

Universidad Hispanoamericana

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Contaduría Pública

Tesis para optar por el grado académico de

Licenciatura en Contaduría Pública

Impacto de la implementación del Impuesto de Valor

Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con

la generación de información financiera del proceso

de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A.

ubicada en la Uruca de San José durante el segundo

semestre del año 2023.

Kimberly Sánchez Villegas

Enero, 2024

ÍNDICE DE CONTENIDO

Contenido	
ÍNDICE DE CONTENIDO	2
ÍNDICE DE TABLAS	8
ÍNDICE DE FIGURAS	9
AGRADECIMIENTOS	10
DEDICATORIA	11
RESUMEN	12
ABSTRACT	13
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	14
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	14
1.1.1 Antecedentes Internacionales y Nacionales	14
1.1.2 Delimitación del problema.....	18
1.1.3 Justificación	19
1.2 PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	20
1.3 OBJETIVOS.....	20
1.3.1 Objetivo general.....	20
1.3.2 Objetivos específicos	21
1.3.3 Alcances y Limitaciones	21
CAPÍTULO II: MARCO REFERENCIAL	22
2.1 MARCO TEÓRICO.....	22
2.1.1 Dirección General de Tributación	22
2.1.2 Normas Internacionales de Información Financiera.....	25
2.1.3 Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.....	26

2.1.4 Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento	27
2.2 MARCO CONCEPTUAL.....	29
2.2.1 Contabilidad Financiera	29
2.2.2 Sistema de Información	29
2.2.3 <i>Retail</i>	29
2.2.4 Inventario	30
2.2.5 Existencias de Inventario	30
2.2.6 Mermas	31
2.2.7 Destrucción de Inventario	32
2.2.8 Normativa Fiscal.....	32
2.2.9 Impuesto al Valor Agregado.....	33
2.2.10 Impuesto Sobre la Renta	33
2.2.11 Conciliación Fiscal.....	35
2.2.12 Contador Público Autorizado (CPA).....	35
2.2.13 Certificación.....	35
2.2.14 Proceso	37
2.2.15 Procedimiento	37
2.2.16 COSO.....	37
2.2.17 Control Interno.....	40
2.2.18 Componentes de Control Interno	40
2.2.19 Gestión de Riesgos	43
2.3 MARCO CONTEXTUAL	44
2.3.1 Historia de la empresa.....	44
2.3.2 Ubicación y Tamaño de la Empresa	45
2.3.3 Propósito Corporativo.....	45

2.3.4	Modelo de Negocios	45
2.3.5	Unidades de Negocio	46
2.3.6	Gobierno Corporativo	47
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO		52
3.1	ENFOQUE	52
3.2	ALCANCE	52
3.3	DISEÑO	52
3.4	UNIDAD DE ANÁLISIS U OBJETO DE ESTUDIO	53
3.4.1	Población.....	53
3.4.2	Tipo de muestra.....	53
3.4.3	Criterios de inclusión y exclusión.....	53
3.4.4	Consideraciones éticas	54
3.5	INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	54
3.5.1	Observación	54
3.5.2	Entrevista	54
3.5.3	Cuestionario.....	55
3.5.4	Revisión Documental	55
3.6	VARIABLES O CATEGORÍAS	55
3.7	ESTRATEGIA DE ANÁLISIS DE LOS DATOS	57
CAPÍTULO IV: RESULTADOS		58
4.1	TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS MERMAS SEGÚN NORMATIVA VIGENTE	58
4.1.1	Criterio interpretativo sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera respecto a la Normativa Tributaria Resolución DGT-R-029-2018.	58
4.1.2	Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N°9635	60
4.1.3	Ley del Impuesto Sobre la Renta N°7092	61

4.1.4 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta Decreto N°43198	61
4.1.5 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) N°6826	62
4.1.6 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado Decreto N°41779.....	63
4.1.7 Procedimiento para la Destrucción de Mercancías Decreto N° 34488	63
4.1.8 Procedimiento Destrucción de Mercancías en Custodia de los Depositarios Aduaneros y Bodegas de Aduanas MH-DGA-PRO08-PCD-002.....	64
4.1.9 Consulta amparada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios DGT-064-2022.....	64
4.1.10 Adición y aclaración al oficio DGT-873-2021 del 29 de julio de 2021, DGT-1015- 2021	66
4.1.11 Respuesta a consulta sobre aplicación de crédito fiscal del impuesto general sobre las ventas por productos sustraídos DGT-1282-2019	68
4.1.12 Respuesta a consulta amparada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sobre destrucción de inventarios.....	72
4.2 PROCESO MANEJO DE MERMAS EN COMAPAN, S.A.	75
4.2.1 Lineamiento Departamento Control de Inventarios de la empresa Comapan, S.A.....	76
4.2.2 Procedimiento para tomas físicas cíclicas de la empresa Comapan, S.A.....	81
4.2.3 Procedimiento para Tomas Físicas por Inventario General de la empresa Comapan, S.A.	86
4.2.4 Procedimiento para ajustes de Inventario en el Sistema LDCOM de la empresa Comapan, S.A.....	89
4.2.5 Procedimiento de destrucción de inventarios de la empresa Comapan, S.A.....	95
4.3. DOCUMENTACIÓN REQUERIDA PARA FINES FISCALES	96
4.3.1 Circular N°15-2010 Guía mínima para la emisión de la certificación del monto por disminución de inventarios.....	97
4.3.2 Circular N°02-2022 Requisitos Mínimos para emitir un informe de certificación	98

5.1 CUMPLIMIENTO NORMATIVO TRIBUTARIO VIGENTE CON RESPECTO AL PROCESO DE MERMAS	102
5.2 CAUSAS Y EFECTOS DEL PROCESO ACTUAL DEL MANEJO DE MERMAS	105
5.3 FORMATO CERTIFICACIÓN	110
CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	111
6.1 CONCLUSIONES	111
6.2 RECOMENDACIONES	114
CAPÍTULO VII: PROPUESTA	116
7.1 Nombre de la propuesta.....	116
7.2 Institución, organización o población en la cual se desarrollará.....	116
7.3 Objetivo general y específicos de la propuesta	116
7.4 Cronograma de actividades y responsables.....	117
7.5 Presupuesto necesario para su implementación	118
7.6 Fases de la propuesta.....	120
7.7 Referencias	121
REFERENCIAS	123
ANEXOS	127
Documentos importantes de la investigación.....	127
Anexo 1. Cuestionario para funcionarios del área de Impuestos	127
Anexo 2. Guía de entrevista para personas colaboradoras	131
Anexo 3. Acta de Destrucción de Inventario.....	133
Anexo 4. Diagrama de Gantt	134
Anexo 5. Presupuesto necesario	134
Documentación obligatoria establecida por la Universidad Hispanoamericana.....	135
Anexo 5. Declaración Jurada.....	135

Anexo 6. Carta de autorización de la entidad donde se realizó la investigación.....	136
Anexo 7. Carta de aprobación del TFG por parte del/ de la Tutor(a).....	137
Anexo 8. Carta de aprobación del TFG por parte del/ de la Lector(a)	138
Anexo 9. Licencia y autorización al CENIT para la utilización del TFG	139

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Principios de COSO ERM 2017	39
Tabla 2: Factores de Ambiente de Control	40
Tabla 3: Técnicas de Evaluación de Riesgos	41
Tabla 4: Actividades de Control	42
Tabla 5: Sistemas de Información.....	42
Tabla 6: Criterios de Inclusión y Exclusión.....	53
Tabla 7: Tabla de Controles de Mermas	77
Tabla 8: Procedimiento de destrucción de Inventario.....	95

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Unidades de Negocio de la empresa FIFCO, Flores de Heredia, Costa Rica.	46
Figura 2: Diagrama de Gantt.....	117
Figura 3: Estimación del Presupuesto	118

AGRADECIMIENTOS

Primeramente, quiero agradecer a Dios por darme las fuerzas y sabiduría para concluir este trabajo tan importante para mí desarrollo personal y profesional.

Gracias a mis padres, por escucharme, por su amor incondicional, son mi orgullo, gracias a ustedes aprendí a luchar por mis sueños.

Gracias a mi pareja, por la paciencia, amor y comprensión. Me siento muy agradecida de tenerte en mi vida.

Gracias al profesor Carlo López. Sus consejos, guía y acompañamiento han sido muy valiosos para la realización de este trabajo.

Gracias a mi jefe, por creer en mí. Has sido un gran apoyo para mi crecimiento como profesional, gracias por inspirarme y motivarme cada día.

Finalmente, gracias a mis amigos, colegas y todas las personas que de una u otra manera formaron parte de este camino, los llevaré por siempre en mi corazón.

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo a mi familia, principalmente a mis padres, Ricardo Sánchez y Clarissa Villegas, quienes con tanto esfuerzo y dedicación lograron siempre darme lo mejor y demostrarme que el límite es el cielo. ¡Siempre será por y para ustedes!

Quiero dedicarlo también a mi pareja, Keylor Sibaja, tu apoyo fue determinante para lograr llegar hasta acá. ¡Gracias, amor!

RESUMEN

El presente trabajo de investigación pretende analizar el impacto de la implementación del impuesto de renta y venta del proceso de manejo de mermas (inventarios) de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca, San José, Costa Rica durante el segundo semestre del 2023, esta empresa se dedica al negocio de *Retail*, es decir, del mercado minorista. Esta revisión tiene repercusión directa en el ámbito tributario y contable, surge ante la necesidad de la empresa por contar con un formato estándar para el respaldo financiero de esos registros con fines tributarios.

Para llevar a cabo esta investigación fue necesaria la revisión del procedimiento interno de la compañía para entender el proceso de mermas, además, se analizaron distintos documentos legales de conocimiento público que establecen las consideraciones que han sido debidamente aprobadas por la Dirección General de Tributación y que definen el procedimiento tributario de acatamiento obligatorio que rige en la actualidad.

Para la elaboración de este informe se desarrollaron siete capítulos, el enfoque seleccionado para la presente investigación es cualitativo, se estableció como alcance la investigación descriptiva, el diseño de la investigación que se ha determinado es un enfoque cualitativo no experimental – transversal y los datos fueron obtenidos de fuentes primarias y secundarias por medio de los instrumentos aplicados para la obtención de datos como la observación, cuestionario, entrevista y revisión documental.

Dicha documentación analizada permitió identificar algunas oportunidades de mejora, principalmente la de generar una propuesta de mejora con respecto al formato estándar para la certificación que debe emitir el Contador Público Autorizado con el objetivo de que se respalde adecuadamente cada registro por disminución de inventario.

Palabras Clave: Inventarios, Mermas, Tributario, Certificación, Minorista.

ABSTRACT

The present research work aims to analyze the impact of the implementation of the income and sales tax on the shrink management process (inventories) of the company Comapan, S.A. Located in the Uruca, San José, Costa Rica during the second half of 2023, this company is dedicated to the Retail business, that is, the retail market. This review has a direct impact on the tax and accounting field; it arises from the company's need to have a standard format for the financial support of these records for tax purposes.

To conduct this investigation, it was necessary to review the company's internal procedure to understand the waste process. In addition, different legal documents of public knowledge were analyzed that establish the considerations that have been duly approved by the General Directorate of Taxation and that They define the mandatory tax procedure that currently applies.

To prepare this report, seven chapters were developed, the approach selected for this research is qualitative, the scope of descriptive research was established, the research design that has been determined is with a qualitative approach, non-experimental - transversal and the data They were obtained from primary and secondary sources, through the instruments applied to obtain data such as observation, questionnaire, interview and documentary review.

Said documentation analyzed made it possible to identify some opportunities for improvement, that of generating an improvement proposal with respect to the standard format for the certification that the Authorized Public Accountant must issue with the objective that each record due to inventory reduction is adequately supported.

Key Words: Inventory, Waste, Tax, Certification, Retail.

