mismo autor reseña cómo diversas investigaciones especializadas han demostrado que los primeros documentos escritos hallados en la antigua Mesopotamia, correspondían a números y cuentas y no a palabras, algo que evidencia que el motor del avance de la escritura fue más bien la necesidad de dejar constancia de los procesos administrativos (Hernández, 2002).

A partir de lo anterior es posible comprender por qué “cuando el hombre comienza a intercambiar productos necesarios para su supervivencia y dicho intercambio evoluciona, se van desarrollando técnicas para registrar y controlar las operaciones” (Méndez, 2012, “Introducción”, párr. 1).

Las pruebas de la importancia que ha revestido la administración de bienes y existencias son numerosas, datan por ejemplo desde el antiguo Egipto donde “los escribas se encargaban de llevar las cuentas de los faraones y los sacerdotes, anotando las tierras y bienes encomendados a la custodia” (Universidad de la República de Uruguay (URU), 2008, “La contabilidad”, párr. 3), hasta la Edad Media, donde a pesar del incipiente progreso comercial, hay evidencias de documentos contables referentes a inventarios de grupos religiosos (URU, 2008, “La contabilidad”, párr. 9).

Tiempo después, Luca Pacioli incluiría entre los tópicos de su célebre publicación sobre la partida doble lo referente a los inventarios (URU, 2008, “La divulgación”, párr. 3). De hecho, este autor explicaba cómo llevar a cabo un inventario “el que deberá iniciarse y terminarse el mismo día, para evitar posibles errores, especificando el día y el lugar y finalmente guardarse con mucho cuidado.” (Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD), 2015, “El primer texto impreso”, párr. 3). Sería difícil creer que planteamientos como este surgieron de un día para otro y pueden observarse como parte más bien de un proceso que había iniciado mucho antes que Pacioli viera la luz en el mundo.

Siguiendo esa misma dirección, cabe resaltar los aportes del francés Edmon Degrange, quien elaboró la llamada teoría de las cinco cuentas (efectivo, mercancías, instrumentos negociables recibidos, instrumentos pagados y pérdidas y ganancias), en la cual claramente se tomaba en

cuenta el inventario (mercancías) como uno de los principales componentes de la contabilidad (UNAD, 2015, “Edad Contemporánea”, párr. 2).

En México, durante la época del virreinato español, existían entre los diversos libros que administraban los contadores un “inventario de los objetos en poder del portero y funcionario” y ya para el siglo XIX, un administrador conocido como don Pedro Gray “ordenó que cada año fiscal se concentrara un inventario valorizado de los bienes raíces, muebles, útiles y enceres (*sic*) de cada oficina.” (UNAD, 2015, “El desarrollo de la contaduría”, párr. 2).

En otro importante trabajo publicado en Cuba, se incluye una reseña de la contabilidad de la casa comercial Médici de Italia, en donde se evidencia el seguimiento a los materiales utilizados para la producción:

La contabilidad de esta familia de Florencia proporciona un interesante ejemplo de contabilidad industrial. “Un libro contiene las cuentas de los hiladores y tejedores; otro, las de los tintoreros, acabadores y otros obreros calificados. En cada cuenta se anota la cantidad de materia prima que se facilita a cada hilador, tejedor y tintorero, así como la cantidad de material trabajado que se restituye y por regla general también la remuneración pagada. Se llevaba así un riguroso control del material pasado a cada fase de la fabricación” (Vlaemminck, 1961). (González, Sarduy y Marín, 2015, p. 6)

Adicionalmente, en el mismo trabajo se da una especial atención al llamado “período de desarrollo del contismo o clásico (1494-1840)”, en el cual junto con el auge del mercantilismo y posteriormente del capitalismo “se concreta en la introducción de principios de valoración de inventarios”; es por ello que se resalta la importancia que adquirieron las cuentas de inventario en la “teneduría de libros” (González et al, 2015, p. 7). Esta relevancia es entendible si se toma en cuenta que las condiciones de producción de esa época ofrecieron nuevas posibilidades en cuanto a calidad y cantidad de bienes producidos, algo que en otros periodos históricos era prácticamente impensable.

Sin embargo, las referencias a los inventarios no se limitan ni al mundo antiguo ni al plano europeo o incluso al colonial en América. La cultura inca por ejemplo, dejó evidencias claras de su vocación administrativa y específicamente de lo referente al manejo de los inventarios.

En Perú eran utilizados los llamados quipus, confeccionados con cuerdas de diferente grosor y color, los cuales entre otros usos, estaban asociados al ejercicio contable; los encargados de este ámbito eran los quipucamayos, equivalentes a un contador:

Los quipus eran celosamente conservados para mantener en memoria las operaciones efectuadas, con lo que constituían herramientas estadísticas de gran valor relativas a todo lo que ocurría en el Imperio, como la evaluación de las cosechas, el número de animales cazados, el censo de la población, el registro civil, la fijación de la base imponible y los inventarios de los recursos materiales y humanos. (Márquez, 2006, p. 32)

De hecho, los quipucamayos realizaban inventarios de forma regular y sumamente minuciosos y de los cuales dejaban el respaldo respectivo, así era que “cada año inventariaban los productos cosechados en la región y enviaban los respectivos quipus a manera de registros, a la administración central” (Márquez, 2006, p.32).

Aún después de la invasión española, llama la atención que se conversaba este sistema de inventarios con los quipus, lo que daba muestra de su eficacia. Entre los intercambios que mantenían los españoles entre sí, quedó constancia de ello según se expone:

Comentaban sobre el control que se efectuaba del ingreso y la salida de los productos almacenados por el conquistado Imperio, registrándose dicho movimiento en unos hilos de colores (los quipus) y verificando la exactitud de los montos distribuidos, así como el saldo existente. (Márquez, 2006, p. 33)

De lo anterior, se desprende que el desarrollo histórico de la gestión de inventarios es más compleja de lo que se piensa, pues incluso muchas civilizaciones establecidas cientos y miles de años atrás ya habían elaborado diversas técnicas de gestión y administración de bienes, las cuales han ido adquiriendo las formas actuales apenas hace unos 200 años, un período que considerado en perspectiva histórica realmente constituye poco tiempo.

Como parte de los antecedentes, se revisó el trabajo “*Proceso contable en la administración de inventario. Caso: Empresa Casa Alfonso, C.A. Municipio Valera Edo. Trujillo*” (Aldana, 2010), referente a una empresa comercializadora, cuya actividad es la compra y venta de ropa;

dicho trabajo fue elaborado en Trujillo, Venezuela para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública.

La autora, Audry Aldana planteó como objetivo principal en esa investigación, el análisis del proceso contable y la administración de inventarios, con un énfasis especial en el tema del control de la rotación (niveles adecuados de existencias), conteos físicos, los sistemas y los métodos de valuación, así como el marco legal correspondiente (Aldana, 2010).

Sus principales conclusiones fueron que tanto el sistema de contabilización como la administración de inventarios eran óptimos, lo que permitía la adecuada toma de decisiones en la empresa estudiada, mientras que señaló como una debilidad, los sistemas informáticos utilizados para el control de inventarios (Aldana, 2010).

Por otra parte, se consultó el trabajo “*Desarrollo de políticas contables con aplicación de las NIIF para Pymes en la empresa Proolutions Pronto Soluciones Cía. Ltda. dedicada a la comercialización de teléfonos y todo lo referente a telefonía celular*” (Carrera, 2012). Este trabajo fue desarrollado por Alicia de Lourdes Carrera en Quito, Ecuador, para optar por el título de doctora en Contaduría Pública.

Su objetivo general era implementar políticas apegadas a las NIIF para adquisiciones, control, medición y valoración de mercaderías, que permitieran mostrar saldos correctos en los informes financieros (Carrera, 2012).

Cabe mencionar, que entre las principales conclusiones alcanzadas en ese trabajo, se mencionan las inconsistencias en las políticas contables en ese momento para el control de los inventarios, los activos fijos, las cuentas por cobrar y las provisiones; de lo que, se desprendía de la investigación, la necesidad de implementar políticas contables apegadas a las NIIF.

Cabe señalar además, que se seleccionó esta investigación por tratarse de una empresa que comercializa artículos de la misma naturaleza a la del presente trabajo; sin embargo, si bien el abordaje de las diferencias entre los procedimientos contables y la normativa se muestra en fases

ordenadas (diagnóstico, actualización de políticas y ajustes e implementación), se enfatiza poco en las particularidades de los diversos escenarios a los que puede verse sujetos los inventarios de celulares.

Por otra parte, se consultó el trabajo del señor Jorge Leonardo Soto González, denominado “*Cumplimiento de la norma internacional de contabilidad N° 2 Inventarios en la empresa comercial Blass S.A.*” (Soto, 2014), elaborado para optar por el título de licenciado en Contaduría Pública.

El objetivo central de dicha investigación fue “determinar la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 Inventarios en la valoración y registro de los inventarios y el efecto monetario que produciría la no aplicación correcta” (Soto, 2014).

Entre las principales conclusiones expuestas en el trabajo citado, se encuentran las inconsistencias en la cuenta mayor de inventarios a raíz de ajustes por fallas, omisiones y errores de contabilización; además, de suministros registrados por error en la cuenta de inventarios (Soto, 2014).

Junto con lo anterior, se evidenciaron inconsistencias en el método de valuación (costo promedio móvil), resultando en información imprecisa y además, en una exposición fiscal innecesaria. También, se señala que se contabilizaban erróneamente los costos de transformación asociados y se determinó un manejo inadecuado de créditos fiscales asociados a los inventarios, así como la ausencia de respaldos a los asientos de ajustes (Soto, 2014).

Adicionalmente, se consultó el trabajo de la señora Adriana Núñez, titulado “*Propuesta de un método de valuación de inventarios que cumpla con el marco legal vigente y con la Norma Internacional de Contabilidad 2 de Inventarios para la debida contabilización de la mercadería de la empresa La Muñeca S.A. a partir del período 2014*” (Núñez, 2014).

Dicho trabajo se desarrolló para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública y su objetivo central era plantear la estructura de un método de valuación de inventarios según la NIC 2 de Inventarios (Núñez, 2014).

Entre las principales conclusiones se determinó la carencia de manuales de procedimientos y de índole contable que definieran los respectivos asientos a realizar, así como deficiencias en el sistema de control interno y las funciones de cada empleado y la inexistencia de un método de valuación de inventarios (Núñez, 2014).

Una posible limitación en el trabajo antes señalado, es que su abordaje estuvo centrado en analizar el cumplimiento de una norma, específicamente en lo relativo a la valoración del inventario, quedando así otros aspectos de lado.

Por último, se consultó el trabajo de la señora Verónica Marín Camacho, titulado “*Análisis del proceso de implementación de la sección 13 ‘inventarios’ de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES en la empresa Distribuidora R&M, S.A. a partir del período 2014-2015*” (Marín, 2015). Este trabajo fue realizado para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública.

El objetivo general del trabajo fue la evaluación del “proceso de implementación de la sección 13 ‘inventarios’ de la NIIF para PYMES en el proceso contable de la empresa Distribuidora R&M, S.A. a partir del período 2014-2015” (Marín, 2015).

Entre las principales conclusiones del estudio se mencionan la falta de controles en los inventarios, tanto en lo que respecta a la ausencia de un sistema contable, como en cuanto a la poca regularidad de las tomas físicas y la clasificación de productos. Por otra parte, se señaló la carencia de asientos contables definidos y deficiencias en la presentación de información financiera, lo que en conjunto, conllevó a la exposición ante las autoridades tributarias (Marín, 2015).

En este caso, si bien se trata de un abordaje desde la óptica de una pequeña y mediana empresa, la forma de problematizar el abordaje metodológico (en su mayor parte) y el análisis del flujo operativo del inventario son elementos que sin duda deben ser tomados en cuenta para la presente investigación.

Cabe señalar, que no se debe perder de vista siempre la diferencia de las temáticas estudiadas y sobre todo, el hecho de que para efectos de este trabajo, se aborda el caso de una empresa de mayores dimensiones y con una necesidad sumamente específica de definición de políticas de contabilización de inventarios.

Proyecciones de la investigación

En primera instancia, al desarrollar la investigación se espera contar con un mapeo de los principales aspectos del proceso transaccional de la gestión de inventarios de terminales móviles. Al mismo tiempo, se espera obtener una descripción del proceso contable ejecutado para el registro de los inventarios de esos bienes, lo cual implica abordar lo relacionado con las cuentas contables asociadas, así como los asientos contables usados al momento del estudio.

Por otra parte, será posible determinar si existe o no en la política contable de la empresa, un cumplimiento de la normativa internacional y además, si hay consonancia con la doctrina disponible; ambos son aspectos que necesariamente deben cumplirse en cualquier compañía.

Como valor agregado, a partir de lo anterior se puede contar con un panorama que permita pensar formas de tratamiento contable para situaciones de naturaleza similar, tomando en cuenta que no hay planteamientos concretos en este ámbito al momento de realizar el presente trabajo.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

Para efectos de la presente investigación, se desarrolló una serie de conceptos que están estrechamente ligados al tema en estudio y por esta razón, se considera que constituyen un punto de partida teórico para profundizar en el problema planteado.

Contabilidad

En primera instancia, es necesario comprender que los registros contables asociados a las partidas de inventarios son apenas una parte del amplio conjunto de elementos que conforman la contabilidad.

Para aproximarse a entender el concepto de contabilidad de una forma más integral, conviene referirse al planteamiento de Horngren, Harrison y Oliver (2010), en el sentido de que “la **contabilidad** es el sistema de información que mide las actividades de una empresa, procesa los datos hasta convertirlos en informes y comunica los resultados a quienes toman decisiones.”. (p. 2, resaltado en el original).

De forma complementaria, Guajardo y Andrade (2014) señalan que “el objetivo de la contabilidad es generar y comunicar información útil para la oportuna toma de decisiones de los acreedores y accionistas de un negocio, así como de otros públicos interesados en la situación financiera de una organización” (p. 15).

Se infiere a partir de lo anterior, que la contabilidad constituye información básica para la toma de decisiones en cualquier empresa. Sin embargo, según las necesidades específicas de los distintos usuarios de la información contable, es posible identificar diferentes tipos de contabilidad, cada uno con objetivos muy puntuales. Entonces, se estima pertinente hacer referencia a estos últimos.

Tipos de contabilidad

Para ampliar en este aspecto, es apropiado observar que para Guajardo y Andrade (2014) existen tres tipos de contabilidad: la financiera, la fiscal y la administrativa. A la contabilidad financiera la define de la siguiente forma:

Se conforma por una serie de elementos como normas de registro, criterios de contabilización, formas de presentación, etc. Este tipo de contabilidad se conoce como contabilidad financiera porque expresa en términos cuantitativos y monetarios las transacciones que una entidad realiza y determinados acontecimientos económicos que le afectan, con el fin de proporcionar información útil y segura para la toma de decisiones de usuarios externos (acreedores, accionistas, analistas e intermediarios financieros, público inversionista y organismos reguladores, entre otros). (p. 19)

El concepto, sin embargo, puede ampliarse en el sentido de que la información generada tiene utilidad, tanto para usuarios externos como internos, tal y como lo indica Kieso et al. (2013), aquella “es el proceso que culmina en la preparación de reportes financieros en la empresa para uso tanto de partes internas y externas” (p. 4).

Como complemento a las definiciones anteriores, Romero (2012) pone especial énfasis en el proceso que llevan los eventos que sirven de base para la información financiera, por eso menciona que:

La **contabilidad financiera** es la técnica mediante la cual se produce y comunica información financiera de los hechos económicos-financieros que han sido reconocidos, es decir, valuados, clasificados, registrados, presentados y revelados en estados financieros, con objeto de que les sirva a los usuarios para tomar decisiones. (p. 30, resaltado en el original)

A la par de la contabilidad financiera, Guajardo (2014), también aborda el concepto de contabilidad fiscal y lo define como “un sistema de información diseñado para cumplir con las obligaciones tributarias de las organizaciones respecto de un usuario específico: el fisco.” (p.19); como complemento, agrega que: “La contabilidad fiscal es útil solo para las autoridades gubernamentales” (p. 19).

Por último, este autor desarrolla el concepto de contabilidad administrativa, con especial énfasis en la funcionalidad que tiene para las decisiones a lo interno de la empresa y al mismo tiempo, aborda las aplicaciones concretas de este tipo de contabilidad de la siguiente manera:

Todas las herramientas del subsistema de información administrativa se agrupan en la contabilidad administrativa, un sistema de información al servicio de las necesidades internas de la administración, orientado a facilitar las funciones administrativas de planeación y control, así como la toma de decisiones. Entre las aplicaciones más típicas de esta herramienta se cuentan la elaboración de presupuestos, la determinación de costos de producción y la evaluación de la eficiencia de las diferentes áreas operativas de la organización, así como del desempeño de los distintos ejecutivos que forman parte de ella. Este tipo de contabilidad es útil solo para los usuarios internos de la organización, como directores generales, gerentes de área, jefes de departamento, entre otros. (Guajardo & Andrade, 2014, p. 19)

Según el concepto anterior, la contabilidad administrativa permite el análisis estratégico de la empresa y persigue aprovechar la información financiera más profundamente de lo que, por ejemplo, lo hacen los usuarios externos habituales.

Aunque sean de distinto tipo y tengan diferentes objetivos, cualquiera de las variantes de contabilidad se fundamenta en numerosos eventos surgidos con las operaciones cotidianas de las empresas, mejor conocidos como transacciones.

