

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS



**“LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 2 EXISTENCIAS,
APLICADA EN UNA EMPRESA DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES
CELULARES”**

HERBET GEOVANI BRACAMONTE LEÓN

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

GUATEMALA, ENERO DE 2016

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 2 EXISTENCIAS,
APLICADA EN UNA EMPRESA DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES
CELULARES”**

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

HERBET GEOVANI BRACAMONTE LEÓN

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE
LICENCIADO

GUATEMALA, ENERO DE 2016

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

| | |
|---------------|--------------------------------------|
| Decano | Lic. Luis Antonio Suárez Roldán |
| Secretario | Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales |
| Vocal Segundo | Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez |
| Vocal Tercero | Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso |
| Vocal Cuarto | P.C. Marlon Geovani Aquino Abdalla |
| Vocal Quinto | P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez |

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES
DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

| | |
|------------------------|--|
| Auditoría | Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez |
| Contabilidad | Lic. Carlos Humberto Echeverría Guzmán |
| Matemática-Estadística | Lic. Oscar Noé López Cordón |

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

| | |
|------------|--------------------------------------|
| Presidente | Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas |
| Secretario | Lic. Guillermo Javier Cuyún González |
| Examinador | Lic. Margarita Gómez de Román |

Guatemala,
15 de Marzo de 2015

Licenciado
Luis Antonio Suárez Roldán
Decano
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Apreciable licenciado Suárez Roldán:

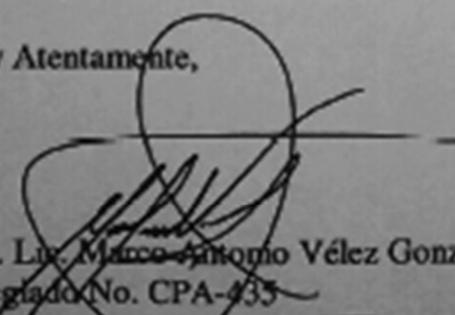
Con relación a la designación según DIC.AUD.121-2013 de fecha diecinueve de abril de 2013 emitido por el distinguido decanato, para asesorar al señor Herbet Geovani Bracamonte León en su trabajo de tesis "LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 2 EXISTENCIAS, APLICADA EN UNA EMPRESA DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES CELULARES", me permito informar que:

He revisado el trabajo de tesis en mención por lo que recomiendo que el citado trabajo sea aceptado para su discusión en el examen privado de tesis del señor Herbet Geovani Bracamonte León, previo a obtener el título de Contador Público y Auditor en el grado de licenciado.

Agradezco la oportunidad de poder colaborar en la realización del presente trabajo y contribuir con el desarrollo de la Universidad de San Carlos de Guatemala,

Sin otro particular, me suscribo,

Muy Atentamente,


Msc. Lic. Marco Antonio Vélez González
Colegiado No. CPA-435

Msc. Marco Antonio Vélez González
Contador Público y Auditor
Colegiado No. CPA-435

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
NUEVE DE MARZO DE DOS MIL DIECISÉIS.

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 3-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 22 de febrero de 2016, se conoció el Acta AUDITORÍA 335-2015 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 9 de noviembre de 2015 y el trabajo de Tesis denominado: "LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 2 EXISTENCIAS, APLICADA EN UNA EMPRESA DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES CELULARES", que para su graduación profesional presentó el estudiante HERBET GEOVANI BRACAMONTE LEÓN, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO

LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN
DECANO

Smp.



RECONOCIMIENTOS

El reconocimiento primero, a quien me permitió alcanzar este sueño, Dios Padre, ya que todo lo hacemos por su voluntad, por medio de Jesucristo y guía del Espíritu Santo.

| | |
|-----------------------|---|
| A mi Madre | Dora Leticia León Nerio Gracias Mamá |
| A mi Hermano | Lester Ariel León, un verdadero hombre de Dios, al que cree todo le es posible. |
| A mi esposa | Heydi Estrada, mi ánimo inicial. |
| A mis hijos | Ana Mitchell, Miguel Ángel y Carlos Eduardo Todo es posible hijos, el límite es nuestra voluntad |
| A mis amigos | Henry Caniz, Héctor Estévez, Rudy Pérez, Waldir Godínez Sigán adelante, no se detengan |
| A la USAC | Orgullo tricentenario. Catedráticos y compañeros de estudio, muchas gracias por compartir su sabiduría |
| A mis pastores | C. Roberto Santizo y María Antonieta de Santizo (Hna. Ita) Su paciencia es un don de Dios |
| A Luis Felipe Godínez | Por ayudar a despertar la chispa del triunfo |

Y a todos lo que de una u otra forma me alentaron a seguir hasta el final en este proyecto.

ÍNDICE

| | |
|--------------|---|
| INTRODUCCIÓN | i |
|--------------|---|

CAPÍTULO I

EMPRESAS DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES CELULARES

| | |
|--|----|
| 1.1. Antecedentes | 1 |
| 1.2. Organización | 14 |
| 1.2.1. Herramientas de gestión empresarial | 18 |
| 1.3. Aspectos fiscales y financieros | 28 |
| 1.3.1. Fiscales | 29 |
| 1.3.2. Financieros | 29 |

CAPÍTULO II

REGULACIONES FINANCIERAS

| | |
|---|----|
| 2.1. Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Existencias | 32 |
| 2.1.1. Valoración de las existencias | 34 |
| 2.1.2. Costo de las existencias | 34 |
| 2.1.3. Valor neto realizable | 40 |
| 2.1.4. Reconocimiento como un gasto | 42 |
| 2.1.5. Información a revelar | 42 |
| 2.2. Interpretación especial de la norma Existencias | 44 |
| 2.2.1. Postpago | 47 |
| 2.2.2. Prepago | 48 |
| 2.3. Excepción de valuación a la norma para teléfonos celulares | 49 |
| 2.3.1. Comercialización de los teléfonos celulares | 50 |
| 2.3.2. Ingresos | 52 |
| 2.4. Métodos de valuación de los inventarios | 58 |
| 2.4.1. Costo estándar | 59 |
| 2.4.2. Minoristas | 60 |

| | |
|---|----|
| 2.4.3. Método de identificación específica | 61 |
| 2.4.4. De primera entrada primera salida (PEPS) | 62 |
| 2.4.5. Costo medio ponderado | 63 |

CAPÍTULO III

REGULACIONES FISCALES

| | |
|---|----|
| 3.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas | 65 |
| 3.2. Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012 del Congreso de la República | 66 |
| 3.3. Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República y sus reformas | 68 |
| 3.4. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República y sus reformas | 69 |
| 3.5. Ley Nacional de Aduanas, Decreto 14-2013 del Congreso de la República | 69 |
| 3.6. Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94 del Congreso de la República | 70 |
| 3.7. Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas | 71 |

CAPÍTULO IV

LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NO. 2 EXISTENCIAS, APLICADA EN UNA EMPRESA DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES (CASO PRÁCTICO)

| | |
|--|----|
| 4.1. Normativa y cálculo al cierre del período | 72 |
| 4.1.1. Normativa | 74 |
| 4.1.2. Cálculo al cierre del período | 78 |
| 4.2. Presentación en los estados financieros | 97 |
| 4.2.1. Mensual | 99 |
| 4.2.2. Informe anual | 99 |

| | | |
|--------|--|-----|
| 4.3. | Notas a los estados financieros, revelaciones | 99 |
| 4.3.1. | Nota resumen políticas | 100 |
| 4.3.2. | Nota Existencias | 100 |
| 4.4. | Cumplimiento de los aspectos fiscales | 101 |
| 4.4.1. | Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas | 101 |
| 4.4.2. | Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012 del Congreso de la República | 101 |
| | CONCLUSIONES | 104 |
| | RECOMENDACIONES | 105 |
| | REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 106 |

ÍNDICE DE FIGURAS

| | | |
|-----------|--|----|
| Figura 1. | Proceso Administrativo | 18 |
| Figura 2. | El modelo del Benchmarking | 20 |
| Figura 3. | Ciclo operativo en una Operadora de Telecomunicaciones | 23 |
| Figura 4. | Organigrama | 73 |

ÍNDICE DE TABLAS

| | | |
|-----------|--|----|
| Tabla 1. | Subsidio | 47 |
| Tabla 2. | Reparto del importe | 57 |
| Tabla 3. | Prorrateso | 79 |
| Tabla 4. | Ventas | 80 |
| Tabla 5. | Cuadre inventario | 81 |
| Tabla 6. | Ventas público general | 85 |
| Tabla 7. | Venta distribuidores | 85 |
| Tabla 8. | Comisión distribuidor | 86 |
| Tabla 9. | Planes | 86 |
| Tabla 10. | Esquema cargos e ingresos diferidos | 88 |
| Tabla 11. | Activaciones | 89 |
| Tabla 12. | Control ingreso diferido | 90 |
| Tabla 13. | Información reserva aparatos celulares | 92 |
| Tabla 14. | Información deterioro | 93 |
| Tabla 15. | Inventario de terminales | 94 |
| Tabla 16. | Integración de aparatos celulares | 95 |

INTRODUCCIÓN

Toda operación o transacción que se realiza en las compañías conlleva un sinnúmero de análisis, necesarios para evaluar los resultados y que estos sean los esperados, para generar rentabilidad. Cualquier movimiento que se realice implica riesgo, en la mejor de las situaciones, un buen resultado, que incremente el patrimonio de la compañía. El manejo de las existencias para diversos tipos de empresas, sean comerciales, de servicios o industriales, puede representar el núcleo de sus operaciones, por lo que definir las reglas para el manejo de éstas es muy importante, la continuidad y crecimiento del negocio.

Las compañías de servicios de telecomunicaciones celulares en Guatemala se desarrollan en un entorno globalizado muy dinámico, por lo que se hace necesario contar con información razonable para la toma de decisiones, las cuales buscan el crecimiento y la sostenibilidad de la entidad, por lo que, requieren de información financiera contable fiable que les permite tomar las mejores decisiones en beneficio de este crecimiento.

El presente trabajo de tesis sirve para exponer la aplicación adecuada de la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Existencias, en las compañías de servicios de telecomunicaciones celulares, y determinar la manera en que las existencias, específicamente los teléfonos celulares, deben valorarse y presentarse en los estados financieros. El desarrollo de la misma se presenta en cuatro capítulos: Capítulo I, como parte del entorno político se presenta el desarrollo de la telefonía en Guatemala, inicialmente propiedad del Estado y posteriormente trasladándose a manos de empresas privadas, y cómo la telefonía juega un papel importante en el desarrollo del país en los diferentes gobiernos, hasta la fecha.

Se analiza a las compañías de servicios de telecomunicaciones, su entorno; su organización, en las variadas áreas con que cuentan; la legislación aplicable y los aspectos financieros relacionados con las existencias, aparatos celulares específicamente.

En el Capítulo II, se expone la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Existencias, su interpretación y el porqué de su aplicación en Guatemala y de la observancia por las empresas objeto de estudio. La norma indicada regula a todas las compañías públicas, es decir, aquellas que cotizan en las principales bolsas de valores del mundo, requisito principal. Se enuncia, además, la forma particular que las empresas de telecomunicaciones comercializan los teléfonos celulares. Adicionalmente, se exponen los métodos más importantes de valuación de las existencias, cuáles son los aceptados por la norma y cuáles no. Se aclara la diferencia entre métodos de valuación y sistemas de inventarios.

Capítulo III, se incluye un apartado con las regulaciones fiscales que debe observar la empresa de servicios de telecomunicaciones y las que son aplicables a las existencias, aparatos celulares, para operar en el país, tales como: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley de Actualización Tributaria, en donde se incluye el Impuesto Sobre la Renta; a la vez se indica los métodos de valuación permitidos por la legislación, la obligación de practicar inventarios; el Impuesto de Solidaridad (ISO), entre otros.

En el Capítulo IV, se presenta el caso práctico, que contiene un enunciado de la organización de las empresas de servicios de telecomunicaciones, las políticas que se deben definir para el manejo de las existencias; se muestra de principio a fin el registro de la adquisición de las existencias, aparatos celulares, hasta su venta o salida de bodega; se presentan a detalle los cálculos y registros particulares de estas empresas, que se deben revisar al cierre de

cada período contable; la valuación de inventarios, producto dañado, rotación y la medición del deterioro; y la presentación en los estados financieros, tanto de forma mensual como en el informe anual. Para terminar el capítulo los aspectos fiscales que son observados por las empresas de servicios de telecomunicaciones celulares y los cálculos por las diferencias entre la legislación local y la regulación financiera propiamente enunciada, para conciliar las utilidades.

Como parte final y sobre la base de lo estudiado se presentan las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía consultada.

CAPÍTULO I

EMPRESAS DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES CELULARES

1.1. Antecedentes

Guatemala fue uno de los primeros países en implantar una red telefónica, a tan solo cinco años del nacimiento del teléfono en el mundo, allá por 1881, año que marcó el inicio de una gran historia. Para 1909, el centro operativo, constituido por el salón general de conmutación manual, interconecta ya a 900 abonados de la ciudad capital de Guatemala. En 1927 se inauguraron los primeros teléfonos automáticos, como resultado de un contrato con la compañía alemana AEG para la instalación de 2,000 líneas, y la posibilidad de extenderlas a 6,000.

El presidente General Jorge Ubico Castañeda puso un fuerte énfasis en la construcción de edificios públicos, carreteras, en la electricidad y las comunicaciones. La construcción de medios para la electricidad y la telefonía (las que se encontraban estrechamente relacionadas) se extendió a paso rápido, y hacia 1940 la red alcanzaba todos los departamentos de la República, con solo dos departamentos que disponían de menos de cinco agencias telegráficas. Frente a los problemas fiscales de la época, Ubico buscó la inversión externa, cuyo mayor volumen provino de los EE.UU. La United Fruit Company (UFCO) se convirtió en una dominante propietaria de infraestructura por medio de su subsidiaria Tropical Radio and Telegraph Company (TRT). Ésta última estableció las primeras líneas telefónicas entre la vieja capital, Antigua, y la Ciudad de Guatemala, y en 1933 el Gobierno firmó un contrato con la TRT para que también se hiciera cargo de los servicios internacionales.

En el año 1932, el 15 de septiembre, día en que se conmemora la independencia en Centroamérica, se inaugura el servicio telefónico manual en tres poblaciones del suroriente del

país: Fraijanes, Barberena y Cuilapa; extendiéndose hasta la frontera con la hermana República de El Salvador con lo que queda formalmente activo el servicio entre las dos capitales. Con referencia a la legislación, los servicios de telegrafía que han venido rigiéndose por el Código Telegráfico desde 1905, es actualizada en 1935 mediante el Decreto 2080, Código de Comunicaciones Eléctricas, que prevalece vigente hasta el año 1992.

El servicio de telefonía pública por radio a través de estaciones radiotelefónicas se inicia el 14 de febrero de 1939, mediante la creación de la Sección de Radiocomunicaciones Nacionales, que ha tenido efecto el 3 de octubre del año anterior. Esta nueva red de radio se formó a partir de la estación central en la capital conectando todas las cabeceras departamentales y ocho municipales más (Tiquisate, Chiquimulilla, Puerto de San José, Malacatán, Livingston, Champerico, Coatepeque y Ayutla Tecún Umán). Ha sido notable la calidad de servicio que se logra con la aplicación del avance tecnológico, muy significativo para la principal población urbana del país. Posteriormente, en 1939 se cele un contrato con la República de México para establecer el servicio telefónico por radio entre las dos capitales.

A finales de los años 30, los alzamientos se extendían en Centroamérica. Para entonces, el Estado guatemalteco había establecido una infraestructura en la región interior del país. Sin embargo, el Estado era todavía muy dependiente de los militares, y la red de comunicaciones que se había establecido los beneficiaba ampliamente. Hacia 1939, las señales de oposición eran evidentes. Una serie de eventos coincidieron y contribuyeron a la formación de una coalición compuesta por estudiantes, obreros, oligarquía, y parte de los militares, los que juntos derrocaron a Ubico en 1944. Los intentos de los nuevos gobernantes por continuar las políticas de Jorge Ubico llevaron, muy pronto, a que las mismas fuerzas que los habían instalado los destituyeran, y lo reemplazarán por una junta interina compuesta por el coronel Francisco Arana, el capitán

Jacobo Árbenz y el empresario Jorge Toriello. Esta junta convocó a elecciones en diciembre, en las que el profesor universitario Juan José Arévalo ganó abrumadoramente. Arévalo no había nacido como parte de élite, pero tenía estrechos lazos con ella, particularmente con la familia Arzú Irigoyen.

En enero de 1945, el Congreso decretó el control de las comunicaciones telegráficas, por cable y por radio, pero dejó a las empresas extranjeras, que eran las propietarias de éstas, obligadas a proporcionar los servicios (Ugarte, 1999). En este periodo y a partir de 1945, las 30 ciudades más importantes cuentan con servicio telefónico por radio con la ciudad capital y por supuesto, las telecomunicaciones internacionales, telegráficas y telefónicas cumplían con los requisitos de calidad de aquellos años. En el año 1955, la extensión de las líneas de la Red Telegráfica es de 7,000 kilómetros y la correspondiente a la red telefónica es de 4,300 kilómetros. El 3 de julio de 1959 marca el inicio de un nuevo período, al inaugurarse la primera red telefónica automática metropolitana totalmente nueva, con centrales telefónicas automáticas de fabricación Siemens de Alemania, con capacidad inicial para 22,000 líneas telefónicas.

La arquitectura que se define entonces para la red metropolitana es la que prevalece hasta finales del siglo XX, con lo que se observa un acertado trabajo de planificación con visión de largo plazo. Además, en el año de 1959, se inaugura el servicio automático interurbano por medio de una central interurbana equipada con 124 circuitos troncales y dos centrales departamentales que son: Antigua Guatemala con 600 líneas y Amatitlán con 200 líneas; sus capacidades finales son 2,000 y 1,000, respectivamente. Lo cual representa el inicio de la automatización interurbana nacional de Guatemala.

En este año, 1959, se ponen en servicio los primeros teléfonos monederos. En total son 60 aparatos localizados en la capital y otras ciudades (Quetzaltenango, Antigua, Amatitlán y Escuintla), siendo ésta la primera fase del Proyecto que llega a 400 unidades al final de su realización. En este año las comunicaciones internacionales se realizan en forma semiautomática para los abonados urbanos, mientras que el público tiene acceso a través de la oficina pública urbana en la ciudad de Guatemala para comunicarse con todo el país. El servicio internacional por radio se continúa prestando a través de la Tropical Radio Telegraph Co. (TRT), con todo el mundo y es introducido el servicio de información local por medio de operadora.

Finalmente, en estos años la dirección General de Telégrafos adquiere una central télex, tipo TW 39 de fabricación Siemens, para dar inicio a la operación pública y automática de la red télex. La inestabilidad causada por la crisis económica, los conflictos durante la Alianza para el Progreso y otros eventos políticos llevaron a un golpe militar en 1963, y a la toma del poder por Enrique Peralta Azurdia. Esto coincidió con la expiración de la concesión a la TRT para operar la telefonía internacional. La TRT había estado en conflicto con el sindicato de trabajadores Sttigua (más tarde, Steguatel), a causa del derecho para negociar sueldos y condiciones de trabajo, y cuando el Ministro de Trabajo y Seguridad Social convocó a los representantes del sindicato para preguntar su opinión acerca de la nacionalización de las telecomunicaciones, estos manifestaron su total apoyo, dado que la compañía que se nacionalizaba adquiriría autonomía y así los trabajadores tendrían derecho a negociar.

De este modo, y por el Decreto 4-65 del 26 de enero de 1966, quedó establecida Guatel International, con el mandato de suministrar servicios telefónicos internacionales. Más tarde, en el mismo año, (en marzo 1966) se aprobó la Ley de Radio-Comunicación, en la que se establece la dirección general de radiodifusión como una dependencia del Ministerio de Comunicaciones y

Obras Públicas. Esto centralizó en el Ministerio la administración del espectro de radio. En el año 1968 surge la telefonía móvil en Guatemala, con una estación base en Santa Elena Barillas, para servir a 80 abonados caficultores del área central y nororiente del país, el sistema opera con 4 canales en la banda de 155 MHz.

Además, en este año se instala una segunda central télex automática en el Centro, de tipo ESK TWB de fabricación Siemens, con capacidad para 100 abonados. Posteriormente se inicia el servicio fuera de la capital, específicamente en Puerto Barrios, Izabal, por medio de una Central ESK TW 9 con capacidad para 30 abonados relacionados con las operaciones del puerto. Las telecomunicaciones eran operadas por tres entidades gubernamentales: la Empresa Guatemalteca de Telecomunicaciones Internacionales (ex TRT, establecida por el Decreto 4-65) proporcionando los servicios internacionales, la Dirección General de Teléfonos, a cargo de los servicios locales, y el Proyecto de Telefonía de la Dirección General de Obras Públicas, canalizando obras civiles. Por recomendación de una misión del Banco Mundial, las tres partes se fusionaron en una nueva empresa, Guatel, según Ley 14-17 de abril 1971. La nueva compañía fue establecida con el fin de mejorar la coordinación y la planificación.