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1 Antecedentes Internacionales y Nacionales

Antecedentes Internacionales

En la investigación **“Control de mermas en los inventarios para la cadena de suministro farmacéutico”** de la Universidad Militar Nueva Granada de Bogotá desarrollada por Elvis Bautista Angarita, se estudiaron las causas que generan la merma en la cadena de suministros farmacéuticos; la cual es la diferencia de los inventarios y se clasifica por el tipo de merma (conocida y desconocida). Además, se concluyó que generan una gran pérdida de valor en las compañías farmacéuticas dentro de la cadena de suministros, el cual se puede llegar a minimizar teniendo los objetivos claros; siguiendo los lineamientos de las normas y políticas diseñados para controlar la merma en los inventarios (Angarita, 2015).

Por otro lado, en la investigación titulada **“Tratamiento contable de las mermas en la empresa Ferro Steel, S.A. y su impacto en los Estados Financieros”** preparada por los investigadores Claudia Paola Febre Centeno, Adriana Lissette Orellana Palacios y Hugo Campos Rocafuerte tuvo como objetivo el tratamiento contable de las mermas y sus impactos en los estados financieros de la empresa en estudio. Como parte de su investigación se determinó que las mermas son efectuadas como gastos para las empresas, influyendo de esta manera de forma directa en el margen de utilidad (Febre, Orellana, & Campos, 2020).

El Foro de Seguridad en su publicación **“La merma en el mercado del *Retail*”** escrito por Mariano Bruzzi concluyó que se deberá tener en cuenta dos puntos principales de control para poder garantizar medianamente la gestión del impacto de merma en el negocio:

- a. Los ingresos de mercaderías, ya que por estos ingresa toda la mercadería del negocio.

b. La línea de facturación, ya que por esta sale toda la mercadería del negocio.

Por otro lado, como parte de sus conclusiones, menciona que el aumento descontrolado de la merma puede afectar directamente la rentabilidad de un negocio. Adicional, resalta que dichas pérdidas pueden resultar de la deficiencia de controles, la ausencia de capacitación y la falta de compromiso por parte de cada uno de los que intervienen en el proceso (Bruzzi, s.f.).

La estudiante de sexto ciclo de la Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú; Pamela Sarah Zuta en su artículo **“Tratamiento Contable y Tributario de las Mermas y Desmedros”** menciona que existen diferencias entre el tratamiento contable y el tratamiento tributario para el registro de las mermas y desmedros. Contablemente, estas pérdidas pueden ser consideradas costos o gastos, mientras que, tributariamente, solo pueden ser consideradas gastos deducibles siempre que cumplan los requisitos y acreditación exigidos por la Ley del Impuesto de Renta y su respectivo reglamento (Zuta Cuentas, 2017).

Un artículo denominado **“Inventory Write-offs: All You Need to Know [+ journal entries]”** escrito por Will McTavish, menciona que el propósito de la cancelación de inventario es garantizar que el stock disponible en el sistema de inventario sea una representación fiel del stock real que hay disponible para la venta. En cuanto a las implicaciones fiscales lo explica de la siguiente manera: “Las empresas pagan impuesto de la renta sobre sus ganancias. La ganancia se calcula tomando los ingresos totales, menos los gastos totales de la empresa. Uno de estos gastos es el costo de los bienes vendidos. Esto significa que cualquier aumento en el costo de los bienes vendidos reduce las ganancias y, por lo tanto, la cantidad de impuestos que se debe pagar.” Finalmente, desde esta perspectiva, concluye reforzando la importancia de ser diligente al procesar las cancelaciones de inventario porque tiene un impacto real en las implicaciones fiscales (Will, 2023).

Megan O'Brien escribió un artículo sobre soluciones empresariales llamado **“Inventory Write-Offs: Definition, Steps, & FAQs”** decía que cuando se trata de inventario, eventos como deterioro, daño u obsolescencia, junto con el robo y la pérdida de valor de mercado, pueden reducir o incluso eliminar su valor. Cuando las empresas experimentan estas pérdidas, cancelarlas correctamente a efectos contables puede reducir su obligación tributaria general y ayudarlas a cumplir con las regulaciones y las mejores prácticas contables. El inventario es un activo y las cancelaciones afectan su balance y estado de resultados, lo que en última instancia reduce los ingresos netos y las ganancias retenidas. Sin embargo, algunas cancelaciones pueden ser elegibles para una deducción fiscal para aliviar la pérdida (Megan, 2021).

Antecedentes Nacionales

El pasado 22 de diciembre del 2022 la Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica PROCOMER, hizo una publicación en su página Web, acerca del **“Panorama de la Industria del Retail en 2023”** el artículo escrito por la redacción de *FoodTech*, destacó que el sector del *Retail* continúa su evolución hacia la experiencia y la convergencia entre el mundo físico y digital, que, de acuerdo con los expertos, los años de crisis sanitaria obligaron al sector a una reinención profunda, redefiniendo sus operaciones de logística, la creación de nuevos modelos de negocio y la reestructuración de puntos de venta como vectores más significativos (FoodTech, 2022).

En la investigación **“Análisis de la incidencia en el sistema de información contable y tributario una vez realizado el procedimiento de destrucción de inventarios vigente en la empresa Distribuidora La Florida, S.A. al 31 de diciembre del 2020”** de la Universidad Hispanoamericana de Costa Rica, se planteó el objetivo de analizar el tratamiento y la incidencia

contable y tributaria en los sistemas de información que debe conllevar la destrucción de inventarios de la empresa. Dentro de las conclusiones obtenidas por la estudiante, indica que el manejo contable que se aplica y la debida afectación, así como la interpretación del área tributaria, se encuentra en los mejores términos en cuanto a medios legales. Además, la destrucción de inventarios como es aceptada como un gasto deducible, permite concluir que también se cumple con los respaldos fidedignos, además de la certificación emitida por el Contador Público Autorizado, para ratificar el valor de las destrucciones; sin embargo, indica que desconocen otros factores por los que se deba proceder con la destrucción de inventarios, o sea, solo les es relevante los motivos ya existentes o establecidos en el procedimiento (Parreaguirre, 2021).

Asimismo, en la investigación **“Análisis del Comportamiento del Impuesto al Valor Agregado, cobrado y pagado en Terminales Santamaría, como impacto en el crecimiento económico de la organización en el año 2022”** de la Universidad Hispanoamericana de Costa Rica, se concluyó que la reforma tributaria ocurrida en 2018 vino a ordenar el cobro y pago del Impuesto de Valor Agregado, siendo este un acontecimiento que tiene mucha aceptación entre los participantes en la encuesta. Por otro lado, se consideró que el impacto que ha generado el Impuesto de Valor Agregado, en los comercios y población en general ha sido positivo (Guzmán, 2022).

Carmen Sánchez en la publicación de su opinión **“Preparándonos para el cierre fiscal”** en el periódico digital llamado A Diario CR, comparte una serie de detalles muy importantes a considerar en la deducibilidad del costo de los bienes y servicios vendidos, así como otros derivados del impacto a los inventarios. Menciona que, de acuerdo con las normas contables, las mermas se deben reconocer en los gastos en el momento en que ocurren. Desde la perspectiva del impuesto a las utilidades, estas mermas se reconocen como un gasto deducible; sin embargo, se

debe tener especial cuidado con la documentación que debemos conservar. La normativa establece que las destrucciones de inventario son faltantes que deben estar debidamente justificados y para los cuales se debe aportar prueba idónea, entre las cuales es necesaria una certificación de un Contador Público Autorizado que determine el valor contable de la mercadería. Muy importante probar la destrucción, ya que la venta como desecho o donación tiene un tratamiento distinto, así como la incapacidad de demostrar ese destino provoca que el gasto sea no deducible. Si no se cuenta con pruebas que demuestren las razones del faltante, se presume su venta al precio normal de venta y no al costo (Sánchez, 2020).

Según lo expresado por Dilana Barrientos en la nota titulada “**Impacto Fiscal, Inventarios de mercancías**”, menciona que una de las grandes diferencias que presenta esta resolución con respecto a la anterior, es que establece el tratamiento fiscal que se debe dar ante una serie de situaciones: la primera que aclara es la destrucción, robo o hurto de mercancías: esas situaciones serán aceptadas como un gasto deducible, se debe contar con documentación fidedigna y válida, que compruebe ante la Administración Tributaria, la destrucción, el robo o el hurto de las mercaderías. También, se deberá contar con una certificación de Contador Público Autorizado que ratifique el valor de los faltantes. El impuesto sobre las ventas no debe cancelarse, siempre que se cuente con la documentación respectiva; de lo contrario ese pago tendrá que ser calculado sobre el precio de venta, esto por considerarse un faltante injustificado (Barrientos, 2018).

1.1.2 Delimitación del problema

- **Delimitación temporal**

La investigación se desarrollará en el segundo semestre del año 2023.

- **Delimitación geográfica**

La investigación se lleva a cabo en la empresa Comapan, S.A, ubicada en el cantón de la Uruca de la provincia de San José de Costa Rica.

1.1.3 Justificación

La siguiente investigación se justifica desde la conveniencia de contar con un diseño de un formato estándar para las actas y certificaciones autorizadas que reúna todos los requisitos necesarios para soportar la información financiera con fines tributarios, la cual le permitirá al área financiera generar mayor control en el proceso.

Actualmente los ajustes de inventario en la empresa Comapan, S.A. que originan las bajas en el inventario teórico y que impactan las cuentas de gasto por ajustes de inventario, por concepto de mermas conocidas (por ejemplo: no aptos, vencidos, derrames, roturas, mermas, entre otros) y desconocidas (las cuales se hacen evidentes por las diferencias que se generan en las tomas físicas), no son soportados bajo el estándar de los requisitos mínimos establecidos por la Administración Tributaria de Costa Rica. En el caso de la merma desconocida, no se cuenta con un módulo que contabilice el Impuesto de Ventas de Valor Agregado de forma automatizada, por tanto, se requiere un esfuerzo manual importante para determinar el monto. Para la merma conocida, los ajustes son aplicados y soportados en la contabilidad financiera, a partir del formulario de destrucción y certificación del Contador Público Autorizado, por lo que es necesario revisar el proceso del manejo de mermas desde su origen hasta su contabilización.

Esta investigación pretende generar un análisis del impacto contable y tributario por lo que se examinarán las consideraciones de las normas fiscales vigentes y el procedimiento actual del manejo de mermas. Además, tiene como propósito determinar los campos mínimos requeridos que deben utilizarse para la correcta certificación y respaldo de los ajustes de inventario que son destruidos, contabilizados y utilizados en la conciliación fiscal.

La elección de este tema se ve motivada por la necesidad que tiene la empresa de comprender el debido proceso, además de la oportunidad implícita de esta autora para conocer y comprender la normativa fiscal en manejo de mermas, que a su vez le permite contribuir con los fines deseados por la empresa.

Por lo tanto, al finalizar el estudio se beneficiarán áreas como el departamento de Contabilidad e Impuestos de la empresa Comapan, S.A. donde se está desarrollando la investigación, contribuyéndoles con el informe de resultados que les facilite y agilice la toma de decisiones.

1.2 PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

¿Cuál es el impacto de la implementación del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con la generación de información financiera del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo general

Analizar el impacto de la implementación del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con la generación de información financiera del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.

1.3.2 Objetivos específicos

- Examinar las consideraciones para el tratamiento de mermas de la normativa tributaria vigente sobre el Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta con respecto al manejo de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.

- Identificar el proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.

- Construir un formato estándar para preparar la información requerida para fines fiscales del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.

1.3.3 Alcances y Limitaciones

- **Limitaciones**

Las limitaciones experimentadas en la presente investigación se detallan a continuación:

- Limitaciones de tiempo. Durante el proceso de investigación se está llevando a cabo una transición en el sistema que utiliza la empresa por lo que la disponibilidad de los responsables e información no fue inmediata.

CAPÍTULO II: MARCO REFERENCIAL

2.1 MARCO TEÓRICO

Existen distintos entes que regulan o informan sobre el debido proceso de destrucción de mermas o pérdidas de inventarios.