Transacción

Para Horngren et al. (2010), las transacciones son la base de la contabilidad y consisten en “cualquier suceso que afecte la posición financiera de la empresa y que pueda medirse de manera confiable.” (p.13); más adelante agrega, que “un contador registra tan sólo (*sic*) aquellos sucesos que tienen cantidades en unidades monetarias y que se miden de forma confiable, como la compra de un edificio, la venta de mercancías y el pago de la renta” (p. 13).

Para Kieso et al. (2013), una transacción es “un **evento externo** que envuelve una transferencia o intercambio entre dos o más entidades” (p. 84, resaltado en el original). Sin embargo, dentro de una contabilidad las transacciones requieren una representación adecuada y

esa precisamente es la función que cumplen las cuentas.

Cuenta y tipos de cuenta

A través de las cuentas es posible efectuar registros de las transacciones que se generan de forma habitual en una empresa, por esta razón, constituyen un elemento básico de la contabilidad.

Donald Kieso et al. (2013) mencionan que la cuenta “muestra el efecto de transacciones y otros eventos sobre un elemento específico (activo, pasivo, entre otros). Las compañías mantienen una cuenta separada para cada activo, pasivo, ingreso, y gasto, y para el patrimonio (capital social)” (p. 84).

En un sentido similar, Guajardo y Andrade (2014) apunta que:

Las transacciones de negocios se clasifican en grupos de partidas similares llamadas cuentas. La cuenta es donde se registran los aumentos o las disminuciones de cada partida generados por una transacción de negocios, y todo sistema contable tiene una cuenta por separado para cada clase de activo, pasivo, capital, ingreso y gasto. (p. 66)

A su vez, las cuentas contables se clasifican en dos grupos, que son las cuentas nominales y las cuentas reales; ambas son definidas por Kieso et al. (2013) de la siguiente forma:

Cuentas reales (permanentes) son activos, pasivos, y cuentas de patrimonio; aparecen en el balance general. Cuentas nominales (temporales) son ingresos, gastos, y cuentas de dividendo; a excepción de los dividendos, aparecen en el estado de resultados. Las compañías periódicamente cierran las cuentas nominales; no cierran cuentas reales”. (p. 87)

Con todo y la importancia que reviste la existencia de cuentas contables, estas son tan solo uno de los componentes que integran un sistema de contabilidad, y por ello se vuelve necesario ahondar en este

Sistema de contabilidad

Los sistemas contables constituyen un entramado de elementos necesarios para que las transacciones efectuadas se traduzcan en información útil; por lo tanto, son vitales en cualquier organización. Tal como se indica en Kieso et al. (2013):

Un sistema de información contable recoge y procesa datos transaccionales y luego distribuye la información financiera a las partes interesadas. Los sistemas de información contable varían ampliamente de una empresa a otra. Varios factores dan forma a estos sistemas: la naturaleza de la empresa y las transacciones que desarrolla, el tamaño de la entidad, el volumen de información que será gestionado, y las demandas de información que la gerencia y otro requieren. (p. 84)

Junto con los anteriores, el recurso humano es otro factor fundamental, el cual como bien mencionan Meigs, Williams, Haka y Bettner, (2000), participa activamente en la preparación de la información contable y por ello, agregan que “Un **sistema contable** consta del personal, los procedimientos, los mecanismos y los registros utilizados por una organización (1) para desarrollar la información contable y (2) para transmitir esta información a quiénes toman decisiones.”. (p. 5, resaltado en el original).

No sólo es necesario comprender con claridad en qué consiste un sistema de contabilidad y cuáles son sus componentes, sino que ante todo es de suma importancia entender cuáles son sus funciones y sobre eso se amplía seguidamente.

Funciones de un sistema de contabilidad.

Los autores citados anteriormente amplían aún más su definición, cuando plantean una serie de funciones elementales que son realizadas por el sistema contable de la siguiente manera:

1. *Interpreta y registra* los efectos de las transacciones de negocios.
2. *Clasifica* los efectos de transacciones similares de tal forma que permita la determinación de los diversos *totales y subtotales* de utilidad para la gerencia y utilizados en los informes de contabilidad.
3. *Resume y transmite* la información contenida en el sistema a quienes toman decisiones. (Meigs et al., 2000, p. 7, cursivas en el original).

El sistema de contabilidad debe acompañarse de un manual de contabilidad de la empresa, el cual puede asegurar la existencia de cuentas precisas y acordes a la naturaleza de las transacciones, para contar con registros adecuados.

Manual de contabilidad

Dentro de un sistema de contabilidad, es necesario que exista claridad sobre la forma en que cada cuenta debe ser utilizada para efectuar los registros de las diversas transacciones. Al respecto, Guajardo y Andrade (2014) señalan:

El manual contable, también llamado guía de contabilización, representa la estructura del sistema de contabilidad de una entidad económica. Se trata de un documento independiente en el que, además de los números y títulos de las cuentas, se describe de manera detallada lo que debe registrarse en cada una de ellas, junto con los documentos que dan soporte a la transacción, así como lo que representa su saldo. (p. 68)

Conviene analizar la definición anterior junto con la del catálogo de cuentas, pues este último constituye la base del manual de contabilidad, y no es posible entenderlos como elementos aislados.

Catálogo de cuentas

Para que un manual de contabilidad pueda ser confeccionado y utilizado, se requiere que las diversas cuentas contables que utiliza la empresa se encuentren previamente definidas y ordenadas.

En este sentido, el catálogo de cuentas se vuelve indispensable y sobre ello algunos autores como Horngren et al. (2010) se refieren a este elemento de la siguiente forma: “Las compañías usan un catálogo de cuentas para presentar todas sus cuentas junto con los números de cuenta, los cuales tan sólo (*sic*) son las versiones abreviadas de los nombres de las cuentas.”. (p. 64).

También, sobre el catálogo de cuentas Guajardo y Andrade (2014) señalan lo siguiente:

El catálogo de cuentas representa la estructura del sistema contable. Este catálogo es una lista que contiene el número y el nombre de cada cuenta que se usa en el sistema de contabilidad de una entidad económica. Dicho listado debe relacionar los números y los nombres o títulos de las cuentas y estas deben colocarse en el orden de las cinco clasificaciones básicas: activo, pasivo, capital, ingreso y gasto. (p. 67)

Una vez que se hayan definido las cuentas, así como un manual contable y un catálogo de cuentas que especifiquen y ordenen el uso de dichas cuentas; es posible realizar asientos contables, y con estos dar inicio a lo que se denomina el ciclo contable.

Ciclo contable

Según Meigs et al. (2000), el ciclo contable se define de la siguiente forma:

La secuencia de procedimientos contables utilizada para registrar, clasificar y resumir la información contable se denomina, con frecuencia, el **ciclo contable**. El ciclo contable empieza con el registro inicial de las transacciones de negocios y termina con la preparación de los estados formales. El término *ciclo* indica que estos procedimientos deben ser repetidos continuamente para permitir que la empresa prepare estados financieros actualizados nuevos a intervalos razonables. (p. 102, resaltado en el original)

Según lo anterior, se trata de procedimientos que se realizan de forma continua y que culminan con la elaboración de los reportes financieros en los cuales consta la información financiera que requieren los usuarios de la contabilidad para la toma de las decisiones de forma oportuna.

Dentro del ciclo contable existe un proceso denominado cierre de cuentas, el cual según Horngren et al. (2010) se presenta al finalizar el período y se entiende así:

Consiste en registrar en el diario y en traspasar los asientos de cierre, para tener las cuentas listas para el siguiente periodo. El proceso de cierre iguala a 0 todos los ingresos y todos los gastos, para medir en forma separada la utilidad neta de cada periodo, con respecto a todos los demás periodos. (p. 216)

La razón de fondo por la cual se efectúa el ciclo contable, es contar con insumos que sinteticen las operaciones realizadas y que sirvan de base para la confección de los estados financieros que

se dirigen a los usuarios de la información, mejor conocidos como estados financieros con propósito de información general.

Estados financieros con propósito de información general

Según la normativa internacional, también son llamados estados financieros y se definen como “aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.” (International Financial Reporting Standard Foundation (IFRS), 2016, p. 1).

También, son descritos como “documentos empresariales que informan acerca de un negocio en términos monetarios” (Horngren et al., 2010, p. 18); así como del “desempeño financiero del negocio, su rentabilidad y liquidez.” (Guajardo & Andrade, 2014, p. 134). Son el principal medio de una empresa para comunicar su situación financiera hacia el exterior (Kieso et al., 2013, p. 4).

Su objetivo, sin embargo, no es informar por informar; sino, constituir un medio a través del cual múltiples usuarios pueden tomar decisiones apropiadas sobre la empresa. Mientras más confiable y fiel sea la información reflejada en los estados financieros, más claridad tendrá un administrador o un inversionista para decidir si llevar a cabo o no una determinada acción. De igual forma, tienen una gran utilidad para mostrar los resultados de las decisiones que se hayan tomado previamente.

Respecto de lo anterior, cabe agregar lo que indica la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 - *Presentación de Estados Financieros* - sobre el objetivo de los estados financieros:

El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. (IFRS, 2016, p. 3)

Para cada uno de los rubros en los que se quiera profundizar, existe un estado específico ya sea el estado del resultado del período y otro resultado integral del período, el estado de situación

financiera, el estado de cambios en el patrimonio, o el estado de flujos de efectivo. De forma complementaria, se agregan notas a los estados financieros cuando así corresponda.

Estado del resultado del período y otro resultado integral del período.

La NIC 1- *Presentación de Estados Financieros* – se refiere al resultado del período como “el total de ingresos menos gastos excluyendo los componentes de otro resultado integral.” (IFRS, 2016, p. 3). Por otra parte, explica que el “otro resultado integral comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF.” (IFRS, 2016, p. 2).

Los dos componentes mencionados se unifican en un solo estado denominado estado del resultado del período y otro resultado integral del período; el cual es uno de los estados financieros especificados en la normativa. Sin embargo, el resultado del período también se puede mostrar en un estado separado, tal y como lo especifica la propia norma (IFRS, 2016, p. 4).

Para efectos del presente trabajo, se hace énfasis en el resultado del período, pues es este componente el que tiene relación directa con los aspectos que se analizan. Por esa razón, seguidamente se amplía con el aporte de otros autores que cuando se refieren al estado de resultados, en realidad se refieren a una de las partes del resultado integral.

Según Horngren et al. (2010), “el estado de resultados presenta un resumen de los ingresos y gastos de una entidad durante cierto periodo, como un mes, un trimestre o un año” (p. 21). Este estado también “pretende determinar el monto por el cual los ingresos contables difieren de los gastos contables. Al remanente se le llama resultado... si es positivo se conoce como utilidad y si es negativo se denomina pérdida” (Gujardo & Andrade, 2014, p. 46).

De acuerdo con Kieso et al. (2013), el estado de resultados permite evaluar de forma retrospectiva del desempeño de la compañía y al mismo tiempo es una referencia para predecir el desempeño a futuro; por otra parte, permite evaluar la incertidumbre sobre la generación de flujos de caja futuros. (p. 160).

Estado de situación financiera.

Su función es reflejar para una determinada fecha los activos, pasivos y el capital contable de la empresa (Hornngren et al., 2010, p. 21). Es importante agregar que:

Presenta, en un mismo reporte, la información necesaria para tomar decisiones en las áreas de inversión y financiamiento. Dicho estado incluye en el mismo informe ambos aspectos, pues se basa en la idea de que los recursos con que cuenta el negocio deben corresponderse directamente con las fuentes necesarias para adquirirlos. (Guajardo & Andrade, 2014, p. 48)

Para Kieso et al. (2013), este estado “provee una base para calcular las tasas de retorno y para evaluar la estructura de capital de la empresa” y también, permite analizar el riesgo de la empresa y los flujos de caja futuros, a partir de la medición de liquidez, solvencia y flexibilidad financiera. (p. 214).

De acuerdo con la NIC 1 - *Presentación de Estados Financieros* -, en el estado de situación financiera se incluyen partidas como las propiedades, los activos intangibles y financieros, los inventarios, así como el efectivo y sus equivalentes; adicionalmente, deben incluirse las partidas por pagar, las provisiones, los pasivos financieros, los pasivos y activos derivados de impuestos corrientes y diferidos y también, las participaciones y el capital emitido, entre otras (IFRS, 2016, pp. 10-11).

Toda desagregación y presentación de partidas adicionales de activos y pasivos que ayude a una mejor comprensión de la situación financiera, debe ser implementada en este estado financiero. Para lo anterior, se debe siempre tomar en cuenta los criterios de naturaleza y liquidez de los activos, así como la función de estos dentro de la entidad y los importes, naturaleza y plazo de los pasivos (IFRS, 2016, p. 11).

Estado de cambios en el patrimonio.

Guajardo y Andrade (2014), se refiere a este como “un estado financiero básico que pretende explicar, en forma desglosada, las cuentas que han generado variaciones en la cuenta de capital

contable” (p. 47). Muestra el detalle de las contribuciones de los socios, los dividendos distribuidos a estos y una conciliación entre el saldo inicial y final de cada rubro del patrimonio. (Kieso et al., 2013, p. 184).

Estado de flujos de efectivo.

Para Kieso et al. (2013), dicho estado tiene como principal razón de ser, el suministro del detalle de entradas y salidas de efectivo durante un período determinado, pero además, informa sobre las actividades de operación, inversión y financiamiento, fundamentada en el comportamiento del efectivo. (p. 1412).

La utilidad del estado de flujos de efectivo se concentra en revelar a usuarios internos y sobre todo externos, aspectos como la generación de flujos de caja futuros, a partir del análisis de las relaciones entre elementos como las ventas y los flujos netos de efectivo que se derivan de actividades de operación, o entre estas últimas y los aumentos y las disminuciones de aquel. (p. 1412).

Además, el estado en cuestión permite visualizar la capacidad de la empresa para pagar dividendos y obligaciones, pues brinda el detalle de los orígenes y usos del efectivo. Por otra parte, se puede también profundizar en el detalle de las transacciones de inversión y financiamiento (compra de activos, préstamo, refinanciamientos, inversiones hechas por los socios), de ahí que se pueda comprender mejor por qué hay aumentos o disminuciones en activos y pasivos. (p. 1412).

Notas a los estados financieros.

Si bien es cierto las notas no constituyen un estado en sí mismas, son parte fundamental del conjunto de estados financieros básicos, pues facilitan la comprensión de la situación de la empresa más allá de la presentación numérica. Tal y como lo indican Kieso et al. (2013) de la siguiente manera:

Las notas son los medios para ampliar y explicar los elementos presentados en el cuerpo principal de los estados. Pueden explicar en términos cualitativos información pertinente a aspectos específicos de los estados financieros. Adicionalmente, pueden proveer información suplementaria de tipo cuantitativo para ampliar la información en los estados financieros. Las notas también pueden explicar restricciones impuestas por arreglos financieros o acuerdos contractuales básicos. (p. 1491)

No es posible analizar los estados financieros detallados anteriormente sin una adecuada comprensión de los elementos básicos que los componen, pues dichos elementos están presentes hasta en el más simple registro contable; es por ello que se explican en el siguiente apartado.

Elementos básicos de los estados financieros

De acuerdo con Guajardo y Andrade (2014), hay cinco conceptos o cuentas básicas sobre los que se fundamenta la estructura contable; el primero es el de activo, que se define como:

Un recurso económico propiedad de una entidad, que se espera rinda beneficios en el futuro; su valor se determina con base en el costo de adquisición del artículo, más todas las erogaciones necesarias para su traslado, instalación y arranque de operación. (p. 41)

Un activo debe ser reconocido en los estados financieros “cuando es probable que se obtengan del mismo (*sic*) beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad” (IFRS, 2016, p. 16).

Entre los activos, se encuentran los corrientes, que comprenden entre otros, los inventarios y según Kieso et al. (2013), los activos corrientes son “el efectivo y otros activos que una empresa espera convertir en efectivo, vender, o consumir en un año o dentro del ciclo de operación, el que sea más largo.” (p. 217).

El segundo concepto básico es el pasivo, el cual “representa lo que el negocio debe a otras personas o entidades conocidas como acreedores.” (Guajardo & Andrade, 2014, p. 42). Un pasivo debe reconocerse “cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive

la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad.” (IFRS, 2016, p. 17).

Otro componente básico, que además se complementa con los pasivos a nivel de la ecuación contable; es el capital, definido de la siguiente manera:

El capital es la aportación de los dueños, conocidos como accionistas; representa la parte de los activos que pertenecen a los dueños del negocio y es la diferencia entre el monto de los activos que posee el negocio y los pasivos que debe. (Guajardo & Andrade, 2014, p. 42)

Junto con los tres elementos ya mencionados, se encuentran los ingresos, que “representan recursos que recibe el negocio por la venta de un servicio o producto, en efectivo o a crédito” y además, “aumentan el capital del negocio” (Guajardo & Andrade, 2014, p. 42). El reconocimiento de los ingresos “ocurre simultáneamente al reconocimiento de incrementos de activos o decrementos de pasivos” (IFRS, 2016, p. 17).

Por último, Guajardo y Andrade (2014), señala los gastos como uno de los elementos básicos y explica que “son activos que se han usado o consumido en el negocio para obtener ingresos y que disminuyen el capital de la empresa” (p. 43). El reconocimiento de un gasto se hará “cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos” (IFRS, 2016, p. 17).

Más allá de la caracterización teórica que pueda hacerse de los elementos anteriores, debe considerarse también que la naturaleza de las operaciones de una empresa puede variar respecto a la de otra, incluso si alcanzan un alto grado de similitud. De ahí que deban establecerse lineamientos contables que sean los más adecuados para cada contexto específico, estos son mejor conocidos como políticas contables.