Guatel se creó como un instituto dependiente del Ministerio de Comunicación y Obras Públicas, con el ministro asumiendo automáticamente la posición de presidente de la empresa. Además de él, la junta directiva quedó compuesta por el Ministro de Gobernación, el Ministro de Relaciones Exteriores, y dos miembros más designados por el Presidente de la República. Al iniciar sus operaciones, la nueva empresa observa un incremento notable en materia de proyectos, que dan por resultado importantes logros en el desarrollo de la red. Por una parte, en el área metropolitana se realizan dos proyectos principales: a) Uno de 6,000 líneas montadas en centrales móviles tipo NC 230, marca NEC, distribuidas así: Vista Hermosa, Parroquia y Asunción, 2,000

cada una; y, b) otro gran proyecto de 43,000 líneas de tipo NC 400, marca NEC localizadas así: 22,000 líneas en Centro, 16,000 líneas en Tívoli y 5,000 en Monte Verde.

El área departamental también recibió una importante expansión con la ejecución de dos proyectos principales; las ciudades beneficiadas son: Mixco, Chiquimula, Retalhuleu, Flores, Puerto Barrios, Cobán, Jutiapa, Coatepeque, Panajachel, San Marcos, Huehuetenango, Totonicapán, El Quiche, Santa Lucía Cotzumalguapa. Salamá, Jalapa, San Juan Sacatepéquez, San Lucas Sacatepéquez y Tiquisate. En total fueron 13,800 líneas ejecutadas por dos proyectos, uno de 6,000 líneas tipo NC 230, de NEC y otro de 7,800 de tipo ARF 1 02, de Ericsson. Paralelamente se inaugura una nueva central interurbana de la misma técnica que las anteriores (barras cruzadas), NEC 820, con capacidad de 2,000 circuitos. Anteriormente se había inaugurado una Central Internacional, de técnica de barras cruzadas marca NEC, de 600 circuitos que reemplazó la anterior, con lo que se inicia el servicio internacional por discado automático.

Con la llegada del General Laugerud García Guatel continuó siendo una fuente de ingresos para el Estado, y también un medio para proporcionar empleos como pago por apoyo político. No obstante, el número de líneas telefónicas en el país aumentó sustancialmente, de 46,289 en 1974 a 128,783 en 1978 (Banco Mundial, 1986). Realmente, los primeros 10 años de Guatel fueron de efectivo desarrollo de la red: se duplicó la capacidad en planta del Área Metropolitana de 38,000 a 83,000 líneas; ampliación departamental ha sido de 3,000 a 13,000 líneas y la red interurbana de 7 a 20 ciudades con servicio automático y 2,000 circuitos; y se cambió la central con una nueva central automática internacional con la que se inauguró el discado internacional automático, funcionando el sistema de transmisión internacional a través de su columna vertebral, la Arteria Regional de Telecomunicaciones.

Este esfuerzo trae paralelamente desarrollo al Sistema Nacional de Transmisión; en el año 1974 se inicia la operación de la ruta principal, en banda de 6 GHz en arreglo 1 + 1, con capacidad de 960 canales telefónicos y una de televisión a color, a través de 17 estaciones repetidoras, enlazando a la estación de Omoa en Honduras para establecer una ruta alterna a la Red Regional con dicho país. Esta arteria de microondas se constituye en la columna vertebral para desarrollar el sistema nacional de transmisión, que en tan solo 5 años llegó a tener 50 enlaces de radio de diferentes capacidades, 960, 300, 120, 60 y 24 canales conectando a todas las regiones y ciudades principales del país. Adicionalmente, al final de la década de los 70 se introducen las técnicas digitales de transmisión con cinco enlaces PCM de 8 Mb/s para interconectar con el sistema a cuatro ciudades próximas a la capital: Villa Nueva, Villa Canales, San Lucas Sacatepéquez y San José Pinula.

Y finalmente, la década se cierra con la puesta en operación de una estación terrena estándar tipo “B” conectada al sistema INTELSAT y con ello una etapa de autonomía en la transmisión hacia todo el mundo. Guatel llegó a tener 3,600 trabajadores, dando una relación de 41 empleados por cada 1.000 líneas; y en cuanto al nivel de densidad alcanzado, se observa que hay 1.2 teléfonos por cada 100 habitantes en el país.

La demanda de servicios ha venido acumulándose desde varios años atrás sin poderse atender por escasa capacidad en planta; este déficit entre oferta y demanda tiene perspectivas de agravarse según los estudios básicos; por otro lado, la presión del desarrollo tecnológico a nivel mundial y de las redes internacionales así como el advenimiento de los nuevos servicios, generaron la formulación y elaboración del Plan Maestro del Desarrollo de las Telecomunicaciones de Guatemala, instrumento rector del desarrollo de estos servicios, el cual establece cuatro etapas de cinco años cada una, meta de 176,000 líneas (80% para el Área

Metropolitana) y 134,000 para la segunda etapa, es decir, que se debía llegar a 300,000 líneas en el año 1990. El plan contiene una estrategia de desarrollo y de digitalización de la Red hacia la red integrada de Servicios.

En las discusiones sobre privatización y otras reformas, llevadas a cabo durante el régimen de Cerezo, él tuvo que tomar en cuenta el antagonismo históricamente desarrollado entre el Estado militar y el sector privado. Y si bien a veces el sector privado se pronunciaba a favor de las políticas liberales, en otros casos, a menudo apoyaba las políticas no liberales, si éstas podían servir a sus intereses. Fue en este contexto que, al inicio de los 90, se introdujeron las primeras propuestas para la privatización de las telecomunicaciones. El principal representante de este modelo del partido gobernante, Democracia Cristiana, durante el Gobierno de Cerezo fue Lizardo Sosa, primer Ministro de Economía (1986-88), y más tarde Presidente del Banco Central. Él fue el principal proponente de la privatización, y sostuvo frecuentes confrontaciones con su sucesor ministro de Economía, Óscar Piñeda Robles, quien insistió en mantener algún control del Estado.

Adicionalmente se ha contratado una nueva central internacional también con la firma Ericsson. El equipo y su interconexión se instala durante los años 1986 y 1988, iniciándose la instalación de abonados en 1988, año durante el cual se instalaron 3,300 nuevas líneas de centrales digitales de tecnología AXE 10; los siguientes años registran grandes incrementos del número de abonados, 20,000 en el año 1989 y 31,000 líneas el año siguiente, cifra récord en la historia de Guatel; durante estos dos últimos años se finalizó la instalación de las unidades remotas, quedando aún cerca de 20,000 líneas por instalar. Por aparte, fuera del área metropolitana, se ejecuta el proyecto de 30,800 líneas para el interior del país, consistente en 21 centrales locales y dos centrales interurbanas, una en la capital y la otra en la ciudad de Quetzaltenango.

El equipamiento es de la firma Italtel, conmutación de tecnología UT 10. Paralelamente se ejecutan los proyectos para fortalecer y ampliar la Red Nacional de Transmisión, de manera que a partir del año 1989 se ha iniciado la instalación de abonados que al final permitirá aliviar la demanda de servicio telefónico en las 26 ciudades. Al final del año 1990 ya se han instalado 5,000 nuevos abonados, con lo que se llega al fin de la década con 34,000 líneas departamentales en servicio, lo que da como resultado 190,000 en todo el país, representando un incremento de 115% durante los años 80.

Otro servicio surgido en estos años lo constituye el de transmisión de datos a través de Red de Datos. En 1985 se instaló un terminal empaquetador desempaquetador llamado COMPAQ, conectado a un nodo de TRT y a través de él con la red mundial de datos por conmutación de paquetes; al final del período se contrató un nodo de conmutación conectado a la Red de Datos de RACSA en Costa Rica, habiéndose llegado a 200 abonados al final del año 1990, registrándose una importante demanda actual y un mercado potencial en progresivo crecimiento. En estos años, Guatel ha diseñado su propia Red de Datos y ha iniciado su contratación; consistente en varios nodos de conmutación de datos por paquetes en la capital y en los departamentos. Se deben señalar aspectos en el orden administrativo; durante el año 1984 y 1985 Guatel recibió asistencia técnica de Teleconsult, S.A., con cargo al financiamiento, préstamo, del Banco Mundial, con el propósito de reestructurar y modernizar técnicamente las operaciones de la empresa.

Así también se limitó el crecimiento del volumen de trabajadores, habiéndose aumentado de 4,350 en 1985 a 4,862 en 1990, únicamente el 12% en 5 años, lo que significa que el indicador de empleados por cada 1,000 líneas, bajó de 34 a 26 en dicho período. El presidente Marco Vinicio Cerezo Arévalo estaba a favor del uso del capital privado en aquello en que el Estado aún mantuviera el control y de lo cual aún pudiera obtener alguna parte de las ganancias.

El plan apuntaba a involucrar a compañías extranjeras en el desarrollo de infraestructura y en la provisión de servicios. La idea no era la de una total privatización, sino la de ofrecer en concesión varias de las funciones del sector. Incluía el desarrollo de la telefonía satelital, la telefonía celular y la instalación de 75,000 teléfonos comunitarios.

Se alcanzaron acuerdos con varios proveedores de equipos y operadores (entre otros, Ericsson, AT&T, Telecom Italia) para participar en el proyecto, el que tenía un valor total de US\$250 millones. La única parte del plan que se llevó a cabo fue el otorgamiento, en 1989, de la concesión de la banda celular B, por 20 años, a Comcel, un consorcio entre la compañía internacional de celulares Millicom y una minoría de inversionistas locales. La condición para la concesión era que Comcel tendría el monopolio en los servicios celulares durante los primeros cinco años, y que tendría que pagar al Gobierno una retribución de 20% de las utilidades.

Los objetivos eran aumentar la participación del sector privado, pero manteniendo un rol para el Estado. Cuando el discurso sobre la privatización incluyó a Guatel, durante el régimen de De León Carpio, se empezaron a formar varios grupos. Con el apoyo de la Fundación Friedrich Ebert, los sindicatos empezaron a preparar alternativas y su divulgación al público. Esto se convirtió en una campaña pública en la que el mensaje era que Guatel había proporcionado amplios servicios a la población, y que debía reestructurarse y dársele total autonomía, con el fin de hacerla un auténtico instrumento para el desarrollo. Los sindicatos también intentaron usar la estrategia de la zanahoria, prometiendo instalar 725,300 nuevas líneas telefónicas si el Gobierno se abstenía de la privatización (Prensa Libre, 12 de enero 1995). En diciembre de 1995, el Partido de Avance Nacional (PAN) y su candidato a presidente, Álvaro Arzú, ganaron las elecciones, y en enero de 1996 asumió el poder en medio de una ola de apoyo de la comunidad internacional.

Una de las primeras acciones del Gobierno fue la elaboración de una nueva ley de telecomunicaciones. Esta fue aprobada por el Congreso de Guatemala el 17 de octubre de 1996 (Ley General de Telecomunicaciones, Decreto Legislativo 94-96). La ley fue ampliamente aplaudida, por ser la ley sobre telecomunicaciones más liberal y moderna en América Latina (Belt, 1999; Raventós, 1997; Wall Street Journal, 25 de septiembre 1997); estableció un marco regulador que privatizaba no solo la operación de los servicios de telefonía, sino, también, la administración del espectro de radio, y muchas otras funciones reguladoras. Los derechos para usar el espectro de radio se concederían como, los así denominados, Títulos de Usufructo, lo que era casi equivalente a la propiedad privada.

El marco regulador tenía dos rasgos innovadores principales: permitía un alto grado de competencia y establecía una entidad reguladora, la Superintendencia de Telecomunicaciones (SIT), la que contaba con poderes muy limitados para ejecutar su mandato. Con el fin de garantizar la competencia, primero evitó conceder cualesquiera derechos de monopolio. Además, la ley garantiza el acceso de los operadores de radiofrecuencias y de otros servicios a los “recursos esenciales”. Así, conforme a la ley, todo operador se obliga a proporcionar interconexión a las redes de empresas competidoras, y les permite a sus clientes cambiar libremente de proveedor del servicio.

Los precios y condiciones para interconexión no serían regulados, sino más bien establecidos mediante acuerdos entre los diferentes operadores. Si las negociaciones entre los distintos operadores –en relación con el precio y condiciones– no llegaran a un acuerdo, se le pediría a la SIT que autorizara a un experto como árbitro en la disputa. Paralelamente a la elaboración de la ley de telecomunicaciones, Guatel se preparó para la venta.

Para superar el requisito constitucional de una mayoría de 2/3 en el Congreso para la enajenación de instituciones autónomas, se hicieron cambios a la Ley de Procuraduría Pública, tomando como base las ideas elaboradas por Eduardo Mayora en su período como consejero de Ayúu (Proyecto de Modificación 20-97). En su versión modificada, la ley permitía la posibilidad de transferir la propiedad estatal a una nueva o antigua empresa de acciones.

El 28 de junio de 1997, la junta directiva de Guatel dictó el Decreto 11-97 en el que se dispuso el proceso de privatización. Posteriormente, Guatel fue transformada en una figura organizacional hasta entonces desconocida, una propiedad estatal unitaria, semejando una compañía estatal de accionistas. Después de esto, el 85% de las acciones de Guatel se transfirió a una nueva subsidiaria, Telgua, dejando a Guatel solamente con la infraestructura rural.

A partir de 1996, por tanto, se produce un gran cambio en el sector de las telecomunicaciones guatemaltecas, propiciado por la nueva ley que, en su artículo 22, establece la libertad de competencia: “Las condiciones contractuales, así como los precios, para la prestación de toda clase de servicios comerciales de telecomunicaciones, serán libremente estipulados entre las partes y no estarán sujetos a regulación ni probación por autoridad estatal, excepto por lo que se relaciona con el acceso a recursos esenciales lo que queda sujeto a lo prescrito en esta ley”.

Se confirma así la total apertura del mercado, no existiendo requisitos para la prestación de servicios ni limitaciones a la inversión o remisión de utilidades, salvo las que están contempladas en el orden jurídico general del país. Finalmente, el Gobierno anunció su intención de vender hasta el 95% de los 28,8 millones de acciones de Telgua (valoradas en aproximadamente US\$440 millones) a un inversionista estratégico, y estas se transfirieron al Citibank, en Nueva York.

La adquisición de Telgua fue hecha por Luca, S.A. y posteriormente vendida a Telmex, de Carlos Slim, propietario de América Móvil, dueña de la marca Claro, antes conocida como PCS. En 1989, se dio por iniciado el mercado de telefonía móvil en Guatemala; con la concesión de la banda B en 800 MHz. a Comunicaciones Celulares (COMCEL/Tigo) quien inició operaciones en la Ciudad de Guatemala, extendiéndolas en los próximos años a varias ciudades importantes del país. (18:1). En 1997, con la apertura del mercado de telecomunicaciones y la subasta de espacio en la frecuencia de 1900 MHz, se dio el ingreso de varios operadores internacionales. En 1998, Telecomunicaciones de Guatemala de América Móvil y Telefónica de Guatemala, de Telefónica España, se adjudicaron licencias en la frecuencia 1900 MHz; iniciando operaciones en 1999 bajo las marcas PCS Digital (ahora Claro) y Telefónica Movistar, respectivamente.

En el mismo año, Tigo (en ese entonces COMCEL) lanzó el primer servicio prepago del país, cobrando llamadas salientes y entrantes. En 1999, Bellsouth Internacional se adjudicó la cuarta licencia para servicios móviles nacionales; iniciando operaciones en 2000. En 2003, el operador salvadoreño Digicel (hoy parte de Digicel Group) se adjudicó la quinta licencia de servicios móviles en la frecuencia 900 MHz, el operador no ha iniciado operaciones. En el mismo año se adjudicó una sexta licencia de servicios móviles en la frecuencia de 800 MHz a una empresa local sin que esta haya iniciado operaciones.

En 2004, con la adquisición de 10 operaciones de Bellsouth Internacional por parte de Telefónica Internacional, Bellsouth Guatemala pasó a manos de Telefónica de Guatemala, siendo conocidas desde marzo de 2005 con la marca conjunta Movistar. En septiembre de 2006, PCS Digital cambio su nombre a Claro como parte de un proceso de integración de marcas en Centroamérica, emprendido por su matriz América Móvil.

En 2007, la Superintendencia de Telecomunicaciones (SIT) registró un incremento de 4.7 millones de nuevos usuarios, lo cual indicaba que 9 de cada 10 guatemaltecos poseían un celular. Las Comunicaciones en Guatemala son una representación del desarrollo que se ha venido produciendo en este país. Dado que al momento de la apertura del mercado, Guatemala era uno de los países latinoamericanos con menores índices de penetración de servicios de comunicaciones. Poco más de una década más tarde, es por mucho un país en el que los operadores presentes deben invertir para mantener y promover el desarrollo del mercado, con carteras de clientes cada vez más exigentes; alcanzando 119.54% de penetración del servicio móvil, con una población total estimada en 14,700,000 habitantes (2010). (14:1).

1.2. Organización

La Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT) es el organismo especializado de Telecomunicaciones de la Organización de las Naciones Unidas encargado de regular las telecomunicaciones a nivel internacional entre las distintas administraciones y empresas operadoras. La UIT es la organización intergubernamental más antigua del mundo, con una historia que se remonta más de 130 años hasta 1865, fecha de la invención de los primeros sistemas telegráficos. Se creó para controlar la interconexión internacional de estos sistemas de telecomunicación pioneros.

La UIT ha hecho posible, desde entonces, el desarrollo del teléfono, de las comunicaciones por radio, de la radiodifusión por satélite y de la televisión y, más recientemente, la popularidad de los ordenadores personales y el nacimiento de la era electrónica. La organización se convirtió en un organismo especializado de las Naciones Unidas en 1947. (15:1).

En cuanto a la administración propiamente, las empresas de servicios de telecomunicaciones deben ser gestionadas de manera tal que puedan lograr una ventaja competitiva en el mercado, lo cual no solo les permita sobrevivir sino también liderar. En el rubro de las telecomunicaciones las empresas siempre deben estar buscando la generación de nuevos servicios, el entorno que los envuelve es muy turbulento. En esa turbulencia se encuentra a los clientes o los usuarios que cada día son más exigentes, no solo en el costo sino en la calidad del servicio, por lo tanto estas no pueden estar centradas en sí mismas. La rigidez les provoca lentitud para responder ante los cambios que se presentan.

Las organizaciones necesitan ser competitivas y tener un rol protagónico en el mercado que les toca desempeñarse. Por lo que las empresas de telecomunicaciones, deben:

- 1.- Analizar su situación en relación al entorno, como Políticas Sociales Económicas y Tecnológicas, que cambian constantemente.
- 2.- Conocer su participación en el sector, resulta obligatorio para toda empresa conocer su "Market Share"(participación de mercado), es decir, saber con exactitud cuál es su posición en el mercado en relación a sus competidores y esto debe convertirse en un ejercicio continuo.
- 3.- Conocer las restricciones a su libertad de acción, los aspectos legales encuadran las actividades de las empresas, limitando su libertad de acción.
- 4.- Investigar nuevos campos de actividad; las empresas necesitan fortalecer su departamento de Investigación, Desarrollo e Innovación (I+D) para no convertirse en una empresa

estática, tienen la obligación de estar constantemente analizando las necesidades del mercado en base al cual podrán desarrollar nuevos productos y servicios.

- 5.- Buscar la satisfacción de los clientes; el activo más importante que tiene una empresa son los clientes, por lo que, es necesario desarrollar en ellos una lealtad.
- 6.- Ser productivos; el reto de toda empresa es manejar adecuadamente sus recursos ya sean financieros, logísticos, materiales, entre otros; de no hacerlo estarían perdiendo competitividad.