2.1.1 Dirección General de Tributación

- **Ley del Impuesto sobre la Renta**

El periodo de declaración y pago del Impuesto sobre la Renta se debe realizar antes del quince de marzo de cada año. Conforme el inciso r) del artículo ocho de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aceptarán como deducibles de la renta bruta en el periodo en que se causen, las pérdidas por daños, deterioros u obsolescencia de inventarios, debidamente comprobados y siempre que se conserven, para su eventual fiscalización administrativa, las pruebas sustanciales de tales pérdidas. Ejemplo, cuando se realiza el recuento de los inventarios y hay faltantes deben documentarse. Un Contador Público Autorizado, en adelante CPA, está facultado a certificar el valor de esos faltantes.

Cuando existe una destrucción por obsolescencia o por deterioro, se debe solicitar al CPA que certifique la destrucción y la cuantificación de ese deterioro. La ley es muy clara e indica que debe hacerse, si no se realiza esa comprobación, se convierte en gasto no deducible.

En síntesis, si es obsoleto se debe documentar. Normalmente, los mismos especialistas de las empresas saben reconocer cuándo es inventario obsoleto por vencimiento o por qué no puede venderse. Sin embargo, si es necesario puede contar con un servicio externo que lo confirme. Lo que sí es importante es siempre justificar y comprobar.

Además del recuento físico, es importante mínimo una vez al año hacer un análisis de deterioro para determinar si la mercancía está bien. Dicho análisis puede indicar cuales materiales sirven para la venta y cuáles no. En caso de contar con un sistema tecnológico, se deben llevar los auxiliares de las bodegas y hacer una comprobación periódica de los saldos de los auxiliares y saldos contables. Todo esto es importante considerarlo antes del cierre fiscal para que pueda ser deducido del Impuesto sobre la Renta.

- **Reglamento a Ley del Impuesto sobre la Renta**

El artículo 82 del Reglamento a Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a los registros contables de inventarios debidamente legalizados de los cuáles se debe llevar un adecuado control.

El artículo 87 habla de la obligación de practicar inventarios y la forma de registrarlos. En resumen, ordena que se debe hacer una toma física al inicio y al cierre de cada ejercicio. Para los efectos de establecer la comparación entre el monto de las existencias al principio y al final de cada período fiscal, el inventario de cierre de un período debe regir para la iniciación del siguiente. Algunas empresas realizan inventarios cíclicos (aleatorios) con mayor frecuencia para un control más habitual.

Los inventarios, podrán ser llevados en la contabilidad del contribuyente, por el método de inventario periódico, o por el de inventario permanente, siendo ambos métodos aceptables para la Dirección General. El artículo 88 del Reglamento a Ley del Impuesto sobre la Renta indica los métodos de valuación fiscales que son permitidos. Para su valuación deberá utilizarse, únicamente, alguno de los métodos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad dos (NIC 2), sea:

- a) primeras entradas, primeras salidas (PEPS);
- b) ultimas entradas, primeras salidas (UEPS);
- c) métodos de los minoristas;

d) identificación específica de costos individuales para aquellos productos que no son intercambiables entre sí;

e) costos promedios ponderados.

- **Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Al momento de realizar una compra, el porcentaje de cobro del Impuesto al Valor Agregado (IVA) puede ser del uno, del trece por ciento o según corresponda, este monto no va incluido en el costo del producto, si no que va separado, se acumula y al finalizar el mes se resta de la declaración que debe ser presentada mensualmente. Si la factura registrada por la compra de mercancía es no deducible, no es posible aplicar ese crédito fiscal.

La declaración del Impuesto al Valor Agregado debe realizarse antes del día quince del mes siguiente en que se produjo el impuesto, ésta debe reflejar el detalle de:

- El monto del Impuesto al Valor Agregado cobrado sobre las ventas, menos el Impuesto al Valor Agregado pagado por las compras.
- La diferencia entre ambos es el monto por pagar a Hacienda.
- En caso de producirse un saldo a favor se descontará en el pago del próximo mes.
- La declaración debe hacerse mensualmente independientemente de que tenga actividad o no.
- De no hacerse se produce una multa.

- **Reglamento a Ley del Impuesto al Valor Agregado**

En el caso del retiro de bienes para el autoconsumo del contribuyente, o de la transferencia de bienes a título gratuito, la base imponible será el costo del bien o servicio, para lo cual serán de aplicación las siguientes reglas para su determinación: Inciso c) Si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, tales como el deterioro,

la obsolescencia, el envilecimiento, la revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Para tales efectos, el valor de los bienes entregados debe estar respaldado en los comprobantes que acrediten su valor en libros y registros, contra los métodos establecidos para la depreciación o revaloración que exige la Ley del Impuesto sobre la Renta para la aplicación del gasto establecido en el inciso f) del artículo ocho de la Ley citada.

Requisitos para aplicar el Crédito Fiscal:

- Estar inscrito como contribuyente.
- Actividades sujetas al Impuesto al Valor Agregado.
- El Impuesto al Valor Agregado etapa preoperativa.
- Créditos Documentados.
- Documentos en posesión del contribuyente.
- Factura original autorizada.
- En Importaciones la declaración única aduanero (DUA).
- Recaudación del impuesto.

2.1.2 Normas Internacionales de Información Financiera

Las empresas cuya actividad esté asociada a inventarios, deben aplicar como base financiera la Norma Internacional de Contabilidad dos (NIC 2) de Inventarios, la cual suministra una guía práctica para la determinación del costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable.

Si como resultado de la adquisición o generación de algún elemento del inventario de la entidad se incurre en el pago del impuesto a las ventas el cual posteriormente no será recuperado,

y en general, se haya causado cualquier impuesto no recuperable, este importe puede constituirse como costo de adquisición en la contabilización de los inventarios.

El párrafo once menciona que el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios.

Sobre el reconocimiento como un gasto, el párrafo 34 establece que el importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo 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 los inventarios que hayan sido reconocidos como gasto en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

Por otra parte, en el inciso d) del párrafo 36 ordena que en los estados financieros se deberá revelar el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo. Esto significa que el desglose de los inventarios que han sido reconocidos como gasto por pérdida serán detallados siempre y cuando el importe sea material.

2.1.3 Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica

El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica emite guías mínimas de requisitos para los Contadores Públicos Autorizados, las cuales son marco de referencia y orientación, es decir, están sujetos a cambios o modificaciones según lo que se requiera para el trabajo o situación a desarrollar.

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica de conformidad con las facultades que le confiere el artículo catorce de la Ley de Regulación de la Profesión de

Contadores Públicos y Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica N° 1038, del diecinueve de agosto de mil novecientos cuarenta y siete, acordó en Sesión Ordinaria de Junta Directiva N° 016- 2010 del día cinco de octubre de 2010, Acuerdo N° 526-2010, aprobar y emitir la circular: “Guía mínima para la emisión de la certificación del monto por disminución de inventarios”. De acuerdo con las consideraciones del Colegio de Contadores Públicos Autorizados, en la Circular N°15-2010 las disminuciones de inventarios deben ser justificadas ante las autoridades empresariales y fiscales. De ahí la necesidad de hacer una verificación formal de los elementos económicos que forman parte de una disminución de inventarios.

2.1.4 Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento

Según el Marco Técnico profesional el servicio que presta un Contador Público Autorizado puede ser requerido para tres fines:

- Auditoría: Se rige por las Normas Internacionales de Auditoría cuyo objetivo es emitir una opinión.
- Atestiguamiento: Son certificaciones, que se rigen con las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, para realizar trabajos de atestiguamiento.
- Servicios Relacionados: Se rigen bajo las Normas Internacionales de Servicios Relacionados, por medio de los cuáles únicamente se expresa un resultado.

En este último servicio se encuentran los procedimientos convenidos, el cuál es un trabajo en donde se es contratado por un tercero, por algo que el cliente tiene interés en saber. En este caso, el auditor se limita a informar sobre un hecho en concreto. Posteriormente, son los usuarios del informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos aplicados y los hechos detectados. El uso de este informe es restringido, únicamente para quienes hayan acordado los procedimientos, esto para evitar malinterpretaciones de terceros que no conozcan el contexto. Por otra parte, la

independencia no es un requisito necesario en los encargos de procedimientos acordados, pero cuando esto ocurra debe ponerse de manifiesto en el informe de hechos concretos detectados. Esto significa que el procedimiento convenido es utilizado por la administración con fines más internos. Por tanto, el auditor se limita a entregar lo acordado con el cliente para obtener un resultado en específico.

Si lo que se requiere es para atestiguar, se debe solicitar al CPA el Servicio de Aseguramiento. Dicho esto, la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA 3000) trata de los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica que se tratan en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), respectivamente. En el caso de las certificaciones para la disminución de inventarios la norma indica que se debe solicitar al CPA como parte de los servicios de atestiguamiento (aseguramiento), ya que son informes para expresar una conclusión, es decir, el CPA da plena certeza, con documentación fehaciente. Por ejemplo, si la verificación que solicita el cliente es la destrucción deben estar presentes y se debe cotejar con la lista de materiales de todo lo que se está destruyendo, o bien, si la solicitud es una certificación de los registros contables por la disminución de inventarios deben constatar todos los registros contables con sus respectivos soportes.

Usualmente estas certificaciones de disminución de inventarios se utilizan para efectos tributarios, con el fin de presentar ante la Administración Tributaria el reconocimiento del crédito o débito fiscal. Este informe también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada.

2.2 MARCO CONCEPTUAL

2.2.1 Contabilidad Financiera

(Calleja Bernal, 2022, pág. 14) indica que “La Contabilidad Financiera es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, las transformaciones internas y otros eventos”.

2.2.2 Sistema de Información

“En sentido amplio, un sistema es un conjunto de componentes que interaccionan entre sí para lograr un objetivo común”. Siguiendo esta propuesta, podemos decir que un sistema es la organización de partes interactuantes e interdependientes que se encuentran unidas y relacionadas para formar una célula compleja (Coutiño, 2012).

SAP es un sistema de información. Tiene más de 40 años de experiencia en planificación de recursos empresariales en todas las industrias y tamaños de empresas, es una ERP, es decir, de planificación de recursos empresariales (por sus siglas en inglés: *Enterprise resource planning*), que ayuda a ejecutar procesos centrales en un único sistema para departamentos como finanzas, fabricación, recursos humanos, cadena de suministro, servicios, compras y otros (SAP, s.f.).

2.2.3 Retail

Hace referencia a la venta de productos al consumidor final. También conocido como comercio minorista. Como explican *Globalkam* Consultores: “se trata del último eslabón de la cadena de distribución comercial, que conecta con el mercado” (Globalkam, s.f.).

2.2.4 Inventario

(Cruz Fernández, 2017, pág. 10) Un inventario, sea cual sea la naturaleza de lo que contiene, consiste en un listado ordenado y valorado de productos de la empresa. El inventario, por tanto, ayuda a la empresa al aprovisionamiento de sus almacenes y bienes ayudando al proceso comercial o productivo, y favoreciendo con todo ello la puesta a disposición del producto al cliente.

Conforme lo establece la NIC 2, se entenderá por inventarios al conjunto de bienes propiedad del contribuyente, ya sea que se tengan para ser vendidos en el curso normal de operación, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

De acuerdo con la NIC 2, los costos de los inventarios comprenden aquellos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se incurren para darles su condición y ubicación actuales. Tal como se señala en la NIC, estos otros costos pueden ser costos indirectos no derivados de la producción o costos del diseño de productos. Asimismo, se menciona que se excluye del costo de inventarios a las cantidades anormales de desperdicio de materiales y otros costos de producción, los cuales deben ser reconocidos como gastos del periodo en el que se devenguen. Por lo tanto, se puede deducir que hay un reconocimiento tácito de cantidades normales de desperdicio de materiales y otros que sí formarían parte de los costos de inventarios.