Políticas contables

Según lo indican Kieso et al. (2013), las políticas contables son “los principios y métodos contables específicos que una compañía normalmente utiliza y considera como más apropiados

para presentar de forma adecuada sus estados financieros” (p. 1491).

Puede ocurrir que ante determinados eventos o transacciones, no exista una norma contable que sea aplicable y en ese caso, la normativa señala que “la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable”, con el objetivo de proveer información relevante para tomar decisiones y que al mismo tiempo sea fiable. (IFRS, 2016, A951).

De acuerdo con la NIC 8 – *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*-, cuando se realizan cambios voluntarios en las políticas contables de la entidad, es exigida la aplicación retroactiva, así como la reexpresión de carácter retroactivo si lo que se efectúa es la corrección de errores. (IFRS, 2016, p. A945).

Incluso, si no ha sido aplicado un cambio en alguna política contable, pero la necesidad de su aplicación es un hecho, debe revelarse esta situación y complementarse con datos que permitan evaluar el posible impacto de aplicar dicha política. (IFRS, 2016, p. A946).

La aplicación de políticas contables de forma retroactiva, así como la reexpresión o reclasificación de partidas que también tengan efecto retroactivo y además impliquen un efecto material sobre los datos financieros, conlleva la presentación de un estado de situación financiera adicional al comienzo del período inmediato anterior para visibilizar los efectos de las modificaciones. (IFRS, 2016, p. 8).

Las políticas contables para considerarse efectivas y pertinentes, deben perseguir el aseguramiento de las características cualitativas de la información financiera, sobre las cuales se profundiza en las siguientes líneas.

Características cualitativas de la información financiera

De acuerdo con el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, “si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable,

verificable, oportuna y comprensible.” (IFRS, 2016, p. 6). Las anteriores, se agrupan en características cualitativas fundamentales y de mejora.

Características cualitativas fundamentales.

Las dos características cualitativas que son fundamentales para conferir utilidad, son la *relevancia* y la *representación fiel*.

Se habla de *relevancia* si puede generar influencia en las decisiones tomadas por los usuarios, aun si algunos de ellos eligen no utilizarla o la conocen por otros medios. Ergo, para influir, un insumo informativo debe tener valor predictivo (que pueda servir para predecir resultados futuros), valor confirmatorio (confirma o modifica evaluaciones previas) o ambos. (IFRS, 2016, p. 6).

De forma paralela, para que lo informado pueda ser relevante debe tener materialidad o importancia relativa; entonces, “La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que los usuarios adoptan a partir de la información financiera de una entidad que informa específica (*sic*)” (IFRS, 2016, p. 7).

Para definir si existe o no importancia relativa, se debe tomar como criterio “la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información” (IFRS, 2016, p. 7). Por esta razón, no puede existir un criterio preestablecido; sino, que más bien debe valorarse cada situación particular para aplicar un criterio objetivo.

El otro rasgo fundamental que debe tener la información para ser útil, es representar de forma fiel los fenómenos relevantes y para ello, debe ser completa, neutral y libre de errores en la mayor medida que sea posible. (IFRS, 2016, p. 7).

De acuerdo con el Marco Conceptual citado, “una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias” (IFRS, 2016, p. 7). Lo anterior,

contempla la posibilidad de ampliar sobre la naturaleza de partidas específicas e incluso, sobre aspectos metodológicos relacionados con el cálculo de datos determinados.

Por otra parte, se dice que puede hablar de neutralidad, siempre y cuando una descripción no esté “sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de otra forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera sea recibida de forma favorable o adversa por los usuarios” (IFRS, 2016, p. 7).

Por último, para que exista una representación fiel en lo que se informa, es necesario que no se presenten errores. “Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores” (IFRS, 2016, p. 7). Lejos está este aspecto de implicar una perfección en los insumos que se presentan; sino, que más bien apunta al orden en el proceso y a un manejo apropiado para evitar omisiones.

Características cualitativas de mejora.

Este conjunto de características, comprende la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

La comparabilidad les confiere mayor utilidad a los insumos financieros si estos pueden ser comparados con otros similares que se hayan generado en otras entidades, o con insumos de la misma entidad pero correspondientes a otros períodos. Requiere que exista congruencia metodológica entre los diversos períodos sobre los que se informa (IFRS, 2016, p. 8).

La verificabilidad por su parte, es un rasgo que hace referencia a que terceros puedan verificar que una descripción represente de una forma fiel; ya sea de forma directa, en la cual cualquier importe o representación se pueda verificar mediante la observación directa; o también indirecta, que se efectúa por medio del recálculo de datos previamente trabajados para verificar su integridad (IFRS, 2016, p. 8).

Otra integrante de este grupo es la oportunidad, que implica que cualquier dato que se requiere para la toma de decisiones se encuentre disponible a tiempo, pues a mayor antigüedad su utilidad es menor. (IFRS, 2016, p. 9).

Por último, se encuentra la comprensibilidad, que significa que lo revelado a nivel financiero puede ser comprensible a través de “la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa” (IFRS, 2016, p. 9).

Un insumo financiero que cumpla con las características antes explicadas, debe tener como uno de sus fundamentos lo que se conoce como principio de revelación suficiente, y lo referente a los costos implícitos en el aseguramiento de dicho fundamento.

Principio de revelación suficiente y costo de la información financiera útil

De acuerdo con Kieso et al. (2013), este principio comprende reportar todo hecho que se pueda considerar determinante para la toma de decisiones, sin dejar de observar la relación de costo y beneficio que se asocia a ellos; en ese sentido, lo definen de la siguiente forma:

El principio de revelación suficiente alude al reporte financiero de cualquier hecho financiero suficientemente importante para influir en el juicio de un lector informado. En algunas situaciones, los beneficios de la revelación pueden ser evidentes pero los costos inciertos. En otras circunstancias, los costos pueden ser ciertos pero los beneficios de la revelación no tan evidentes. (p. 1488)

Se debe tener en cuenta que existen costos asociados a la presentación de insumos financieros y a su representación fiel, que son cargados en las rentabilidades de los usuarios. Por ello, el costo debe justificarse por medio de los beneficios derivados de presentar dicha información y esta debe ser suficiente para evitar costos adicionales (IFRS, 2016, p. 9).

Al hablar de costos del manejo y presentación de la información, deben contemplarse siempre las características propias de tipo de empresa que corresponda a cada caso, pues las operaciones de una pueden conllevar mayor o menor complejidad que otra; en esa dirección se amplía en el siguiente apartado.

Tipos de empresas

Se pueden clasificar en las de servicios y de comercialización, las manufactureras y las de giros especializados.

Guajardo (2014), define que las empresas de servicios “tienen como objetivo la prestación de alguna actividad intangible” (p. 8). En contraste, señala que la entidad de comercialización de bienes o mercancías, “se dedica a la compra de bienes o mercancías para su posterior venta” y agrega que “en dichas organizaciones se utiliza el concepto de inventarios o mercaderías que representa la mercancía que comercializa el negocio” (p. 9).

También, existen compañías manufactureras que comprenden un tipo de organización que “se dedica a la compra de materias primas para que, mediante la utilización de mano de obra y tecnología, sean transformadas en un producto terminado para su posterior venta” (Guajardo & Andrade, 2014, p. 9). El mismo autor plantea que en este tipo de corporación existe mayor complejidad contable, puesto que deben gestionarse diversos inventarios (materias primas, productos en proceso y terminados), así como el costo de producción (p. 9).

Por último, cabe mencionar las de giros especializados, que son un tipo de entidad bastante particular pues “su actividad preponderante puede ser la prestación de un servicio, la manufactura y/o comercialización de bienes, o una conjugación de esas tres actividades” (Guajardo & Andrade, 2014, p. 9).

Las empresas mercantiles y las de giros especializados son las que habitualmente comercializan mercancías, y por esa razón mantienen inventarios. Para efectos de esta investigación, aportar una definición amplia de los inventarios y los aspectos que lo rodean es sumamente necesario.

Inventarios, costos asociados y relación con ingresos y gastos

Para las empresas mercantiles, los inventarios representan un activo adicional que las

entidades de servicios no requieren. (Horngren et al., 2010, p. 271). Para abundar, de una manera más amplia, Kieso et al. (2013) señalan que:

Los inventarios son activos que una compañía mantiene para la venta en el curso ordinario del negocio, o bienes que usará o consumirá en la producción de bienes a ser vendidos. La descripción y medida de inventario requiere especial atención. La inversión en inventarios es frecuentemente el mayor activo corriente de las empresas mercantiles (revendedoras) y manufactureras. (p. 216).

La NIC 2 –*Inventarios* – establece el tratamiento que debe tener los inventarios y como parte de ello señala, que siempre debe medirse al menor entre el costo y el valor neto realizable (su valor de venta en el mercado). (IFRS, 2016, p. 2).

A propósito del costo, la norma indica que implica “todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales” (IFRS, 2016, p. 2). Existe una definición bastante detallada que ofrece Romero (2012), cuando indica lo siguiente:

El costo de compra de los artículos en inventarios debe incluir el precio de compra erogado en la adquisición, los derechos de importación y otros impuestos (diferentes a aquellos que posteriormente la entidad recupera de las autoridades impositivas), los costos de transporte, almacenaje, manejo, seguros y todos los otros costos y gastos directamente atribuibles a la adquisición de artículos terminados, materiales y servicios. Los descuentos, bonificaciones y rebajas sobre compras y cualesquiera otras partidas similares deben restarse al determinar el costo de compra. (p. 234)

La intención al adquirir inventarios no es otra que convertirlos en ingresos frescos y el medio por el que esto sucede es la materialización de las ventas; por ello, su relación con el inventario es sumamente estrecha. Horngren et al. (2010) definen las ventas de la siguiente forma:

El monto que obtiene una empresa por la venta de un inventario de mercancías recibe el nombre de **Ingresos por ventas** (a menudo abreviado tan sólo (*sic*) como **Ventas**). Una venta también crea a un gasto, Costos de los bienes vendidos, ya que el vendedor cede un activo de Inventarios (p. 273, resaltado en el original)

Tal como lo reseña el autor citado, la venta genera un gasto, el cual no hace otra cosa más que reflejar contablemente el costo de adquisición del inventario que está disminuyendo al momento de venderse.

Ese gasto es conocido contablemente como costo de ventas, “el **costo de los bienes vendidos** es el costo del inventario que se ha vendido a los clientes. El costo de los bienes vendidos... es el principal gasto de un comerciante” (Horngren et al., 2010, p. 273, resaltado en el original).

Es a partir de la relación entre los ingresos por venta y el costo de los bienes vendidos que se obtiene la utilidad bruta en las empresas que de una u otra forma comercializan bienes. A su vez, de la utilidad bruta es de donde se obtiene los recursos para cubrir los distintos gastos operativos generados durante el período.

La utilidad bruta es definida por Horngren et al. (2010), como aquellos “Ingresos por ventas netas menos Costos de los bienes vendidos representan **Utilidad bruta** o **Margen bruto**. La utilidad bruta también se considera como ganancia sobre el inventario” (p. 283, resaltado en el original).

A partir de lo anterior, se puede afirmar que una correcta gestión y un adecuado tratamiento contable de los inventarios son determinantes para la generación de utilidades y en una representación fiel de ellas en los estados financieros.

Por último, cabe señalar que, de acuerdo con la normativa internacional, los estados financieros deben revelar aspectos como las políticas contables utilizadas para medir los inventarios, el importe en libros de los distintos inventarios y también, el importe de estos que se hayan reconocido como gasto (costo de ventas) (IFRS, 2016, pp. 5-6).

No se puede comprender a cabalidad lo que implica el concepto de los inventarios, sin un entendimiento adecuado de los sistemas que se utilizan para administrarlos, a propósito de lo cual se desarrollan las líneas siguientes.

Sistemas de inventarios.

El primero de los sistemas, es el de inventario perpetuo o permanente, en el cual se “mantiene un registro corriente del inventario y del costo de los bienes vendidos; es decir, el inventario se actualiza perpetuamente (de forma constante).” (Horngren et al., 2010, p. 273). Si bien existe un mayor control, no se excluye la necesidad de realizar conteos físicos al menos una vez al año (p. 273).

Otra característica de este sistema, es que “las compras de mercancía se registran debitando una cuenta del activo titulada Inventario. Cuando la mercancía se vende, se necesitan dos asientos: uno para reconocer el *ingreso obtenido* y el segundo para reconocer el *costo de los bienes vendidos* relacionados” (Meigs et al., 2000, p. 195).

Por otra parte, se encuentra el sistema de inventario periódico, que se utiliza normalmente en la administración de bienes de bajo costo (Horngren et al., 2010, p. 273). Asimismo, de acuerdo con Meigs et al. (2000):

“un **sistema de inventario periódico** es una alternativa al sistema de inventario perpetuo. En un sistema de inventario periódico no se hace esfuerzo alguno para mantener registros actualizados bien sea del inventario o del costo de los bienes vendidos. En lugar de ello, éstos (*sic*) montos se determinan sólo (*sic*) en forma periódica, generalmente al final de cada año”. (p. 198, resaltado en el original)

A la par de una correcta elección del sistema de inventario, debe prestarse atención al método de valuación del inventario que se considere aplicable para cada caso, según las características particulares de los bienes que constituyen el inventario.

Métodos de valuación de inventarios.

Al momento de llevar a cabo la investigación, existen tres métodos válidos para la asignación del costo de los inventarios; el primero denominado de identificación específica, busca reflejar en el costo de ventas de un artículo vendido su costo específico a nivel de inventario, algo que se utiliza normalmente cuando es factible distinguir los artículos en un grupo relativamente pequeño de otros artículos similares (Kieso, 2013, p. 428).

También, se tiene el llamado costo promedio, que consiste en valuar los artículos de inventario a través del costo promedio de otros similares, como una forma de aproximarse a su precio actual (Kieso, 2013, p. 429).

Por último, está el método PEPS (primeras en entrar, primeras en salir), el cual “asume que una empresa utiliza los bienes en el orden que los compró” (Kieso, 2013, p. 430), lo cual implica que los artículos que se mantienen en existencias son de compras recientes.

Independientemente de cuál método de valuación se aplique en una empresa, la administración debe contemplar siempre la posibilidad de pérdidas de mercadería por diversos motivos que escapan a los controles establecidos.

Pérdidas por deterioro.

Toda mercadería almacenada se encuentra expuesta a diversas formas de deterioro a lo largo del tiempo. Romero (2012), señala que las pérdidas por este concepto:

Se definen como el monto en que los beneficios económicos futuros esperados de un inventario son menores que su valor neto en libros. La pérdida por deterioro puede deberse a obsolescencia, daños a los artículos y bajas en su valor de mercado. (p. 291)

El tratamiento contable de las pérdidas y el de toda la mercadería en inventario, debe ir de la mano de un análisis detallado de las implicaciones tributarias y legales que señala la legislación costarricense. Los principales aspectos aplicables se apuntan en los siguientes párrafos.

Aspectos tributarios y legales relativos a los inventarios

En Costa Rica, la principal base jurídica de la legislación tributaria es el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual entre otros aspectos, aporta lineamientos que tienen relación directa con los inventarios.

El Código establece que las autoridades fiscales tienen facultad de realizar inventarios físicos por su propia cuenta si lo consideran necesario: “La Administración Tributaria podrá realizar inventarios, fiscalizar su levantamiento o confrontarlos, con las existencias reales, procurando en lo posible no afectar las operaciones del sujeto pasivo. De estas diligencias, deberá levantarse un acta y entregar copia al sujeto pasivo” (Ley n.º 4755 y sus reformas, 1971, art. 111).

Por otra parte, el “Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta”, incluye lineamientos que se relacionan con los inventarios y las rentas que pueden generarse a partir de operaciones como su venta. Por ejemplo, sobre la renta neta señala que “se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes permitidos por ley” y a su vez, todos esos costos y gastos deben estar debidamente respaldados por comprobantes autorizados por la Administración Tributaria (Decreto n.º 18445-H y sus reformas, 1988, art. 10).

En otra sección del Reglamento mencionado, se indica que, para efectos del cálculo de la renta neta, puede deducirse costos y gastos que sean necesarios para la generación de ingresos gravados, sean actuales o futuros, lo cual incluye gastos para determinar el costo de bienes y servicios vendidos, así como las remuneraciones. (Decreto n.º 18445-H y sus reformas, 1988, art. 11).

También se establece el requisito de practicar inventarios de forma regular al menos una vez cada año, para efectos de comparar las existencias en cada período fiscal:

Todo declarante que obtenga rentas de la manufactura, elaboración, transformación, producción, extracción, adquisición o enajenación de mercancías, materias primas, semovientes o cualesquiera otros bienes, de los cuales mantenga existencias al final del período fiscal, está obligado a practicar inventarios al inicio de operaciones y al cierre de cada período. (Decreto n.º 18445-H y sus reformas, 1988, art. 57)

Por último, el reglamento establece que los inventarios deben ser registrados en el libro correspondiente o en su defecto en el sistema computarizado que se utilice; según su naturaleza, con clara referencia a las cantidades, precios unitarios y valores totales, así como al respectivo sistema de valuación utilizado (Decreto n.º 18445-H y sus reformas, 1988, art. 57).

Cabe señalar también, que en el Código de Comercio costarricense se establece el requisito de consignar los inventarios en el libro legal respectivo a modo de auxiliar, así como de mantener detalles, tanto del inventario con el que se inicia operaciones, como de aquel con el que se finaliza cada año fiscal (Ley n. ° 3284 y sus reformas, 1964, art. 255).