Las tendencias actuales de las compañías de telecomunicaciones y en general las compañías tecnológicas, son:

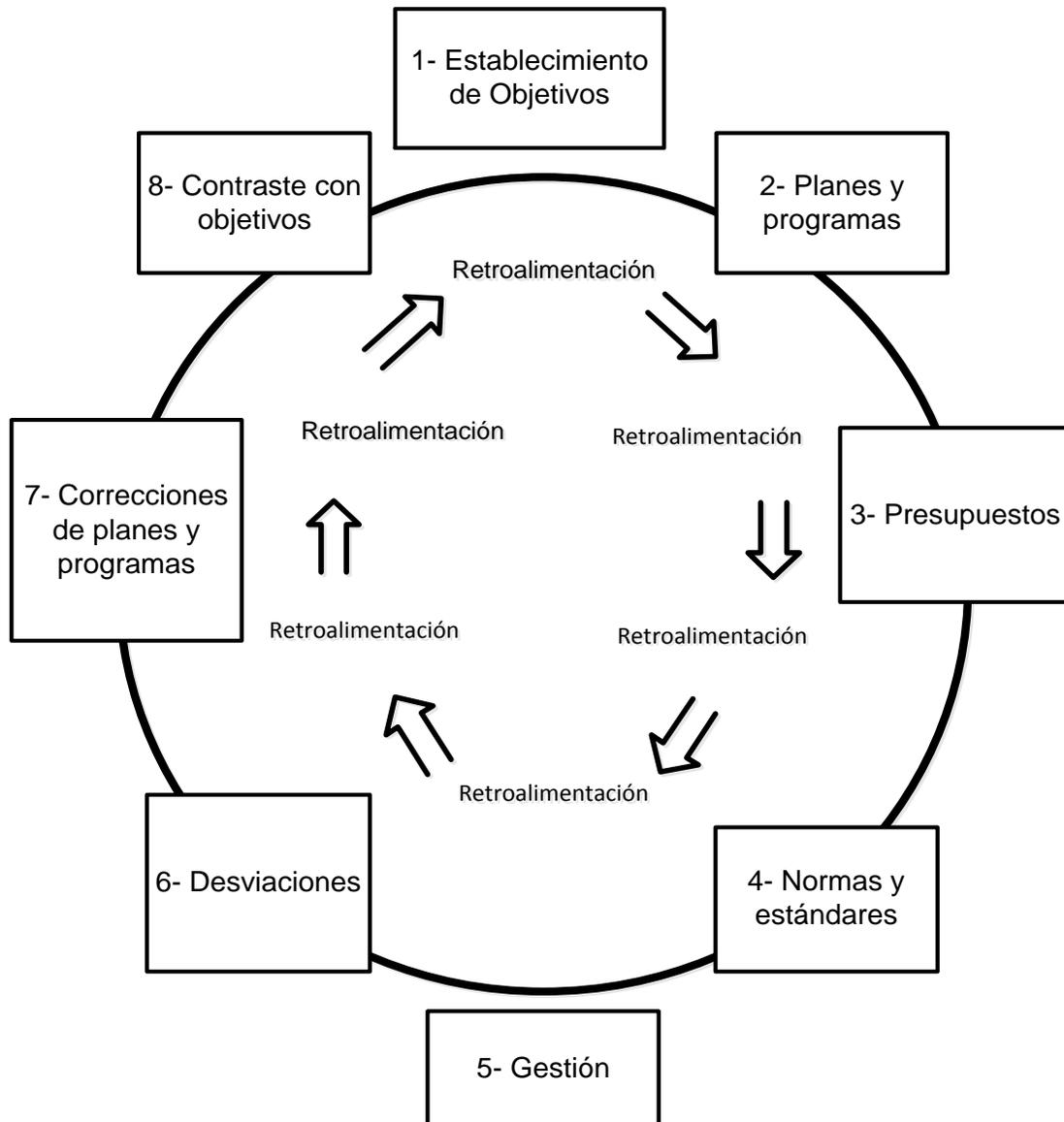
- 1.- Reducción del número de niveles jerárquicos. Las empresas cada día son más horizontales, estableciendo una comunicación directa entre los gerentes y los colaboradores, la jerarquía vertical prácticamente está desapareciendo.
- 2.- Equipos de trabajo. Los colaboradores en general tienen que tener la capacidad de integrarse a equipos multidisciplinarios, por lo que tienen que tener la habilidad de trabajar en equipo.
- 3.- Incremento de las comunicaciones e incremento de participación. A los colaboradores les estimula sentir que tienen un rol protagónico en el desarrollo de las actividades de la empresa, y ese estímulo lo reciben a través de las comunicaciones recibidas y de su participación en el desarrollo de los proyectos y elaboración de propuestas.

- 4.- Estrategias a largo plazo. Las empresas a través de sus gerentes deben tener la habilidad de mirar mucho más allá del corto y mediano plazo, para ello tienen que desarrollar el pensamiento estratégico y la capacidad de ver el éxito donde otros no lo pueden ver.
- 5.- Calidad Total. La calidad debe ser vista como una filosofía de vida en la que todos los colaboradores deben ser conscientes de su importancia y no adoptarlo como una obligación, su adopción debe ser natural. De allí que todas las actividades que realizan las harán bien, por más que estas parezcan tener poca importancia. Hacerlo bien desde la primera vez.

Otra de las tendencias actuales, es que el mundo vive presionado por la abundancia de la información, la cual sino se sabe manejar se puede convertir en desinformación; para optimizar su uso se debe desarrollar el conocimiento necesario. En la administración de la gestión de una empresa, se aplica en cuatro funciones ya conocidas.

- 1.- Planificación
- 2.- Organización
- 3.- Dirección
- 4.- Control

Figura 1. Proceso Administrativo



Fuente: Elaboración propia.

1.2.1. Herramientas de gestión empresarial

En las ciencias administrativas como en cualquier otra ciencia los gurús están constantemente creando nuevas herramientas y conceptos que ayudan a realizar una buena gestión, a continuación se presenta algunas de ellas.

a. **Benchmarking:** Fue acuñado por Xerox a mediados de los 70, que ante la competencia japonesa, las estudió y se comparó consigo misma. Todo lo que hace la empresa puede ser comparado, investigado y mejorado. Uno de los grandes precursores del Benchmarking es el Dr. Robert Camp quien lo resume de la siguiente manera:

- Conócete a ti mismo
- Aprende de los mejores
- Integra lo aprendido
- Obtén la superioridad

El benchmarking es un proceso sistemático y continuo para:

- a) Identificar el punto de referencia (Benchmarking),
- b) Compararse con él,
- c) Identificar las prácticas o métodos que permitan a quien lleva a cabo las actividades del benchmarking convertirse en "el mejor".

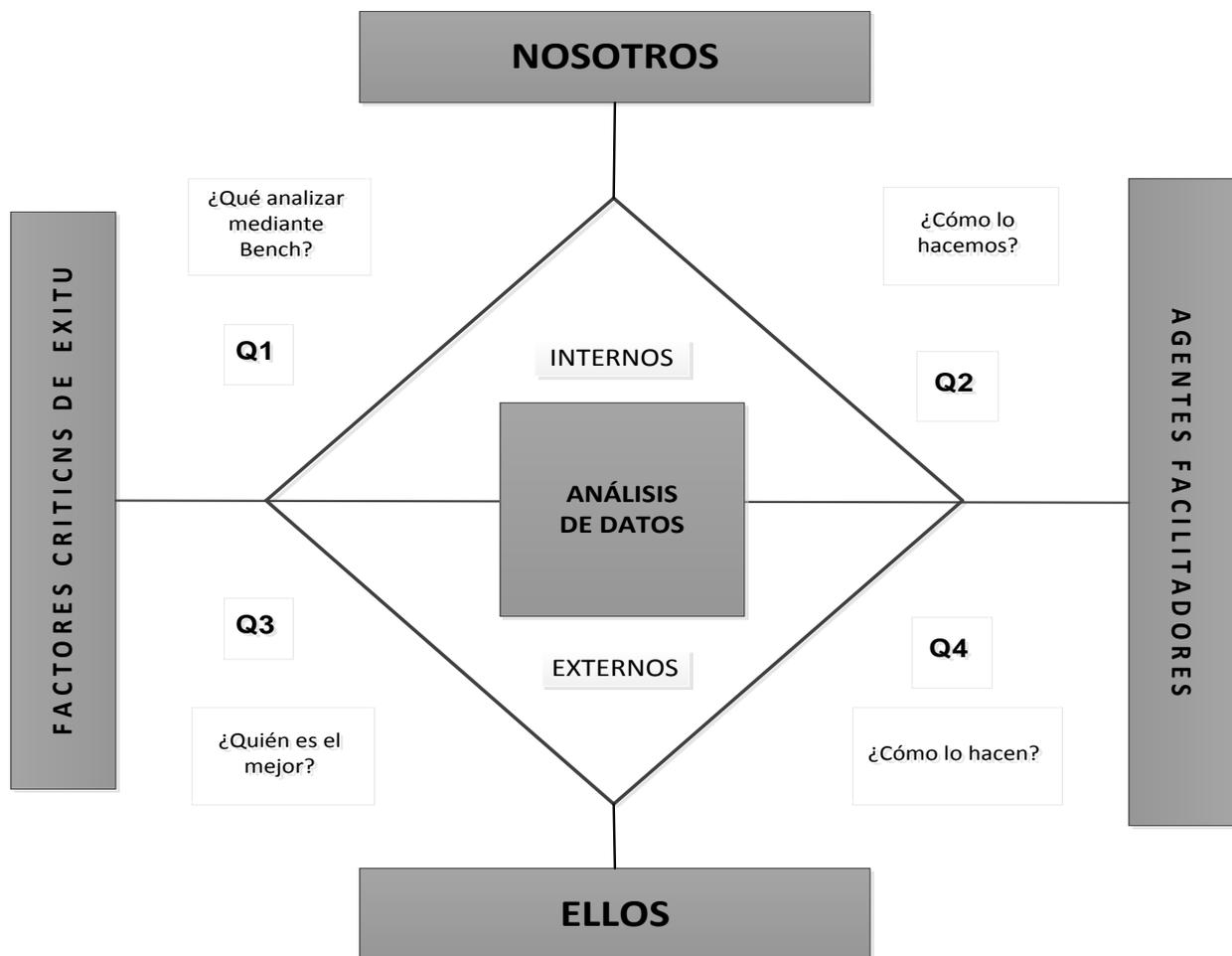
Es el estándar de excelencia, considerado como "el mejor", con el cual compararse. Las empresas deben identificar al mejor para compararse con él. La búsqueda estará en función del segmento en la que se encuentren ubicado. El Benchmarking para llegar a ser tal, desarrolla en su organización las mejores prácticas. La mejor práctica es el proceso reconocido como más eficaz y eficiente para producir un determinado "output", producto.

Beneficios del benchmarking

La aplicación del Benchmarking en una empresa de telecomunicaciones presenta varios beneficios entre ellos se puede mencionar los siguientes:

- Al demostrar los resultados, los puntos de referencia establecidos legitiman los objetivos
- Al establecer referencias externas a la organización, se contribuye a vencer la resistencia al cambio y se motiva a los empleados para lograr objetivos realistas y ambiciosos.
- Las decisiones de la empresa se basan en datos y hechos reales y no en la intuición.
- Las necesidades del cliente marcan la dirección de las actividades de benchmarking.
- Las mejores prácticas pueden incrementar la productividad, aportar ventajas tecnológicas y dar lugar a ventajas competitivas.

Figura 2. El modelo del Benchmarking



Fuente: Elaboración propia, con base en Antonio Leal, Universidad de Sevilla.

Tipos de Benchmarking

Dentro de las metodologías de aplicación del benchmarking se pueden identificar:

Benchmarking Interno

- Compara prácticas y procesos dentro de la misma organización, entre funciones similares.
Puede ser un buen punto de partida.
- Permite unificar formas de actuación y establecer objetivos.
- Puede detectar puntos críticos que sean objeto de Benchmarking externo.
- La confidencialidad no supone un problema.

Benchmarking Competitivo

- Compara constantemente productos y servicios respecto de los principales competidores.
- Es el mejor método para comparar la funcionalidad de productos y servicios similares.
Identifica claramente ventajas y desventajas.
- La dificultad de obtención de información (recelo) puede no detectar mejores prácticas.
- Sus mejores competidores pueden no ser "los mejores", no tener las mejores prácticas.

Benchmarking Funcional

- Compara procesos con los líderes funcionales independientemente de la industria del sector.
- Al no desarrollarse con competidores directos, la obtención de información no representa ningún problema.
- Las prácticas habituales en otro sector tienden a aceptarse con facilidad al no existir rechazo a las prácticas que vienen de la competencia.

Factores críticos de éxito

Son aquellas características, condiciones, variables o parámetros del negocio en las que hay que ser especialmente bueno, o son críticas, porque gestionadas adecuadamente inciden directamente en la satisfacción del cliente y, por consiguiente, determinan el éxito o fracaso del negocio, función, departamento, entre otros. en su conjunto. (Antonio Leal, Universidad de Sevilla, 2002).

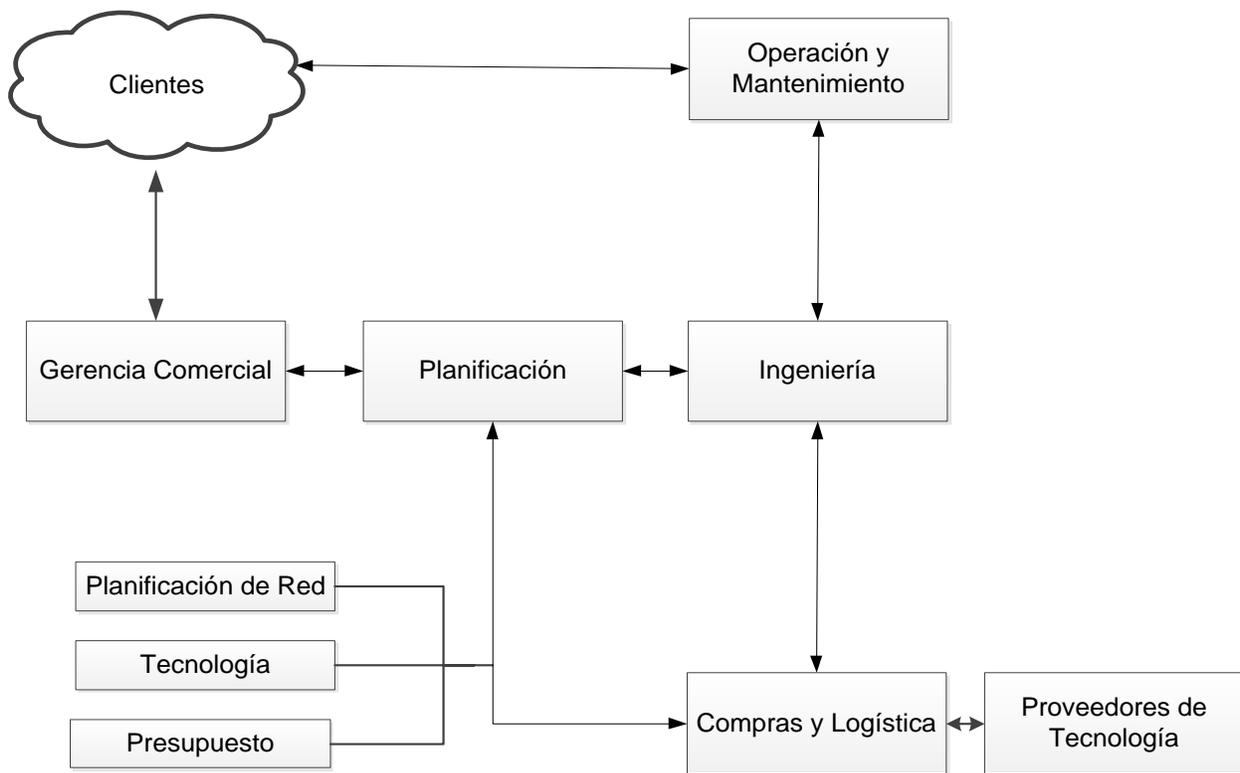
Cuestiones a plantear

- ¿Este factor es crítico para lograr la satisfacción del cliente?
- El hecho de que no existiera este factor ¿afectaría a mi cliente, o al éxito del mismo? Su existencia ¿incidiría en la capacidad del cliente para lograr el éxito?
- ¿Se trata de un verdadero indicador de la capacidad de mi organización para sobrevivir y mejorar?
- ¿Puede aplicarse a las decisiones o cambios que debo adoptar, o a los problemas que he de resolver?

La relación de la aplicación del Benchmarking en la empresa de telecomunicaciones radica en que, como la norma contable, se busca la mejor práctica, y la comercialización de los aparatos celulares, ha tenido su evolución, anteriormente eran comercializados en forma de Comodato, y al uno compañía aplicar un proceso diferente, y que de resultados, las demás compañías las siguen.

b. Cadena de Valor

Figura 3. Ciclo operativo en una Operadora de Telecomunicaciones



Fuente: Elaboración propia, con datos de Empresa de telecomunicaciones.

En las empresas de telecomunicaciones se podrían identificar las siguientes actividades primarias que son las que conforman el ciclo productivo de las mismas, es decir, entradas “inputs” de factores o logística interna, procesos de producción, salidas “outputs” de productos o logística externa, actividades de marketing y servicio postventa.

Planificación de red y tecnología

Se planifica la infraestructura de la red sobre la cual se soporta el servicio. Asimismo se determina qué tecnología es la adecuada.

Ingeniería

Se realiza la ingeniería de detalle, supervisa la instalación, participa en la puesta en marcha de los sistemas y genera las actas de aceptación.

Operación y Mantenimiento

Su objetivo principal es el de mantener en operatividad la red para cumplir con los Acuerdos de Nivel de Servicios, Services Level Agreement (SLA, por sus siglas en inglés). La Cadena de Valor ayuda a realizar un proceso Benchmarking, hacer un análisis porcentual de la estructura de costos y un análisis interno que permite identificar las Fortalezas para aprovechar las Oportunidades y enfrentar Amenazas y Debilidades para tomar las medidas convenientes.

El Análisis de la Cadena de Valor es una herramienta gerencial para identificar fuentes de Ventaja Competitiva. El propósito de analizar la cadena de valor es identificar aquellas actividades de la empresa que pudieran aportarle una ventaja competitiva potencial. Poder aprovechar esas oportunidades dependerá de la capacidad de la empresa para desarrollar a lo largo de la cadena de valor y mejor que sus competidores, aquellas actividades competitivas cruciales.

c. Dirección

Ventas y Marketing

Actividades de suma importancia, tienen como función principal comercializar los servicios a través de canales de distribución directa o indirecta y analizar el entorno para captar las necesidades de los clientes y generar con ello oportunidades de mercado y las principales amenazas que debe enfrentar. Ellos por estar en contacto con los clientes constituyen el punto de partida para el diseño de estrategias a los diferentes niveles de la empresa.

Post venta

Se ocupa de brindar un apoyo constante a los usuarios para garantizarles servicios de calidad. Un adecuado servicio de post venta puede garantizar a la empresa la generación de nuevos negocios y la fidelización de los clientes. Las actividades secundarias o de soporte hacen posible la realización de las actividades primarias y permiten el funcionamiento de la empresa. Dentro de las actividades de soporte se pueden distinguir:

Gerencia de recursos humanos

Busca crear un clima organizacional adecuado. Entre sus objetivos se encuentra vender la imagen de la empresa para atraer a los mejores profesionales, para lo cual realiza una gestión estratégica desarrollando actividades como planificación, reclutamiento, selección, socialización, capacitación y desarrollo, evaluación y desempeño, promoción transferencias y despidos.

Gerencia financiera

Tiene como objetivo proveer los recursos financieros a la empresa logrando financiamientos a bajo costo, así como el adecuado manejo de los estados financieros y la colocación de los recursos en el sistema financiero que pueden ser acciones, bonos, ahorros, opciones “stock option”, entre otros.

Infraestructura

Sobre ella se soporta el ciclo operativo de la empresa, tanto, actividades primarias y secundarias, en general se puede decir que lo constituyen el Management, organización, los procesos administrativos y la gestión global de calidad.

Gerencia de compras y logística

Se encarga de la negociación con los proveedores que cumplen con las especificaciones técnicas verificadas por el departamento de tecnología, negocia el precio, condiciones de suministro, el tiempo de entrega, el aspecto contractual, almacenamiento y el modo de transporte para la nacionalización de los equipos en los que se involucran los impuestos, fletes, seguros, y aranceles aduaneros, entre otros.

Gerencia de regulación

Es parte de la función estratégica de la empresa de telecomunicaciones, está en contacto con el órgano regulador y el Ministerio de Comunicaciones y Obras Públicas revisando los aspectos legales que determinan la generación o la limitación de nuevos servicios.

Facturación

Uno de los factores críticos que tienen las empresas de telecomunicaciones es lo relacionado con la facturación, por ello es importante que cuenten con sistemas adecuados para realizar una adecuada medición del servicio a cobrarse.

Cobranza

Cierra el ciclo de la venta del servicio por lo que es necesario desarrollar una estrategia para realizar las cobranzas y evitar altos índices de morosidad, acercando los puntos de pago a los abonados o realizar alianzas con los bancos y supermercados. La actividad de cobranza también debe tener la capacidad de cortar o dar de alta el servicio a través de los sistemas de aprovisionamiento.

d. Outsourcing

Una de las tendencias que mejores frutos ha rendido para facilitar a las empresas el concentrarse en su actividad principal sin gastar más tiempo, recursos y energía que los necesarios en actividades secundarias, es el Outsourcing o contratación externa. El trabajar con recursos externos, Outsourcing, es una técnica administrativa que consiste en la subcontratación de la gestión de algunos procesos que requiere especialización, garantizando mejor calidad del servicio, y alta concentración en los procesos críticos del negocio, lo que entrega mayor valor a la organización.

Es el uso estratégico de recursos exteriores a la empresa para realizar actividades tradicionalmente ejecutadas por personal y recursos internos; asimismo es una estrategia de administración por la cual una empresa delega la ejecución de ciertas actividades o de un área determinada a los especialistas. Por Outsourcing se entiende el proceso por el cual una empresa contrata a otra la realización de ciertos servicios necesarios para su actividad con la finalidad de concentrarse en aquellos que le son más productivos. Llamado también tercerización.