2.2.5 Existencias de Inventario

(Cruz Fernández, 2017, págs. 11-12) Las existencias forman el *stock* de la empresa y pueden clasificarse según varios criterios, dentro de los cuales el más común en las empresas es el criterio contable. Según el Plan General Contable, Grupo tres, son: “activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en el proceso de producción o en forma de

materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios”.

Dentro de la clasificación que sigue el Grupo tres del Plan General Contable de las existencias, las más comunes en los inventarios son:

- Mercaderías. “Bienes adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformación”.
- Materias primas. “Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados”.
- Otros aprovisionamientos. “Forman parte de estas existencias los combustibles, repuestos, embalajes, envases, etc.”.
- Productos en curso. “Bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio”.
- Productos semiterminados. “Los fabricados por la empresa y no destinados normalmente a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior”.
- Productos terminados. “Los fabricados por la empresa y destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas”.

2.2.6 Mermas

(Bruzzi, s.f.) Se denomina merma a todas aquellas “pérdidas” que se producen a lo largo de la cadena de distribución y ventas en el mercado del *Retail*.

Si bien es cierto la merma puede ser diferente según la naturaleza del negocio y lo que sus políticas definan, en términos generales la merma es la diferencia entre el inventario físico y teórico. A continuación, se detallan algunos factores que pueden generarlas:

- Deficiencia en el control de existencias
- Hurto
- Manipulación

Así como existen varios factores, también es posible clasificar las mermas en dos grupos:

- **Mermas Conocidas:** Corresponden a las pérdidas de producto por daño físico, químico o en sus propiedades que son visiblemente notorios y de los cuales se conocen las causas que pueden provocarlo. Por ejemplo, vencimientos, roturas, no aptos, calidad, otros.
- **Mermas Desconocidas:** Corresponden a las pérdidas de producto ocasionados por diferencias en el *stock* de los cuáles se desconoce su origen. Por ejemplo, diferencias por errores administrativos, deficiencias en el control, robos, otros.

2.2.7 Destrucción de Inventario

Consta de la destrucción total de mercancías y/o productos terminados por, caducidad, pérdida de valor, deterioro, excedente de inventarios, por incumplimiento con las normas de calidad; o bien, cuando se determina que no salgan al mercado, de conformidad con lo establecido. Los negocios necesitan tomar un recuento de inventario físico a mano de todos los artículos, al obtener el resultado se hace un ajuste de inventario basado en la pérdida descubierta, esta pérdida representa la destrucción del inventario (Parreaguirre, 2021, pág. 31).

2.2.8 Normativa Fiscal

Son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios.

2.2.9 Impuesto al Valor Agregado

Es un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados, realizados en el territorio de la República (Ley de Impuesto al Valor Agregado, 2018).

Es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo, lo que significa que cuando una persona realiza la compra de un bien o servicio, paga este impuesto a una tarifa general del 13% o con alguna de las tarifas reducidas del 4%, 2% o 1% (Generalidades IVA, 2023).

Antes de pagar el IVA cobrado durante el mes, el contribuyente tiene la opción de deducir o descontar el IVA pagado (crédito fiscal) por los bienes o servicios que haya adquirido para la realización de su actividad económica (Generalidades IVA, 2023).

El impuesto que debe pagarse al fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal (Ley de Impuesto al Valor Agregado, 2018).

Débito fiscal (IVA cobrado) – Crédito Fiscal (IVA pagado) = Impuesto a pagar.

Cuando el crédito fiscal sea mayor que el débito en un periodo fiscal, la diferencia constituye un saldo del impuesto a favor del contribuyente que podrá compensarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 de esta ley (Ley de Impuesto al Valor Agregado, 2018).

El período del impuesto es mensual.

2.2.10 Impuesto Sobre la Renta

Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense (Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092, 2018).

El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley (Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092, 2018).

Según el artículo número cinco, la renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el periodo del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades lucrativas que indica la ley.

Según el artículo número siete, la renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad (Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092, 2018).

En el artículo número ocho, inciso f) establece como gasdo deducible: las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente (Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092, 2018).

El periodo del impuesto es de un año, contado a partir del primero de enero al 31 de diciembre de cada año, con las salvedades establecidas en la Ley del impuesto sobre la renta.

El Ministerio de Hacienda velará por la correcta aplicación y reglamentará el destino de las mermas y desperdicios que se produzcan en los procesos productivos señalados.

2.2.11 Conciliación Fiscal

Consiste en ajustar el resultado contable, sumando o restando partidas de ingresos y gastos que disminuyen o aumentan la base imponible del impuesto sobre las utilidades, según la Ley 7092 (Vargas, 2023).

Se parte de la utilidad o pérdida contable. A ella se le suman ingresos gravables que no hayan sido contabilizados y se le restan los ingresos no gravables que, aun cuando están en la contabilidad, deben excluirse de la base imponible del impuesto. Esto sucede porque no están sujetos o porque están exentos (Vargas, 2023).

En los gastos se debe sumar todos aquellos que están prohibidos de tratar como deducibles a efectos fiscales y se restan los gastos que, aún sin estar reconocidos en la contabilidad, son permitidos de deducir según la Ley del Impuesto sobre la Renta. Con los ajustes tributarios aplicados se llega a un resultado fiscal, que puede ser una pérdida o ganancia (Vargas, 2023).

Si es pérdida lo que corresponde es necesario contabilizarla para ser aprovechada en futuros períodos. Si es ganancia, es sobre esta que tendrá que calcular y pagar el impuesto (Vargas, 2023).

A los efectos del mejor control de la conciliación de la utilidad financiera y la base imponible del impuesto sobre las utilidades, los contribuyentes deberán aplicar la Norma Internacional de Contabilidad doce (NIC 12), para registrar el impuesto sobre renta diferido.

2.2.12 Contador Público Autorizado (CPA)

Profesional encargado por la ley de investigar la condición económica y las cuentas de las compañías y negocios, preparar los estados financieros de las empresas y de actuar como comisario de cuentas de ellas.

2.2.13 Certificación

Es un informe emitido por el Contador Público Autorizado.

El encargo de certificación siempre debe contar con claros procedimientos determinados de acuerdo con la materia por certificar, y con evidencia suficiente y adecuada en su documentación, para respaldar el contenido de lo certificado (Circular N.º 02-2022 -Requisitos Mínimos para Emitir un Informe de Certificación, 2022, pág. 5).

En un encargo de certificación, la persona CPA da fe de la certeza de la materia o elemento concreto que se indica en el informe que emite y que corresponde al ámbito de su conocimiento profesional, con respecto a lo que la persona CPA afirma que ha sucedido en su presencia o que ha realizado (Circular N.º 02-2022 -Requisitos Mínimos para Emitir un Informe de Certificación, 2022, pág. 6).

La certificación para efectos tributarios se establece en el artículo siete, inciso c, de la Ley N° 1038; esta se elabora para efectos de la Administración Tributaria y debe asegurar que ha contemplado los preceptos legales especiales vigentes en la materia. Se debe considerar que la razón limitativa que tienen estos fines debe ser consignada en el informe de la certificación de la siguiente forma: “Certificado para efectos tributarios”. (Circular N° 02-2022 -Requisitos Mínimos para Emitir un Informe de Certificación, 2022, pág. 6).

La certificación del monto por disminución del inventario es un documento en el cual el CPA certifica que el monto del inventario de una entidad ha sufrido una disminución que puede ser debida a deterioro, incendio, obsolescencia o robo de mercadería. Para ello, el CPA debe hacer una verificación formal de los elementos económicos que conforman la disminución del inventario. Las empresas, normalmente utilizaran estas certificaciones para efectos tributarios, administrativos o gerenciales, de allí que el CPA debe aplicar procedimientos que permitan por medio de la verificación y el cálculo determinar con suficiente razonabilidad los montos incurridos

por la disminución de inventario. (Circular N°15-2010 - Guía mínima para la emisión de la certificación del monto por disminución de inventarios, 2010, pág. 7).

2.2.14 Proceso

Es un conjunto de actividades que transforman entradas en salidas utilizando recursos y controles. La subdivisión que puede tener un proceso se denomina subproceso.

2.2.15 Procedimiento

De acuerdo con (Prieto Martín, 2017, pág. 72) “es una serie de pasos claramente definidos, que permiten trabajar correctamente disminuyendo la probabilidad de error, omisión o de accidente. También lo define como el modo de ejecutar determinadas operaciones que suelen realizarse de la misma manera”.

2.2.16 COSO

COSO se organizó en 1985 para patrocinar la Comisión Nacional sobre Informes Financieros Fraudulentos. (El Auditor Moderno, 2017) define COSO como una comisión que fue formada por cinco organizaciones de contadores y auditores de los Estados Unidos, que se llamó *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway* (Comité de Organizaciones Patrocinadoras de las Comisión *Treadway*), siendo estas organizaciones:

- La Asociación Americana de Contabilidad (AAA).
- El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).
- El Instituto de Auditores Internos (IIA).
- El Instituto de Contadores Gestión (IMA).
- Instituto de Ejecutivos Financieros (FEI).

Su primera publicación fue en 1992, ha sido una de las principales referencias en torno al control interno que utilizan las empresas. La estructura de COSO fue conformada por cinco componentes:

1. Ambiente de Control.
2. Evaluación de Riesgos.
3. Actividades de Control.
4. Información y Comunicación.
5. Supervisión.

En el 2004 se publicó el Marco Integrado de Gestión de Riesgos (ERM por sus siglas en inglés), conocido como COSO II o COSO ERM, el cual se convirtió en una herramienta para la identificación, evaluación y gestión del riesgo. COSO II amplió los componentes de cinco a ocho:

1. Ambiente de Control.
2. Establecimiento de Objetivos.
3. Identificación de Eventos.
4. Evaluación de Riesgos.
5. Respuesta a los Riesgos.
6. Actividades de Control.
7. Información y Comunicación.
8. Supervisión.

Para el año 2013, se publicó el Marco de Control Interno Integrado conocido como COSO 2013. Regresando a cinco componentes como en 1992, con la diferencia de los 17 principios relacionados.

Este marco se actualizó con el lanzamiento en 2017 de “Gestión de riesgos empresariales: integración con la estrategia y el desempeño”, que destaca la importancia de considerar el riesgo tanto en el proceso de establecimiento de estrategias como en el impulso del desempeño. Basado en su predecesor del 2004. Uno de los cambios significativos fueron los 23 principios presentados en el borrador, reduciéndolos a 20.

Tabla 1: Principios de COSO ERM 2017

Áreas	Principios				
Gobierno y Cultura	1. Ejercicios de Supervisión de Riesgos de la Junta.	2. Establece las estructuras operativas.	3. Define la cultura deseada.	4. Demuestra compromiso con los valores Fundamentales.	5. Atrae, desarrolla y retiene individuos capaces.
Estrategia y Definición de Objetivos	6. Analiza el contexto de negocios.	7. Define el apetito de riesgo.	8. Evalúa estrategias alternativas.	9. Formula objetivos de negocios.	
Desempeño	10. Identifica riesgos.	11. Valora la severidad de los riesgos.	12. Prioriza los riesgos.	13. Implementa las respuestas ante los riesgos.	14. Desarrolla la visión de la cartera.
Análisis y Revisión	15. Evalúa cambios importantes.	16. Evaluación de los riesgos y el desempeño.	17. Busca mejorar la gestión de riesgos empresariales.		
Información, Comunicación	18. Aprovecha la información	19. Comunica la información	20. Elabora reportes de		

y Presentación de Informes	y la tecnología.	sobre los riesgos.	riesgos, cultura y desempeño.		
-----------------------------------	------------------	--------------------	-------------------------------	--	--

Fuente: *Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission COSO, 2021.*

En 2023, COSO emitió una guía complementaria para que las organizaciones logren un control interno efectivo sobre los informes de sostenibilidad (ICSR), utilizando el Marco Integrado de Control Interno (ICIF) de COSO, reconocido mundialmente.

2.2.17 Control Interno

Según (Ley General de Control Interno N° 8292, 2002) y COSO, el Control Interno es un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento.