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN

Enfoque de la investigación

Se considera que esta investigación se enmarca en un enfoque de tipo cuantitativo, en primera instancia por la lógica que sigue para su desarrollo, pues una idea general es la base para estructurar los objetivos a estudiar y posteriormente, recopila teoría que ordena el conjunto del problema.

Tal y como se indica, en uno de los principales textos usados para el desarrollo de las investigaciones, el enfoque cuantitativo “parte de una idea que va acotándose y, una vez delimitada, se derivan objetivos y preguntas de investigación, se revisa la literatura y se construye un marco o una perspectiva teórica” (Hernández, Fernández y Baptista, 2014, p. 4).

Junto con lo anterior, la especificidad es una característica propia del enfoque cuantitativo y se encuentra en la base del tema de la presente investigación, lo que también se constituye en un elemento adicional para posicionarla dentro de ese ámbito. Por otra parte, al abordarse el problema en una empresa determinada y a un aspecto tan específico como los inventarios de terminales móviles, se logra una delimitación bastante clara.

Entonces, bajo esta misma idea se tiene que: “El investigador o investigadora plantea un problema de estudio delimitado y concreto sobre el fenómeno, aunque en evolución. Sus preguntas de investigación versan sobre cuestiones específicas” (Hernández et al., 2014, p. 5).

En ese mismo orden de ideas, se precisa que la objetividad es otro elemento propio del ámbito cuantitativo, ya que no puede existir margen para elementos ajenos a la realidad que rodea el problema que se está investigando y en este caso concreto, que más que la realidad definida por los procesos llevados a cabo por la empresa a la fecha de la investigación, así como el marco constituido por la normativa y teoría existentes.

Por ello, Hernández et al. (2014) plantean lo siguiente citando a Unrau, Grinnel y Williams:

Los fenómenos que se observan o miden no deben ser afectados por el investigador, quien debe evitar en lo posible que sus temores, creencias, deseos y tendencias influyan en los resultados del estudio o interfieran en los procesos y que tampoco sean alterados por las tendencias de otros. (p. 6)

El hecho de buscar ante todo la objetividad en una investigación, no anula que exista una determinada subjetividad a lo largo del proceso, pues está intrínseca en quien ejecuta la investigación y los que participan en ella con el suministro de la información necesaria y relacionada con las operaciones que se desarrollan en la empresa.

Lo anterior quiere decir que pueden generarse por una u otra de las partes ciertos juicios de valor sobre la forma en que se realiza alguno de los procedimientos que se estudian, sin embargo, en el enfoque cuantitativo la realidad objetiva es la decisiva, por ello no en vano se afirma que “en el enfoque cuantitativo lo subjetivo existe y posee un valor para los investigadores; pero este enfoque se aboca a demostrar qué tan bien se adecua el conocimiento a la realidad objetiva” (Hernández et al., 2014, p. 6).

Para ampliar respecto a la elección del enfoque para esta investigación, es importante también analizar los elementos que lo diferencian del enfoque cualitativo, lo que, por ejemplo, es fácilmente observable en cuanto al orden de la formulación de preguntas de investigación y la recolección de datos y sobre ello cabe citar lo siguiente:

Sin embargo, en lugar de que la claridad sobre las preguntas de investigación e hipótesis preceda a la recolección y el análisis de los datos (como en la mayoría de los estudios cuantitativos), los estudios cualitativos pueden desarrollar preguntas e hipótesis antes, durante o después de la recolección y el análisis de los datos. (Hernández et al., 2014, p. 7)

En este trabajo precisamente, las preguntas no se formulan ni durante ni después de recopilar los datos, son más bien un factor de orientación que guían el desarrollo del estudio en conjunto; por ello, puede afirmarse que se aparta del ámbito cualitativo.

Adicionalmente, cabe señalar que, el enfoque cuantitativo no persigue la generación de conocimiento nuevo; sino, que más bien se utiliza para mostrar la validez de la teoría (y de la

normativa en el caso que se analiza). Es pertinente observar lo que mencionan Hernández et al. (2014) acerca de la característica anterior:

El cuantitativo se utiliza para consolidar las creencias (formuladas de manera lógica en una teoría o un esquema teórico) y establecer con exactitud patrones de comportamiento de una población; y el cualitativo, para que el investigador se forme creencias propias sobre el fenómeno estudiado, como lo sería un grupo de personas únicas o un proceso particular. (p. 10)

Diseño de la investigación

Para el diseño de la presente investigación, se consideran válidos para aplicar los elementos propios del paradigma positivista, al tratarse de un trabajo orientado al enfoque cuantitativo. Específicamente, se trata de un diseño no experimental, dado que busca hacer un análisis del problema y sus variables en un momento determinado, tal como lo señalan Hernández et al. (2014) cuando se refieren a los rasgos del paradigma mencionado:

En algunas ocasiones la investigación se centra en:

- a) Analizar cuál es el nivel o modalidad de una o diversas variables en un momento dado.
- b) Evaluar una situación, comunidad, evento, fenómeno o contexto en un punto del tiempo.
- c) Determinar o ubicar cuál es la relación entre un conjunto de variables en un momento. (p. 154)

El análisis del tratamiento contable que se da a las diversas transacciones propias del inventario de terminales móviles por parte de la empresa, se ubica en un momento específico y concreto, lo cual corresponde a las características anteriormente expuestas.

Por otra parte, dentro del diseño no experimental y en consonancia con lo anterior, es aplicable la modalidad de investigación transversal, dado que como mencionan Hernández et al.: “Los diseños de investigación transeccional o transversal recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único (Liu, 2008 y Tucker, 2004). Su propósito es describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado.” (Hernández et al., 2014, p. 154).

A su vez, al optar por el tipo transversal hay varios subtipos que son aplicables para la presente investigación, tal es el caso de los transeccionales exploratorios, que según Hernández et al. (2014) buscan “comenzar a conocer una variable o un conjunto de variables” y constituyen una “exploración inicial en un momento específico” (p. 155).

Otro subtipo es el descriptivo, que según los mismos autores “consiste en ubicar en una o diversas variables a un grupo de personas u otros seres vivos, objetos, situaciones, contextos, fenómenos, comunidades, etc., y proporcionar su descripción” (Hernández et al., 2014, p. 155). Si bien para efectos de esta investigación no solamente el plano descriptivo cuenta, sí es un hecho que se trata de una parte fundamental.

Por último, hay cierta coincidencia con las características de los diseños transeccional correlacional-causal, pues este último describe “relaciones entre dos o más categorías, conceptos o variables en un momento determinado” (Hernández et al., 2014, p. 157). Concretamente, la investigación aborda la relación entre el proceso transaccional y el registro contable.

Población de la investigación

Hernández et al. (2014, citando a Lepkowski, 2008b) define la población como “el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones” (p. 174). Para efectos del presente trabajo, son las respectivas encargadas del ámbito transaccional y contable quienes concentran la experticia sobre el tema a estudiar, por lo que, se trabajará únicamente con ellas.

Por esta razón, cabe señalar que se trabajará con una población absoluta, esto es el total de personas de quienes se puede recabar la información necesaria para desarrollar la investigación. De lo anterior, se desprende que en este caso no corresponde la selección de muestra alguna para la aplicación de los respectivos instrumentos.

Concretamente la población estará constituida por la responsable de la Administración y Gestión del Inventario y la encargada de la Gestión Contable de los Inventarios en el Área de Finanzas. Ambas poseen los conocimientos y la experticia que se requieren para el adecuado desarrollo de la presente investigación.

Variables de la investigación

Variable	Conceptual	Operacional	Instrumental	Indicadores
Proceso transaccional	Conjunto de operaciones asociadas a los movimientos y variaciones de un determinado insumo en un área específica del proceso productivo de la empresa.	Representa los diversos movimientos que se generan a nivel de las existencias de terminales móviles de la empresa.	Cuestionario/ entrevista personal	Tipos de transacciones. Controles asociados. Responsables

Variable	Conceptual	Operacional	Instrumental	Indicadores
Proceso de registro contable	Elaboración de asientos contables para la contabilización de transacciones propias del negocio.	Constituyen los registros asociados a los movimientos de la cuenta de inventarios móviles de la empresa.	Cuestionario/ entrevista personal.	Tipos de asientos. Respaldos asociados. Responsables.

Fuente: Elaboración propia.

Instrumentos de la investigación

Como instrumento se utilizará un cuestionario en la modalidad de entrevista directa, esto para obtener una mayor confiabilidad en la información que pueda recabarse.

El cuestionario consiste en un instrumento compuesto por una serie de ítems que deben ser consistentes con las variables que se desprenden de la investigación, lo cual se dirige al correcto abordaje de los objetivos planteados.

Entre las diversas vías por las que se puede llevar a cabo el cuestionario (correo, vía telefónica, otros), se considera necesario efectuar una entrevista, principalmente porque se requiere la mayor fiabilidad y detalle posibles en la información a consultar.

Proceso para la recolección de datos

La fuente primaria para obtener información será el cuestionario aplicado a los responsables del área Administración y Gestión del Inventario y de Finanzas de la empresa en la que se estudia el problema. Por otro parte, las fuentes secundarias están constituidas por la normativa contable aplicable y la teoría existente asociada a la temática que se investiga.

Los datos se obtendrán mediante la aplicación del cuestionario en las instalaciones de la empresa donde se estudia el problema. Las variables a estudiar son el proceso transaccional y el proceso de registro contable, definidos como los movimientos de las existencias de inventario y sus correspondientes registros.

Por último, cabe señalar que, se abordará una población absoluta, con recursos suficientes y en un lapso de dos meses.

Método de análisis de datos

En esta fase de la investigación serán utilizados programas informáticos para el proceso de la tabulación de los datos, con la perspectiva de facilitar su análisis e interpretación, así como de estructurar la información obtenida de forma ordenada.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS

En este capítulo se analiza con detalle la información recopilada a través de los instrumentos que fueron aplicados, con el fin de obtener elementos que permitan aproximarse de la forma más precisa, al cumplimiento de los objetivos del presente estudio.

Al respecto, se aplicaron cuestionarios a las personas con mayor conocimiento de la gestión transaccional y contable de los inventarios de terminales móviles de la empresa; sean, la responsable de la Administración y Gestión del Inventario y la encargada de la Gestión Contable de los Inventarios en el Área de Finanzas.

Cabe señalar, que ambas áreas mantienen una comunicación bastante fluida y eso ha permitido que exista una claridad destacable respecto a las funciones que realizan, pero sobre todo, en cuanto al tratamiento de los procesos contables.

Análisis de los resultados de acuerdo con las preguntas aplicadas en los cuestionarios

¿Cuál es la frecuencia con la que se realizan requisiciones de inventario y cuáles circunstancias las generan?

Tabla n.º 1: Frecuencia de requisiciones de inventario

Frecuencia	Entrevistados	Porcentaje
Diaria	2	100%
Semanal	0	0%
Mensual	0	0%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

Como se aprecia en la tabla n.º 1, las dos encargadas coincidieron en que las rebajas del inventario ocurren de forma diaria y se derivan en primera instancia, de las ventas que se realizan. En ese sentido, la frecuencia de este tipo de transacciones demuestra el fuerte grado de incidencia que tiene sobre las existencias.

Entonces, lo anterior significa que las existencias disminuyen diariamente y generan ingresos a la compañía, algo que precisamente se espera que ocurra con los inventarios en condiciones favorables. Sin embargo, este hecho por sí mismo no es un indicador que defina si el proceso de generación de ingresos es el óptimo o no, para lo cual debe analizarse desde la rotación de los inventarios, hasta el cumplimiento de metas y presupuestos, entre otros indicadores y parámetros.

¿Con cuánta frecuencia se presentan entradas de artículos al inventario?

Tabla n.º 2: Frecuencia de las entradas de artículos al inventario

Frecuencia	Entrevistados	Porcentaje
Semanal	0	0%
Mensual	0	0%
Variable	2	100%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

Según se aprecia en la tabla n.º 2, las personas entrevistadas coinciden en que la frecuencia con la que son realizadas las entradas al inventario por concepto de compras es variable. Los dos aspectos dependen de la rotación de inventarios, pues ante un alto nivel de ventas, debe asegurarse el mantener un nivel adecuado de existencias en el inventario.

¿Las entradas son registradas en los respectivos sistemas una vez que son efectuadas las compras? Si la respuesta es no, explique por qué.

Tabla n.º 3: Entradas al inventario se registran una vez realizadas

Rango de calificación	Entrevistados	Porcentaje
Sí	2	100%
No	0	0%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

De acuerdo con lo expuesto por las entrevistadas e incluido en la tabla n.º 3, las entradas al inventario se ingresan cuando efectivamente corresponde; o sea, cuando se llevan a cabo las compras. Lo anterior se puede afirmar, porque una vez que los terminales adquiridos se reciben

en el almacén y son debidamente revisados, estos se registran en el sistema respectivo; adicionalmente, existe la posibilidad de cotejar lo ingresado al sistema con las facturas de los pedidos (incluidas las de costos asociados, como por ejemplo, fletes).

¿Cada transacción cuenta con un respaldo documental? Si la respuesta es no, explique por qué.

Tabla n.º 4: Respaldo documental de transacciones

Rango de calificación	Entrevistados	Porcentaje
Sí	2	100%
No	0	0%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

Según las respuestas obtenidas y resumidas en la tabla n.º 4, efectivamente, las transacciones efectuadas tienen el respaldo documental correspondiente. Lo anterior es fundamental, pues desde un punto de vista de seguridad en un sistema de control interno efectivo y para evitar consecuencias negativas de índole tributario, es imperativo que los registros contables cuenten con el respaldo pertinente; además, esta documentación es básica para una efectiva y oportuna gestión de inventarios.

¿Existen responsables definidos para registrar las transacciones en el sistema de inventarios? Si la respuesta es no, explique por qué.

Tabla n.º 5: Definición de responsables para registro de transacciones

Rango de calificación	Entrevistados	Porcentaje
Sí	2	100%
No	0	0%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

Las personas entrevistadas señalaron que la empresa tiene claramente establecido, quiénes son los responsables de ejecutar la labor de registro en el sistema de inventario y para efectos de

control y seguridad, cada uno de ellos mantiene su propia cuenta de usuario. Adicionalmente, es relevante agregar, que se tienen definidos diferentes roles o perfiles de acuerdo con las funciones que desarrolla cada colaborador; por lo que, hay módulos restringidos y también, información a la que solo algunos usuarios, debidamente identificados y autorizados, pueden acceder.

Expuesto lo anterior, valga agregar, que existen algunos movimientos que solo pueden ser autorizados en el sistema por un supervisor; ergo, si los encargados de la gestión contable requieren ejecutar labores como, por ejemplo, revisar variaciones en los insumos recibidos, deben consultar lo pertinente por medio de reportes si fuera necesario.

¿Existen transacciones adicionales a las requisiciones y entradas? ¿Cuáles?

Tabla n.º 6: Existencia de transacciones de inventario adicionales

Rango de calificación	Entrevistados	Porcentaje
Sí	2	100%
No	0	0%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

Con la aplicación de los cuestionarios se demostró que existen más transacciones a nivel de la gestión de inventarios y no únicamente las relacionadas con las compras (entradas) y las ventas (salidas).

Efectivamente, en el proceso de inventarios se presentan devoluciones sobre compras, las que pueden surgir si se detectan daños al momento de revisar los terminales en el almacén; de hecho, son transacciones comunes, tanto para el área gestora como para la contable.

Se indicó también, que existen terminales que son adquiridos exclusivamente para reposición de algunas marcas y modelos específicos; sin embargo, son considerados como parte del inventario principal. Esto se debe realizar por disposiciones de algunos proveedores específicos, pero quiere decir, que a pesar de que no se adquieren para ser vendidos como cualquier otro terminal, se están incluyendo como una parte más de las existencias que sí son para ventas.

Los movimientos de terminales que no se relacionan como ventas y compras son catalogados como *otros estados* y se detallan seguidamente. En realidad, la mayoría de los *otros estados* son originados en los puntos de venta, tal y como sucede con la *anulación* de una venta, pues en este caso la operación implica que la rebaja implícita a la transacción original de venta se reversa y hay un *reingreso* al sistema.

En un punto de venta se puede determinar también si un terminal está *muerto en caja*, esto quiere decir, que aunque se encuentre en caja y sellado, al desempacarlo este no funciona y debe ser extraído de los terminales disponibles para la venta. En esa situación, el funcionario realiza el reporte respectivo y posteriormente, el supervisor remite los terminales en esta condición al almacén para que puedan ser reclamados al proveedor.

Los siguientes son movimientos que se originan a partir de la atención de una garantía por el fallo en un terminal vendido y que se originan cuando un cliente presenta el reclamo y se registra en el sistema un “reingreso”, que en realidad no aumenta el inventario (no es igual a la anulación de una venta); sino, únicamente se registra la atención del reclamo pero simplemente como referencia en el sistema de inventarios.

Como parte de dicha situación, el terminal recibido pasa a un estado de *revisión* en el taller correspondiente, para determinar si el fallo responde a un defecto de fábrica cubierto por garantía o no. Durante el período de revisión, al cliente se le facilita un terminal en calidad de *préstamo*, mientras se determina lo que corresponde en su caso.

Si el aparato entregado por el cliente es reparado se considera como *entregable* y procede recibir el terminal que fue suministrado como *préstamo* y se devuelve el del cliente. Si no fuera posible repararlo, se debe reemplazar con uno nuevo, lo que conlleva una nueva rebaja del inventario y un reclamo al proveedor en los casos que así corresponda; además, de recibir nuevamente el terminal prestado. Lo expuesto ocurre en el entendido de que se haya presentado un defecto de fabricación y no un daño por responsabilidad del cliente.