Ventajas de implementar el outsourcing

- Reducir o controlar el gasto de operación
- Disponer de los fondos de capital
- Tener acceso al dinero efectivo
- Manejar con mayor facilidad las funciones difíciles o que están fuera de control y de la que la compañía no es experta.
- Enfocar mejor la empresa, permite a la compañía enfocarse en asuntos empresariales más ampliamente, tener acceso a las capacidades de clase mundial, la misma naturaleza de sus

especializaciones, los proveedores ofrecen una amplia gama de recursos de la clase mundial para satisfacer las necesidades de sus clientes, acelerar los beneficios de reingeniería, compartir riesgos, destinar recursos para otros propósitos.

e. Formulación de un plan estratégico

La estrategia como ciencia no es un tema nuevo, es un tema que data de siglos, en el lado oriental el general chino Sun Tzu encontraba su aplicación en el campo militar. Pericles el patricio ateniense encontró su aplicación en el manejo de la hacienda pública. En tanto que en la política, Nicolás Maquiavelo muestra su aplicación a través de su obra El Príncipe. "Pensar estratégicamente es el arte de superar a un adversario a sabiendas que el adversario está tratando de hacer lo mismo con uno" afirman los pensadores franceses Avinash Dixit y Barry Nalebuff.

Las empresas debe tener un planeamiento estratégico con el fin de lograr sus objetivos, es decir, ser capaz de "concentrar una masa superpoderosa de fuerzas en el punto decisivo" tal como lo afirma Karl Von Clausewitz. (21:1)

1.3. Aspectos fiscales y financieros

Las empresas de servicios de telecomunicaciones celulares se encuentran constituidas conforme las leyes de la República de Guatemala, organizadas bajo forma mercantil como una sociedad anónima de acuerdo al artículo 10 del decreto 2-10 del Congreso de la República de Guatemala (Código de Comercio), capital dividido y representado por acciones en donde la responsabilidad de los socios se limita al pago de las acciones que hubiere suscrito. (1:3). Esta estructura está acorde a las necesidades de la compañía como tal, ya que permite capitalizarse por medio de venta de acciones, hasta por el monto del capital autorizado, y de ser necesario ampliarse.

La constitución de las empresas es elaborada por un notario y se inscribe en el Registro Mercantil de Guatemala. Para poder operar requieren de frecuencias registradas en la Superintendencia de Telecomunicaciones, autoridad responsable del control de ésta clase de compañías en Guatemala. (8:23). Para cumplimiento de las leyes laborales, por la contratación del personal que opera la compañía, es necesario el registro de ésta en las instituciones de seguridad social establecidas en el país. (10:35)

1.3.1. Fiscales

Como empresa constituida bajo las leyes de la República de Guatemala, y registrada en el Registro Mercantil de Guatemala, está obligada a registrarse en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), institución que fiscaliza a las empresas privadas en el país. Al concluir el registro se le asigna un Número de Identificación Tributaria (NIT), el cual le identifica fiscalmente para las operaciones comerciales que realice. (2:43)

Este registro incluye la modalidad bajo la cual funcionará la empresa en cuanto a los diferentes impuestos a la que está afecta:

- Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-97 y sus reformas (IVA),
- Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria,
- Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 y sus reformas (ISO), entre otros.

Estas son las leyes más importantes que deben observar las compañías en materia fiscal.

1.3.2. Financieros

Las compañías de servicios de telecomunicaciones celulares están respaldadas por importantes corporaciones internacionales, por el volumen de capital que se requiere para operar.

Estas corporaciones son empresas públicas, que cotizan en las principales bolsas de valores del mundo. Las compañías para cotizar en las principales bolsas de valores les es necesario operar bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Estas normas establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe revelarse, en dichos estados financieros.

Son normas de alta calidad orientadas a diversos grupos, inversores, gobiernos, entre otros, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIIF son emitidas por el International Accounting Standards Board (anteriormente International Accounting Standards Committee), su principal objetivo "la uniformidad en la presentación de la información en los estados financieros", sin importar la nacionalidad de quien los estuviera leyendo-interpretando.

Estas normas están segmentadas de acuerdo al tema que cada una de ellas aborda. Este trabajo desarrolla la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Existencias. Las Normas tratan de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en ejercicios anteriores, y con los elaborados por otras entidades. La empresa como tal debe observar todas las normas que le son aplicables, ya que éstas representan la guía para el registro de sus operaciones.

Aplicación en Guatemala

Las Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Contabilidad, representan los estándares que toda unidad económica debe aplicar. En Guatemala la entidad encargada de velar porque dicha normativa sea observada por todo profesional de la

Contaduría Pública y Auditoría es el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, quien determinó que las mismas son de observancia obligatoria a partir del 2009 y se sugiere su aplicación desde el 1 de enero de 2008.

CAPÍTULO II

REGULACIONES FINANCIERAS

2.1. Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Existencias

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros. Las NIC, como se les conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera.

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las Normas Internacionales de Contabilidad son emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB), anterior International Accounting Standards Committee (IAS). (19:1) El objetivo de la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Existencias, es dar a conocer el tratamiento contable de las existencias. Un tema fundamental en la contabilidad de las existencias es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, y ser diferido hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos.

Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el posterior reconocimiento como un gasto del ejercicio, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable.

Además suministra directrices sobre las fórmulas de costo que se utilizan para atribuir costos a las existencias. Esta Norma será de aplicación a todas las existencias, excepto a:

- (a) La obra en curso,
- (b) Los instrumentos financieros; y
- (c) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección.

Definiciones

Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Existencias, son activos:

- (a) Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación;
- (b) En proceso de producción de cara a esa venta; o
- (c) En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de las existencias, en el curso normal de la explotación. El valor razonable refleja el importe por el cual esta misma existencia podría ser intercambiada en el mercado, entre

compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que este último no. El valor neto realizable de las existencias puede no ser igual al valor razonable, menos los costos de venta.

Entre las existencias también se incluyen los bienes comprados y almacenados para revender, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes, y también los terrenos u otras inversiones inmobiliarias que se tienen para ser vendidos a terceros. También son existencias los productos terminados o en curso de fabricación por la entidad, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un prestador de servicios, las existencias incluirán el costo de los servicios para los que la entidad aún no haya reconocido el ingreso ordinario correspondiente.

2.1.1. Valoración de las existencias

Las existencias se valorarán al menor de: el costo o el valor neto realizable.

2.1.2. Costo de las existencias

El costo de las existencias comprenderá todos los costos derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

El costo de adquisición de las existencias comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la

adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Costos de transformación

Los costos de transformación de las existencias comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costos indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la amortización y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Costos indirectos variables son todos aquéllos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal.

La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio en que han sido incurridos.

En períodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren las existencias por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este sea el caso, se medirán frecuentemente por su valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

En el cálculo del costo de las existencias, se incluirán otros costos, en él, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a las mismas su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podría ser apropiado incluir como costo de las existencias, algunos costos indirectos no derivados de la producción o los costos del diseño de productos para clientes específicos. Son ejemplos de costos excluidos del costo de las existencias, y por tanto reconocidos como gastos del ejercicio en el que se incurren, los siguientes:

- (a) Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- (b) Los costos de almacenamiento, a menos que esos costos sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
- (c) Los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y
- (d) Los costos de venta.

En la NIC 23 Costos por intereses, se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos financieros se incluirían en el costo de las existencias. Una entidad puede adquirir existencias con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costo de las existencias para un prestador de servicios

En el caso de que un prestador de servicios tenga existencias, las valorará por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de las existencias, pero se contabilizarán como gastos del ejercicio en el que se hayan incurrido. Los costos de las existencias de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no distribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

Sistemas de valoración de costos

Los sistemas para la determinación del costo de las existencias, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.

El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la valoración de existencias, cuando haya un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costos. En este método, el costo de las existencias se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas del costo

El costo de las existencias de productos que no sean habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través del método de identificación específica de sus costos individuales. La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuirá entre ciertas partidas identificadas dentro de las existencias. Este procedimiento será el tratamiento adecuado para aquellos productos que se segreguen para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido producidos por la entidad o comprados en el exterior.

Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en las existencias, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser utilizado para obtener efectos predeterminados en el resultado del ejercicio. El costo de las existencias, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO, por sus siglas en Inglés) o costo medio ponderado.

La entidad utilizará la misma fórmula de costo para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares dentro de la misma. Para las existencias con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes. Por ejemplo, dentro de la misma entidad, las existencias utilizadas en un segmento del negocio pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de existencias, en otro segmento del negocio.

Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de las existencias (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes. La fórmula FIFO, asume que los productos en existencias comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del costo medio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del ejercicio, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el ejercicio. Se puede calcular el promedio periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

2.1.3. Valor neto realizable

El costo de las existencias puede no ser recuperable en caso de que las mismas estén dañadas, si han devenido parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de las existencias puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no se valorarán en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso. Generalmente, la rebaja del valor hasta alcanzar el valor neto realizable, se calculará para cada partida de las existencias. En algunas circunstancias, sin embargo, podría resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas.

Este puede ser el caso de las partidas de existencias relacionadas con la misma línea de productos, que tengan propósitos o usos finales similares, se produzcan y vendan en la misma área geográfica y no puedan ser, por razones prácticas, evaluadas separadamente de otras partidas de la misma línea. No será apropiado realizar las rebajas del valor a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de las existencias, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todas las existencias en una actividad o segmento geográfico determinados. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espere cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.

Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar las existencias. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos

relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del ejercicio. Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen las existencias. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de existencias que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basará en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en existencias, el valor neto realizable del exceso se determinará sobre la base de los precios generales de venta.

Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes. No se rebajará el valor de las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de existencias, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Se realizará una evaluación del valor neto realizable en cada ejercicio posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja del valor, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado.

Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencias, que se contabilicen por su valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, esté todavía en existencias de un ejercicio posterior y su precio de venta se haya incrementado.

2.1.4. Reconocimiento como un gasto

Cuando las existencias sean enajenadas, el importe en libros de las mismas se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en las existencias, se reconocerá en el ejercicio en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de las existencias, que hayan sido reconocidas como gasto, en el ejercicio en que la recuperación del valor tenga lugar. El costo de ciertas existencias puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo las existencias que se empleen como componentes de los trabajos realizados por la entidad, para los elementos del inmovilizado material. El valor de las existencias distribuido a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

2.1.5. Información a revelar

En los estados financieros se revelará la siguiente información:

- (a) Las políticas contables adoptadas para la valoración de las existencias, incluyendo la fórmula de valoración de los costos que se haya utilizado;
- (b) El importe total en libros de las existencias, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;

- (c) El importe en libros de las existencias que se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta;
- (d) El importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio;
- (e) El importe de las rebajas de valor de las existencias que se haya reconocido como gasto en el ejercicio;
- (f) El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio;
- (g) Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor; y
- (h) El importe en libros de las existencias pignoradas en garantía del cumplimiento de deudas.

La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de existencias, así como la variación de dichos importes en el ejercicio, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de las existencias es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Las existencias de un prestador de servicios pueden ser descritas, simplemente, como productos en curso.

El importe de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio, denominado generalmente costo de las ventas, comprenderá los costos previamente incluidos en la valoración de los productos que se hayan vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de las existencias por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución. Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del ejercicio en el que se presentan los importes diferentes a la cifra de costo de las existencias reconocido como gasto durante el ejercicio.

Según este formato, la entidad presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en las existencias para el ejercicio. (11:1391)

2.2. Interpretación especial de la norma Existencias

Las Normas Internacionales de Información Financiera se emiten para que las compañías públicas las utilicen en la preparación de la información financiera. Estas normas son elaboradas por el International Accounting Standards Board, IASB por sus siglas en Inglés, Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, quien vela por mantener actualizadas las mismas para todos los eventos económicos y formas económicas que, hoy día, son cambiantes derivado de la tecnología.

En la comercialización de equipos celulares, utilizados para realizar las comunicaciones en las empresas de telecomunicaciones, son observadas las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad en su conjunto, específicamente la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Existencias. La comercialización de los teléfonos celulares en las empresas que prestan servicios de telecomunicaciones celulares se desarrolla de una forma particular, los teléfonos celulares son vendidos a sus clientes, a precios menores de los costos con que se compran a los proveedores o productores. Adicional, la comercialización de celulares no es la actividad principal de las compañías de telecomunicaciones, sino la prestación de servicios.

Por lo que, al realizar las ventas de los celulares, se garantizan que los servicios contratados por los clientes sean utilizados únicamente con la compañía que realizó la venta del equipo.

Es de mencionar que actualmente las empresas que prestan servicios de telecomunicaciones celulares realizan convenios con sus distribuidores para que comercialicen aparatos “liberados”, al tener una exclusividad se garantizan que los aparatos sean utilizados solo con el Operador con quien se tiene la exclusividad, aunque esta modalidad tiene que ir acompañada por apoyos publicitarios y otro tipo de soporte por las Operadoras de telecomunicaciones. La compañía o empresa de servicio de telecomunicaciones es la que provee el SIM (Subscriber Identify Module) o Chip.

La comercialización de los aparatos celulares por las Operadoras, de la forma descrita en el apartado anterior, se ha convertido en un esquema tradicional que algunas Operadoras procuran o se están planteando ya erradicar, y no ser las Operadoras las que se vean obligadas a tener que absorber el costo del equipo, sino sea el cliente el que elija el equipo a conveniencia, tal y como sucede con los televisores y el servicio del cable, los clientes compran los aparatos y son las empresas de cable las que proveen el servicio, a manera de ejemplo.

Los aparatos celulares liberados son comercializados a precios de mercado, es decir, no cuentan con subsidio por parte de las Operadoras, por lo que los usuarios pueden utilizar Chips de cualquier compañía, sin necesidad de configuraciones especiales. Caso contrario son los aparatos subsidiados, que las compañías, las tres que operan en Guatemala, comercializaron en algún momento con los Chips pegados a los teléfonos, por lo que al momento de retirar el mismo, inutilizaban el aparato celular. Sin embargo, el subsidiar la venta de aparatos celulares, ha sido desde el inicio de operaciones, de estas empresas y a nivel mundial, una modalidad que sirve para atraer clientes y que éstos se queden con las empresas para el consumo de los servicios que prestan.

Aunque este modelo de comercialización siempre ha sido el mismo o similar, como se ha mencionado, la forma financiera ha sido diferente, a saber, al inicio de las operaciones de las compañías de servicios de telecomunicaciones celulares, los teléfonos celulares se entregaban bajo la modalidad de comodato, con ello no existía traslado de dominio de los aparatos celulares, por lo que la empresa de servicios de telecomunicaciones continuaba siendo el propietario, bajo este modelo, seguía siendo un activo de la empresa, no del cliente.

Sin embargo, el cliente no lo retornaba en las mismas condiciones, era reportado como robado y el bien sufría deterioro casi inmediatamente al salir de la tienda donde era entregado al cliente, por consiguiente constantemente era necesario realizar provisiones por deterioro, ya que finalmente el cliente no retornaba el bien, el registro del gasto, en este caso, se difería o amortizaba por el tiempo que el cliente firmaba el contrato, normalmente la vida útil del aparato.

Hoy día la modalidad ha cambiado y el aparato es vendido al cliente por debajo de su costo, es decir, en el momento que se entrega el aparato se emite una factura, por lo cual se da un traslado de dominio, por ende el registro se realiza reconociendo un ingreso, cuando la factura se emite, y el valor del inventario, equipo entregado, es registrado al costo, generando así lo que comúnmente en el medio se le conoce como subsidio, diferencia entre el costo y el precio de venta, convirtiéndose en un gasto para la Operadora.

Ejemplo de subsidio:

Tabla 1. Subsidio

| | |
|---|---------|
| Se emite una factura con lo cual se reconoce como ingreso del ejercicio ➡ | Q1.00 |
| El costo del bien se reconoce como costo del ejercicio ➡ | Q100.00 |
| La diferencia se le conoce como subsidio, ya que la compañía está subsidiando dicho monto a cambio de que el cliente utilice los servicios de la compañía ➡ | Q99.00 |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

La problemática, a nivel Norma, que supone esta modalidad, el subsidio, es la valoración de estas existencias, aparatos celulares, a su valor neto de realización o su costo, el menor. Si se observa la norma de forma literal, se puede intuir que los teléfonos celulares al momento de su ingreso a bodega, si se compara con los precios de venta, habría que realizar un ajuste por deterioro. Para efectos de reportar las ventas para el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, el valor de un quetzal es el que se reporta como ingreso y el costo anotado, como gasto deducible. En la comercialización de los aparatos celulares por lo general se presentan dos modalidades comunes, a saber: Postpago y Prepago.

2.2.1. Postpago

Esta modalidad, el pago del uso del servicio se realiza al vencimiento. La compañía abre una cuenta corriente al cliente, realizando un análisis previo de la situación crediticia de éste. De completar los requisitos de la compañía, capacidad de pago, por ejemplo, se le asigna un límite o se le posiciona en un rango crediticio que le permite al cliente optar a aparatos celulares de mejores características, pudiendo incluso realizar pagos menores por el aparato celular, esto depende de la cuota mensual a cancelar.

En esta modalidad el subsidio se da en mayor cuantía, debido a que la compañía considera que puede prestar un servicio por al menos 18 meses, plazo que normalmente se firman los contratos de servicios, cancelando el cliente una cuota definida o fija. Si el cliente utiliza más de lo asignado en el plan elegido, deberá cancelar el precio por el servicio adicional utilizado. El plan normalmente tiene un límite, pudiendo ser tiempo de aire para servicios de voz, límite de descarga en Internet, normalmente se incluye mensajes de texto y acceso a redes sociales definidas. También las Operadoras cuentan con ciertos planes que incluyen Roaming, que no es más que utilizar el número de teléfono fuera del país, así como datos, para accesos a redes sociales e internet y otras aplicaciones.

2.2.2. Prepago

La diferencia con el sistema o modalidad Postpago, como su nombre lo indica, el servicio se prepaga, el usuario prepaga montos, los cuales podrá utilizar en la forma y cuando le sea necesario, es decir, en servicios de voz, mensajes, datos, entre otros, o por cierto tiempo un día, una semana, entre otros. El subsidio en esta modalidad normalmente es menor al de Postpago, debido a que, al no tener, las compañías que prestan servicios de telecomunicaciones, un contrato de servicio en el que el cliente se compromete al pago de cuotas fijas por cierto tiempo, éstas no tienen la garantía de prestar el servicio, recibir ingresos o la seguridad que el cliente adquiera los servicios más adelante, pudiendo éste cambiar de Operador. Para garantizar que la compañía que vendió el teléfono celular será la que obtenga los beneficios, normalmente los aseguran programándolos para que solo sean utilizados con la compañía que está proporcionando un subsidio, esto se realiza por medio de una configuración especial, que en algunas ocasiones son configuraciones cambiadas por los clientes, a lo que comúnmente se le llama “flasheo”.

Actualmente las empresas de telecomunicaciones para que los clientes no consideren que están realizando la inversión en la compra de aparatos celulares, reintegran en servicio el monto que los usuarios pagan por la compra de los aparatos, lo que hace más atractiva la compra. Cuando las empresas de telecomunicaciones realizan las ventas a sus distribuidores, las ventas y los costos de los aparatos celulares por dichas ventas son registradas como diferidas, esto debido a que los mismos aún no se han activado para su utilización, por lo que, no se han generado los correspondientes ingresos y por consiguiente sus costos, esto es una parte importante que la Norma dicta. Éstos ingresos y costos se reconocen al momento que los aparatos celulares son activados, para lo cual pueden existir políticas comerciales que puedan regular esto, como por ejemplo, el tiempo máximo que el distribuidor puede tener en vitrina, los aparatos celulares.

Sobre las anotaciones realizadas en los apartados anteriores, es como debe interpretarse la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, Existencias, siendo esta la peculiaridad de las empresas de servicios de telecomunicaciones celulares.

2.3. Excepción de valuación a la norma para teléfonos celulares

Como ya se ha expuesto en el numeral 2.1 Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Existencias, ésta refiere que las existencias se valorarán al menor de: el costo o el valor neto realizable. Se define en la misma norma el valor neto realizable como al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de las existencias, en el curso normal de la explotación. El valor razonable refleja el importe por el cual esta misma existencia podría ser intercambiada en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que este último no. El valor neto realizable de las existencias puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.

Definición de valor razonable, es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. Bajo esta regulación, considerando un aparato celular de una marca y características específicas, en el mercado de las telecomunicaciones tienen diferentes precios, para el público, los cuales son muy diferentes a su costo. Como todo producto, el precio al público siempre será mayor a su costo. La particularidad del mercado de aparatos celulares es que el precio de mercado al público es inferior a su costo de adquisición, lo que hace particularmente interesante su medición, se valorarán al menor de: el costo o el valor neto realizable, como lo aconseja la norma.

2.3.1. Comercialización de los teléfonos celulares

Las dos modalidades anotadas con que se comercializan los equipos, por las empresas de telecomunicaciones, hacia sus clientes, son:

Prepago, servicio que presta la compañía de telecomunicaciones, en el que el cliente recibe a un costo menor, subsidiado, con la condición de utilizar los servicios de la compañía que le vende el equipo.

Postpago, servicio que presta la compañía de telecomunicaciones, en el que, el cliente recibe, en ocasiones sin costo para el cliente, un equipo celular con el compromiso, por medio de un contrato, de utilizar los servicios que la empresa presta por un periodo de tiempo definido previamente.