2.2.18 Componentes de Control Interno

El Control Interno consta de cinco componentes integrados explicados a continuación:

1. Ambiente de Control Interno: Consiste en el establecimiento de un entorno que estimule e influencie la actividad del personal con respecto al control de sus actividades.

Tabla 2: Factores de Ambiente de Control

Factores de Ambiente de Control
La integridad y los valores éticos.
El compromiso a ser competente.
Las actividades de la junta directiva y el comité de auditoría.
La mentalidad y estilo de operación de la gerencia.

La estructura de la organización.
La asignación de autoridad y responsabilidades.
Las políticas y prácticas de recursos humanos.

Fuente: (Estupiñan, 2021)

2. Evaluación de Riesgos: Es la identificación y análisis de los riesgos relevantes para lograr los objetivos y es la base para determinar la forma en que tales riesgos deben mejorarse.

Tabla 3: Técnicas de Evaluación de Riesgos

Técnicas de Evaluación de Riesgos	
Análisis de GESI	Gubernamentales o políticas, económicas, sociales, informáticas o tecnológica.
Análisis de FODA	Internas: Fortalezas y Debilidades. Externas: Oportunidades y Amenaza.
Análisis de Vulnerabilidad	Riesgos del país, crédito, mercado, jurídico, auditoría, etc. Proveedores, clientes, competencia, productos sustitutos, competidores potenciales.
Análisis Estratégico de las cinco fuerzas	1. Nuevos competidores, 2. Clientes, 3. Proveedores, 4. La Competencia y 5. Productos Sustitutos.
Análisis del perfil de capacidad de la entidad	Infraestructura productiva y capacidad de inventario y de distribución confiable y oportuna.
Análisis del manejo de cambio	Proceso de análisis del riesgo e información actualizada para identificar los cambios.

Fuente: (Estupiñan, 2021)

3. **Actividades de Control:** Son realizadas por la gerencia y demás personal de la organización para cumplir diariamente con las actividades asignadas. Estas actividades están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos. Desarrollados a través de la organización, que garantizan el cumplimiento de las directrices de la gerencia y la administración adecuada de los riesgos, a fin de cumplir los objetivos. Incluyen actividades preventivas, de detección y correctivas.

Tabla 4: Actividades de Control

Actividades de Control	
Aprobaciones y Autorizaciones	Análisis de registros de información.
Reconciliaciones	Verificaciones.
Segregación de funciones	Revisión de desempeños operacionales.
Salvaguarda de activos	Seguridades físicas.
Indicadores de Desempeño	Revisiones de informes de actividades y desempeño.
Fianzas y Seguros	Controles sobre procesamiento de información.

Fuente: (Estupiñan, 2021)

4. **Información y Comunicación:** Para poder controlar una entidad y tomar decisiones correctas respecto a la obtención, el uso y la aplicación de los recursos es necesario disponer de información adecuada y oportuna. Los estados financieros constituyen una parte importante de esa información y su contribución es incuestionable.

Tabla 5: Sistemas de Información

Sistemas de Información	
Sistemas de apoyo a iniciativas estratégicas.	Sistemas en línea proveedor-cliente.
	Sistemas en línea en los bancos.
Sistemas integrados con las operaciones, que soportan las fases de la operación.	Sistemas de manufactura.
	Sistemas de inventario.

Fuente: (Estupiñan, 2021).

5. Supervisión y Monitoreo: Proceso diseñado para verificar la vigencia, calidad y efectividad del sistema de control interno de la entidad, incluye las siguientes actividades: Buen criterio administrativo interno, Supervisión independiente o auditoría externa. Autoevaluaciones y revisiones de la gerencia., Supervisión a través de la ejecución de operaciones. El resultado de la supervisión, en términos de hallazgos (deficiencias de control y oportunidades de mejoramiento de control) se informan a los niveles superiores (la gerencia, los comités o la junta directiva).

2.2.19 Gestión de Riesgos

(PricewaterhouseCoopers LLP, 2009) en su resumen ejecutivo define gestión de riesgos como: “Es un proceso efectuado por el consejo de administración de una entidad, su dirección y restante personal, aplicable a la definición de estrategias en toda la empresa y diseñado para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la organización, gestionar sus riesgos dentro del riesgo aceptado y proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos.”

2.3 MARCO CONTEXTUAL

2.3.1 Historia de la empresa

La historia de Musmanni comienza en 1902, cuando Nicolás y Teresa Musmanni se mudan a Costa Rica e instalan una fábrica de pasta con tradición italiana en el edificio el Progreso. 27 años después en 1929, Domingo Musmanni abre la fábrica de fideos y panadería en la Avenida Central con la mejor tecnología en manufactura de Centroamérica y Suramérica, incursionando así en el negocio de panadería, bajo el nombre de Musmanni Hermanos (Florida Ice and Farm Company, 2022).

De 1930 a 1970, varias generaciones de la familia Musmanni, construyeron los valores de la marca y conservan la frescura y calidad de los productos de panadería. En 1970, Franco asumió el negocio “Musmanni Hermanos” luego de estudiar panadería en Estados Unidos y manejar el negocio “Panadería Pinova”. En 1990, se da la apertura en la planta de producción y oficinas centrales en la Uruca, San José. En 1995, inicia el proceso de franquiciar la marca, incluso con presencia en Panamá y Nicaragua. Todo eso gracias a la tecnología y el proceso de pan crudo-congelado y la red de distribución. Ese mismo año se implementa también el sistema de autoservicio (Florida Ice and Farm Company, 2022).

Posterior a esto, deciden cambiar el nombre al que se conoce hoy en día, Musmanni. Manteniendo un poco sus raíces italianas, la marca ha logrado trazar un amplio legado, abriéndose camino entre el pueblo costarricense (Florida Ice and Farm Company, 2022).

En 2011, Musmanni se incorpora a la familia FIFCO expandiendo la presencia y llevando a más hogares productos frescos y de calidad encabezados por el reconocido pan “melcochón”. De esta manera FIFCO ingresó al negocio *Retail* a través de la adquisición de la cadena de panaderías. En 2017, la marca experimenta un refrescamiento total de su imagen y de sus tiendas, demostrando

su capacidad de adaptarse al mercado y al gusto de los consumidores. En 2018, celebraron su expansión local con 200 tiendas Musmanni por todo el territorio de Costa Rica, diversificando su portafolio con más productos y opciones para el consumidor, así como con el fortalecimiento de líneas de producto estrella, como son sus pasteles. (Florida Ice and Farm Company, 2022)

En el 2022 FIFCO trascendió evolucionando la estrategia y metas de sostenibilidad al modelo ESG de clase mundial.

2.3.2 Ubicación y Tamaño de la Empresa

Su principal sede se encuentra en la Uruca, San José, Costa Rica. Musmanni cuenta con más de 200 panaderías en el país. FIFCO está compuesto por 5 181 colaboradores y 2 292 accionistas de los cuales ninguno posee más del 10% de las acciones totales de la compañía.

2.3.3 Propósito Corporativo

“Compartimos con el mundo una mejor forma de vivir”, revelado en el año 2014, captura la magia de la empresa y se convierte en esa fuerza movilizadora que impulsa a la organización hacia una mejor forma de operar, da sentido al porqué y busca una conexión más profunda con los diferentes públicos con los que se relacionan (Reporte Integrado, 2022).

2.3.4 Modelo de Negocios

Desde el año 2008 operan bajo una estrategia de triple utilidad, es decir, buscan la creación de valor económico, social y ambiental de forma simultánea. FIFCO apuesta a una evolución de su estrategia al adoptar un nuevo marco conceptual de indicadores Ambientales, Sociales y de Gobernanza, (también conocido como ESG por sus siglas en inglés) temas abordados y gestionados desde hace más de catorce años, siempre en búsqueda de una mejora continua (Reporte Integrado, 2022).

2.3.5 Unidades de Negocio

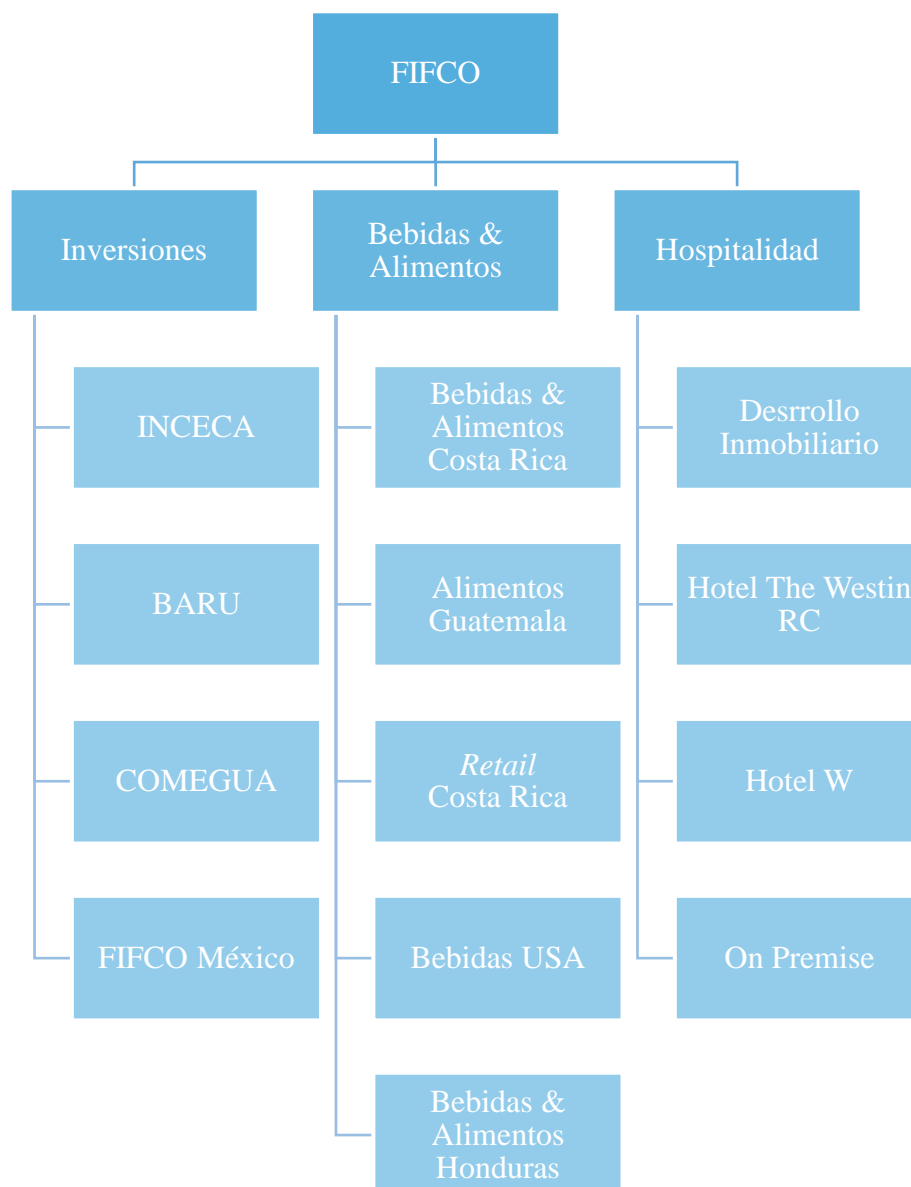
Florida Ice and Farm Company cuenta con tres principales unidades de negocio. En el caso de Comapan, S.A se encuentra en la unidad de Bebidas & Alimentos como negocio *Retail*.

Inversiones: Inversiones en la producción de envases y negocios cerveceros en Centroamérica.

Bebidas & Alimentos: Compuesta por Unidad de Bebidas y Alimentos Centroamérica, *Retail* y USA.

Hospitalidad y Desarrollo Inmobiliario: Proyectos de hospitalidad en Costa Rica, entre otros.

Figura 1: Unidades de Negocio de la empresa FIFCO, Flores de Heredia, Costa Rica.



Fuente: Elaboración Propia.