Al margen de las situaciones anteriores, los entrevistados indicaron que existen terminales que forman parte del inventario principal, pero se utilizan exclusivamente para realizar *pruebas y demostraciones*; sin embargo, ellos mismos son conscientes de que no deben ser administrados de esta forma, pues así no es posible mantener un control sobre dichos aparatos y su adecuado uso.

Adicionalmente, al realizar conteos físicos del inventario, puede identificarse terminales *extraviados*, los cuales deben ser sometidos a una investigación para determinar por qué no están dentro de las existencias y a partir de los eventuales hallazgos, sentar responsabilidades.

Por último, también fue señalado, que hay terminales que pueden encontrarse en condición de desecho por *daño* o por *obsolescencia*; por lo cual deben ser retirados del inventario. Al momento de la investigación, se habían realizado en períodos anteriores algunos ajustes por estos conceptos, pero no existía un manejo uniforme establecido para este tipo de condiciones y desde la Gerencia apenas se estaba tramitando una política sobre obsolescencia.

Tanto el personal del área gestora como el de la contable, son conscientes de que el tratamiento actual que se tiene en operación en el proceso de los inventarios debe ser actualizado, pues los movimientos antes referidos quedan fuera del sistema contable; es decir, no se registran, no se muestran en la contabilidad empresarial y por ende, en esta cuenta específica, los estados financieros no reflejan la realidad de los inventarios. De hecho, no registrar estos movimientos trae como consecuencia que a través de los conteos físicos de los últimos años, se haya observado la materialización de diferencias entre las existencias físicas, el saldo transaccional (a nivel de sistema) y el saldo contable del inventario de terminales móviles; pero especialmente, puede comprometer la información financiera relativa a los inventarios, en términos del aseguramiento de las características cualitativas que la normativa internacional demanda y además, que no se evidencia en los estados financieros la realidad de esa cuenta; elemento básico para la toma de decisiones sobre un activo estratégico para la gestión empresarial.

De existir las anteriores, ¿son registradas en el sistema cada vez que se presentan?

Tabla n.º 7: Registro de transacciones adicionales en el sistema de inventarios

Rango de calificación	Entrevistados	Porcentaje
Sí	0	0%
No	2	100%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

Según lo expuesto por las personas entrevistadas, no todos los movimientos originados en la gestión del inventario de terminales móviles son debidamente ingresados en el sistema contable que se utiliza en la empresa. Se identificó como causa principal de esto, la carencia de pautas o políticas para el tratamiento de las diversas transacciones; por ello, al momento del estudio no existían medios de registro, ni tampoco una concientización al personal de los diversos puntos de venta, sobre la importancia de dar un seguimiento oportuno a los diversos casos.

Si bien es cierto que se registran las compras y rebajos derivados por las ventas, al igual que cualquier rebaja por sustitución o devoluciones hacia el almacén; se hizo evidente que una cantidad importante de situaciones que se relacionan a afectan directamente los inventarios, quedan sin contabilizarse; ergo, no se reflejan en el sistema de inventarios.

¿Son reportadas al área financiera las compras, salidas y cualquier otra transacción de inventarios en el momento que ocurren? Si la respuesta es no, explique por qué.

Tabla n.º 8: Reporte oportuno de transacciones al área financiera

Rango de calificación	Entrevistados	Porcentaje
Sí	0	0%
No	2	100%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

De acuerdo con las respuestas obtenidas a esta pregunta, los movimientos asociados a las compras son reportados de forma oportuna para su registro contable, al igual que las devoluciones sobre compras.

En el caso de las ventas, estas son notificadas al área contable mediante un reporte que muestra el detalle diario; sin embargo, este se genera una vez al mes, por medio de un corte al cierre del período; ello, debido a la magnitud de operaciones que se presentan en la compañía.

Aunque las compras y las ventas sí son reportadas al área financiera, el resto de movimientos - sobre los cuales ya se expuso ampliamente - originados en las operaciones diarias de inventarios, no son notificados de forma oportuna. Tanto los administradores del inventario como el personal contable relacionado, señalaron que el inconveniente para efectuar estos reportes se fundamenta en la ausencia de lineamientos empresariales debidamente definidos y comunicados. En efecto, es criterio del personal de la compañía, que no se han comunicado las directrices por medio de las cuales se exponga o expliquen los criterios o políticas contables que se tienen que utilizar para registrar los movimientos diferentes a compras, ventas y devoluciones de terminales.

A pesar de lo anterior, contablemente es necesario mantener siempre acceso a la información transaccional de forma oportuna, especialmente tratándose de una cuenta tan dinámica y estratégica como es el inventario, con un movimiento prácticamente diario. Existe siempre una necesidad de dimensionar de la forma más precisa posible los diversos eventos generados en las operaciones de cualquier empresa y en este caso, no es la excepción. Financieramente, debe poderse dimensionar el impacto de las transacciones que no se están contabilizando, su afectación en la cuenta de inventarios y sobre cualquier otra partida contable; además, debe tenerse a disposición los insumos para informar mediante notas a los estados financieros, al menos de forma temporal, en tanto se implementa la política contable necesaria, más aún, si se tiene previsto efectuar cambios de forma inmediata e inminente.

¿Existen asientos contables para cada transacción que afecte las existencias de inventarios?

Tabla n.º 9: Asientos contables para transacciones que afecten existencias de inventarios

Rango de calificación	Entrevistados	Porcentaje
Sí	0	0%
No	2	100%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

A partir de las respuestas brindadas se determinó que hay varias transacciones de terminales que no se registran contablemente, aun y cuando afectan de una u otra forma los inventarios (los llamados *otros estados*); y aunque las compras y las ventas sí se contabilizan, no se puede afirmar que toda transacción tenga su respectivo asiento contable.

Producto de la investigación se identificó cuáles son las cuentas y los asientos que utiliza la empresa, lo cual se expone de forma detallada en los párrafos siguientes para un mejor entendimiento del panorama contable. Esta información corresponde a la respuesta obtenida por parte del personal de Finanzas.

Antes de ahondar en el tratamiento contable, es conveniente mencionar que la empresa utiliza para contabilizar las operaciones, un sistema informático concebido para manejar grandes volúmenes de información (no solo de inventarios); por esa razón cada asiento contable que se incluye es registrado a través de un archivo plano de formato .txt, en el cual se detallan las cuentas contables y su monto. En vista de esto último, para cada asiento se requiere contar previamente con los insumos necesarios (reportes, facturas, otros); una vez confeccionados son cargados de forma manual al sistema.

En primera instancia, cabe señalar que se utiliza como cuenta principal para el registro del inventario de terminales móviles la de *Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos*, prácticamente todos los registros se relacionan con dicha partida.

En los asientos de registro de las compras de terminales que efectúa la empresa, se puede identificar adecuadamente la trazabilidad de los terminales, desde que se encuentran en tránsito tras concretar la operación de compra con el proveedor, hasta su respectiva entrada al inventario principal de terminales. Este proceso se debe a que se trata de compras en el exterior.

Los asientos de compra conllevan un débito a la cuenta *Inventario en tránsito operación* y un crédito a la *Cuenta por pagar - acuerdos comerciales*; posteriormente, se disminuye el inventario en tránsito y se debita la cuenta *Inventario de operación* y una vez que se dan por ingresados los

terminales adquiridos se aumenta la cuenta principal *Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos*. Lo anterior se resume en la siguiente tabla:

Tabla n.º 10: Detalla de asientos contables para registrar compras de terminales móviles

Descripción de la cuenta	Debe	Haber
Inventario en tránsito operación	XX	
Cuenta por pagar acuerdos comerciales -----		XX
Inventario de operación	XX	
Inventario en tránsito operación -----		XX
Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos	XX	
Inventario de operación -----		XX

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

Si hay alguna devolución sobre las compras, el registro que se ingresa en el sistema consiste en la reversión de los asientos anteriores, hasta concluir en las cuentas por pagar por el monto proporcional a la devolución, según lo indicado por la encargada de la Gestión Contable.

En cuanto a las ventas, como es sabido, siempre van a representar una disminución de los terminales móviles disponibles para la venta y eso se cumple pues el registro que se realiza implica un crédito a la cuenta *Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos*. Como contra partida deudora, la empresa utiliza una cuenta que no se usa normalmente para este tipo de registros, denominada *Gastos de comercialización*.

Aquí cabe señalar, que una cuenta como la anterior, puede abarcar toda una serie de registros que muy probablemente no tengan relación directa con los inventarios, como por ejemplo, gastos de publicidad y cualquier egreso asociado a la comercialización de servicios, como promociones o los gastos de alimentación y transporte del personal de ventas. En vista de ello, es poco

Nuevamente, llama la atención el uso de la cuenta *Gastos de comercialización*, pues se utiliza prácticamente de forma genérica; aun y cuando los asientos hacen referencia a movimientos de distinto tipo, que a su vez pueden llegar a mezclarse contablemente con otros que no son propiamente del inventario (los de comercialización).

A partir de todo lo expuesto anteriormente, se confirma que no se aplican asientos de ningún tipo para registrar los diferentes estados que pueden surgir a partir de la atención de una garantía de un celular; situación que genera desde préstamos de terminales al cliente, hasta sustituciones de estos por defectuosos, con el respectivo cargo a las existencias de inventario.

De igual forma, los terminales que son adquiridos exclusivamente para reposiciones (lo que ocurre para algunas marcas), no tienen un registro contable específico y se incluyen en la misma cuenta principal del inventario luego de cada compra. Contablemente, además, los terminales que serán utilizados para pruebas y demostraciones se encuentran en la misma partida de inventarios, aunque al igual que los celulares para reposición, deberían tener un tratamiento específico.

En el caso de terminales extraviados, tampoco se tiene una contabilización diferenciada, por lo cual van a seguir siendo parte de la cuenta principal de inventarios hasta que finalice la investigación respectiva y puedan darse de baja. Esto implica mantener ausentes el control y el seguimiento necesarios para los casos en proceso de investigación, al tiempo que seguirán apareciendo en reportes transaccionales y contables como parte del grupo principal de existencias.

Por último, se evidenció que no hay diferenciación contable en los registros de ajuste por obsolescencia y los de daño o desecho, sino que se utilizan las mismas cuentas e iguales asientos, independientemente del registro que se pretenda efectuar. Esto viene a reflejar que, por lo menos a nivel de los terminales móviles, no se ha profundizado en el análisis de las distintas partidas y asientos contables que se utilizan; ni tampoco en la naturaleza particular de cada uno de los movimientos.

Se puede hablar de una tendencia hacia el tratamiento genérico de transacciones asociadas al inventario de terminales móviles, que no corresponde con una dinámica como la del tipo de bien analizado, pero sobre todo, que no refleja los requerimientos de la normativa contable internacional, tendientes a mostrar insumos lo más claros y explícitos que sea posible para la toma de las decisiones gerenciales.

A raíz de lo explicado anteriormente, se considera necesario abordar aspectos teóricos que tienen relación directa con el proceso de registro en general, específicamente con las cuentas contables del inventario y la de costo de ventas.

Aspectos teóricos sobre la cuenta de inventario.

La cuenta utilizada para el registro de los terminales móviles se denomina *Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos* de acuerdo con el catálogo contable vigente y según se muestra en la siguiente imagen:

Figura 1. Extracto de la sección del activo corriente del catálogo de cuentas

▶ Activo	Activo Circulante:
> Activo Fijo	Recursos controlados por la entidad, cuyo consumo o utilización se espera realizar dentro del ciclo contable.
> Activo Largo Plazo	
> Activo Circulante	210 Bancos
> Otros Activos	220 Inversiones transitorias
▶ Pasivo	222 Valoración de Inversiones
▶ Patrimonio	230 Fondos de uso restringido
▶ Ingresos	240 Cuentas por cobrar servicios prestados
▶ Costos y gastos	241 Cuentas por cobrar no comerciales
▶ Cuentas de Orden	242 Estimación para incobrables
	250 Cuentas a cobrar institucionales
	260 Efectos por cobrar
	270 Inventario - operación
	271 Estimación para valuación de inventario - operación
	272 Material y equipo en custodia
	273 Material en tránsito para operación
	280 Gastos prepagados

Fuente: Catálogo de cuentas.

La afectación contable al momento de efectuar el estudio, se realiza a través del registro de compras (con efecto deudor), devoluciones sobre compras (efecto acreedor), ventas (efecto acreedor tras la baja en el sistema) y de eventuales ajustes al inventario (débito o crédito según

corresponda). La siguiente imagen ubica detalladamente en el catálogo de cuentas, la cuenta que se afecta:

Figura 2. Detalle de subcuentas de la cuenta *Material y Equipo en custodia*

NIVELES		DESCRIPCION	SG	AUXILIAR
C.M.	I		70	X
272		MATERIAL Y EQUIPO EN CUSTODIA		
	XX	DETALLE		
		<u>DETALLE</u>		
✓	01	TELÉFONOS PARA DISCAPACITADOS	X	
✓	02	TARJETAS DE PREPAGO		
✓	03	TARJETA DE IDENTIFICACIÓN DEL SUScriptor	X	X
	04	TERMINALES Y OTROS DISPOSITIVOS	X	X
✓	05	REPUESTOS EN CUSTODIA FUERA DE ALMACENES	X	

Fuente: Catálogo de cuentas.

Cabe señalar, que una cuenta con denominación similar es utilizada de forma habitual en empresas de servicios, pero para el registro de materiales que no están sujetos a comercialización, tal y como se expone de seguido:

Como se dedican a la compraventa de mercancías, las empresas comercializadoras presentan una cuenta muy importante en su estado de situación financiera o balance general: *inventarios*, que no aparece en el estado financiero de empresas de servicios; en todo caso, en estas aparece la cuenta de *inventario de materiales*, en las que se registran los materiales disponibles para la prestación del servicio que no son comercializados. (Guajardo & Andrade, 2014, pp. 197)

Si bien es cierto la cuenta que usa la empresa es distinta a la que hacen referencia Guajardo y Andrade, lo relevante es que la nomenclatura asignada a la cuenta mayor –*Material y Equipo en custodia*– puede generar confusión sobre la naturaleza del inventario que se está registrando en esta. El término *en custodia*, no sugiere de forma expresa que se trata de bienes destinados para la venta y por esa razón, puede inferirse fácilmente que se trata más bien de materiales para uso interno, necesarios por ejemplo, para complementar la prestación de un servicio y no para ser comercializados.

Contablemente, al decidir qué cuenta o asiento asignar a un determinado evento, siempre es fundamental tener presente el tipo de empresa que se esté analizando, así como la naturaleza de sus operaciones; si se trata de una compra debe cuestionarse el objetivo para el cual se adquiere el bien, antes de definir su modalidad de registro.

En este caso se puede afirmar, que la entidad posee un carácter híbrido en sus operaciones, pues aunque brinda servicios, es evidente que los terminales móviles que se adquieren y cuyo costo se registra en la cuenta ya mencionada, son destinados a la comercialización; sea, de forma individual o como parte de un plan de servicios de telefonía móvil. Por esta razón, no pueden tratarse contablemente como si fueran materiales destinados al uso interno para facilitar la prestación de un servicio, ni tampoco utilizar partidas contables que puedan conllevar a confusión en este sentido.

Cuando se trata de inventarios, las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente la NIC 2 *–Inventarios–*, define que son activos que se pueden encontrar en una de las siguientes condiciones: para ser vendidos en el ciclo de operación; en producción para destinarlos a la venta, o en su defecto como materiales o suministro que se emplearán en el proceso productivo (IFRS, 2016, pp. 1-2).

De acuerdo con lo anterior, la normativa delimita claramente los tipos de inventarios que pueden existir y en el caso bajo investigación, se considera adecuado asociar los terminales móviles con la definición de activos poseídos para la venta, contrario por ejemplo, a lo que podría significar un inventario de materiales o suministros que se mantenga para ser utilizados en las operaciones diarias de la empresa.

Tomando en cuenta los argumentos expuestos, es posible afirmar que la cuenta *Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos* no es precisamente la más adecuada en términos de nomenclatura, para dar evidencia de la naturaleza de los inventarios de celulares. Al igual que la partida *Gastos de comercialización*, tiene más bien un carácter genérico y posiblemente en su momento, fue más bien pensada para contabilizar materiales empleados en la

empresa para la prestación de sus servicios habituales, o simplemente, como una cuenta más en el catálogo; pero no específicamente para contabilizar bienes destinados para la venta.

En términos normativos, es necesario señalar, que los saldos anuales superiores a los treinta y cinco mil millones de colones le confieren una clara materialidad al inventario de terminales móviles y según lo indicado en la NIC 1 *-Presentación de Estados Financieros-* en su párrafo 29: “Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa” (IFRS, 2016, p. 6). La importancia relativa a la que se refiere la norma difícilmente puede ser puesta en duda bajo tales condiciones.

En el mismo sentido y aludiendo a una de las cualidades que debe tener la información financiera (comprensibilidad), la misma norma indica en el párrafo 30A que: “Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ocultando información significativa en información sin importancia relativa o agrupando partidas importantes que tienen diferentes naturalezas o funciones” (IFRS, 2016, p. 7).

A partir de lo anterior, cabe recalcar que, la compañía contabiliza el inventario en una partida contable que termina agrupando los celulares en una cuenta que más puede servir para definir artículos que persiguen una función distinta a la que sugiere la nomenclatura de esta.

Sobre el Costo de la mercadería vendida o Costo de ventas.