Como se anotó en los párrafos anteriores, actualmente la práctica de distribuidores importantes, es la de importar aparatos celulares, y estos pueden utilizarse en cualquier de las tres

compañías, los cuales se les comercializa como liberados. La presente investigación no incluye este tipo de existencias, ya que las empresas de telecomunicaciones solamente proveen de las SIM o Chips. Cabe mencionar, que actualmente por regulaciones locales se debe llevar un registro de teléfonos robados, y las Operadoras tienen la obligación de, previo a activar un teléfono, revisar en la lista que se maneja por las Operadoras si el teléfono no está incluido en la lista de teléfonos reportados como robados. Los teléfonos flashados, no se les puede prestar el servicio, por no tener la certeza de su procedencia, a menos que se demuestre lo contrario.

Como fue anotado en los párrafos anteriores la comercialización de estos equipos celulares –los comercializados directamente por los Operadores de servicios de telecomunicaciones– implica una dependencia en la negociación, por lo tanto no es un precio de referencia para determinar el valor razonable, ya que no existe libertad de negociación, siendo éste factor determinante para la valuación, además que se considera un gasto de comercialización, un subsidio.

Es decir, estos equipos celulares pueden ser comercializados por la empresa de telecomunicaciones con otros operadores, normalmente al costo, o bien con sus propios distribuidores, siempre a un precio igual o mayor al costo, considerando los volúmenes de compra. La definición de valor neto realizable, es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta, bajo esta definición el precio de venta de los aparatos celulares es menor al costo de adquisición, por lo que, se debe tomar este valor para la valuación de las existencias, en este caso, los aparatos celulares.

Se debe anotar que el valor neto realizable es el importe neto que la empresa espera obtener por la venta de las existencias, aparatos celulares, este es un valor específico para la empresa. El valor razonable refleja el importe por el cual esta misma existencia podría ser intercambiada en el mercado, este no es un valor específico para la empresa. Debido a que el valor razonable es un valor específico para con los que la compañía puede intercambiar los aparatos celulares, externos, al contrario del valor neto realizable, que es un valor que la compañía puede asignar y determinar para la venta, es aquí donde se presenta un caso especial a considerar frente a la normativa dada.

La valoración de las existencias, aparatos celulares, debe realizarse a valor razonable, ya que el precio que la compañía puede asignar a éstos, se encuentra afectado por los contratos que la compañía hace con sus clientes, es decir, no es un valor independiente, todo lo contrario ocurre con el valor razonable que es lo que la compañía puede comerciar en un mercado con compradores y vendedores informados. A continuación parte de la Norma Internacional de Contabilidad No.18 Ingresos, con lo cual se permite el registro de los ingresos a menor valor a su costo, es decir, no necesariamente a un precio mayor al costo del bien.

2.3.2. Ingresos

Ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un incremento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio. El concepto de ingresos engloba:

- Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios que son objeto del tráfico en la empresa.

- Los incrementos en el patrimonio neto derivados del uso de recursos de la empresa (intereses, royalties y dividendos) por parte de terceros.
- El beneficio realizado por la venta de activos y por activos recibidos o pasivos eliminados a título gratuito para la empresa.
- Otros ingresos del ejercicio, ingresos que se derivan de los trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado, de las subvenciones y otros ingresos financieros.

Los ingresos comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y pendientes de recibir a lo largo del periodo, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la empresa y no producen aumentos el patrimonio neto por lo que no se registran como ingresos. Ejemplo: relación de comisión. Como norma general, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos se aplicará por separado a cada transacción.

No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la esencia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal cantidad se diferirá y reconocerá como ingreso en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será prestado. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas están ligadas de manera que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

Por ejemplo, una empresa puede vender bienes y, al mismo tiempo, hacer un contrato para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

Ejemplo. Ventas combinadas de bienes y servicios. La venta del producto y la prestación del servicio deben registrarse por separado, distribuyendo el precio de venta total entre los distintos elementos, de acuerdo con el valor relativo de la venta de cada uno. Únicamente en el caso de que el valor de uno de los elementos no resulte significativo, no será necesaria tal separación:

- Cuando por un solo precio se vende tanto un producto como un servicio y dicho servicio es relativamente insignificante e incidental a la venta, la transacción debe contabilizarse como una venta de producto.
 - Por el contrario, si el producto es relativamente insignificante e incidental a la venta, es decir, que el precio de venta no variaría de modo significativo si se excluyera el producto, la transacción debe considerarse como prestación de servicio.
- a) En caso de que no se cumplan las reglas de separación descritas anteriormente, el importe correspondiente al elemento entregado debe combinarse junto con el importe total de todos los componentes no entregados, aplicando el criterio de imputación temporal que corresponda a esa unidad contable como un todo.
- b) En caso de identificación de distintas unidades contables dentro de un acuerdo, el importe total ingresos del mismo debe repartirse entre las unidades contables identificadas teniendo en cuenta lo siguiente:
- i) Si existe evidencia objetiva y fiable del valor razonable de todas las unidades contables, el reparto se hará en proporción a los mismos, con una excepción: si alguna de las unidades

está sujeta a valoración a valor razonable en cada cierre, según la normativa aplicable, entonces se le asignará a dicha unidad su valor razonable, y el resto del importe del acuerdo se repartirá proporcionalmente entre el resto de unidades en base a sus respectivos valores razonables.

- ii) Puede haber casos en que solo haya evidencia objetiva y fiable del valor razonable de los elementos no entregados. En ese caso se puede utilizar el método residual para repartir el importe del acuerdo. Este método consiste en asignar valores razonables a los elementos no entregados en primer lugar, para asignar el importe residual a los elementos entregados, es decir, el importe total menos los valores razonables ya asignados de los elementos no entregados. El método inverso no se puede utilizar (es decir, no se puede determinar un valor razonable “residual” para los elementos no entregados, puesto que se incumpliría la segunda regla para la separación).

Existe un límite al importe asignable al(los) elemento(s) entregado(s), que es aquella cantidad que no sea contingente a la entrega de elementos adicionales o al cumplimiento de determinadas condiciones en la prestación de servicios (“importe no contingente”). Esto significa que el importe asignable al elemento entregado es el menor de:

- i) El importe que correspondería según los criterios i) y ii) anteriores; y
- ii) El importe no contingente.

A efectos de la determinación de los valores razonables, no se pueden considerar aquellos precios de venta establecidos contractualmente para cada componente en el acuerdo multielemento. La mejor referencia del valor razonable de un elemento es su precio cuando éste se vende de forma habitual por separado (preferiblemente por la propia entidad).

En la asignación de importes, no se tendrán en cuenta los productos o servicios condicionados ofrecidos junto con el contrato multielemento. Éstos serán objeto de valoración y registro separadamente una vez dejen de ser contingentes.

Ejemplo: móvil + alta y contrato

La empresa de telecomunicaciones lanza una promoción por la que los nuevos clientes que firmen un contrato por dos años, reciben un teléfono sin costo alguno. Las cláusulas del contrato establecen que la empresa de telecomunicaciones no está obligada a devolver los importes ya satisfechos por el cliente por razón alguna.

El cliente paga una cuota inicial de activación, por el alta en el servicio, por importe de 50 u.m. y posteriormente soporta una cuota fija mensual de 40 u.m. por la línea, durante los dos años del contrato. La cuota mensual es del mismo importe, independientemente de que se regale un teléfono o no (es decir, fuera de la promoción). Las llamadas realizadas se facturan aparte según las tarifas vigentes en cada caso. El costo del equipo es de 100 u.m. y en el mercado, su precio normal de venta es de 120 u.m.

En un acuerdo como el descrito, el terminal y el servicio son componentes separables (unidades contables independientes). La cuota de alta no se separa porque no tiene un valor para el cliente de forma independiente, y por tanto se considera simplemente como una contraprestación adicional del contrato, que se distribuirá entre los componentes que se identifiquen. El terminal y el alta se “entregan” a la firma del contrato y el servicio posterior, el servicio telefónico, se “entrega” (presta) a lo largo de los dos años de duración inicial del contrato.

Separación por componentes (identificación de transacciones): La primera regla de separación se cumple para el terminal entregado: el teléfono tiene un valor por sí solo porque la compañía lo puede vender por separado. La segunda regla de separación por componentes también se cumple porque existe evidencia del valor razonable del servicio de telefonía prestado separadamente. Por último, no se contemplan derechos de devolución para el cliente en el acuerdo descrito, por lo que la tercera regla de separación no es aplicable. Por tanto, la venta del teléfono y la prestación del servicio deben tratarse como unidades contables independientes.

Tabla 2. Reparto del importe

Reparto del importe (valoración del ingreso):

| Componente | Contra-prestación | Valor razonable | % | Proporción s/ Contraprestación | Ingreso | Registro |
|-----------------------------|--------------------------|------------------------|----------|---|----------------|-----------------|
| Terminal | 0 | 120 | 11 | 112 | 50 | No diferir |
| Alta | 50 | 0 | 0 | 0 | 0 | - |
| Servicio telefonía 24x40 | 960 | 960 | 89 | 898 | 960 | Diferir |
| Total | 1,010 | 1,080 | | | 1,010 | |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones.

Sin considerar que una parte del precio total del contrato depende de la prestación futura del servicio de telefonía (línea), el importe total se distribuiría en proporción a los valores razonables, según muestra la quinta columna de la tabla 2. Sin embargo, dado que el cliente recibe un teléfono gratuito y no tiene más obligación de pago con la compañía mientras no reciba el servicio posterior (si no tiene línea, no pagará la cuota mensual), existe una parte del precio total que depende de la prestación futura del servicio (línea) por parte de la empresa de

telecomunicaciones, por lo que, de acuerdo con las reglas teóricas de reparto del importe total, el importe asignable al teléfono se limita a las 50 u.m. cobradas inicialmente, y el resto, se asignará a la prestación del servicio de telefonía (servicio contingente). Este importe se reconocerá como ingreso durante los dos años de la vida del contrato, a medida que se preste el servicio.

2.4. Métodos de valuación de los inventarios

Una de las confusiones más comunes tiene que ver con referirse de forma indistinta a los sistemas de inventarios y a los métodos de valuación de inventarios. Un sistema de inventarios es muy diferente a un método de valuación; cada uno tiene sus objetivos que difieren mucho del uno al otro. El sistema de inventarios tiene como objetivo el control de los mismos, mientras que el método de valuación de inventarios tiene como objetivo el determinar el costo de venta y el de valorar o valorar el inventario final.

Una cosa es controlar las existencias de los inventarios, y otra muy diferente es la determinación del costo de cada unidad vendida del inventario o valorar el inventario final de un periodo. Existen dos sistemas de inventario conocidos: inventario periódico e inventario permanente. En cambio existen múltiples métodos de valuación de inventarios. Peps (primero en entrar primero en salir), Ueps (Último en entrar primero en salir), Promedio ponderado, Retail, entre otros. Los métodos de valuación de inventarios determinan el costo de venta y el valor del inventario final en el sistema de inventarios permanente, lo que quiere decir que si se habla de métodos de valuación de inventarios, se está refiriendo necesariamente al sistema de inventarios permanente.

La determinación del costo de venta en el sistema de inventarios periódico no se hace con los métodos de valuación de inventarios, sino mediante el llamado juego de inventarios, que no es otra cosa que tomar el inventario inicial, sumarle las compras y restarle el inventario final (16:1).

La norma, como se indicó en el apartado 2.1, menciona los métodos a utilizar para la determinación del costo de los inventarios, debiéndose utilizar el método que mejor refleje la razonabilidad de los mismos.

1. Costo estándar
2. Minoristas
3. Identificación específica
4. De primera entrada primera salida (PEPS)
5. Costo medio ponderado

Cabe aclarar que el método último en entrar primero en salir (UEPS), no es aceptado por la Normativa:

2.4.1. Costo estándar

Los costos estándar determinan de una manera técnica el costo unitario de un producto, basados en eficientes métodos y sistemas, y en función de un volumen dado de actividad. Son costos científicamente predeterminados que sirven de base para medir la actuación real. Los costos estándar contables no necesitan incorporarse al sistema de contabilidad. Los estándares de costos de fabricación generalmente están integrados de manera formal dentro de las cuentas de costos.

Cuando esto ocurre, los sistemas se conocen como sistemas de contabilidad de costos estándar. Se establecen bajo rígidos principios de calidad, cumpliendo el rol de costos objetivos, informando el administrador sobre el grado de cumplimiento de la planta de estos costos meta. Esta misión lo convierte en unidad de medida de la eficiencia fabril.

Los costos estándar son lo contrario de los costos reales. Estos últimos son costos históricos que se han incurrido en un período anterior. La diferencia entre el costo real y el costo estándar se denomina variación. (20:1)

2.4.2. Minoristas

El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la valoración de existencias, cuando existe un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costos. En este método el costo de las existencias se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Este reconocimiento explícito, que revela la norma en cuestión, constituye una vía de solución para aquellas empresas dedicadas al comercio al por menor que debido a sus particulares circunstancias les resulta de difícil aplicación los métodos tradicionales. La filosofía de este método reside en el hecho de que los artículos están valorados al precio de venta al público (PVP) en el establecimiento y, por tanto, resulta más fácil identificar los PVP de cada bien que su precio de costo.

El PVP se obtiene de sumar al precio de costo el margen bruto comercial, entendido como sobreprecio marcado sobre el precio de costo y se aplica a grupos de productos que tienen márgenes similares. (13:6)

2.4.3. Método de identificación específica

Es una forma de valorar los inventarios de mercancías de la empresa, calculando el costo, determinando su nivel de utilidad y fijando la producción con su respectivo nivel de ventas. Este método es utilizado en las empresas cuyo inventario consta de mercancías iguales pero cada una de ellas se distingue de los demás por sus características individuales de número, marca o referencia y un costo determinado.

Este método exige que se lleven registros por medio de los cuales puedan identificarse los artículos con toda precisión y determinarse sus costos con exactitud, cada artículo del inventario puede ser directamente identificado con una compra y su factura. El costo actual de cada artículo específico del inventario puede identificarse claramente y al momento de realizar la venta, es posible determinar el costo de venta específico, de igual manera puede valorarse el inventario final, identificando cada artículo del inventario con su costo específico.

Los automóviles son un claro ejemplo de este tipo de valoración, ya que estos aunque aparentemente idénticos, se diferencian por su color, número de motor, serie, modelo, entre otros. Es usado por las empresas como las distribuidoras de automóviles, joyerías o aquellas que venden aparatos eléctricos.

- Ventaja: Permite identificar específicamente tanto el costo de venta como el inventario general.

- Desventaja: Algunos bienes no pueden mantenerse físicamente separados ni ser identificados en forma específica. (12:1)

2.4.4. De primera entrada primera salida (PEPS)

Este método consiste básicamente en darle salida del inventario a aquellos productos que se adquirieron primero, por lo que en los inventarios quedarán aquellos productos comprados más recientemente. En cualquiera de los métodos las compras no tienen gran importancia, puesto que estas ingresan al inventario por el valor de compra y no requiere procedimiento especial alguno.

En el caso de existir devoluciones de compras, esta se hace por el valor que se compró al momento de la operación, es decir, se da la salida del inventario por el valor pagado en la compra. Si lo que se devuelve es un producto vendido a un cliente, este se ingresa al inventario nuevamente por el costo o valor en que se vendió, pues se supone que cuando se hizo la venta, a esos productos se les asignó un costo de salida según el método de valuación de inventarios manejado por la empresa.

Al utilizar este método de valuación de inventarios, se da un efecto sobre los resultados financieros de la empresa, tanto por el monto del costo de las ventas como por el valor del inventario final. Bien sabemos que al sacar las unidades que se compraron primero, significa que en el inventario final quedan las últimas unidades compradas, y estas unidades por lo general se adquirieron a un mayor costo. Ahora el costo de venta al ser determinado sacando las primeras unidades compradas, que por lo general fueron más económicas, se tiene un costo de venta relativamente más bajo, lo que significa que tendrá menor efecto sobre la utilidad, resultando como consecuencia que esta sea más elevada que si se utilizaran otros métodos de valuación de inventarios.

Como se puede ver en forma general, este método hace que la utilidad sea mayor y que el estado de situación financiera se sobrevalore un poco al contener un inventario final de mercancías un tanto más costoso, bajo el supuesto que todo se va en incremento.

Igualmente se afecta el estado de resultados, en la medida en que se incorpora un menor costo de venta producto de costear con las primeras unidades de materias primas compradas.

2.4.5. Costo medio ponderado

Con este método lo que se hace es determinar un promedio, sumando los valores existentes en el inventario con los valores de las nuevas compras, para luego dividirlo entre el número de unidades existentes en el inventario, incluyendo tanto los inicialmente existentes como los de la nueva compra.

El tratamiento de las devoluciones en ventas por este método, es similar o igual que los otros, la devolución se hace por el valor en que se vendieron o se le dieron salida, hay que recordar que este valor corresponde al costo del producto más el margen de utilidad (Precio de venta es igual a costo + utilidad). De modo tal que las devoluciones en ventas se les vuelve a dar entrada por el valor del costo con que se sacaron en el momento de la venta y entran nuevamente a ser parte de la ponderación.

En el caso de las devoluciones en compras, estas salen del inventario por el costo en que se incurrió al momento de la compra y se procede nuevamente a realizar la ponderación. El promedio ponderado es quizás el método más objetivo, ya que por el hecho de promediar todos los valores, estos resultan ser muy centrados, y no tienen mayor efecto financiero sobre la empresa.

Por el hecho de promediar valores, el costo de venta resulta ser equilibrado, por lo que la utilidad no se aleja mucho de la realidad, y el inventario final no queda ni subvalorado ni sobrevalorado. (17:1)

CAPÍTULO III

REGULACIONES FISCALES

3.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas

Este es un impuesto general, del 12%, el cual se aplica al momento de realizar ventas (IVA Débito) y al realizar compras (IVA Crédito), luego de finalizado un mes se realiza una liquidación; al IVA Débito resultante en el mes o período se le resta el IVA Crédito, si el resultado es positivo, el monto resultante se entera al fisco al mes siguiente, si el resultado es negativo este valor representa un remanente que hay que trasladar para el siguiente mes. La empresa de servicios de telecomunicaciones debe observar este procedimiento. (3:12-15).

Dependiendo del volumen de operaciones y otros factores, la SAT designa a las compañías para que realicen la recaudación de este impuesto a través de la figura de RETENIVA, retención del IVA, la empresa de servicios de telecomunicaciones, por el volumen de operaciones que realiza, está designada para retener un porcentaje de IVA del que debe pagar a sus proveedores y acreedores. Es importante indicar que esto aplica a operaciones locales. Esta disposición se encuentra contenida en el las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006 del Congreso de la República.

En cuanto a la valoración de los inventarios, esta ley no establece regulaciones especiales. Sin embargo, en el artículo 29 de la ley se menciona que: Se debe emitir facturas por cualquier hecho que implique faltante de inventario, cuando constituya hecho generador del impuesto. La Superintendencia de Administración Tributaria ha revisado el proceso de venta de las empresas de servicios de telecomunicaciones, en la parte de venta de celulares, ya que ha cuestionado el

precio de venta de los aparatos, sin embargo, la documentación de respaldo, pólizas de importación y demás ha demostrado que el subsidio representa un gasto de comercialización y se ha confirmado que el servicio principal de la empresa, no es la venta de celulares, sino la prestación del servicio de telecomunicaciones. Las facturas se emiten al precio menor que su costo.

3.2. Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012 del Congreso de la República

El impuesto a las ganancias conocido como Impuesto Sobre la Renta (ISR), también es aplicable a las empresas de telecomunicaciones, actualmente en Guatemala existen dos regímenes para operar este impuesto, siendo éstos:

1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, este sistema consiste en la forma tradicional, que es determinar la ganancia del periodo de un año, restando a los ingresos afectos los gastos deducibles y al resultado, la ganancia, aplicar un 25% de impuesto, la modalidad de pago es realizar pagos a cuenta del impuesto cada tres meses, por los primeros tres trimestres del año, para luego realizar una liquidación anual, dentro de los primeros tres meses del año siguiente. Las compañías que escojan este sistema deben observar lo anotado en la Ley de Solidaridad (ISO) (5:20,40)
2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, este sistema es simple, y consiste en cancelar al fisco, 5% sobre la renta imponible, al finalizar un mes se realiza el cálculo y es pagado en el mes siguiente, al superar la renta imponible en treinta mil quetzales, se debe calcular no al 5% sino al 7%, sobre el excedente, más Un mil quinientos quetzales (Q1,500) (5:30)

El impuesto sobre rentas de capital se considera por separado. Adicional al ISR propio de la empresa, ésta debe funcionar como un agente retenedor del impuesto, descontando ISR en los pagos que realiza a las empresas con que se interrelaciona, por ejemplo cuando una empresa presta algún servicio, y ésta empresa está afecta a pagar 5% sobre sus ventas, la empresa debe descontar este 5% sobre la factura, descontando el IVA, para luego trasladarlo al fisco. De la misma forma aplica con servicios del exterior, aunque para estos aplica un porcentaje diferente. Cabe mencionar que para el año 2014 el porcentaje ha variado de acuerdo a la reforma tributaria que entró en vigencia. Siendo en la mayoría de los casos, un 7% sobre el excedente de tres mil quetzales (Q.3,000.00), más Un mil quinientos (Q1,500.00).