2.3.6 Gobierno Corporativo

El gobierno corporativo es el conjunto de normas, principios y procedimientos que regulan la estructura y el funcionamiento de los órganos de gobierno de una empresa. En concreto, establece las relaciones entre la junta directiva, el consejo de administración, los accionistas y el resto de las partes interesadas, y estipula las reglas por las que se rige el proceso de toma de decisiones sobre la compañía para la generación de valor (FIFCO, s.f.).

En esta sección podrá encontrar documentos asociados a la gestión del Gobierno Corporativo de la empresa Comapan, S.A.

Código de Gobierno Corporativo: en el año 2009 la compañía adopta el Código Voluntario de Gobierno Corporativo de la Bolsa Nacional de Valores. Para el año 2017 la compañía establece su propio Código de Gobierno Corporativo, el cual es de cumplimiento obligatorio para la organización y todo su personal. En él se establece el sistema mediante el cual la empresa es dirigida bajo los principios de transparencia, rendición de cuentas y sostenibilidad (FIFCO, s.f.).

Código de Ética: El Código de Ética y Conducta rige los lineamientos y acciones que la empresa espera de los públicos internos que mantienen una relación comercial con la compañía; por lo tanto, aplica para todas las subsidiarias, departamentos y colaboradores y es compartido con los proveedores. En el 2017 se lanza una versión actualizada de este código (FIFCO, s.f.).

Estados Financieros: Con la finalidad de que los inversionistas y públicos de interés tengan acceso a la información financiera de la compañía, la empresa presenta de manera trimestral los Estados Financieros Interinos y anualmente los Estados Financieros Auditados (FIFCO, s.f.).

Objetivos: Comapan, S.A. tiene un mapa estratégico definido con base en la nueva estrategia de sostenibilidad ESG de cara al año 2025 (FIFCO, s.f.).

Titularidad de las Acciones: Actualmente, no emite acciones para colocar en el mercado accionario. A la fecha, ningún accionista por sí solo o por interpósita persona, tiene más del 10% de las acciones en circulación (FIFCO, s.f.).

Transacciones con partes relacionadas: Las buenas prácticas de Gobierno Corporativo enfatizan en la adecuada administración de las entidades, en la prevención y gestión de conflictos de intereses, en la transparencia y rendición de cuentas; es por ello por lo que la empresa revela en

la nota 25 de los Estados Financieros, el detalle de las transacciones con partes relacionadas (FIFCO, s.f.).

Política de Calidad e Inocuidad: A través de sus sistemas de Gestión de Calidad e Inocuidad Alimentaria se compromete a:

- Elaborar, almacenar y distribuir productos inocuos, auténticos y de calidad.
- Mantener personal y proveedores competentes e involucrados.
- Promover su cultura de calidad e inocuidad.
- Cumplir con los requisitos legales y normativas aplicables.
- Establecer comunicación eficaz con todas las partes interesadas.
- Asegurar la Mejora Continua.

Política de remuneración: las políticas de compensación se han establecido conforme a los diferentes niveles de la estructura organizacional. A nivel de Junta Directiva, se tiene establecido un sistema de dietas únicamente. En lo que corresponde al nivel gerencial (directores de unidades estratégicas de negocios) y gerentes, el plan general de remuneración establece un esquema compuesto principalmente de salario base, seguro médico y de vida y gratificación anual por el logro de objetivos, en efectivo y en acciones. Las acciones que se utilizan en el plan de compensación por logros obtenidos se compran en el mercado secundario. Este esquema funciona como un plan de retención, debido a que las acciones se asignan a los beneficiarios en un plazo de cuatro años (FIFCO, s.f.).

Reportes Integrados: En línea con las acciones de ética y transparencia con sus públicos de interés, la empresa comparte y rinde cuentas anualmente sobre los resultados económicos, sociales y ambientales durante cada periodo fiscal (del primero de enero al 31 de diciembre) a través de los Reportes Integrados. Estos reportes siguen los lineamientos del Consejo Internacional

de Reportes Integrados y la metodología de Estándares del *Global Reporting Initiative* (FIFCO, s.f.).

Prospecto: Constituye la principal herramienta con que cuentan los inversionistas para tomar sus decisiones de inversión, brindando características principales sobre las emisiones, la información relevante relativa a la actividad de la compañía, a su condición financiera y a sus administradores, así como los riesgos asociados a la oferta, su industria y el entorno (FIFCO, s.f.).

A continuación, se detallan los órganos que conforman la empresa:

Junta Directiva

Órgano conformado por ocho miembros como presidente, vicepresidente, secretario, tesorero, vocal uno, vocal dos, vocal tres y fiscal.

Comité Técnico de Auditoría y Riesgos

Se encarga de velar por el cumplimiento del programa anual de la auditoría corporativa y de los riesgos empresariales y de velar por el buen cumplimiento de la normativa interna y externa aplicable a la compañía. Este comité se reúne al menos una vez cada tres meses y es conformado por tres miembros (FIFCO, s.f.).

Comité Técnico de Gestión de Capital Humano

Establece las políticas específicas sobre remuneración y otros beneficios que se otorgan a miembros de la Junta Directiva y ejecutivos. Dichas políticas pueden considerar aspectos tales como las metas, el desempeño individual y el desempeño de la Compañía en general, esto bajo un formato de *Balanced Score Card* (BSC), metodología que pondera el cumplimiento de metas y métricas en materia económica, comercial, social interna, voluntariado, proyectos de inversión social e indicadores de impacto ambiental. Este comité se reúne al menos una vez al año y es conformado por cuatro miembros (FIFCO, s.f.).

Comité Ejecutivo

El Comité Ejecutivo está conformado por nueve directores; quienes representan las áreas de la compañía (FIFCO, s.f.).

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

3.1 ENFOQUE

Dada la naturaleza de la investigación se requiere de una fase cualitativa, la cual incluye entrevistas, análisis e indagación del proceso y procedimientos de mermas de la empresa Comapan, S.A. con el objetivo de considerar la información al alcance, así como la directriz regulatoria. De esta manera, el enfoque seleccionado para la presente investigación es cualitativo, dando la posibilidad de tener un mejor entendimiento del proceso y mayor éxito al presentar resultados.

3.2 ALCANCE

Para la presente investigación el alcance es descriptivo, ya que el propósito de la investigación es el análisis e interpretación del proceso actual de mermas, las políticas de la empresa y, además, se pretende complementar ésta con los procedimientos de control interno vigentes, así como considerarla una fase previa a la implementación de cualquier cambio, en caso de ser necesario.

3.3 DISEÑO

El diseño de la investigación que se ha determinado es no experimental - transversal, método que se desarrolla en la investigación para observar variables en su ambiente natural con el fin de analizarlas sin existir manipulación deliberadamente en ellas. Los datos serán recolectados en un solo momento, en el segundo semestre del 2023 para la empresa Comapan, S.A.

Para el enfoque cualitativo es de investigación - acción ya que se centra en aportar información que guíe la toma de decisiones para el proceso de mermas de la empresa Comapan, S.A.

Tal como indica Hernández – Sampieri, su precepto básico es que debe conducir a cambiar y por lo tanto este cambio debe incorporarse en el propio proceso de investigación. Se indaga al mismo tiempo que se interviene.

3.4 UNIDAD DE ANÁLISIS U OBJETO DE ESTUDIO

3.4.1 Población

La población de esta investigación son los colaboradores de la empresa Comapan, S.A. que intervienen en el proceso de mermas de inventarios de las tiendas de *Retail*, así como el personal del área de Impuestos y Contabilidad.

3.4.2 Tipo de muestra

En la presente investigación, se utiliza una muestra no probabilística, ya que la muestra fue definida intencionalmente con base al conocimiento y relación que tienen con el proceso, de manera que su participación sea provechosa y necesaria para realizar la investigación.

3.4.3 Criterios de inclusión y exclusión

Tabla 6: Criterios de Inclusión y Exclusión

Criterios de inclusión	Criterios de exclusión
Colaboradores de la empresa Comapan, S.A.: Gerentes de Contabilidad e Impuestos, Coordinadores de Control de Inventario, Administradores de punto de venta y personal de bodega y logística.	<i>Outsourcing</i> . Coordinadores de Control de Inventario, y personal de bodega y logística de otras empresas que pertenecen al grupo FIFCO.

Fuente: Elaboración propia

3.4.4 Consideraciones éticas

La presente investigación cuenta con el consentimiento y aprobación de la empresa en estudio. La aplicación de los instrumentos de recolección de información se realizará por medio de entrevistas debidamente informadas y con el consentimiento de los colaboradores elegidos en la muestra. Tal como se informa en el cuestionario la información brindada por cada uno de ellos será utilizada únicamente para efectos educativos de esta investigación. Por otra parte, se reserva el uso del nombre de las personas, es por ello por lo que se utilizará únicamente el nombre del cargo laboral que ejercen dentro de la compañía.

3.5 INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

Para la presente investigación se utilizarán distintos instrumentos de recolección, debidamente detallados a continuación:

3.5.1 Observación

La técnica de observación será utilizada con el fin de revisar los datos registrados en el sistema contable de la empresa Comapan, S.A. Entre los criterios que serán observados se encuentran:

- Ajustes de mermas conocidas.
- Ajustes de mermas desconocidas.
- Documentación de respaldo.

3.5.2 Entrevista

Este método será utilizado con el fin de crear un espacio de conversación con el equipo de Contabilidad y Control de Inventarios. Se seleccionaron dos colaboradores; el Gerente de Contabilidad y el Gerente de Control de Inventarios. Se ha diseñado una guía semiestructurada,

con el fin de conocer las impresiones de los entrevistados, su aplicación será en dos espacios, uno presencial y otro por medio de la herramienta tecnológica *Microsoft Teams*.

3.5.3 Cuestionario

Se utilizará como herramienta para obtener el criterio técnico y opinión del área de Impuestos para lo cual se seleccionaron dos colaboradores; un colaborador Gerencial y un Analista. El cuestionario cuenta con diez preguntas abiertas y su aplicación será por medio de un archivo de *Microsoft Word* cargado por medio de la herramienta tecnológica *Microsoft Teams*.

3.5.4 Revisión Documental

Se realizará una revisión de la jurisprudencia y documentos asociados según la recomendación por parte de la administración.

3.6 VARIABLES O CATEGORÍAS

Objetivo Específico 01	Examinar las consideraciones para el tratamiento de mermas de la normativa tributaria vigente sobre el Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta con respecto al manejo de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.				
Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensión	Indicadores	Instrumento
Tratamiento de mermas de la normativa tributaria vigente sobre el Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta.	Son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder	Principios legales sobre mermas presentes en ambas normas.	Cualitativa nominal.	Compendio de los principios tributarios sobre mermas en ambas normas.	Tabulación de normativa.

	beneficios tributarios.				
Objetivo Específico 02	Identificar el proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.				
Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensión	Indicadores	Instrumento
Procesos contables para el manejo de mermas.	Es un conjunto de actividades que transforman entradas en salidas utilizando recursos y controles.	Identificación de los procesos contables aplicados.	Cualitativa nominal.	Descripción de procesos contables usados.	Tabulación de los procesos contables.
Objetivo Específico 03	Construir un formato estándar para preparar la información requerida para fines fiscales del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.				
Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensión	Indicadores	Instrumento
Formato estándar.	Un formato se refiere a la forma o estructura específica de un documento, archivo o información. Estándar se refiere a que sirve como tipo, modelo, norma, patrón o referencia.	Diseño del proceso contable a aplicar.	Cualitativa nominal.	Propuesta con: 1. Nombre (título) de la propuesta. 2. Institución, organización o población en la cual se desarrollará. 3. Objetivo general y específicos de la propuesta (distintos a los de la tesis). 4. Cronograma de actividades y	Entrevistas a los colaboradores involucrados.

				responsables (Gráfico de Gantt). 5. Presupuesto necesario para su implementaci ón (incluir tipo de moneda). 6. Descripción detallada de las fases de la propuesta. 7. Referencias.	
--	--	--	--	--	--

Fuente: Elaboración Propia

3.7 ESTRATEGIA DE ANÁLISIS DE LOS DATOS

Una vez aplicados todos los instrumentos de recolección de información descritos anteriormente, se procederá a analizar la información.