En el ámbito contable existen dos sistemas de registro de inventario que pueden implementarse: el inventario periódico y el inventario perpetuo; al momento de efectuar la investigación, la forma en la que se administra y contabiliza el inventario de terminales móviles coincide con características propias del sistema de inventario perpetuo. La sola existencia de una cuenta de activo para registrar el inventario en lugar de una cuenta de compras que se extingue mes a mes así lo demuestra.

Tal y como lo indica uno de los expertos en la materia, en el sistema perpetuo la compra de bienes para la venta se debe cargar a una cuenta de *Inventario*, en lugar de utilizar la cuenta de

Compras; al tiempo que los fletes, devoluciones y descuentos asociados se reflejan directamente en la cuenta de *Inventario* y no en cuentas separadas. También, es imperativo como medida de control interno, que se mantenga un auxiliar que facilite el control de las cantidades y los costos de los distintos artículos. (Kieso et al., 2013, p. 418).

Sin embargo, hay una característica fundamental que distingue a este sistema y es la utilización de la cuenta *Costo de ventas* o *Costo de la mercadería vendida*, la cual se afecta con cada venta efectuada a través de un débito y con un crédito al *Inventario* como contrapartida; lo que permite mantener un registro continuo en el saldo de ambas. (Kieso et al., 2013, p. 418).

Esta última característica es la que se encontró ausente en el sistema que aplica la empresa al momento del estudio, a pesar de que, según la teoría existente, cuando se opta por utilizar una cuenta de *Inventario* para el registro de las mercaderías que se adquieren para la venta (sistema perpetuo), se debe utilizar conjuntamente la del *Costo de mercadería vendida* o *Costo de ventas*.

En el mismo sentido que lo señala Kieso (2013), Guajardo y Andrade explican el funcionamiento del sistema de inventario perpetuo de la siguiente manera:

Quando se compra mercancía aumenta la cuenta de *inventario de mercancías*; cuando se vende, esta disminuye y se registra el costo de la mercancía vendida. En cualquier momento puede conocerse la cantidad de mercancías en existencia y el costo total de las ventas del período, por ello se le nombra perpetuo. (2014, p. 198, cursiva en el original).

Por su parte, de forma adicional Guajardo y Andrade explican la relación directa que existe entre las operaciones de comercialización y el uso de la contabilización del *Costo de la mercadería*. Para él, en una empresa de servicios “no existe la cuenta de *costo de ventas*, ya que no se vende ningún producto tangible”, mientras que “en las empresas comercializadoras existe la cuenta de *costo de ventas*, ya que la operación de estos negocios requiere de cuantificar el costo de los productos vendidos” (2014, p. 196).

Tal y como se explicó en el apartado anterior, no sería realista afirmar que la compañía solamente se limite a ofrecer servicios, pues también comercializa terminales móviles, ya sea

junto con diversos planes de servicios o de forma individual, de ahí que sea pertinente cuantificar el costo de dichos celulares.

El *Costo de la mercadería vendida o Costo de ventas* se cierra contablemente al final de mes contra las *Pérdidas y ganancias* o su equivalente y debe ser reflejada en el estado de resultados, pues de la diferencia entre las *Ventas netas* y el *Costo de ventas* se obtiene la utilidad o excedente bruto del período y posteriormente a este, se le deducen los diversos gastos operativos (de venta, administrativos, financieros) (Guajardo & Andrade, 2014, p. 196).

Al momento de llevar a cabo el presente trabajo, la empresa no cuantifica el *Costo de la mercadería vendida* y en su lugar, utiliza la cuenta de *Gastos de comercialización* como contrapartida para rebajar el inventario de terminales móviles cuando se presenta una venta o una rebaja. Esta misma partida como ya se mencionó antes, puede incluso agrupar distintos rubros de gasto en el estado de resultados, tales como gastos de publicidad, los asociados a promociones, o las diferentes erogaciones asociadas al personal que se desplaza a eventos o distintos puntos del país para realizar ventas.

Esto genera tres inconvenientes al momento de interpretar y presentar la información en los estados financieros, a saber:

1. Para efectos de presentación, el costo asociado a los terminales móviles vendidos queda diluido en la cuenta de *Gastos de comercialización*, a pesar de la materialidad que posee; o sea, se confunde entre gastos de otro tipo.
2. Para efectos del estado de resultados, no se cumple con ninguno de los modelos de desglose de gastos (por naturaleza o por función), estipulados en la normativa vigente.
3. Se carece de información para la toma de decisiones, pues lo que se refleja en algunas cuentas, como ya se explicó, no es lo realmente sucede en la operatividad de la compañía.

Respecto al primer punto, la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, en su párrafo 30 indica lo siguiente:

Si una partida concreta careciese de importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente importancia relativa como para justificar su presentación separada en esos estados financieros puede justificar su presentación separada en las notas. (IFRS, 2016, p. 6).

Si el *Costo de ventas* en este caso fuera inmaterial, se podría aceptar su agregación en la cuenta *Gastos de comercialización*, tal y como se presenta a nivel del estado de resultados al momento de realizar la investigación; pero eso sería correcto únicamente en términos de materialidad y este no es el caso, pues al igual que el propio inventario, el costo de ventas asociado implica saldos y cifras de importancia.

Por otra parte, respecto al segundo punto, es necesario valorar los siguientes aspectos establecidos en la normativa, específicamente en el párrafo 99 de la NIC 1:

Una entidad presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de ellos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante. (IFRS, 2016, p.18).

En concordancia con lo que plantea la norma, son dos las posibles opciones a utilizar, siendo que en la primera de ellas la entidad muestra en el resultado del período los distintos gastos según su naturaleza particular (por ejemplo, la depreciación, salarios, gasto de suministros, entre otros). La siguiente es una ejemplificación del desglose de gastos por naturaleza:

Figura 3. Ejemplo de clasificación según naturaleza de los gastos

Ingreso de Actividades Ordinarias		X
Otros ingresos		X
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	X	
Consumos de materias primas y materiales secundarios	X	
Gastos por beneficios a los empleados	X	
Gastos por depreciación y amortización	X	
Otros gastos	X	
Total de gastos		(X)
Ganancia antes de impuestos		X

Fuente: IFRS, 2016.

La segunda opción es la que más se asemeja a la que utiliza la empresa en la confección de su estado de resultados a la fecha del estudio, puesto que los gastos operativos son agrupados en pocas categorías en lugar de mostrarse de forma más detallada según su naturaleza:

La segunda forma de desglose es el método de la “función de los gastos” o del “costo de las ventas”, y clasifica los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. (IFRS, 2016, p. 18).

La principal característica que distingue esta modalidad de la clasificación por naturaleza, es la visibilidad del costo de ventas como parte de los rubros del estado de resultados, así como las posibilidades que abre contar con este dato: “Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza” (IFRS, 2016, p. 18). El siguiente es un ejemplo de desglose de gastos por función:

Figura 4. Ejemplo de clasificación según función de los gastos

Ingresos de actividades ordinarias	X
Costo de ventas	(X)
Ganancia bruta	X
Otros ingresos	X
Costos de distribución	(X)
Gastos de administración	(X)
Otros gastos	(X)
Ganancia antes de impuestos	X

Fuente: IFRS, 2016.

De acuerdo con lo expuesto, aunque a simple vista la compañía utiliza para su estado de resultados una clasificación de gastos por función, en realidad está omitiendo el elemento más importante de este ordenamiento: el costo de ventas. Esto quiere decir que no solo existe una inconsistencia respecto al tipo de sistema de inventario -como ya se desarrolló previamente-, sino que además, hay un incumplimiento en cuanto a la forma de presentación de la información

financiera que plantea la normativa, pues aunque se acerca a la clasificación de gastos por función, se omite el costo de la mercadería vendida.

Aunque dicha partida no se encuentre contemplada en la estructura contable ni en los estados financieros, la comercialización de terminales móviles y el importante valor económico que tienen asociado (su materialidad) plantean la necesidad de reflejar de forma específica su costo, debido a que constituyen mercadería en sí mismos y por ello, no se deben diluir contablemente dentro de un grupo de gastos variados como es el de comercialización. Es imperativo en este caso, plantear modificaciones tendientes a revelar el costo de la mercadería vendida, en primer lugar, para ajustarse a las Normas Internacionales de Información Financiera, pero además, para ordenar el procedimiento de contabilización de los inventarios y acoplarlo a lo que plantea la teoría básica respecto al sistema de inventarios permanente.

Debe mencionarse, que el ordenamiento requerido puede traer también beneficios para la compañía, ya que con la contabilización del costo de ventas se abre la posibilidad de profundizar en el análisis financiero de los inventarios de terminales móviles, específicamente en sus niveles de rotación durante el año (producto de dividir el *Costo de la mercadería vendida* entre el inventario promedio del período); de forma complementaria, se puede analizar la cantidad de días que en promedio tarde en venderse el inventario (producto de dividir el total de días del período entre la rotación de inventario) (Kieso et al., 2013, p. 496).

Este tipo de análisis puede coadyuvar a una óptima gestión y una efectiva y oportuna administración de los inventarios, especialmente, en cuanto a la toma de decisiones de compra, de acuerdo con los requerimientos de la operatividad empresarial; a la vez que puede alertar sobre bienes de poca rotación que podrían terminar convirtiéndose en mercadería obsoleta o dañada, traduciéndose así en pérdidas económicas.

¿Se efectúan los asientos contables una vez ocurrida la respectiva transacción? Si la respuesta es no, explique por qué.

Tabla n.º 13: Registro de asientos contables cuando ocurren las transacciones

Rango de calificación	Entrevistados	Porcentaje
Sí	0	0%
No	2	100%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

Según las respuestas obtenidas, se determinó que, en el caso de la compra de mercadería para la venta, el registro es oportuno, pues una vez que la documentación (facturas de los proveedores, de fletes, entre otros) se encuentra disponible, se envía al área financiera para su contabilización.

En el caso de que se efectúe un pedido y al cierre de mes aún no se han recibido los terminales, se reflejaría contablemente como parte del inventario en tránsito y al mes siguiente, cuando se reciben los bienes en el almacén, se contabiliza el aumento del inventario como corresponde. Esta circunstancia, sin embargo, es propia del flujo de las operaciones.

Las ventas por otra parte, se registran al cierre de mes y a partir del reporte que se elabora desde el sistema de inventarios, el cual es remitido al área contable. Aunque las ventas ocurren de forma diaria, por practicidad se envían de forma mensual para su registro; por lo que, aunque no se contabilizan en el momento exacto en el que se originan, sí son registradas en el período contable en el que ocurrieron, con el fin de cumplir con el principio del devengo o realización

A pesar de que los registros anteriores sean oportunos, los movimientos adicionales - explicados en otra de las preguntas de este capítulo-, no se registran contablemente cuando ocurren, lo cual genera distorsiones en la cuenta de inventario, imprecisión en los estados financieros y especialmente, en el estado de resultados de cada período y además, limita seriamente las posibilidades de control que el Área de Finanzas podría tener. La contabilización oportuna para cada evento es fundamental, pero para ello, se requiere implementar la actualización de la política de registro contable de la empresa; tema que se desarrollará en el siguiente capítulo de la presente investigación.

¿Los asientos contables registrados contienen los respaldos documentales respectivos?

Tabla n.º 14: Respaldos documentales de asientos contables

Rango de calificación	Entrevistados	Porcentaje
Sí	2	100%
No	0	0%
Total	2	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los instrumentos aplicados.

Los asientos que respaldan la contabilidad empresarial contienen los justificantes documentales que corresponda, según lo indicado por las personas entrevistadas. En el caso de las ventas, el principal respaldo es el reporte emitido por el sistema y si fuera necesario ante cualquier requerimiento informativo, es completamente posible ubicar algún recibo de dinero o la factura emitida al momento de una venta determinada.

¿Quiénes son las responsables de registrar los asientos contables asociados a los inventarios?

Los únicos responsables de los registros contables son los funcionarios del Área de Finanzas de la empresa. Específicamente, hay una funcionaria encargada de efectuar los diversos registros mensuales en el sistema contable, lo cual no excluye que su jefatura supervise estas labores, con el objetivo de validar la información consignada.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

De forma inicial, se debe mencionar que se evidenció un cumplimiento de aspectos básicos, tales como el aseguramiento de los respaldos documentales en las diversas transacciones y la aplicación de políticas de control interno a nivel del sistema de inventarios. Sin embargo, existe una serie de movimientos que no se están reportando de manera oportuna ni tampoco se están evidenciando en el sistema, a pesar de contar con la información en cada punto de venta.

Desde el punto de vista contable, se determinó que existen distorsiones en la cuenta de inventarios, pues no se realiza la contabilización de todos los movimientos, debido a que no se tienen los insumos necesarios y no existe una política contable dictada por parte de la Gerencia, que defina el tratamiento adecuado para llevar a cabo los asientos contables.

Adicionalmente, se observó que la forma en la que se contabilizan las principales transacciones del inventario no se ajusta a lo establecido en la normativa contable ni tampoco a lo que plantea la doctrina disponible; lo anterior repercute de manera directa en el saldo que se muestra en el inventario y por ende, sobre la información que se genera en los estados financieros.

Este trabajo permitió comprender de forma integral, los diversos movimientos que surgen de la dinámica del inventario de terminales móviles y a la luz de la normativa y la doctrina disponible, fue posible determinar la necesidad de introducir cambios en la contabilización de las transacciones asociadas a dicho inventario.

De la investigación se desprende entonces, que la información financiera relativa al inventario de celulares no es fiable ni tampoco oportuna y la forma en la que se presenta en los estados financieros no se ajusta a lo que demandan las Normas Internacionales de Información Financiera y la doctrina contable. En vista de lo anterior, se requiere implementar una nueva política de registro contable para las transacciones relacionadas con los terminales, que permita reflejar

adecuada y financieramente, la realidad del inventario en cuestión y en paralelo, es necesario efectuar las mejoras en el proceso de gestión diaria que puedan coadyuvar al cumplimiento de la política propuesta.

Recomendaciones

Reportes oportunos sobre la situación de terminales móviles en atención por garantía.

De inmediato, es necesario que la información relacionada con los movimientos de los terminales móviles quede debidamente documentada mediante reportes emitidos de forma regular.

Cada punto de venta posee la información posterior a la atención de la garantía de un terminal, lo que incluye la situación previa y posterior a la entrada al taller, así como el préstamo de otros bienes al cliente y los datos de una eventual sustitución.

Aunque existe esta información, se recomienda que sea recopilada por cada supervisor de punto de venta en una hoja de cálculo y con campos estandarizados, en donde se indique la fecha y el tipo de movimiento, junto con los datos del cliente y los de su respectivo terminal. Una vez recopilada la información, esta debe ser remitida de forma semanal por cada supervisor al Área de Administración y Gestión y luego, esta Área a su vez, debe remitir un reporte unificado al personal de Finanzas para que confeccione los asientos contables que correspondan.

En el mediano plazo, debe valorarse la posibilidad de implementar un módulo en el sistema de inventarios en el que se dé seguimiento al proceso de atención de la garantía de un terminal móvil y no solo a la recepción de este; el principal objetivo con dicho módulo es que se pueda extraer reportes de forma automatizada.

Esta labor sería desarrollada directamente por el personal del Área de Informática de la empresa, por lo cual no debería implicar un costo adicional.

Regularización de reportes de ventas.

Los reportes de ventas que se emiten desde el sistema de inventarios por parte del área de Administración y Gestión del inventario son mensuales, aunque las operaciones de ventas son diarias. Si bien es cierto estas operaciones quedan contabilizadas en el respectivo mes en que fueron efectuadas, su registro se lleva a cabo hasta el cierre de dicho mes, aun y cuando podrían registrarse en el transcurso de cada período mensual.

Para evitar acumular los registros hasta la fecha de cierre, se sugiere que la emisión del reporte de ventas por parte de área del Administración y Gestión así como su remisión a Finanzas, se realice de forma semanal.

Con este insumo es posible hacer asientos contables de la rebaja por ventas de forma semanal, para así estar actualizando la cuenta de inventarios a lo largo del mes. No se requiere de personal o costos adicionales para efectuar estas tareas; pues se considera que con los empleados que se mantienen a la fecha de la investigación es totalmente posible ejecutar esta labor.

Implementación de una nueva política contable de acuerdo con la normativa y la doctrina aplicables.

En primera instancia, se requiere coordinar con el encargado de administrar el catálogo de cuentas y de realizar la apertura de nuevas partidas contables, pues dentro de esta recomendación se incluye la apertura de varias nomenclaturas nuevas. Este funcionario, además, buscaría el ordenamiento más adecuado para las partidas según la codificación vigente en el catálogo.

Lo anterior no implica costos adicionales para la compañía, pues una vez habilitadas en el catálogo y en el sistema de contabilidad, dichas cuentas pueden ser agregadas a los asientos que se confeccionan en Finanzas, área que también los ingresa al sistema.

Por otra parte, en Finanzas ya existe una funcionaria encargada de registrar los asientos relacionados con el inventario; por lo que, se le puede asignar la confección de los nuevos registros sugeridos en esta investigación.

Seguidamente, se detallan los cambios y los asientos recomendados para el tratamiento de cada tipo de movimiento de los terminales móviles y en los casos que corresponde, se señala las cuentas que deben ser incluidas.

Cuenta principal de inventarios.

Tal y como se señaló en el capítulo anterior, la nomenclatura de la cuenta principal de inventario puede inducir a confusión, debido a que da pie a interpretar que corresponde a la denominación de materiales que se mantienen para uso interno (en custodia) y no propiamente para la comercialización.

Por esa razón y los demás aspectos teóricos expuestos en ese apartado, se sugiere la apertura y uso de la cuenta *Inventario de terminales móviles disponibles para la venta*, a efectos de contabilizar los bienes adquiridos por la empresa según la especificidad y naturaleza propia de estos, que es la comercialización.