Esta ley hace una mención especial que tiene relación con la valoración de los inventarios, en su artículo 9, menciona “Toda regla de valoración contenida en el presente libro admite prueba en contrario”. Menciona además que, el costo de producción y de venta de bienes, son deducibles de la renta bruta en la determinación de la renta imponible. El artículo 41, de la ley, Valuación de inventarios, menciona:

La valuación de la existencia de mercancías al cerrar el período de liquidación anual debe establecerse en forma consistente con alguno de los métodos siguientes:

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

Para la actividad pecuaria puede utilizarse los métodos indicados anteriormente y además el método de costo estimativo o precio fijo. Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria que les autorice otro método de valuación distinto de los anteriores, cuando

demuestren que no les resulta adecuado ninguno de los métodos indicados. Al adoptar uno de estos métodos de valuación, no puede ser variado sin autorización previa de la Administración Tributaria y en este caso deben efectuarse los ajustes pertinentes, de acuerdo con los procedimientos que disponga el reglamento, según las normas técnicas de la contabilidad. Para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier otro orden no se permite el uso de reservas generales.

Cabe acotar que no permite realizar reservas, en este caso por deterioro, que son obligadas en la Normativa Internacional, para lo cual se realiza una conciliación entre la utilidad fiscal y la utilidad financiera. También se menciona la obligación de practicar inventarios semestrales, el numeral 3 del artículo 42. Otras Obligaciones, menciona: Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año, las existencias en inventarios al treinta (30) de junio y al treinta y uno (31) de diciembre de cada año. También la empresa de telecomunicaciones debe observar el pago del Impuesto Sobre la Renta sobre aquellas operaciones de ganancia y pérdidas de capital.

3.3. Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República y sus reformas

Se establece un impuesto para financiar la inversión social, este es un impuesto que deben observar las empresas que están registradas en la SAT, bajo el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. De acuerdo al monto de los activos o ingresos de las empresas, éstas deben realizar un aporte trimestral, el monto del impuesto pagado puede ser descontado del ISR anual que se calcula. (5:1-4). Para efectos de valuación de inventarios esta ley no tiene regulación

directa con los inventarios de una empresa, sin embargo, si lo observa la compañía de telecomunicaciones al estar bajo el régimen antes mencionado.

3.4. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República y sus reformas

Se establece un Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Sobre los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en esta ley. La empresa de telecomunicaciones aunque no se relaciona directamente con los inventarios, si debe observar la presente ley para el pago de dividendos y para legalizar documentos de utilidad para la operación de la compañía, entiéndase contratos, documentos para la comprobación de pagos, entre otros.

3.5. Ley Nacional de Aduanas, Decreto 14-2013 del Congreso de la República

La presente ley tiene como objetivo establecer procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones. Para el caso de la empresa de telecomunicaciones debe observar la presente disposición ya que los aparatos celulares en una buena proporción son productos importados, por lo que se encuentran sujetos a estas disposiciones, a la fecha de la presente investigación los aparatos celulares gozan de tasa 0% para el pago del Derecho Arancelario de Internación, no obstante se hace necesario realizar las declaraciones existentes. Es importante acotar, que de estar afecto a este arancel, el mismo formaría parte del costo del aparatos celular, no así el Impuesto al Valor Agregado, que si se encuentra afecto, pero que no forma parte del costo, ya que Impuesto causado pasa a formar parte de la cuenta corriente correspondiente.

3.6. Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94 del Congreso de la República

Se establece un impuesto anual sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado. La empresa de telecomunicaciones debe observar la presente ley, ya que para realizar sus operaciones utiliza vehículos adquiridos localmente y para los cuales deben pagar el monto correspondiente a dichos vehículos, para que puedan circular libremente. Para la determinación del impuesto se aplicarán sobre la base imponible los siguientes tipos impositivos:

| MODELO DEL VEHÍCULO | TIPO IMPOSITIVO |
|---|-----------------|
| 1. Del año en curso o del año siguiente | 2.0% |
| 2. De un año un día a dos años | 1.8% |
| 3. De dos años un día a tres años | 1.6% |
| 4. De tres años un día a cuatro años | 1.4% |
| 5. De cuatro años un día a cinco años | 1.2% |
| 6. De cinco años un día a seis años | 1.0% |
| 7. De seis años un día a siete años | 0.8% |
| 8. De siete años un día a ocho años | 0.6% |
| 9. De ocho años un día a nueve años | 0.4% |
| 10. De nueve años un día y más años | 0.2% |

El valor del vehículo, para efecto de la aplicación del Impuesto Sobre Circulación, se determina en tablas de valores imponibles, elaboradas anualmente por la Administración Tributaria y aprobadas por Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual será publicada en el diario oficial y en la página de internet de la Administración Tributaria a más tardar el treinta de noviembre de cada año y regirán para el año inmediato siguiente.

3.7. Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas

Finalmente, aunque no por ello menos importante, las empresas de servicios de telecomunicaciones deben de observar el Código Tributario. Las normas de este Código son de derecho público y rigen las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado de Guatemala, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico-tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.

El Código Tributario establece las sanciones administrativas que en materia tributaria se deben imponer a las empresas privadas, contribuyentes, que son fiscalizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria. De la misma forma establece el procedimiento que deben seguir las empresas para impugnar las sanciones anotadas. Además de indicar las formas de extinción de la obligación tributaria. También refiere cuando la entidad fiscalizadora puede cerrar un negocio.

CAPÍTULO IV

LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 2 EXISTENCIAS, APLICADA EN UNA EMPRESA DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES CELULARES (CASO PRÁCTICO)

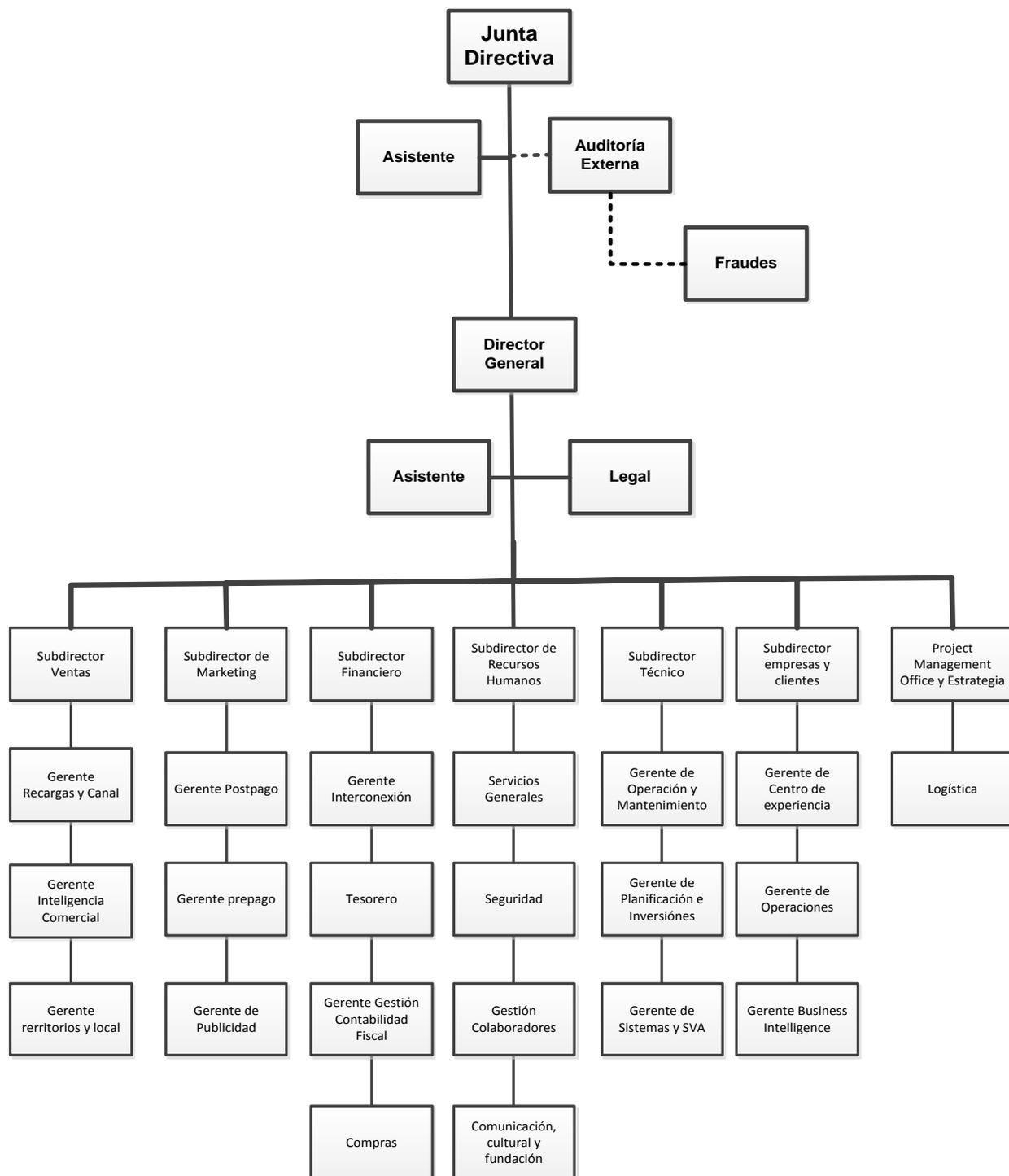
4.1. Normativa y cálculo al cierre del período

En el mercado guatemalteco se cuenta con tres compañías que prestan los servicios de telecomunicaciones móviles. Las tres compañías pertenecen a grupos, cuyas casas matrices cotizan en distintas bolsas de valores en el mundo.

Para efectos prácticos y de la investigación los valores presentados son sin considerar el Impuesto al Valor Agregado (IVA). La compañía no comercializa aparatos celulares reconstruidos ni accesorios, por lo cual no se consideran dentro de la investigación.

La compañía modelo fue constituida en el año 1999, como una sociedad anónima, su objetivo principal es la prestación de servicios de telecomunicaciones. La empresa es una compañía pública, cotiza en varias bolsas de valores del mundo por medio de su casa matriz. La compañía modelo sobre la cual se realiza la presente investigación tiene la siguiente estructura organizativa:

Figura 4. Organigrama
Empresa de Telecomunicaciones, S.A.



Fuente: Empresa de telecomunicaciones.

4.1.1. Normativa

Como parte de las políticas y procedimientos que la empresa de servicios de telecomunicaciones celulares debe establecer, para el manejo y control de las existencias, aparatos celulares, relacionados con la observancia de la Norma Internacional de Contabilidad No.2, Existencias, se tienen:

- Mantener aparatos celulares en existencia para ser vendidos en el curso normal de la explotación.
- Las existencias cuyo fin sea ser incorporadas al inmovilizado como activo nuevo y no como sustitución de otras piezas, se incluirán en el inmovilizado en curso, también llamada Obra en Curso. Esto ocurre para aquellas existencias en donde los celulares son utilizados para realizar pruebas de los servicios, éstos se capitalizan por la vida útil del aparato.
- El costo de las existencias debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán en la determinación del precio de adquisición, incluidos los descuentos por pronto pago. Se entiende por descuentos por pronto pago, aquellos motivados por adelantar el pago sobre los plazos de pago establecidos en las condiciones del contrato. Dado que hoy día la fabricación de los teléfonos celulares es en el exterior, los mismos son importados, por lo que, los gastos de importación son incorporados a su costo, flete, seguro, gastos aduanales, entre otros.
- No se incluirán dentro del costo de las existencias, la capacidad productiva mantenida ociosa en el período (subactividad e inactividad), así como los derivados de consumos anormales de los diferentes factores productivos; los costos de almacenamiento, a menos

que tales costos sean necesarios en el proceso productivo, previamente a un proceso de elaboración ulterior; los gastos generales de administración y dirección de la empresa que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y los costos de comercialización (distribución o venta de los mismos). En el caso de adquirir inventarios con pago aplazado, si el acuerdo incluye un componente financiero, éste se registra como gasto financiero en el período de la financiación.

- Estas existencias, aparatos celulares, son valuadas de acuerdo al método de identificación específica, ya que los aparatos celulares cuentan con un registro único, comúnmente llamado IMEI (International Mobile Equipment Identity), por sus siglas en inglés, que traducido es Identidad Internacional de Equipo Móvil, esto permite un control específico de su costo y a la vez un control exigido por las autoridades por el robo a que son susceptibles los aparatos celulares. Salvo en el caso de bienes intercambiables cuyo costo no sea identificable de modo individualizado, en cuyo caso se aplicará el costo medio ponderado. A la vez son registrados por el modelo y marca, es decir, lo cual permite realizar una valoración de mercado más acertada, esto, debido a que los equipos mejoran con mucha rapidez lo que hace que se deprecien en poco tiempo, por lo que su valor de mercado es bastante dinámico.
- Se reconocerán siguiendo el criterio general por el menor entre el costo y el Valor Neto de Realización, el cual se correspondería con el valor de mercado ya que, en caso de haber subsidio sobre el precio de venta de los terminales, ésta no se debe incluir dentro del costo de las existencias, aparatos celulares, porque tiene la naturaleza de un costo de comercialización, más que siempre va asociado al alta del cliente o bien a la renovación del período contractual de los clientes. Por esta razón se registrará como un gasto en la cuenta

de resultados en el momento del alta del cliente final. Además, debe considerarse que, en la actualidad, los contratos con los distribuidores indican que el costo de realización del inventario está asegurado.

Los aparatos celulares es su mayor parte son comercializados a través de distribuidores, quienes cuentan con acuerdos para la distribución, exclusiva en algunos de los productos y servicios de la empresa de telecomunicaciones. Por lo anterior, las ventas de estos celulares, a los distribuidores, no se consideran ingresos y costos, dado que aún no generan ingresos económicos, a través del servicio, sino hasta que son activados por medio de recargas, que es cuando se registra el ingreso y el costo; mientras, los mismos son registrados como activo y pasivo diferido.

- Deterioro

El costo de las existencias, aparatos celulares, puede no ser recuperable en caso de que:

- Las mismas se hayan dañado o se encuentren defectuosas.
- Se hayan vuelto parcial o totalmente obsoletas y estén descatalogadas o tengan una difícil colocación.
- Exista una lenta rotación de éstas.
- Se haya producido una reducción de márgenes por una evolución bajista de los precios de mercado.
- Si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. En estos casos, el valor reconocido inicialmente se debe corregir hasta igualarlo al Valor Neto de Realización
- Las correcciones valorativas se efectúan normalmente de forma individualizada. En algunos casos, puede resultar apropiado agrupar elementos similares o relacionados (inventarios pertenecientes a la misma línea de producto, con una utilidad similar y que son

comercializados en una misma área geográfica, siendo imposible, en la práctica, evaluarlos de forma separada).

No es posible realizar saneamientos basados en clasificaciones generales de inventarios (por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en una actividad o segmento geográfico determinados).

- Se realiza una evaluación del valor neto de realización en cada periodo subsiguiente.
- El importe de cualquier saneamiento, hasta el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, se reconocerán como gasto en el periodo en que tiene lugar el saneamiento o la pérdida.
- Cuando las circunstancias que previamente causaron el saneamiento hayan dejado de existir, se procederá a revertir el importe del mismo, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización revisado.
- El importe de cualquier reversión de saneamientos previos, tras un incremento en el valor neto realizable, debe ser registrado como una reducción en el valor de los inventarios que haya sido reconocido como gasto (menor gasto), en el periodo en que tenga lugar dicha reversión.
- Para medir el deterioro, mensualmente se comparará el costo de los aparatos, en el inventario, con el último costo registrado en el sistema del modelo en cuestión (módulo de compras y que se actualiza mensualmente); si el modelo se discontinúa, por parte del proveedor, automáticamente se le aplica deterioro al 100%, de la misma forma, si transcurrido el plazo de seis meses sin movimiento, el aparato se deteriora al 100%. Para indicar la discontinuidad del modelo, por parte del proveedor, se habilita el campo descatalogado con que cuenta el sistema.

Es importante acotar que las comisiones para los distribuidores se encuentran implícitas en la venta de los teléfonos celulares, de qué manera: las ventas al distribuidor se realizan aplicando un descuento a los teléfonos celulares, por lo que, al realizar la venta al público, por los distribuidores, al precio que la empresa de telecomunicaciones publica, el cual es mayor al precio que se le entregó al distribuidor, se obtiene la comisión o la ganancia, esto cuando es en modalidad prepago. Cuando es modalidad postpago, las comisiones son generadas bajo otro modelo, a saber: Dado que para el caso de postpago en la mayoría de ocasiones el valor al público de las terminales es a valor de un quetzal, los teléfonos son vendidos a los distribuidores por dicho precio, cuando el distribuidor realiza la venta se generan reportes de activaciones bajo esta modalidad, postpago, y al validarse dicha activación se genera la comisión hacia el distribuidor.

Siempre la venta y el costo es considerado diferido o anticipado, dado que hasta no activarse el servicio, ya sea prepago o postpago, no se ha generado los beneficios económicos hacia la compañía. Este control es un proceso que se realizará cada cierre de mes para registrar adecuadamente el gasto o ingreso anticipado. La función principal de las empresas de telecomunicaciones, no es la comercialización de teléfonos celulares ni accesorios, sino la prestación de servicios propiamente dicha.

4.1.2. Cálculo al cierre del período

Para reflejar los inventarios de acuerdo a la Normativa, se definen ciertos procesos, para con ello, validar que se está cumpliendo con la normativa.

Compra

El proceso inicia con la compra de los aparatos celulares, estos son requeridos por la dirección de Marketing de acuerdo a la moda o a las exigencias de la tecnología del momento y que son homogéneas con la tecnología con la que cuenta la compañía (3G-4G). Se considerarán dos modelos, de más auge, iPhone 6 y Samsung Galaxy S5.

Tabla 3. Prorratio

| Prorratio | iPhone 6 | Samsung Galaxy S5 |
|----------------------------------|-----------------|--------------------------|
| Precio acordado con el proveedor | \$ 550.00 | \$ 540.00 |
| Tipo de cambio de referencia | 7.65 | 7.65 |
| Costo en quetzales | Q 4,207.50 | Q 4,131.00 |
| Gastos de internación, vía área | Q 928.31 | Q 900.04 |
| Costo del aparato celular | Q 5,135.81 | Q 5,031.04 |
| Unidades adquiridas | 400 | 500 |
| | Q 2,054,324.00 | Q 2,515,520.00 |

*Incluye flete aéreo, impuestos de internación, honorarios aduaneros, entre otros.

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

Cualquier sobre costo causado por cuestiones anormales, tales como almacenaje en aduana más del tiempo establecido, no se incluye dentro del costo de los aparatos, sino que se registra como gasto administrativo, cumpliendo con esto con la Normativa.

Ventas: Las ventas se realizan, así:

Tabla 4. Ventas

| Ventas Público en general | Prepago | | Postpago | | |
|-------------------------------------|-------------------|-------------|-----------------|-------------|--------|
| | IPhone 6 | Samsung GS5 | IPhone 6 | Samsung GS5 | |
| Precio de venta | Q4,999.00 | Q4,899.00 | Q1,200.00 | Q999.00 | |
| Unidades | 150 | 164 | 100 | 110 | |
| Total de la venta | Q749,850.00 | Q803,436.00 | Q120,000.00 | Q109,890.00 | |
| Distribuidores | | | | | |
| | Precio de venta | Q4,399.00 | Q4,299.00 | Q1.00 | Q1.00 |
| | Unidades | 90 | 140 | 75 | 98 |
| | Total de la venta | Q395,910.00 | Q601,860.00 | Q75.00 | Q98.00 |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones.

Cuadre del inventario con el auxiliar

Se valida que el auxiliar del inventario de celulares coincida con los saldos contables. Este proceso es automático ya que el sistema, donde se procesa la información, es el mismo donde se lleva registro de las operaciones contables, es decir, el sistema de facturación, compra y demás movimientos, registra en línea todos los movimientos del inventario, generando un registro contable con cada uno. No obstante se realiza el cuadro para garantizar y validar el cuadro, para los casos que se están valuando, sería:

Tabla 5. Cuadre inventario

| Cuadre del inventario | IPhone 6 | Samsung GS5 |
|------------------------------------|--------------------|--------------------|
| Saldos iniciales unidades | 30 | 30 |
| Saldos iniciales costos | Q 163,490.70 | Q 185,567.70 |
| Saldo iniciales costo unitario | Q 5,449.69 | Q 6,185.59 |
| Compras unidades | 400 | 500 |
| Compras totales | Q 2,054,324.00 | Q 2,515,520.00 |
| Compras costo unitario | Q 5,135.81 | Q 5,031.04 |
| Nuevo saldo unidades | 430 | 530 |
| Nuevo saldo costo total | Q 2,217,814.70 | Q 2,701,087.70 |
| Nuevo saldo costo unitario | Q 5,157.71 | Q 5,096.39 |
| Salidas por ventas | | |
| Prepago Costo clientes finales | Q 773,656.29 | Q 835,808.27 |
| Prepago Unidades clientes finales | 150 | 164 |
| Prepago Costo Distribuidores | Q 464,193.77 | Q 713,494.86 |
| Prepago Unidades Distribuidores | 90 | 140 |
| Postpago Costo Distribuidores | Q 386,828.15 | Q 499,446.40 |
| Postpago Unidades Distribuidores | 75 | 98 |
| Postpago Costo clientes finales | Q 515,770.86 | Q 560,603.11 |
| Postpago Unidades clientes finales | 100 | 110 |
| Saldos al cierre unidades | 15 | 18 |
| Saldos al cierre costo | Q 77,365.63 | Q 91,735.05 |
| Saldos al cierre costo unitario | 5,157.71 | 5,096.39 |
| Saldo en contabilidad | Q 77,365.63 | Q 91,735.05 |
| Diferencia | Q - | Q - |

*Se alimenta de las compras y ventas anotados en la tabla #2 y #3

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

Previo a crear un artículo nuevo en el sistema de inventario se definen las cuentas contables que serán afectadas con cada movimiento, compra, venta, daños, muestras, obra en curso, entre otros. A continuación se muestra los registros contables que se generan por los movimientos de los casos anotados.