Primeramente, la información analizada por medio de la técnica de observación se verá reflejada en las conclusiones y recomendaciones de la investigación.

Las entrevistas semi estructuradas y los resultados del cuestionario se presentarán mediante un resumen con las anotaciones con las principales preguntas y respuestas dadas por los entrevistados, resaltando los puntos relevantes y de interés de esta investigación, que permitan emitir conclusiones y recomendaciones.

Finalmente, en el caso de la información obtenida por medio de la revisión documental, será incluida dentro de los resultados como parte de la evidencia que permita sustentar la investigación.

CAPÍTULO IV: RESULTADOS

4.1 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS MERMAS SEGÚN NORMATIVA VIGENTE

Con el objeto de que la ciudadanía conozca la legislación y la jurisprudencia administrativa tributaria que emite el Tribunal Fiscal Administrativo, la Dirección General de Tributación y sus dependencias, ponen a disposición de los usuarios la documentación necesaria en el Sistema Costarricense de Información Jurídica. Entre los documentos a publicar se encuentra la jurisprudencia administrativa, las consultas tributarias, directrices, resoluciones generales, criterios institucionales, leyes, entre otros.

De acuerdo con la revisión documental realizada, es necesario repasar algunos informes asociados directa o indirectamente al objeto en estudio.

4.1.1 Criterio interpretativo sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera respecto a la Normativa Tributaria Resolución DGT-R-029-2018

El artículo 128 del Código Tributario establece la obligación que tienen los contribuyentes de llevar los registros financieros, contables y de cualquier otra índole, cumpliendo con los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias o, en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, en adelante NIIF, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en adelante CCPCR, siempre que éstas últimas no supongan oposiciones a las leyes tributarias y en caso de conflicto entre ellas, para fines impositivos, prevalecerá lo dispuesto en la normativa tributaria.

De acuerdo con el artículo número dos Integración de la Norma Contable, en caso de autoconsumo, el Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, establece que el

hecho generador ocurre en la fecha de que las mercaderías se retiran de la empresa, entendiéndose que son retiradas del inventario.

El Artículo número seis Inventarios, establece el tratamiento fiscal que se deberá cumplir en cada caso. A continuación, se detallan algunos de ellos que podrían asociarse al objeto de estudio.

1. Valuación de inventarios:

La valuación de inventarios se realizará de conformidad con el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N° 18445-H de nueve de setiembre de 1988 y sus reformas.

2. Destrucción robo o hurto de mercancías:

Cuando los faltantes de mercancías sean producto de robos, hurtos o destrucciones, y puedan ser justificados satisfactoriamente, a criterio de la Administración Tributaria, a través de documentos fidedignos y válidos, se considerarán tales faltantes como no usados ni consumidos por el contribuyente. Por lo anterior, si los faltantes de inventario están debidamente justificados no se podrá considerar como autoconsumo y no se consideran débito para efectos del impuesto general sobre las ventas.

En caso de robo, hurto o destrucción de mercancías que posean los documentos de respaldo pertinentes que así lo justifiquen; los créditos pagados por la compra de esos artículos son procedentes y el contribuyente no debe realizar la devolución de estos.

En estos casos, se debe aportar las pruebas idóneas, entre las cuales es necesaria la certificación de un Contador Público Autorizado independiente para determinar el valor contable de la mercadería faltante.

3. Autoconsumo

Se considera venta, según la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, el uso o consumo por el contribuyente de mercancías o servicios gravados.

El hecho generador ocurre en la fecha de que las mercaderías se retiren de la empresa, entendiéndose que son retiradas del inventario, según el Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas. La base sobre la cual se determina el débito fiscal es el precio de adquisición o de costo de la mercancía o servicio, según corresponda.

4. Faltantes injustificados

Los faltantes de inventario se deben valorar sobre el precio normal de venta de las mercancías y no sobre el precio de adquisición o costo de la mercancía, es decir si existe un faltante de mercancía y no existen pruebas que demuestren a qué se debe el faltante, se presume que la mercancía fue vendida al precio normal de venta y por lo tanto se da el hecho generador del impuesto. Si no consta que la mercancía fue destruida, robada, hurtada o auto consumida, se debe considerar como un faltante de mercancía gravada, según lo dispone el Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Por lo que se estaría ante un hecho generador, y es procedente el cobro del impuesto en mención con base al precio normal de venta de la mercancía.

4.1.2 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N°9635

En el año 2018 Costa Rica publicó La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N°9635, esta reforma tiene cuatro componentes que incluyen reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, crea el Impuesto al Valor Agregado, ajusta salarios y beneficios de los funcionarios públicos y también crea una regla de responsabilidad fiscal.

La incorporación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), deroga el Impuesto de Ventas, vigente en ese momento desde 1982. Por otra parte, el impuesto a las utilidades sufre

varios cambios, entre ellos el establecimiento de una renta dual en el impuesto sobre renta que consiste en gravar las rentas procedentes de las actividades lucrativas, a una tarifa progresiva, y las rentas de capital, a una tarifa uniforme.

4.1.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta N°7092

La Ley del Impuesto Sobre la Renta N°7092 fue emitida en 1988, reformada recientemente a través de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. En el artículo número ocho Gastos deducibles establece una lista de gastos que son deducibles de la renta bruta, específicamente en el inciso r) dictamina como gasto deducible las pérdidas por destrucción de bienes, por incendio, por delitos en perjuicio de la empresa, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por los seguros, lo cual incluye las destrucciones de inventarios.

4.1.4 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta Decreto N°43198

El 17 de diciembre del 2021 se publicó un nuevo Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto N°43198-H. El nuevo decreto se emitió con el fin de contar con un reglamento que, a partir de una nueva numeración del articulado, contenga de forma coherente la normativa reglamentaria implementada con la reforma fiscal Ley N°9635 y la normativa reglamentaria anterior a dicha reforma que continúa vigente a la fecha.

Todos los meses los inventarios deberán ser valuados según los métodos establecidos en la NIC dos: PEPS (primeros en entrar, primeros en salir) o costo promedio ponderado. Fiscalmente se aceptan dos métodos adicionales según lo establece el Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta; se acepta el método minorista y la identificación específica de costos individuales para los productos que no son intercambiables entre sí.

En el artículo número 17 Costos y Gastos deducibles, las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo número dos de la Ley, tienen derecho a deducir de su

renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo número ocho de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades. Son deducibles de la renta bruta:

Las pérdidas por destrucción de bienes a que alude el artículo número ocho inciso r) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que acontezcan con motivo de incendio, de actuaciones delictivas, eventos de caso fortuito o fuerza mayor, en perjuicio del contribuyente y siempre que tales hechos se demuestren mediante una certificación de un Contador Público sustentado en prueba fehaciente.

Los costos, gastos y erogaciones deberán estar respaldados por comprobantes electrónicos, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, y acordes con las condiciones y requisitos que ésta defina. La Administración Tributaria queda ampliamente facultada para calificar tales costos, gastos y erogaciones y aceptar su deducción total o parcial, así como para rechazar las partidas no justificadas.

4.1.5 Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) N°6826

El Impuesto General sobre las Ventas es un impuesto que se debe pagar al Fisco y recae sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de algunos servicios, específicamente indicados en la Ley N°6826 emitida en 1982. Esta norma fue reformada parcialmente en forma íntegra en la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N°9635.

El Título I: Ley del Impuesto al Valor Agregado, Capítulo IV: Base Imponible, artículo número 19: Exclusiones y restricciones del crédito fiscal, establece que entre los bienes y servicios que no darán derecho a crédito fiscal se encuentran los alimentos, bebidas y el tabaco salvo que sean objeto de venta o alquiler por contribuyentes dedicados con habitualidad a tales operaciones,

o que el importe de estos tuviera la consideración de costo o gasto fiscalmente deducible a efectos del impuesto sobre la renta.

En el artículo número 26: Crédito fiscal en operaciones sujetas a tarifa reducida, decreta que en el caso de las operaciones sujetas al tipo reducido a que se refiere el artículo número once de esta ley, el crédito fiscal será el que resulte de aplicar el tipo reducido a la base imponible del impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones sujetas al tipo reducido.

4.1.6 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado Decreto N°41779

El artículo número 28: Exclusiones y restricciones objetivas del crédito fiscal. Es clara al complementar lo escrito en la ley: no dará derecho a crédito fiscal la adquisición de los bienes y servicios que se indican en el último párrafo del numeral 2) del artículo número 19 de la Ley, salvo que estos sean objeto de venta o alquiler por contribuyentes dedicados con habitualidad a tales operaciones, o que el importe de estos tuviera la consideración de costo o gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre las Utilidades.

Se entenderá como costo o gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre las Utilidades, aquel que sea necesario, útil y pertinente para producir la utilidad o beneficio, en los términos que establece el artículo número siete de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cabe mencionar, que para que proceda el reconocimiento del crédito fiscal, este debe reflejarse en la autoliquidación del impuesto que presenten los contribuyentes en su declaración.

4.1.7 Procedimiento para la Destrucción de Mercancías Decreto N° 34488

Este decreto está estrictamente relacionado con la destrucción de mercancías en el espacio aduanero. Sus lineamientos son de gran relevancia para conocer el debido proceso y trámite que rige en otros órganos de administración tributaria.

De manera particular pero limitativa, dentro de las clases de mercancías que tendrán dicho tratamiento se encuentran:

Alimentos: desechos ordinarios que deben disponerse en rellenos sanitarios debidamente autorizados por el Ministerio de Salud.

4.1.8 Procedimiento Destrucción de Mercancías en Custodia de los Depositarios Aduaneros y Bodegas de Aduanas MH-DGA-PRO08-PCD-002

El procedimiento MH-DGA- MH-DGA-PRO08-PCD-002 "Destrucción de Mercancías en Custodia de los Depositarios Aduaneros y Bodegas de Aduanas" fue emitido por la Dirección General de Aduanas el 19 de junio del 2023, es de acatamiento obligatorio para los funcionarios del Servicio Nacional de Aduanas, los Depositarios Aduaneros y Bodegas de Aduanas que intervienen en el procedimiento de destrucción de mercancías bajo control aduanero. A pesar de que la empresa en estudio es privada e independiente a esta institución es importante considerar algunos puntos de este como conocimiento general de estos procedimientos.

Por ejemplo, la actividad cinco punto doce menciona que es necesario verificar contra el listado de mercancías para destrucción, que la cantidad asociada al movimiento de inventario coincida con la que se encuentra físicamente etiquetada con el movimiento de inventario específico. Es decir, aplicando este párrafo a la situación de la empresa, el Contador Público Autorizado debería llevar a cabo esta tarea como personal a cargo de dar fe la destrucción de los materiales.

4.1.9 Consulta amparada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios DGT-064-2022

Criterio de la Dirección General:

Una vez analizados los hechos indicados en el escrito de consulta DGT-064-2022, la Dirección General le indica que:

“Existe normativa y reiterados criterios de esta Dirección, en donde se ha establecido que, cuando se sustituye un producto dado en garantía por uno nuevo, como es el caso que expone, no se produce el hecho generador del IVA, por cuanto no se considera una nueva venta, de tal forma que su representada no debe emitir una nueva factura ni cobrar el IVA por la restitución del bien. En cuanto a la aplicación del crédito fiscal en situaciones similares, debe aclararse que, el mismo se origina por IVA soportados, como por ejemplo, en el caso de las importaciones que realiza de los bienes, y que, en el caso concreto se aplicaría cuando las destrucciones de inventario estén debidamente respaldadas con pruebas idóneas y que no se consideren como artículos auto consumidos o vendidos por el contribuyente, así no deben ser objeto de devolución por parte del contribuyente, siempre que se presente la certificación respectiva de un Contador Público Autorizado. Por otra parte, en cuanto a la nota de crédito del proveedor extranjero, se infiere que de esta manera reversa o reduce el monto de cuentas por pagar, las cuales se basan en la facturación emitida por el Proveedor. Todo lo anterior, se fundamenta en el siguiente análisis.