Los saldos asociados específicamente a los terminales móviles que se encuentren registrados en la cuenta *Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos*, deben reclasificarse a la nueva cuenta *Inventario de terminales móviles disponibles para la venta* de la siguiente forma:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta	XX	
Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos		XX

Fuente: Elaboración propia.

Costo de ventas o Costo de la mercadería vendida.

A partir de lo expuesto en el Capítulo IV, se propone incluir en el catálogo de cuentas la partida *Costo de la mercadería vendida* o *Costo de ventas* y utilizarla, tanto en los asientos contables como en la estructura financiera del estado de resultados.

Para la contabilización de las bajas del inventario de terminales móviles asociadas a las ventas que se realicen y en concordancia con el sistema de inventario permanente, se debe llevar a cabo el siguiente asiento:

Cuentas contables	Debe	Haber
Costo de la mercadería vendida/ Costo de ventas	XX	
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta		XX

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, para efectos de reflejar contablemente las ventas anuladas, debe efectuarse el registro inverso, pues de no hacerse de esa manera, el movimiento original estaría inflando de forma incorrecta el *Costo de ventas* y al mismo tiempo, disminuyendo erróneamente la cuenta de *Inventario de terminales móviles disponibles para la venta*. El asiento contable para esa condición sería:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta	XX	
Costo de la mercadería vendida/ Costo de ventas		XX

Fuente: Elaboración propia.

Al finalizar cada período contable, la cuenta del *Costo de ventas* se debe cerrar contra las *Pérdidas y ganancias* o su equivalente, para trasladar su efecto a las utilidades.

Contabilización de compras.

En el capítulo anterior se mostró que los asientos de registro de las compras que realiza Finanzas reflejan adecuadamente la transición de los terminales, desde que se encuentran en tránsito hasta su respectiva entrada al inventario principal.

Sin embargo, para esta última fase se utiliza la cuenta *Material y equipo en custodia*, la que, según lo planteado, debe sustituirse por la cuenta *Inventario de terminales móviles disponibles para la venta*. El asiento sugerido es el siguiente:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta	XX	
Inventario en tránsito operación		XX

Fuente: Elaboración propia.

Para el caso de operadores que requieran la adquisición de un inventario para reposición de terminales dañados, se considera pertinente establecer una cuenta de inventario específica llamada *Inventario de terminales móviles para reposición*, con el fin de mantener un control adecuado de estos terminales y al mismo tiempo, facilitar que la cuenta principal refleje solo los terminales disponibles para la venta.

Esta cuenta se debe cargar por el monto que corresponda a este concepto en cada compra realizada, en lugar de la cuenta de terminales disponibles para la venta. Adicionalmente, se deben reclasificar los celulares que se hayan adquirido para reposición y que a la fecha de la investigación se encuentren en la cuenta *Material y equipo en custodia*.

Para ejecutar lo antes descrito, es necesario efectuar los siguientes asientos, el primero para aumentar el inventario al recibir los terminales que estaban en tránsito; el segundo para efectuar la reclasificación si corresponde:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales móviles para reposición	XX	
Inventario en tránsito operación		XX

Inventario de terminales móviles para reposición	XX	
Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos		XX

Fuente: Elaboración propia.

Contabilización de las devoluciones sobre compras.

El tratamiento contable de este escenario por parte de Finanzas, consiste en revertir los asientos de las entradas por compras hasta disminuir la cuenta por pagar al proveedor que fue originada con la compra, afectando inclusive las cuentas de inventario en tránsito. Sin embargo, es posible simplificar este registro para no afectar innecesariamente las cuentas utilizadas en todo el proceso de compras. Se recomienda el siguiente asiento contable cuando corresponda efectuar reclamos al proveedor:

Cuentas contables	Debe	Haber
Cuenta por pagar acuerdos comerciales	XX	
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta		XX

Fuente: Elaboración propia.

Este tratamiento contable, es aplicable también para los terminales *muertos en caja*, los cuales deben ser reemplazados por el proveedor, tal y como se explicó en el capítulo anterior.

Registro contable de provisión por ejecución de garantías de terminales.

Cada una de las ventas de terminales móviles tiene implícita una garantía sobre el aparato ante eventuales defectos de fabricación. El hecho de que un celular pueda funcionar sin ningún problema y sobrepasar el período de garantía, no elimina la posibilidad de que en algún momento más bien este no funcione y se genere un reclamo formal, que podría culminar en la sustitución del celular dañado por uno nuevo.

Al momento del estudio, la empresa no contabiliza ninguna provisión de garantías, a pesar de que la NIC 37 *–Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes–*, estipula su reconocimiento cuando surge una obligación presente a raíz de sucesos pasados (como son las ventas); que además, pueda llegar a implicar el desprendimiento de recursos para cancelar dicha obligación y que sea factible estimar la suma de esa cancelación. (IFRS, 2016, p. 2).

Para realizar la estimación, se debe analizar los reportes de atención de garantías por marca y modelo de terminal con el respectivo costo de cada uno, al menos durante el último año completo, o un plazo mayor si así se considera necesario. Esta es una posible vía para definir una relación proporcional de los terminales reclamados respecto de las ventas, a partir de la cual se puede obtener un porcentaje de referencia para calcular el monto de la provisión.

De acuerdo con lo anterior, mensualmente se obtendría el monto proporcional sobre las ventas de cada modelo específico, cuya suma sería equivalente a la provisión que debe estimarse para ese período. Contablemente, se afectaría la cuenta *Gastos complementarios de operación* al debe, y se acreditaría la *Provisión por garantía de terminales móviles*; de la siguiente forma:

Cuentas contables	Debe	Haber
Gastos complementarios de operación	XX	
Provisión por garantía de terminales móviles		XX

Fuente: Elaboración propia.

El rebajo de la provisión se efectuaría cuando se ejecute una garantía por reemplazo, tal y como se desarrolla más adelante.

Registro contable de revisión y/o reparación de terminales.

Los terminales que los clientes entregan en una agencia propiedad de la empresa para revisión y reparación, así como aquellos que se suministran en calidad de préstamo a cada cliente durante el proceso de valoración de este por parte del taller, no tienen cuenta contable específica que facilite su control y que permitan evitar distorsiones en la partida principal de *Inventario de terminales móviles disponibles para la venta*.

Para normalizar esta situación, es necesario en primera instancia, establecer un inventario de terminales para préstamo a clientes, a partir de las unidades que se encuentren en esas condiciones y que sean designadas para este fin. Por su parte, debe incluirse también aquellas

unidades que hayan sido reparadas previamente y que puedan ser otorgadas en préstamo. El asiento propuesto para la creación de este inventario es el siguiente:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales móviles para préstamo	XX	
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta		XX

Fuente: Elaboración propia.

Al recibir un terminal de parte de un cliente es necesario contabilizarlo en una cuenta específica, pues se acepta exclusivamente para que sea valorado en el taller y determinar si eventualmente podría ser reemplazado. Para ello, se sugiere la creación de la cuenta *Inventario de terminales en revisión y reparación*, que permita un seguimiento de ese tipo de casos.

De igual forma, cuando el cliente entrega su teléfono, se adquiere de forma paralela una responsabilidad con aquel sobre el terminal recibido; por lo que, se debería acreditar una cuenta de pasivo, para ello se propone crear *Terminales recibidos para revisión y reemplazo*.

Adicionalmente, se entrega al cliente un terminal en calidad de préstamo que debe ser dado de baja del *Inventario de terminales móviles para préstamo* y por el que, el cliente debe responder ante la empresa, de ahí que se sugiere abrir una cuenta por cobrar al cliente denominada *Terminales en préstamo a clientes*.

Se plantea que las situaciones mencionadas se registren de la siguiente manera:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales en revisión y reparación	XX	
Terminales recibidos para revisión y reemplazo		XX

Terminales en préstamo a clientes	XX	
Inventario de terminales móviles para préstamo		XX

Fuente: Elaboración propia.

Si se realiza la reparación en el taller, cuando el cliente entrega el terminal prestado, se debería registrar la devolución de ese aparato y una vez suministrado el celular reparado, es necesario registrar la baja del *Inventario de terminales en revisión y reparación*; además, de cancelar la obligación adquirida al recibirlo para revisión. Los asientos para respaldar estas operaciones serían los siguientes:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales móviles para préstamo	XX	
Terminales en préstamo a clientes		XX

Terminales recibidos para revisión y reemplazo	XX	
Inventario de terminales en revisión y reparación		XX

Fuente: Elaboración propia.

Cuando un terminal no puede ser reparado por el taller respectivo, corresponde entregar al cliente uno del inventario principal, siempre y cuando no sea de alguna de las marcas para las que existe inventario exclusivo de reposición, si así fuera, se debe rebajar del *Inventario de terminales móviles para reposición*. En cualquiera de los dos casos, la contrapartida que se utilizaría será la *Provisión por garantía de terminales móviles*, para así reflejar la ejecución de la garantía que se está llevando a cabo ante el daño inminente del teléfono.

Los asientos para cada escenario serían los siguientes:

Cuentas contables	Debe	Haber
Provisión por garantía de terminales móviles	XX	
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta		XX

Provisión por garantía de terminales móviles	XX	
Inventario de terminales móviles para reposición		XX

Fuente: Elaboración propia.

Contablemente, se debe además, retirar el terminal dañado del *Inventario de terminales en revisión y reparación* y registrar un débito a la cuenta por pagar que tiene la entidad con el proveedor respectivo, siempre y cuando se haya efectuado el reclamo y sea enviado el celular dañado. El asiento sugerido sería:

Cuentas contables	Debe	Haber
Cuenta por pagar acuerdos comerciales	XX	
Inventario de terminales en revisión y reparación		XX

Fuente: Elaboración propia.

Contabilización de terminales en estudio por posible robo o pérdida.

Estos son casos que deben ser sujetos a investigación antes de declararlos como robados o perdidos, por ello, se encuentran inflando la cuenta de inventario y de no establecerse un tratamiento contable separado, aumentarán el saldo contable de la nueva cuenta de inventario de terminales móviles.

Por esta razón, es necesario reclasificarlos a una cuenta específica denominada *Inventario de terminales en estudio*, la cual sería cargada por el monto proporcional del rebajo de la cuenta *Material y equipo en custodia*. El asiento correspondiente se muestra seguidamente:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales en estudio	XX	
Material y equipo en custodia - Terminales y otros dispositivos		XX

Fuente: Elaboración propia.

Posteriormente, cada vez que se identifiquen casos similares que deban ser sujetos a investigación, se confeccionaría el siguiente asiento, con base en los reportes del área de Administración y Gestión de los inventarios:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales en estudio	XX	
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta		XX

Fuente: Elaboración propia.

Este tipo de situaciones (posibles robos, extravíos, etc.), pueden presentarse también con los terminales que se mantienen para préstamos a clientes o para reposición; por lo tanto, de darse estas situaciones, se debe realizar el registro contable a cada una de las cuentas de inventario afectadas que corresponda.

Para el primer caso el asiento contable sería el siguiente:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales en estudio	XX	
Inventario de terminales móviles para préstamo		XX

Fuente: Elaboración propia.

El segundo escenario se trataría de la siguiente forma:

Cuentas contables	Debe	Haber
Inventario de terminales en estudio	XX	
Inventario de terminales móviles para reposición		XX

Fuente: Elaboración propia.

Tras la debida investigación, podría suceder que los terminales extraviados conlleven a una baja definitiva en el inventario; ante esta posibilidad, se debe efectuar una estimación contable que refleje esa condición una vez que se abra el proceso y que eventualmente, con la baja

definitiva revierta la cuenta de la estimación.

Según lo anterior, con los documentos, reportes o expedientes que respalden las investigaciones en curso, se confeccionaría el siguiente asiento (para el cual se propone la apertura de ambas cuentas):

Cuentas contables	Debe	Haber
Gastos complementarios de operación	XX	
Estimación por faltante y pérdidas de terminales móviles		XX

Fuente: Elaboración propia.

Una vez que se cuente con el respaldo que demuestre la culminación del debido proceso investigativo y se confirme la pérdida del terminal (cierre de las denuncias interpuestas ante el Organismo de Investigación Judicial), es posible dar de baja el saldo y registrar la pérdida asociada. Contablemente, esta condición implicaría el siguiente registro:

Cuentas contables	Debe	Haber
Estimación por faltante y pérdidas de terminales móviles	XX	
Inventario de terminales en estudio		XX

Fuente: Elaboración propia.

Registro contable de terminales para demostración y pruebas.

Para este grupo de teléfonos se recomienda implementar un control adecuado que permita eliminar la distorsión sobre la cuenta de inventario, pues el saldo contable puede incluir aparatos que no están propiamente disponibles para venta.

En vista de lo anterior, se sugiere reclasificar estos terminales como *Otros activos en operación*; para ello, se agregaría un asiento contable que debite dicha cuenta y acredite la de inventarios disponibles para la venta, para reflejar la rebaja correspondiente:

Cuentas contables	Debe	Haber
Otros activos en operación	XX	
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta		XX

Fuente: Elaboración propia.

Si se tratara de activos usados como parte de las operaciones habituales de prestación de servicios, la clasificación sería dentro del conjunto de activos fijos. Sin embargo, al no ser este el caso y por cumplir una función más bien complementaria, se deberían agrupar dentro de la categoría sugerida.

Contabilización de la obsolescencia de terminales.

Los constantes avances en la industria tecnológica implican que en cuestión de meses un terminal altamente cotizado en el mercado puede ser desplazado por uno más nuevo, haciéndolo poco o nada atractivo y eso implica que pierda valor de forma acelerada o casi completa.

En la empresa las áreas vinculadas a la venta de aparatos deben determinar periódicamente cuáles se encuentran en condición de obsolescencia. Una vez calculado lo anterior, debe ser registrada una estimación contable por obsolescencia; para ello, se sugiere utilizar las cuentas y el asiento que se detallan a continuación:

Cuentas contables	Debe	Haber
Gastos complementarios de operación	XX	
Estimación por obsolescencia de terminales móviles		XX

Fuente: Elaboración propia.

Para realizar la disminución de los inventarios por este concepto se debe elaborar el siguiente asiento contable:

Cuentas contables	Debe	Haber
Estimación por obsolescencia de terminales móviles	XX	
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta		XX

Fuente: Elaboración propia.

Registro contable de rebajas por desecho y/o daños.

Cuando sea necesario rebajar el inventario por motivo de desecho de terminales, o porque se determine que hay mercadería dañada que no puede ser puesta a la venta ni aprovechada de otra forma, se recomienda aplicar el siguiente registro:

Cuentas contables	Debe	Haber
Pérdida por daños y desecho de terminales móviles	XX	
Inventario de terminales móviles disponibles para la venta		XX

Fuente: Elaboración propia.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aldana, A. (2010). Proceso Contable en la Administración de Inventarios. Caso: Empresa Casa Alfonso, C.A. Municipio Valera Edo. Trujillo. Recuperado de http://tesis.ula.ve/pregrado/tde_arquivos/25/TDE-2012-09-17T06:05:37Z-1600/Publico/aldanaaudry.pdf
- Antecedentes históricos de la contabilidad. Recuperado de <http://datateca.unad.edu.co/contenidos/113001/2015-1/HISTORIA-DE-LA-CONTABILIDAD.pdf>
- Asamblea Legislativa. (3 de mayo de 1971). Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), Ley n.º 4755. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?para_m1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=0&strTipM=TC
- Asamblea Legislativa. (27 de mayo de 1964). Código de Comercio, Ley n.º 3284. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?para_m1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6239&nValor3=0&strTipM=TC
- Carrera, L. (2012). Desarrollo de políticas contables con aplicación de las NIIF para Pymes en la empresa Proolutions Pronto Soluciones Cía. Ltda. Dedicada a la comercialización de teléfonos y todo lo referente a telefonía celular. Recuperado de <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/1159/1/T-UCE-0003-166.pdf>
- González, Sarduy, Marín. (2015). Evolución histórica de la contabilidad. *Revista Cubana de Ciencias Económicas-EKOTEMAS*, 1, pp. 1-12. Recuperado de http://www.anec.cu/ekotemas/wp-content/uploads/2016/01/14_YUMAI_SI_ABEL_RECTIFICADO-OK.pdf
- Guajardo y Andrade. (2014). Contabilidad Financiera. México: Mc Graw Hill.
- Hernández, E (Julio-Agosto 2002). La Historia de la Contabilidad. Recuperado de <http://aeca.es/old/comisiones/historia/lahistoriadelacontabilidad.htm>
- Hernández, Fernández y Baptista. (2014). Metodología de la Investigación. México: Mc Graw Hill.
- Horngren, Harrison y Oliver. (2010). Contabilidad. (8ª ed). México: Pearson Educación.