Registros Contables

Para los casos de los movimientos mostrados y relacionados con la valuación de los inventarios, el registro contable que se lleva a cabo y que se configura en el sistema, es el siguiente:

1. Por la compra de los aparatos telefónicos

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|---|----------------|----------------|-----------------|
| Inventario en tránsito | Q 2,054,324.00 | | IPhone |
| Inventario en tránsito | Q 2,515,520.00 | | Samsung |
| Cuentas por pagar Por compra de los aparatos celulares | | Q 4,569,844.00 | |

Se acumulan los gastos para cada pedido específico de aparatos celulares, hasta que se completan los costos, ver tabla 2.

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|--|----------------|----------------|-----------------|
| Inventario – Bodega – | Q 2,054,324.00 | | IPhone |
| Inventario – Bodega - | Q 2,515,520.00 | | Samsung |
| Inventario en tránsito Por el ingreso a bodega ya homologados | | Q 4,569,844.00 | |

Para cuando los aparatos se encuentran disponibles para la venta.

Cabe mencionar que para poder disponer de los aparatos celulares se realiza un proceso de homologación, el cual consiste en configurar los aparatos a la tecnología y a la red que la empresa utiliza.

2. Por la venta de aparatos celulares a clientes finales

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|--------------------------------------|----------------|---------------|-----------------|
| Prepago | | | |
| Caja | Q 2,551,056.00 | | |
| Ventas prepago – Ingreso diferido - | | Q1,145,760.00 | IPhone |
| Ventas prepago – Ingreso diferido - | | Q1,405,296.00 | Samsung |
| Postpago | | | |
| Caja | Q230,063.00 | | |
| Ventas postpago – Ingreso diferido - | | Q120,075.00 | IPhone |
| Ventas postpago – Ingreso diferido - | | Q109,988.00 | Samsung |
| Por las ventas de prepago y postpago | | | |
| Ver tabla #3 | | | |

3. Por la salida de los aparatos celulares de bodega

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|---|--------------|----------------|-------------------------|
| Activo diferido – ventas prepago | Q 773,656.29 | | Cientes finales IPhone |
| Activo diferido – ventas prepago | Q 835,808.27 | | Cientes finales Samsung |
| Activo diferido – ventas prepago | Q 464,193.77 | | Distribuidores IPhone |
| Activo diferido – ventas prepago | Q 713,494.86 | | Distribuidores Samsung |
| Activo diferido – ventas postpago | Q 515,770.86 | | Cientes finales IPhone |
| Activo diferido – ventas postpago | Q 560,603.11 | | Cientes finales Samsung |
| Activo diferido – ventas postpago | Q 386,828.15 | | Distribuidores IPhone |
| Activo diferido – ventas postpago | Q 499,446.40 | | Distribuidores Samsung |
| Inventario - Bodega - | | Q 4,749,801.72 | |
| Salida bodega venta de aparatos celulares | | | |

De acuerdo con la normativa los ingresos no se reconocen, sino hasta el momento en que generen ingresos económicos a la empresa, en este caso, todas las ventas se registran al ingreso diferido y las salidas de bodega al activo diferido, con ello también se observa la normativa en cuanto a que todo ingreso debe tener su costo correlacionado.

Para que la empresa reconozca estos ingresos en el momento de emitir la factura al cliente final los aparatos celulares vendidos son activados, con lo cual ya pueden ser registrados el ingreso y costo. A continuación los registros:

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|--|--------------|--------------|-----------------|
| Costo venta prepago clientes | Q 773,656.29 | | IPhone |
| Costo venta prepago clientes | Q 835,808.27 | | Samsung |
| Costo venta postpago clientes | Q 386,828.15 | | IPhone |
| Costo venta postpago clientes | Q 499,446.40 | | Samsung |
| Activo diferido - ventas prepago | | Q 773,656.29 | IPhone |
| Activo diferido - ventas prepago | | Q 835,808.27 | Samsung |
| Activo diferido – ventas postpago | | Q 386,828.15 | IPhone |
| Activo diferido – ventas postpago | | Q 499,446.40 | Samsung |
| Por el costo de los aparatos activados | | | - |

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|---|--------------|--------------|-----------------|
| Ventas prepago - ingreso diferido - | Q749,850.00 | | IPhone |
| Ventas prepago - ingreso diferido - | Q803,436.00 | | Samsung |
| Ventas postpago - ingreso diferido - | Q120,000.00 | | IPhone |
| Ventas postpago - ingreso diferido - | Q109,890.00 | | Samsung |
| Ingresos venta aparatos prepago | | Q749,850.00 | IPhone |
| Ingresos venta aparatos prepago | | Q803,436.00 | Samsung |
| Ingresos venta aparatos postpago | | Q120,000.00 | IPhone |
| Ingresos venta aparatos postpago | | Q109,890.00 | Samsung |
| Por el ingreso de las activaciones en tiendas | | | |

Las ventas a los distribuidores, tanto prepago como postpago, aún no son reconocidas como ingreso y costo respectivamente, esto se debe a que los teléfonos celulares vendidos a éstos aún no han sido activados, es decir, vendidos a clientes finales, por lo que, no están generando ingresos económicos a la compañía. Para esto existe un proceso y/o control, el cual se describe más adelante. Previo a mostrar el proceso contable para los aparatos celulares que se venden por medio de distribuidores, es importante comentar la forma en que se generan las comisiones o ingresos para los distribuidores.

La compañía de servicio de telecomunicaciones define los precios al público de los aparatos celulares, tanto en prepago como en la modalidad de postpago. Para el caso de los aparatos celulares en la modalidad prepago, de acuerdo con los números presentados previamente se mostró el precio con el cual se comercializa los aparatos celulares a los clientes finales son los que se muestran a continuación:

Tabla 6. Ventas público general

| Ventas Público en general | Prepago | |
|------------------------------|-------------|-------------|
| | iPhone 6 | Samsung GS5 |
| Precio de venta | Q4,999.00 | Q4,899.00 |
| Unidades | 150 | 164 |
| Total de la venta | Q749,850.00 | Q803,436.00 |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

Como se puede observar los precios a los cuales estos mismos aparatos fueron vendidos a los distribuidores, son:

Tabla 7. Venta distribuidores

| Distribuidores | | |
|-------------------|-------------|-------------|
| Precio de venta | Q4,399.00 | Q4,299.00 |
| Unidades | 90 | 140 |
| Total de la venta | Q395,910.00 | Q601,860.00 |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

Dado que los distribuidores pueden comercializar los aparatos a los precios establecidos por la empresa que presta los servicios de telecomunicaciones a los clientes finales, la diferencia queda en favor de éstos, siendo, para el caso de los aparatos celulares prepago, el ingreso para el distribuidor.

Tabla 8. Comisión distribuidor

| | | |
|-------------------------------|---------|---------|
| Comisión para el distribuidor | Q600.00 | Q600.00 |
|-------------------------------|---------|---------|

Por aparato celular

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

Para el caso de los aparatos celulares, en la modalidad postpago, que se venden a través del distribuidor, el ingreso para éste se determina de la siguiente forma:

La compañía de servicios de telecomunicaciones define los planes-precios bajo los que se podrán vender los aparatos celulares, dependiendo de los mismos será el precio de venta del aparato al cliente final, por ejemplo:

Tabla 9. Planes

| | Valor aparato | Cuota mensual | Plazo |
|--------------|----------------------|----------------------|--------------|
| Plan Premium | Q1.00 | Q699.00 | 24 meses |
| Plan Híbrido | Q1,200.00 | Q375.00 | 24 meses |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones.

La modalidad postpago, es un contrato que se firma entre el cliente y la empresa de servicios de telecomunicaciones en el que el cliente se compromete a un pago mensual de una cuota por 18 o 24 meses, en esta modalidad la compañía abre una línea de crédito al cliente, por llamarla de esta forma, en la que el cliente puede utilizar los servicios hasta cierto límite, y dependiendo del monto de la cuota mensual será las opciones de servicios a las que el cliente tendrá derecho, llamadas de voz, mensajes de texto, utilización de datos, servicios roaming, entre otros. Se tiene un control especial para todos los aparatos celulares vendidos a los distribuidores, donde se reportan las activaciones de los aparatos, prepago y postpago.

Cuando un aparato prepago es vendido, éste se activa en el sistema con una recarga inicial, con esta activación se realiza el registro del ingreso y costo del mismo. Ocurre de forma similar con los postpago, como se anotó, la venta hacia el distribuidor es por Q1.00. Cuando el distribuidor reporta la activación del aparato celular en modalidad postpago, debe notificarlo al Call Center de la compañía, en este paso la compañía de servicios de telecomunicaciones autoriza la venta que el distribuidor realiza, ya que valida las referencias crediticias del cliente final, para con ello garantizar el ingreso por el plazo de contrato.

Al darse la aprobación, esto ocurre con los aparatos celulares en modalidad postpago, el distribuidor puede reclamar su comisión dependiendo del precio en que haya vendido el aparato celular, por ejemplo, si el plan bajo el cual vendió el aparato fue:

| | |
|--------------|--|
| Plan Premium | reclamará su comisión en un 100% ya que él pago Q1.00 por dicho aparato |
| Plan híbrido | reclamará la diferencia, ya que recibió Q1,200, por la venta; y pago Q1.00 |

(Ver tabla 8)

Es importante aclarar que las comisiones se facturan con los impuestos a los cuales están afectos. Además se resalta que las comisiones están supeditadas a que el cliente permanezca al menos tres meses con el contrato al día, de lo contrario la comisión es reversada. La comisión en este caso se cancela luego de transcurridos los tres meses, no obstante la facturación del distribuidor es emitida a la compañía, si llegara a cancelarse, es emitida una nota de crédito. Lo anteriormente expuesto es importante conocerlo para poder explicar el registro del ingreso y costo respectivamente de los aparatos que se encuentran en manos de los distribuidores, los aparatos celulares al momento de venderse al distribuidor no se reconocen como ingreso y costo, sino que como se anotó, se registran como ingreso y gasto diferido.

Cada vez que el distribuidor realiza una venta de aparatos celulares prepago, estos se reportan al sistema como generando tráfico, al momento de realizar la recarga inicial, con lo cual ya se puede operar al ingreso y costo respectivamente. Para el caso de los postpago al momento de la empresa dar el visto bueno y activar el aparato celular. Reporte de activaciones, como un paso dentro de proceso de cierre, se genera el reporte de las activaciones tanto de prepago como de postpago.

De la misma forma que se lleva control de las existencias, aparatos celulares, en bodega se lleva control de los aparatos celulares que son cargadas al diferido, activo y pasivo. Se cuenta, por lo tanto, con una integración al cierre de los ingresos y costos diferidos (pasivo y activo) conforme se anotó en el punto anterior. El esquema de registro contable para alimentar y/o actualizar esta cuenta, es como sigue:

| Activación de una terminal |
|---|
| Cargo – Pasivo diferido terminales – Costo por terminales |
| Abono – Ingreso venta de terminales – Activo diferido terminales |

De la misma forma que el movimiento de la bodega, esto también se lleva a cabo diariamente, al cierre de las tiendas y oficinas centrales. La presentación de este movimiento se puede resumir:

Tabla 10. Esquema cargos e ingresos diferidos

| Cargos Diferidos (Costo de terminales) | Ingresos Diferidos (Venta Terminales) |
|--|---------------------------------------|
| (+) Venta de terminales a distribuidores | (+) Venta de terminales |
| (-) Activaciones de terminales | (-) Activaciones de terminales |
| = Cargos diferidos al cierre | = Ingresos diferidos al cierre |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

Esto para cumplir con la norma en cuanto a que solo hasta que las terminales generen beneficios económicos pueden reconocerse como gasto o costo, e ingreso.

El reporte de activaciones o movimiento se presenta a continuación:

Tabla 11. Activaciones

| Activo diferido | IPhone 6 | | Samsung GS5 | |
|----------------------------------|-----------------|------------|--------------------|--------------|
| Saldos iniciales unidades | | 5 | | 5 |
| Saldos iniciales costos | Q | 27,248.45 | Q | 30,927.95 |
| Saldo iniciales costo unitario | Q | 5,449.69 | Q | 6,185.59 |
| Traslados unidades | | 165 | | 238 |
| Traslados totales | Q | 851,021.92 | Q | 1,212,941.27 |
| Costo unitario | Q | 5,157.71 | Q | 5,096.39 |
| Nuevo saldo unidades | | 170 | | 243 |
| Nuevo saldo costo total | Q | 878,270.37 | Q | 1,243,869.22 |
| Nuevo saldo costo unitario | Q | 5,166.30 | Q | 5,118.80 |
| Activaciones | | | | |
| Prepago Costo Distribuidores | Q | 464,966.67 | Q | 716,632.47 |
| Prepago Unidades Distribuidores | | 90 | | 140 |
| Postpago Costo distribuidores | Q | 382,305.93 | Q | 491,405.12 |
| Postpago Unidades distribuidores | | 74 | | 96 |
| Saldos al cierre unidades | | 6 | | 7 |
| Saldos al cierre costo | Q | 30,997.78 | Q | 35,831.62 |
| Saldos al cierre costo unitario | | 5,166.30 | | 5,118.80 |
| Saldo en contabilidad | Q | 30,997.78 | Q | 35,831.62 |
| Diferencia | Q | - | Q | - |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

El registro por el costo, por consiguiente, se muestra a continuación:

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|---|--------------|--------------|----------|
| Costo venta prepago distribuidores | Q 464,966.67 | | IPhone |
| Costo venta prepago distribuidores | Q 716,632.47 | | Samsung |
| Costo venta postpago distribuidores | Q 382,305.93 | | IPhone |
| Costo venta postpago distribuidores | Q 491,405.12 | | Samsung |
| Activo diferido - ventas prepago | | Q 464,966.67 | IPhone |
| Activo diferido - ventas prepago | | Q 716,632.47 | Samsung |
| Activo diferido – ventas postpago | | Q 382,305.93 | IPhone |
| Activo diferido – ventas postpago | | Q 491,405.12 | Samsung |
| Costo aparatos activados por distribuidores | | | - |

Por la parte del ingreso el control sobre estos, es:

Tabla 12. Control ingreso diferido

| Pasivo diferido | Prepago | | Postpago | |
|---------------------------------|--------------|--------------|----------|-------------|
| | IPhone 6 | Samsung GS5 | IPhone 6 | Samsung GS5 |
| Saldos iniciales unidades | 3 | 2 | 2 | 3 |
| Saldos iniciales ingresos | Q 13,197.00 | Q 8,598.00 | Q 2.00 | Q 3.00 |
| Saldo iniciales precio unitario | Q 4,399.00 | Q 4,299.00 | Q 1.00 | Q 1.00 |
| Traslados unidades | 90 | 140 | 75 | 98 |
| Traslados totales | Q395,910.00 | Q601,860.00 | Q75.00 | Q98.00 |
| Precio unitario | Q 4,399.00 | Q 4,299.00 | Q 1.00 | Q 1.00 |
| Nuevo saldo unidades | 93 | 142 | 77 | 101 |
| Nuevo saldo precio total | Q 409,107.00 | Q 610,458.00 | Q 77.00 | Q 101.00 |
| Nuevo saldo precio unitario | Q 4,399.00 | Q 4,299.00 | Q 1.00 | Q 1.00 |
| Activaciones | | | | |
| Costo distribuidores | Q 395,910.00 | Q 601,860.00 | Q 75.00 | Q 96.00 |
| Unidades distribuidores | 90 | 140 | 75 | 96 |
| Saldos al cierre unidades | 3 | 2 | 2 | 5 |
| Saldos al cierre costo | Q 13,197.00 | Q 8,598.00 | Q 2.00 | Q 5.00 |
| Saldos al cierre costo unitario | 4,399.00 | 4,299.00 | 1.00 | 1.00 |
| Saldo en contabilidad | Q 13,197.00 | Q 8,598.00 | Q 2.00 | Q 5.00 |
| Diferencia | Q - | Q - | Q - | Q - |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

El registro contable por el ingreso, se muestra a continuación:

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|---|--------------|--------------|-----------------|
| Ventas prepago - ingreso diferido - | Q 395,910.00 | | IPhone |
| Ventas prepago - ingreso diferido - | Q 601,860.00 | | Samsung |
| Ventas postpago - ingreso diferido - | Q 75.00 | | IPhone |
| Ventas postpago - ingreso diferido - | Q 96.00 | | Samsung |
| Ingresos venta aparatos prepago | | Q395,910.00 | IPhone |
| Ingresos venta aparatos prepago | | Q601,860.00 | Samsung |
| Ingresos venta aparatos postpago | | Q75.00 | IPhone |
| Ingresos venta aparatos postpago | | Q96.00 | Samsung |
| Ingreso las activaciones distribuidores | | | |

Si bien, en la mayoría de los casos, todos los aparatos son vendidos, se revisa la antigüedad de éstos en las cuentas relacionadas, y si los mismos son mantenidos por más de tres meses, sin reportarse activación alguna, estos son reconocidos al costo y al ingreso respectivamente, dado que aunque no se reportan como activados, como política de la compañía, estos deben ser liquidados por el distribuidor y con ello evaluada la actividad de este. La liquidación se realiza como si el aparato celular hubiera sido vendido como prepago al cliente final, tanto los entregados en estado prepago como los postpago. Se procede el cobro de la diferencia al distribuidor.

La diferencia, debido a que los aparatos postpago son facturados a un Q1.00, y en el caso de prepago a un precio menor. Con ello el costo por subsidio se disminuye.

Rotación de las terminales

Otra parte del proceso es la de validar la rotación de las terminales, esto se realiza tomando del sistema de manejo de inventario, la fecha de entrada al inventario (compra), en la base de datos se almacena dicha fecha, se compara con la fecha del cierre del período mensual.

Todas las terminales que cuenten con más de seis meses en el inventario son consideradas, por políticas, como deterioradas, por lo que se crea una reserva de todas las terminales que cumplan esta condición con cargo al costo. Para determinar el monto a registrar se toma el costo unitario operado en la contabilidad. A continuación se muestra la información que se considera para realizar este cálculo.

Tabla 13. Información reserva aparatos celulares

| Cantidad. | Código Material | Descripción | Serie | Fecha Compra | Costo Promedio |
|-----------|-----------------|----------------------------|-----------------|--------------|----------------|
| 1 | 05501847 | BLACKBERRY 8520 GEMINI V-2 | 359200041630495 | 02-Jun-2014 | Q.1,400.6426 |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

Considerando que es el cierre del año en el mes de diciembre de 2014, y la fecha de compra de esta terminal fue el 2 de junio, la misma se considera deteriorada, ya que de acuerdo con la política luego de seis meses se considerada deteriorada.

Deterioro por rotación.

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|---|------------|------------|-----------|
| Gasto por deterioro de aparatos celulares | Q.1,400.64 | | Deterioro |
| Reserva por obsolescencia de aparatos celulares | | Q.1,400.64 | Deterioro |

Para el caso de los aparatos dañados, el procedimiento es el siguiente: El responsable del área de bodega, de acuerdo con las guías recibidas, determina, al momento de los despachos, las terminales dañadas, raspones visibles, pantalla quebrada, entre otros. Éstas pasan al supervisor de bodega quien es un técnico especialista, y con la autorización del supervisor son trasladadas a un bodega de dañadas, mensualmente el área fiscal genera un reporte de las unidades ingresadas a

esta bodega para solicitar su destrucción, luego de tener la autorización se procede a su destrucción y baja del inventario, y se procede a emitir la factura correspondiente, que estipula la ley. Las existencias, aparatos celulares, de esta bodega de dañados son reservadas por deterioro, es decir, se realiza un registro simular al anotado con la rotación, solamente que son dadas de baja del sistema, así:

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|--------------------------------------|-------|-------|----------|
| Gasto por aparatos celulares dañados | XXX | | |
| Inventario – Bodega – | | XXX | |

Deterioro de Mercado

Como siguiente paso, se compara el costo de las existencias, aparatos celulares, con su costo de mercado, el proceso para validar el costo de mercado es tomando en cuenta el último precio de compra de las terminales, dado que las compras son constantes, los precios de compra de los mismos se actualizan cada mes, y para aquellos casos que no se realicen compras dentro de los últimos seis meses, - el departamento de Compras habilita un campo en la base de datos de terminales, indicando que ya no es producido por el proveedor- lo que indica que se han deteriorado, registrando, estos casos, de acuerdo con el proceso anotado en el punto anterior.