- International Financial Reporting Standard Foundation. (2016). Marco Conceptual para la Información Financiera. Recuperado de <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx#es>
- International Financial Reporting Standard Foundation. (2016). NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. Recuperado de <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx#es>
- International Financial Reporting Standard Foundation. (2016). NIC 2 *Inventarios*. Recuperado de <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx#es>
- International Financial Reporting Standard Foundation. (2016). NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Recuperado de <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx#es>
- International Financial Reporting Standard Foundation. (2016). NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Recuperado de <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx#es>
- Kieso, Weygandt, Warfield. (2013). *Intermediate Accounting*. Indiana: Wiley.
- Marín, V. (2015). Análisis del proceso de implementación de la sección 13 “inventarios” de la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES en la empresa Distribuidora R&M, S.A. a partir del período 2014-2015. Tesis para optar por el título de licenciada en Contaduría Pública.
- Márquez, Y. (2006). Historia de la Contabilidad Pública en el Perú. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/viewFile/6190/6223>
- Meigs, Williams, Haka y Bettner. (2000). *Contabilidad: La base para decisiones gerenciales*. Bogotá: Mc Graw Hill.
- Méndez, T. (Marzo-Abril 2012). Aspectos históricos del pensamiento contable: De los inicios al paradigma de la utilidad. Recuperado de http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_865_71-78_9FD9BB881BB93625A97001DC4EBB852E.pdf
- Mileti, M., Berri, A., Gastaldi, J., Ilundain, L., Judais, A., Marcolini, S.,...Veron, C. (2001). Evolución histórica de la contabilidad y su relación con la investigación y regulación contable en Estados Unidos, Sur de Europa y Argentina. Recuperado de

http://fcecon.unr.edu.ar/web/sites/default/files/u16/Decimocuartas/Mileti,Berri,Gastaldi_evolucion%20historica%20de%20la%20contabilidad.pdf

Núñez, A. (2014). Propuesta de un método de valuación de inventarios que cumpla con el marco legal vigente y con la Norma Internacional de Contabilidad 2 de Inventarios para la debida contabilización de la mercadería de la empresa La Muñeca S.A. a partir del período 2014. Tesis para optar por el título de licenciada en Contaduría Pública.

Perfeccionamiento de la Contabilidad y profesionalización de la auditoría. Recuperado de

http://cuadernosdecontabilidad.javeriana.edu.co/vol1_n_7/vol1_7_8.pdf

Poder Ejecutivo. (23 de setiembre de 1988). Reglamento a Ley de Impuesto sobre la Renta, Decreto N° 18445-H. Recuperado de

http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=7241

Romero López, A. (2012). Contabilidad Intermedia. NIF A-6, A-7, C-1, C-2, C-3, C-4, C-5, C-6, C-8, C-9, C-11, inventarios perpetuos, cuentas de orden. México: Mc Graw Hill.

Soto, J. (2014). Cumplimiento de la norma internacional de contabilidad N° 2 Inventarios en la empresa comercial Blass S.A. Tesis para optar por el título de licenciado en Contaduría Pública

Universidad de la República de Uruguay, (2008). Introducción a la contabilidad. Evolución histórica de la contabilidad. Recuperado de

<http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catcont1/material/historia%5B.pdf>

Universidad Nacional Abierta y a Distancia, (2015). Antecedentes históricos de la contabilidad. Recuperado de

http://www.academia.edu/24224496/ANTECEDENTES_HISTÓRICOS_DE_LA_CONTABILIDAD

APÉNDICES

Apéndice A

Cuestionario aplicado a la encargada de inventarios.

Estimado entrevistado, mi nombre es Johanán León Torres y me encuentro actualmente realizando mi trabajo final de graduación para optar por el grado académico de Bachiller en Contaduría Pública en la Universidad Internacional de las Américas, bajo el título “Política contable para el registro de inventarios de terminales móviles en una empresa de telecomunicaciones”. En virtud de ello, le agradeceré se sirva llenar de modo claro y conciso lo que se le solicita en el presente cuestionario, teniendo en cuenta que la información brindada en este será de carácter confidencial y los datos se usarán exclusivamente para el análisis de la presente investigación.

Muchas gracias.

Variable: Proceso transaccional

1. ¿Cuál es la frecuencia con la que se realizan requisiciones de inventario y cuáles circunstancias las generan?

Las rebajas de inventario se realizan prácticamente de forma diaria, pues cada vez que un cliente se presenta a un punto de venta y formaliza la compra de algún terminal móvil, se realiza el descargo correspondiente a través del sistema de administración de inventarios.

2. ¿Con cuánta frecuencia se presentan entradas de artículos al inventario?

Es variable según la demanda y el nivel de rotación de cada tipo y modelo de terminal móvil. Sin embargo se puede decir que todos los meses se presenta una o más compras, ya sean grandes

cantidades, o por pedidos específicos que se usan para asegurar un nivel determinado en existencias para algunos de los modelos de mayor venta.

3. ¿Las entradas son registradas en los respectivos sistemas una vez que son efectuadas las compras? Si la respuesta es no, explique por qué.

Sí, una vez que se reciben los pedidos en el área de almacén, son debidamente revisados por el personal encargado contra las respectivas facturas y luego de ser aceptados se ingresan en el sistema de administración de inventario. El proceso de distribución a los diversos puntos de venta se realiza posteriormente.

4. ¿Cada transacción cuenta con un respaldo documental? Si la respuesta es no, explique por qué.

Sí, todos los movimientos que se realizan cuentan con los respectivos documentos de respaldo.

5. ¿Existen responsables definidos para registrar las transacciones en el sistema de inventarios? Si la respuesta es no, explique por qué.

Sí, el perfil de cada usuario establece que puede y qué no puede realizar. Por ejemplo, un ejecutivo de venta en cualquier lugar del país puede realizar una descarga de inventario a raíz de una venta, o su supervisor autorizar la anulación de una venta si procede. Eso sí, esos perfiles de usuario no pueden realizar el ingreso de terminales al inventario, algo que sí pueden realizar los encargados de almacenamiento. Algunos reportes específicos también están restringidos.

6. ¿Existen transacciones adicionales a las requisiciones y entradas? ¿Cuáles?

Hay varios movimientos en los inventarios de terminales móviles además de las ventas y las compras, mejor conocidos para nosotros como “otros estados” en los que se pueden encontrar terminales móviles que estén dentro de los inventarios.

Se pueden presentar por ejemplo devoluciones sobre las compras realizadas (si se identifican defectos al momento del ingreso al almacén), aunque también se pueden presentar devoluciones de los llamados terminales “muertos en caja” que normalmente son detectados en los puntos de venta porque a simple vista están en perfectas condiciones.

En casos excepcionales, puede generarse la anulación de una venta y eso implica que si el terminal había sido dado de baja del inventario se reingresa. Situaciones de este tipo se pueden visualizar en un reporte específico que genera el sistema.

Tomar en cuenta que hay terminales que son para reposición y préstamos a los clientes que dejaron algún aparato en reparación, y que incluso deben recibir uno nuevo como reemplazo si el terminal que compraron presentó defectos y procede la garantía. En una situación como esta, el terminal primero debe pasar a un estado de revisión en taller, lo que implica un reingreso al sistema de inventarios pero no como un artículo nuevo sino como una atención de garantía.

Si el terminal es reparado pasa a una condición de “entregable”, y si no se clasifica como “dañado”. En lugar del proceso normal, algunos proveedores establecen en sus condiciones la compra de terminales para reposición, y cuando se recibe algún terminal con defectos de fabricación probados, es “sustituido” con uno de los terminales comprados con ese fin, o sea, se hace una nueva rebaja del inventario por el terminal que se está dando para reposición. Una situación de este tipo tiene un tratamiento diferente si corresponde a un terminal de algún proveedor para el que se haya adquirido un inventario de reposición.

También hay algunos terminales que no son vendidos sino que se asignan para pruebas y demostraciones en diversos puntos de venta; y en los conteos físicos hay otros que se reportan como extraviados y por eso se debe abrir un proceso de estudio o investigación para determinar por qué no está el terminal.

Falta mencionar que un terminal o un lote de varios aparatos pueden estar en condición de desecho y corresponde su retiro del inventario; procede algo similar si hay terminales que estén obsoletos.

La existencia de estos movimientos y la necesidad de definir la forma en que pueden ser debidamente registrados, es algo que junto con Finanzas ya se ha identificado, y se considera que requiere atención prioritaria para mantener en orden la cuenta de inventarios.

7. De existir las anteriores, ¿son registradas en el sistema cada vez que se presentan?

No, no todos los movimientos adicionales son registrados en el sistema de inventarios, excepto las devoluciones hacia el almacén, las rebajas por terminales que se designan para prueba o demostración, o los terminales entregados para reposición. Pero en términos generales una vez que el terminal móvil ha sido dado de baja del inventario por venta ya no hay seguimiento pues ya no va a formar más parte de las existencias. Si se registra un caso de atención de garantía esto no implica una entrada en el inventario.

Variable: Registro contable

1. ¿Son reportadas al área financiera las compras, salidas y cualquier otra transacción de inventarios en el momento que ocurren? Si la respuesta es no, explique por qué.

Las facturas de compra y las de los gastos relacionados son remitidas al personal de Finanzas para que realicen los registros que correspondan. De igual forma se les envían reportes del sistema de inventarios con corte al cierre del mes, en los que se detallan las ventas efectuadas para realizar las descargas respectivas. Los otros movimientos no son reportados porque no existe una política contable establecida para registrarlos. Es un tema pendiente que se ya se ha conversado con el área de Finanzas y que hay que definir.

2. ¿Existen asientos contables para cada transacción que afecte las existencias de inventarios?

Hay registros contables de las compras, ventas, y de las devoluciones de terminales defectuosos, pero no para los movimientos adicionales que le comentaba.

3. ¿Se efectúan los asientos contables una vez ocurrida la respectiva transacción? Si la respuesta es no, explique por qué.

En el caso de las compras sí ocurre de esa forma, porque una vez que se cuenta con las facturas de compra y todo lo relacionado a la importación del pedido, se remite a Finanzas y ellos realizan la contabilización. Las ventas (que representan rebajas), en cambio por un tema de orden son reportadas de forma mensual a partir de los datos del sistema, aunque se presentan a lo largo del mes. De esa forma quedan registradas al cierre del período que realmente corresponde, igual que cualquier rebaja del inventario realizada por reposición.

4. ¿Los asientos contables registrados contienen los respaldos documentales respectivos?

Sí, los registros de compras tienen todas las facturas asociadas a un pedido como respaldo. Las ventas por su masividad son respaldadas con los reportes del sistema de inventarios donde entre otras cosas se hace referencia a la factura de venta y al recibo de dinero de cada transacción, así se puede ubicar cualesquiera de los documentos si fuera necesario.

5. ¿Quiénes son las responsables de registrar los asientos contables asociados a los inventarios?

Los asientos los registran en el área de Finanzas.

Apéndice B

Cuestionario aplicado a la encargada del Área de Finanzas.

Estimado entrevistado, mi nombre es Johanán León Torres y me encuentro actualmente realizando mi trabajo final de graduación para optar por el grado académico de Bachiller en Contaduría Pública en la Universidad Internacional de las Américas, bajo el título “Política contable para el registro de inventarios de terminales móviles en una empresa de telecomunicaciones”. En virtud de ello, le agradeceré se sirva llenar de modo claro y conciso lo que se le solicita en el presente cuestionario, teniendo en cuenta que la información brindada en este será de carácter confidencial y los datos se usarán exclusivamente para el análisis de la presente investigación.

Muchas gracias.

Variable: Proceso transaccional

1. ¿Cuál es la frecuencia con la que se realizan requisiciones de inventario y cuáles circunstancias las generan?

Diariamente hay salidas de terminales del inventario a raíz de las ventas que se hacen.

2. ¿Con cuánta frecuencia se presentan entradas de artículos al inventario?

Durante el mes pueden darse varias entradas al inventario, eso depende de la cantidad de compras que haga el área encargada.

3. ¿Las entradas son registradas en los respectivos sistemas una vez que son efectuadas las compras? Si la respuesta es no, explique por qué.

Sí, cuando los terminales adquiridos son recibidos se registran en el sistema de inventarios. Estas entradas se pueden corroborar con el pedido que se haya hecho originalmente a cada proveedor y las facturas enviadas por este al momento de la compra.

4. ¿Cada transacción cuenta con un respaldo documental? Si la respuesta es no, explique por qué.

Sí, para cualquier registro en el sistema de inventarios así como para cualquier registro a nivel contable siempre debe estar de por medio algún tipo de respaldo, sea factura de compra o venta u otro.

5. ¿Existen responsables definidos para registrar las transacciones en el sistema de inventarios? Si la respuesta es no, explique por qué.

Sí, solo alguien con acceso al sistema puede realizar registros pero además existen roles definidos según las funciones específicas de los usuarios en sus puestos de trabajo. En nuestro caso nos limitamos a incluir los registros contables asociados a los inventarios, por lo que no se hacen movimientos en el sistema de inventarios.

6. ¿Existen transacciones adicionales a las requisiciones y entradas? ¿Cuáles?

Sí, efectivamente hay otro de tipo de transacciones que con el tiempo han sido identificadas por parte del área encargada de administrar y gestionar los inventarios, pero que de igual manera tienen relación con la cuenta principal de inventario que se mantiene.

Cuando un terminal móvil es vendido puede que en algún momento presente algún tipo de problema y que el cliente acuda a que se revise su caso, y eso implica un envío del terminal al taller correspondiente para determinar el tipo de daño que existe; según el resultado se debe entregar un terminal de nuevo, o sino el terminal que fue vendido originalmente pero debidamente reparado. Durante el proceso de revisión se entrega al cliente un terminal en

préstamo de los que se mantienen para este objetivo, y que posteriormente el cliente nos debe devolver.

Existen aparatos que se adquieren específicamente para reposición de algunas marcas, y otros que se utilizan para demostraciones y no para ventas; y también hay algunos terminales que no se encuentran físicamente y están en estudio, porque al constituir faltantes debe determinarse si fueron sustraídos o si hubo alguna circunstancia distinta de por medio.

Adicionalmente, hay aparatos que son devueltos a los proveedores luego de determinar que vienen dañados o que tienen algún tipo de defecto de fábrica que impide su uso.

7. De existir las anteriores, ¿son registradas en el sistema cada vez que se presentan?

No, únicamente las transacciones básicas (compras, ventas) son las que afectan el sistema de inventarios, al igual que cualquier otro rebajo que se haga.

Variable: Registro contable

1. ¿Son reportadas al área financiera las compras, salidas y cualquier otra transacción de inventarios en el momento que ocurren? Si la respuesta es no, explique por qué.

Las compras y salidas, y los movimientos que se gestionan de alguna manera a través del sistema (como los reemplazos de terminales), nos son reportados para el respectivo registro contable. El resto de movimientos no son reportados pues antes se requiere que sea implementado el lineamiento contable que les corresponde.

2. ¿Existen asientos contables para cada transacción que afecte las existencias de inventarios?

No. Los asientos que actualmente se realizan son los de las transacciones que nos reportan para ser contabilizadas y para los que ya existe un tratamiento contable definido.

Todos los asientos afectan la cuenta principal del inventario denominada *Material y Equipo en custodia*, ya sea aumentándola y disminuyéndola. En el caso de las compras, existen varios asientos desde el momento en el que se concreta la compra hasta que el pedido es debidamente recibido en aduanas y posteriormente en el almacén, momento en el que afecta directamente la cuenta principal de inventario.

Primero se debita la cuenta *Inventario en tránsito operación* contra la cuenta *Cuenta por pagar- acuerdos comerciales*, luego el inventario en tránsito se traslada a una cuenta de *Inventario de operación*, y por último se realiza un traslado de la cuenta de inventario de operación a la cuenta principal *Material y equipo en custodia*, debitándola. Cuando se presenta alguna devolución de artículos al proveedor se revierten todos estos asientos por el monto correspondiente a la devolución.

Las ventas realizadas deben afectar el inventario, y esto se hace mediante un asiento que acredita la cuenta *Material y equipo en custodia*, y al mismo tiempo debita la cuenta *Gastos de comercialización*. En el caso que se deba contabilizar algún otro tipo de rebaja de terminales por ejemplo por reemplazos o por estar los terminales en estado de desecho, se debe realizar el mismo registro; si se tratara del registro de ventas que fueron anuladas (rebajos anulados), el asiento debe ser un crédito a la cuenta *Gastos de comercialización* y un débito a la cuenta *Material y equipo en custodia*.

Por último, también como asiento relacionado a los inventarios se efectúa un registro de estimación por obsolescencia, mediante un débito a la cuenta de *Gastos de comercialización* y un crédito a la cuenta *Estimación por obsolescencia terminales móviles*. Cuando es necesario realizar ajustes para disminuir la cuenta de inventario por cualquier razón, se incluye ese mismo asiento y posteriormente se afecta al debe la cuenta *Estimación por obsolescencia terminales móviles* y al haber la cuenta de *Material y equipo en custodia* para disminuirla.

3. ¿Se efectúan los asientos contables una vez ocurrida la respectiva transacción? Si la respuesta es no, explique por qué.

No precisamente, aunque sí son registrados en el período que ocurrieron las transacciones. Las compras son registradas una vez que se cuenta con las facturas respectivas (puede ocurrir que al cierre de un período queden como inventario en tránsito, lo que implica afectar la cuenta principal de inventario hasta el mes siguiente una vez que son recibidos en el almacén los terminales); las ventas son registradas al cierre del mes una vez recibido el reporte de ventas mensual donde se detallan también otros movimientos que implican la salida de terminales del inventario principal.

4. ¿Los asientos contables registrados contienen los respaldos documentales respectivos?

Sí, todos los asientos que registramos contienen el respaldo correspondiente. En el caso del registro de rebajas por ventas, se presentan tantas en el mes que no es práctico buscar y adjuntar todas las facturas y comprobantes de pago de cada una, pero en el reporte que recibimos se especifican todos los documentos implicados en cada venta y si es necesario buscarlos y obtenerlos

5. ¿Quiénes son las responsables de registrar los asientos contables asociados a los inventarios?

En Finanzas tenemos una compañera encargada de confeccionar los asientos contables y cargarlos al sistema. Ella está a mi cargo y al cierre de cada mes realizamos la revisión conjunta de estos registros.