A continuación la información que se toma del sistema para realizar el cálculo del mismo.

Tabla 14. Información deterioro

| CANTIDAD | MATERIAL | DESCRIPCIÓN MATERIAL | SERIE | FECHA COMPRA | COSTO PROMEDIO | ÚLTIMO PRECIO |
|----------|----------|----------------------|-----------------|--------------|----------------|---------------|
| 1 | 05500064 | SONY ERICSSON T637 | 010276003057977 | 02/01/2014 | Q1,173.2833 | Q.1,073.5989 |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones.

El registro contable es como sigue:

Precio promedio de aparatos celulares Q.1,173.2833

Precio actual en el mercado Q.1,073.5989

Diferencia a ajustar Q99.6844

| Nombre cuenta | Cargo | Abono | Concepto |
|---|---------|---------|-----------|
| Gastos por deterioro aparatos celulares | Q.99.68 | | Deterioro |
| Reserva por obsolescencia de aparatos celulares | | Q.99.68 | Deterioro |

Los aparatos celulares, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad no. 2 Existencias, son valuados a su costo de adquisición, y este se ajusta al costo de mercado y no al precio de venta (una unidad monetaria como se factura en el caso de postpago), para con ello presentar la información razonable por el costo de las existencias, aparatos celulares. Para finalizar, se presentan los informes o reportes del rubro de inventarios, tal y como se presentan al cierre del período, para el caso de análisis, al 31 de diciembre 2014:

Tabla 15. Inventario de terminales

Empresa de Telecomunicaciones, S.A.
 Inventario de terminales al 31 de diciembre de 2014
 Cifras en Quetzales

| CTA_DEBE | DESCRIPCIÓN | Inventario TOTAL | Diario Mayor | |
|------------|--|----------------------|----------------------|-------------|
| | | | General | DIFERENCIA |
| 3000010000 | Tarjetas - equipos fijos | 1,350,547.45 | 1,350,547.45 | 0.00 |
| 3001001000 | Terminales de difusión y equipos de telefonía movi | 52,962,982.42 | 52,962,982.42 | 0.00 |
| 3001002000 | Equipos para redes inalámbricas | 771,809.88 | 771,809.88 | (0.00) |
| 3001003000 | Otros aprovisionamientos prepago | 3,636,086.42 | 3,636,086.42 | (0.00) |
| 3001005000 | Equipos de localización | 31,906.44 | 31,906.44 | 0.00 |
| 3001999000 | Otros Equipos Móviles | 1,104,700.80 | 1,104,700.80 | 0.00 |
| 3002002000 | Accesorios de teléfonos | - | 0.00 | 0.00 |
| 3002999000 | Otros accesorios | 553,376.63 | 553,376.63 | 0.00 |
| | | 60,411,410.04 | 60,411,410.04 | 0.00 |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

Dentro cada cuenta se encuentran detallados los equipos o teléfonos que la integran, a continuación se presenta el detalle de la cuenta 3001001000 Terminales de difusión y equipos de telefonía móviles, donde se encuentran registrados los aparatos celulares:

Tabla 16. Integración de aparatos celulares

| ALMACEN | COD_MATERIAL | DES_MATERIAL | EXISTENCIA | PRECIO PROMEDIO | Inventario TOTAL |
|---------|--------------|---|------------|-----------------|------------------|
| CNT2 | 05500064 | SONY ERICSSON T637 | 8 | 1,173.28 | 9,386.27 |
| CNT3 | 05500064 | SONY ERICSSON T637 | 2 | 1,173.28 | 2,346.57 |
| | | Total SONY ERICSSON T637 | 10 | | 11,732.83 |
| CNT2 | 05500066 | VITELCOM TSM1 | 1 | 222.31 | 222.31 |
| | | Total VITELCOM TSM1 | 1 | | 222.31 |
| CNT2 | 05500138 | VITELCOM TSM2 | 1 | 402.23 | 402.23 |
| | | Total VITELCOM TSM2 | 1 | | 402.23 |
| CNT2 | 05500151 | SAMSUNG P-107 | 1 | 1,938.29 | 1,938.29 |
| | | Total SAMSUNG P-107 | 1 | | 1,938.29 |
| | | Total SONY ERICSSON W800 | 1 | | 2,550.20 |
| | | Total MOTOROLA E-398 | 1 | | 1,450.14 |
| | | Total UTSTARCOM GRPS748 PLATEADO | 2 | | 1,598.78 |
| | | Total NOKIA 9300 PLATA | 3 | | 10,060.15 |
| | | Total MOTOROLA L7 NEGRO | 5 | | 7,871.82 |
| | | Total SONY ERICSSON T250 NEGRO | 13 | | 9,606.05 |
| | | Total NOKIA 2630 NEGRO | 1 | | 685.81 |
| | | Total AVVIO 203A NEGRO | 3 | | 706.79 |
| | | Total APPLE IPHONE 16GB NEGRO | 1 | | 5,072.22 |
| | | Total SONY ERICSSON T280 COPPER+SILVER | 2 | | 1,461.07 |
| | | Total SONY ERICSSON T303 | 1 | | 801.94 |
| | | Total APPLE IPHONE 16GB BLANCO SEEDSTOCK | 1 | | 6,411.15 |
| | | Total APPLE IPHONE 8GB NEGRO SEEDSTOCK | 6 | | 27,758.26 |
| | | Total ALCATEL OT-S211A | 1 | | 218.46 |

| ALMACEN | COD_MATERIAL | DES_MATERIAL | EXISTENCIA | PRECIO PROMEDIO | Inventario TOTAL |
|---------|--------------|-------------------------------------|------------|-----------------|------------------|
| | | Total ALCATEL OT-S521A | 1 | | 386.05 |
| | | Total MOTOROLA W231 | 1 | | 464.11 |
| | | Total MOTOROLA W270 | 3 | | 1,641.12 |
| | | Total MOTOROLA EM28 | 11 | | 9,928.06 |
| | | Total SONY ERICSSON W302 | 3 | | 2,889.09 |
| | | Total ALCATEL OT-808A ROSADO | 4 | | 2,855.97 |
| | | Total ALCATEL OT-880A NEGRO | 10 | | 8,010.22 |
| | | Total LG GW525 ETNA 3 | 1 | | 1,550.15 |
| | | Total BIRD S230 | 16 | | 3,873.59 |
| | | Total SONY ERICSSON U5 | 6 | | 21,920.55 |
| | | Total VERYKOOL I280 | 8 | | 11,085.38 |
| | | Total R630 PTT | 2 | | 1,475.24 |
| | | Total MOVISTAR 317 | 9 | | 1,603.46 |
| | | Total MOVISTAR 731 | 17 | | 12,168.36 |
| | | Total NOKIA 7230 | 6 | | 6,122.62 |
| | | Total SAMSUNG C3510 GENOA | 10 | | 8,688.41 |
| | | Total MOTOROLA WX181 | 34 | | 8,014.99 |
| | | Total UTSTARCOM TTX-38 | 5 | | 2,351.87 |
| | | Total BLACKBERRY 8120 PERL WIFI PTT | 3 | | 6,544.98 |
| | | Total NOKIA 1616 | 54 | | 10,042.98 |
| | | Total LG GM750 LAYLA | 2 | | 4,897.32 |
| | | Total LG GS290 SPICE | 3 | | 3,579.17 |
| | | Total LG GW620 EVE | 2 | | 5,371.55 |
| | | Total SAMSUNG E2120 ZINNIA FM | 4 | | 1,439.88 |
| | | Total VERYKOOL I305 NEGRO | 4 | | 1,420.94 |
| | | Total ALCATEL OT-208A GRIS | 7 | | 1,096.54 |
| | | Total ALCATEL OT-208A ROJO | 4 | | 625.90 |
| | | Total MOTOROLA MILESTONE | 4 | | 14,817.90 |
| | | Total IPHONE 3GS BLACK 8GB | 2 | | 7,724.60 |
| | | Total SAMSUNG S5620 MONTE WIFI | 21 | | 34,338.16 |

| ALMACEN | COD_MATERIAL | DES_MATERIAL | EXISTENCIA | PRECIO PROMEDIO | Inventario TOTAL |
|---------|--------------|--|----------------|-----------------|----------------------|
| | | Total HUAWEI G2157 FM | 57 | | 9,698.80 |
| | | Total NOKIA 2690 | 12 | | 5,970.65 |
| | | Total BLACBERRY 9100 PEARL 3G | 2 | | 5,979.08 |
| | | Total BIRD S150 | 3 | | 385.63 |
| | | Total AVVIO 409A | 47 | | 10,554.02 |
| | | Total AVVIO SN70 NEGRO | 6 | | 2,771.52 |
| | | Total AVVIO SN70 GRIS | 10 | | 4,423.10 |
| | | Total BLACKBERRY 9300 | 381 | | 562,058.45 |
| | | Total LG T310 PLUM 2G SILVERC/BLACK | 8 | | 7,605.12 |
| | | Total LG T310 PLUM 2G AZULC/BLANCO | 8 | | 7,667.84 |
| | | Total UTSTARCOM GLPE-178 | 21 | | 4,950.30 |
| | | Total SAMSUNG S5250 SCOTIA | 3 | | 4,360.38 |
| | | Total SAMSUNG I5800 APOLLO | 15 | | 31,648.80 |
| | | Total UTSTARCOM TTX-28 | 4 | | 917.52 |
| | | Total UTSTARCOM GLP-138 (SILVER) SIN MEMORIA | 61 | | 13,061.84 |
| | | Total general | 135,838 | | 52,960,892.42 |

Fuente: Empresa de telecomunicaciones

Se cuenta, en el sistema de control, con más detalle, en éste se detallan las terminales identificadas por IMEI, como se anotó en el subnumeral de 4.1.1 Normativa.

4.2. Presentación en los estados financieros

Los saldos finales, por lo movimientos realizados, al cierre del año, serían:

Empresa de Telecomunicaciones, S.A.

Estado de situación financiera

Al 31 de Diciembre de 2014

Cifras expresadas en quetzales

Activos

| | | |
|--|---|--------------|
| Caja | Q | 2,781,119.00 |
| Inventario de aparatos celulares | Q | 169,100.68 |
| Activo diferido – aparatos celulares - | Q | 66,829.40 |

Pasivos

| | | |
|---------------------------------------|---|-----------|
| Pasivo diferido – aparatos prepago – | Q | 21,795.00 |
| Pasivo diferido – aparatos postpago - | Q | 7.00 |

Empresa de Telecomunicaciones, S.A.

Estado del resultado integral

Por un año terminado el 31 de diciembre de 2014

Cifras expresadas en quetzales

Ingresos

| | | |
|--|---|--------------|
| Venta de aparatos celulares – prepago - | Q | 2,551,056.00 |
| Venta de aparatos celulares – postpago - | Q | 230,061.00 |

Costos

| | | |
|--|---|--------------|
| Costo de aparatos celulares – prepago – | Q | 2,791,063.70 |
| Costo de aparatos celulares – postpago – | Q | 1,950,085.02 |

Utilidad bruta en venta de aparatos celulares

| | | |
|----------|---|----------------|
| Prepago | Q | (240,007.70) |
| Postpago | Q | (1,720,024.02) |

Gastos de operación

| | | |
|--|----|----------|
| Gasto por deterioro aparatos celulares | Q. | 1,500.32 |
|--|----|----------|

Cada mes se presentan los estados financieros, y cada año, dentro del informe anual.

La forma de presentación, de acuerdo con la Norma, del apartado de las Existencias, es como sigue:

4.2.1. Mensual

Empresa de Telecomunicaciones, S.A.

Estado de Situación Financiera

31 de Diciembre de 2014

Quetzales

| | |
|--|-----------------------|
| Existencias | Q64,227,352.64 |
| Materiales y materias primas | Q60,411,410.04 |
| Producto en tránsito | 2,465,876.20 |
| Anticipos de existencias | 3,550,000.00 |
| Reserva por deterioro de las existencias | -2,199,933.60 |

4.2.2. Informe anual

Empresa de Telecomunicaciones, S.A.

Estado de Situación financiera

Al 31 de diciembre de 2014 y 2013

Cifras expresadas en Quetzales

| | | 2014 | 2013 |
|-------|-------------------------------------|------------|------------|
| Notas | Activo | | |
| X | Efectivo y equivalentes de efectivo | xxx,xxx.xx | xxx,xxx.xx |
| X | Deudores y otras cuentas por cobrar | xxx,xxx.xx | xxx,xxx.xx |
| 8 | Existencias | 64,227,353 | 83,447,435 |

4.3. Notas a los estados financieros, revelaciones

A continuación el apartado de las notas a los estados financieros que se presentan en el informe de auditoría:

4.3.1. Nota resumen políticas

Dentro de la nota de resumen de las principales políticas contables:

Existencias

Los inventarios de equipos celulares están valorados al valor más bajo entre el costo o valor neto de realización, netos de la provisión por desvalorización.

La provisión por desvalorización se determina de un análisis de las condiciones y rotación de terminales móviles, fijas y otros. El ajuste se reconoce en resultados.

4.3.2. Nota Existencias

Como nota a los estados financieros:

X. Existencias

El detalle de las existencias es el siguiente:

| Año | 2014 | 2013 |
|---|------------|------------|
| Terminales móviles y fijos (a su valor neto realizable) | 64,227,353 | 83,447,435 |

El importe de los ajustes relacionados con la valuación de inventarios al valor neto realizable registrado como parte del costo asciende a Q2,199,934, para el año 2014, y para el año 2013 Q1,895,547.

El costo registrado se muestra en el Estados de Resultados Integral, así:

| Año | 2014 | 2013 |
|---------------------|--------------|--------------|
| Costo de Terminales | Q264,437,342 | Q333,789,740 |

Las existencias no se encuentran comprometidas en garantía por deudas de la sociedad.

4.4. Cumplimiento de los aspectos fiscales

Como parte de las obligaciones fiscales que la compañía tiene que observar como contribuyente de los impuestos vigentes en Guatemala, y que tienen su relación con las existencias:

4.4.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas

En cada revisión mensual del deterioro de las existencias, aparatos celulares, se revisa las existencias, aparatos celulares que se encuentran dañados, esto implica que las mismas no pueden ser comercializadas debido a su daño, por lo que se requiere la destrucción y ésta se documenta por medio de acta de notario y la emisión de la factura correspondiente al costo de adquisición de las terminales. La empresa de telecomunicaciones cumple con esta normativa.

4.4.2. Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012 del Congreso de la República

Inventarios semestrales

Se llevan a cabo cuatro inventarios en el transcurso del año, en las postrimerías de cada trimestre, dos de ellos se reportan al fisco por los medios que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), ente encargado de la fiscalización en Guatemala, pone a disposición de las entidades, como la empresa de telecomunicaciones. Estos inventarios son reportados al final de cada semestre, en Junio y en Diciembre. La empresa de telecomunicaciones cumple con dicha normativa.

Gasto deducible

El costo de las existencias, aparatos celulares, es considerado como gasto deducible para la determinación de la renta imponible sujeta al impuesto, siempre y cuando la adquisición haya cumplido con el pago de los impuestos correspondientes, tales como el Impuesto al Valor Agregado y el pago de retenciones a que las empresas proveedoras se encuentran sujetas, en el caso de compras locales; y el pago de aranceles, en el caso de importaciones.

Además, que la venta de las terminales hayan sido para generar ingresos económicos a la empresa. Por lo anterior, la compañía reporta el costo por la venta de terminales como gasto deducible para la determinación de la renta imponible que le corresponde para cada período anual.

De la misma forma los costos por las terminales que se encuentran dañadas también son considerados como gastos deducibles al proceder a dejar documentada la baja de los inventarios por medio de acta notarial de abogada y la emisión de la factura correspondiente, luego de haber realizado la solicitud y recibir la autorización de la SAT.

No obstante, el cálculo por deterioro, por baja en los precios o por baja rotación no son considerados como gasto deducible, para la determinación de la renta imponible y cálculo del Impuesto Sobre la Renta, estos montos forman parte de la conciliación que se realiza para determinación de la renta imponible, es decir, como gasto no deducible, que forma parte del cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Para ejemplificar esta parte de las existencias, aparatos celulares, que se concilia con la renta imponible se presenta a continuación la siguiente información:

| | |
|---|--------------------|
| Utilidad neta del período | Q12,345,678 |
| Gastos no deducibles | |
| Deterioro de las existencias, aparatos celulares | <u>2,199,934</u> |
| Renta imponible sobre la que se calcula el Impuesto Sobre la Renta | <u>Q14,545,612</u> |

CONCLUSIONES

1. Se expuso la Norma Internacional de Contabilidad No.2 Existencias, en la cual se hizo énfasis sobre las compañías que prestan servicios de telecomunicaciones en el entorno guatemalteco, quienes deben observar la misma, para la adecuada presentación de los estados financieros para los accionistas y usuarios en general
2. Se comprobó la hipótesis en cuanto a la valoración de las existencias, aparatos celulares, de las empresas de servicios de telecomunicaciones celulares que deben registrar las existencias, aparatos celulares, al precio costo o mercado el menor, entendiéndose por costo de mercado, el que comercializan sin limitación alguna y no el precio de venta a sus clientes, ya que estos tienen la limitación de estar condicionados a los contratos y a mantener el servicio con la compañía.
3. En materia fiscal, las empresas pueden realizar las ventas de las terminales necesarias para la prestación de servicios a precio menor a su costo, demostrando que la actividad principal es la prestación de servicios de telecomunicaciones propiamente dicha y no la comercialización de los equipos celulares; y comprobando que generan ganancias por la prestación de servicios comercializando las terminales bajo este esquema, por lo que viene a representar su costo para la prestación de servicios.
4. De la misma forma se estableció que utilizan sistemas de control de inventarios adecuados para la valuación de las existencias, aparatos celulares, de una forma correcta. Además que deben practicar inventarios semestrales, de acuerdo a la ley y reportar a la Superintendencia de Administración Tributaria.

RECOMENDACIONES

1. Las empresas que prestan servicios de telecomunicaciones deben permanecer en constante actualización con las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, dado que su casa matriz cotiza en bolsas de valores internacionales y para ello deben presentar sus estados financieros de acuerdo a esta normativa.
2. Disponer de sistemas que permitan mantener una actualización constante de los precios de los equipos celulares, para que de esta forma, se puedan realizar revisiones de costos de los equipos celulares en inventario. Así mismo, mantener sistemas de control de los teléfonos que son vendidos y que no son activados inmediatamente sino que posteriormente son vendidos y activados por los distribuidores o agentes de ventas, propios o de terceros.
3. Mantenerse actualizada en la legislación fiscal aplicable a efecto de cumplir con la misma y responder a las exigencias de dichas normativas, reportar oportunamente de acuerdo con los procedimientos fiscales la destrucción de los inventarios dañados y obsoletos, para hacer deducible estos montos y con ellos tributar de manera adecuada.
4. Valuar las existencias, aparatos celulares, por el método específico, lo cual les permite valuar de una mejor manera las existencias, aparatos celulares, además que deben tener control de los aparatos celulares reportados como robados. Continuar con la práctica de realizar inventarios de forma trimestral aunque la ley solamente les exija inventarios semestrales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Congreso de la República.-- Código de Comercio, Decreto 2-70.-- Guatemala: 1991. 130 p.
2. Congreso de la República.-- Código Tributario, Decreto 6-91.-- Guatemala: 63p.
3. Congreso de la República.-- Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas.-- Guatemala: 2012. 95 p.
4. Congreso de la República.-- Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008.-- Guatemala: 2008. 2 p.
5. Congreso de la República.-- Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre La Renta, Decreto 10-2012 y sus reformas.-- Guatemala: 2012. 47 p.
6. Congreso de la República.-- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República y sus reformas
7. Congreso de la República.-- Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94 del Congreso de la República y sus reformas.
8. Congreso de la República.-- Ley General de Telecomunicaciones, Decreto 94-96 y sus reformas Decretos 115-97, 47-2002, 82-2002 Y 11-2006, Guatemala: 35 p.
9. Congreso de la República.-- Ley Nacional de Aduanas, Decreto 14-2013 del Congreso de la República
10. Congreso de la República.-- Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Decreto 295.-- Guatemala: 44p.
11. Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards comité Foundation) – IASCF -. - Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Standards) -IFRS, 2007. 2703 p.

e-grafía

12. www.buenastareas.com/ensayos/Identificacion-Especifica/3569677.html
13. www.cegea.upv.es/congresos_y_jornadas/2006_ReformaContable/comunicaciones/vidal_anton_evaluacion_metodo.PDF
14. www.es.wikipedia.org/wiki/Comunicaciones_en_Guatemala
15. www.es.wikipedia.org/wiki/Uni%C3%B3n_Internacional_de_Telecomunicaciones
16. www.gerencie.com/diferencia-entre-sistema-de-inventarios-y-metodos-de-valuacion.html
17. www.gerencie.com/metodo-del-promedio-ponderado.html
18. www.jdguillen.wordpress.com/2008/10/15/hello-world/
19. www.monografias.com/trabajos12/norin/norin.shtml
20. www.monografias.com/trabajos30/costos-estandar/costos-estandar.shtml
21. www.monografias.com/trabajos75/direccion-estrategica-telecomunicaciones/direccion-estrategica-telecomunicaciones2.shtml