Por otra parte, es importante indicar que las destrucciones de inventario que estén debidamente respaldadas con pruebas idóneas no se consideran como artículos auto consumidos o vendidos por el contribuyente y, por ende, no se encontrarían gravados con el IVA; y los créditos pagados por la compra de ese producto no deben ser objeto de devolución por parte del contribuyente, siempre que se presente la certificación respectiva de un Contador Público Autorizado.

Así, se reitera que cuando retire de su inventario el artículo que repone el producto dañado, no ocurre el hecho generador del IVA, por no configurarse la venta como tal. Asimismo, en lo que

respecta al artículo dañado, el IVA pagado en la importación podrá ser acreditado, y solamente cuando exista documentación en la cual conste que se descarga el producto del inventario por destrucción, caso contrario, el IVA acreditado debe ser objeto de devolución por parte de su representada.”

4.1.10 Adición y aclaración al oficio DGT-873-2021 del 29 de julio de 2021, DGT-1015-2021

Criterio de la Dirección General:

Una vez analizados los hechos indicados en el escrito de solicitud de adición y aclaración al oficio DGT-873-2021 del 29 de julio de 2021, la dirección indica lo siguiente:

“Esta Dirección General considera que, al configurarse el hecho generador en la primera venta del bien, es sobre este producto que procede la aplicación del crédito fiscal; no es aplicable el crédito fiscal del producto nuevo que sustituye al dañado, por cuanto no hubo una venta de tal artículo, ello con base en el siguiente análisis.

En el oficio DGT-873-2021 se le indicó que, cuando se sustituye un producto dado en garantía por uno nuevo, no se produce el hecho generador del IVA al no estar la sustitución tipificada como tal. Así las cosas, al configurarse ese hecho generador en la primera venta del bien, se aclaró que, no puede ni procede la anulación de esta factura.

Además, se agregó en el citado oficio que el crédito fiscal aplicado por el producto nuevo que sustituye al dañado no procede (por cuanto no hubo una venta de tal bien), y la aplicación que se hubiera realizado del mismo, se le debe reintegrar al fisco. En tal caso, el costo de adquisición del producto nuevo resulta un gasto deducible por considerarse necesario para la generación de renta gravable.

Sobre el particular, también se aclaró que, la aplicación del crédito en situaciones similares, solo puede darse cuando las destrucciones de inventario estén debidamente respaldadas con

pruebas idóneas y que no se consideren como artículos auto consumidos o vendidos por el contribuyente, así no se encontrarían gravados con el IVA y los créditos pagados por la compra de ese producto o bien, no deben ser objeto de devolución por parte del contribuyente, siempre que se presente la certificación respectiva de un Contador Público Autorizado. No obstante, tal situación no es aplicable al caso consultando, pues se indica que los artículos dañados son devueltos al proveedor internacional; por lo que su representada no destruye los artículos de referencia, y en consecuencia no habría posibilidad en la acreditación del IVA.

En su escrito indican que el proveedor internacional es el que asume la garantía del producto y, la reposición del artículo dañado la lleva a cabo su representada (ya que el proveedor internacional es el que le indica que despache un segundo producto), además, señala que Mabe de México emite una nota de crédito que registra sobre el costo del artículo en inventario; en el caso expuesto, se deduce que Mabe de México realiza la nota de crédito porque de esta manera reversa por el precio de venta el segundo artículo, o bien, reduce el monto de cuentas por pagar y sin embargo, la Administración Tributaria no está inhibida de manifestarse en las formas de negociación entre su representada y el proveedor, a menos que exista un perjuicio fiscal.

Así, se reitera que cuando retire de su inventario el artículo que repone el producto dañado, no ocurre el hecho generador del IVA, por no configurarse la venta como tal; y solamente cuando exista documentación en la cual conste que se realiza el retiro del inventario por destrucción es que se conserva el crédito fiscal del IVA, caso contrario, el IVA acreditado debe ser objeto de devolución por parte de su representada o bien, asumir ese impuesto (como en el caso de autoconsumo).

Ahora bien, con relación a la consideración del consultante sobre el tratamiento contable y tributario correcto, se le indica que esta Dirección no tiene competencia para especificar de forma

contable, cómo debe su representada registrar las transacciones que realiza, lo que sí puede y ha realizado esta Dirección es aclarar, bajo la normativa tributaria, si procede o no la aplicación del IVA en el supuesto consultado.

Se concluye entonces que, al configurarse el hecho generador del IVA en la primera venta del bien, es sobre este producto que procede la aplicación del crédito fiscal; no siendo aplicable el crédito fiscal del producto nuevo que sustituye al dañado (por cuanto no hubo una venta de tal artículo), y la acreditación que se hubiera realizado del mismo, se le debe reintegrar al fisco.”

4.1.11 Respuesta a consulta sobre aplicación de crédito fiscal del impuesto general sobre las ventas por productos sustraídos DGT-1282-2019

Criterio de la Dirección General:

Examinados los hechos indicados en el oficio de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos, la Dirección General le manifiesta que:

“Esta Dirección General considera que la consulta planteada con fundamento en los artículos 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas (en adelante CNPT) y el 63 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N° 38277-H de siete de marzo de 2014 y sus reformas, no cumple con los requisitos establecidos en la normativa citada, debido a que no es actual, ya que los hechos ocurrieron en el año 2017, por tal razón, su consulta debe declararse inadmisibile.

No obstante, esta Dirección General en atención al servicio que debe darse al contribuyente y por economía procesal, procede a conocer su solicitud como una consulta pura y simple, en los siguientes términos:

De conformidad con el artículo seis de la Resolución N° DGT-R-029-201 de las 8:05 horas del quince de junio de 2018, publicada en La Gaceta N° 123 del nueve de julio de 2018, se indica lo siguiente:

“Artículo seis—Inventarios. Conforme lo establece la NIC dos, se entenderá por inventarios al conjunto de bienes propiedad del contribuyente, ya sea que se tengan para ser vendidos en el curso normal de operación, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

Norma de aplicación: NIC dos.

b) Tratamiento fiscal:

1. Valuación de inventarios:

La valuación de inventarios se realizará de conformidad con el RLISR, Decreto Ejecutivo N° 18445-H de nueve de setiembre de 1988 y sus reformas.

2. Destrucción robo o hurto de mercancías:

Cuando los faltantes de mercancías sean producto de robos, hurtos o destrucciones, y puedan ser justificados satisfactoriamente, a criterio de la Administración Tributaria, a través de documentos fidedignos y válidos, se considerarán tales faltantes como no usados ni consumidos por el contribuyente. Por lo anterior, si los faltantes de inventario están debidamente justificados no se podrá considerar como autoconsumo y no se consideran débito para efectos del impuesto general sobre las ventas.

En caso de robo, hurto o destrucción de mercancías que posean los documentos de respaldo pertinentes que así lo justifiquen; los créditos pagados por la compra de

esos artículos son procedentes y el contribuyente no debe realizar la devolución de estos.

En estos casos, se debe aportar las pruebas idóneas, entre las cuales es necesaria la certificación de un Contador Público Autorizado independiente para determinar el valor contable de la mercadería faltante.

Obsérvese que los productos para que sean considerados como inventarios, estos deben ser propiedad del contribuyente.

Ahora bien, el Criterio Institucional N° DGT-CI-07-2011 del siete de marzo de 2011, emitido por esta Dirección General, establece que cuando las mercancías forman parte del inventario y existen faltantes de este, ya sea por causa de robos, hurtos o destrucciones, y puedan ser justificados satisfactoriamente, a criterio de la Administración Tributaria, por medio de documentos fidedignos, válidos y que respalden tales faltantes, se considerarán estos como no usados ni consumidos por el contribuyente y los créditos pagados por la compra de esos artículos son procedentes y el contribuyente no debe realizar la devolución de los mismos.

Por su parte, según la legislación vigente al momento de ocurridos los hechos, el inciso ch) de los artículos dos y tres de la LIGSV y los artículos dos y tres inciso ch) del RLIGSV, se considera venta el retiro de mercancía para uso o consumo personal del contribuyente, es decir, el autoconsumo. El hecho generador ocurre en la fecha en que las mercancías se retiren de la empresa, entendiéndose que son retiradas del inventario. Además, los faltantes de inventario se deben cobrar sobre el precio normal de venta de las mercancías y no sobre el precio de adquisición o costo de la mercancía, es decir si existe un faltante de mercancía y no existen pruebas que demuestren a qué se debe el faltante, se presume que la mercancía fue vendida al precio normal de venta y por lo tanto se da el hecho generador del impuesto. Si no consta que la mercancía fue

destruida, robada, hurtada o auto consumida, se debe considerar como un faltante de mercancía gravada, según lo dispone el inciso d) del artículo tres del RLIGSV. En ese sentido, se da el hecho generador del impuesto y es procedente el cobro de este con base al precio normal de venta de la mercancía.

Ahora bien, el inciso b) de los artículos dos y tres de la LIGSV, establecían como venta la importación o internación de mercancías en el territorio nacional, cuyo hecho generador se da en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda.

Por su parte, el artículo trece de la LIGSV indicaba que el valor sobre el cual se determina el impuesto en las importaciones o internaciones de mercancías se establece “adicionando al valor CIF, aduana de Costa Rica, lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda. El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en esos documentos y el pago deberá probarse antes de des almacenar las mercancías respectivas.”

Respecto al caso concreto y según el criterio que esta Dirección General ha emitido en consultas idénticas a la presente, se indica que el Incoterm establece normas que reflejan las condiciones de entrega de las mercancías entre el comprador y el vendedor, delimitando responsabilidades para cada una de las partes. Así las cosas, si con ese acuerdo no se ha dado el traslado de las mercancías y estas no han sido registradas contablemente, esas mercancías no pudieron formar parte del inventario de [...] y por ende no es posible la aplicación del crédito fiscal sobre mercancías inexistentes.

En consecuencia, esta Dirección General considera que no es posible que [...] se aplique como crédito fiscal el impuesto general sobre las ventas, que corresponde a los productos

sustraídos que no fueron registrados contablemente y no formaron parte del inventario de la empresa.”

4.1.12 Respuesta a consulta amparada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sobre destrucción de inventarios.

Criterio de la Dirección General:

El artículo dos de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas N° 6826 del ocho de noviembre de 1982 y sus reformas (en adelante LIGSV), define como venta la transferencia de dominio de mercancías, así como cualquier acto que involucre o que tenga como fin último la transferencia de dominio de mercancías. El artículo tres de esta misma Ley dispone que en la venta de mercancía, el hecho generador de este impuesto ocurre en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero.

Por su parte, el artículo catorce de la LIGSV, indica que el impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales que estén debidamente respaldados por comprobantes registrados en la contabilidad de los contribuyentes. Asimismo, se señala que el crédito fiscal se establece por la suma del impuesto realmente pagado por el contribuyente, sobre compras o importaciones que se realicen durante el mes correspondiente; así como por el impuesto pagado por la adquisición de materias primas: insumos, envases, materiales de empaque incluyendo sus materias primas, embalaje y etiquetaje; maquinaria, equipo y sus repuestos; energía eléctrica y otras mercancías que se utilicen dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta.

En lo que respecta a faltantes de inventarios, esta Dirección General ha considerado que, si estos están debidamente justificados, no se podrá considerar como autoconsumo, según lo dispuesto en el artículo tres inciso ch) de LIGSV.

Además, en el Criterio Institucional N° DGT-CI-07-2011 del siete de marzo de 2011, publicado en “Unidad de Criterio”, sitio que se localiza en la página Web del Ministerio de Hacienda (www.hacienda.go.cr), se indica que: “cuando los faltantes de mercancías en las tomas físicas sean producto de robos, hurtos o destrucciones, y puedan ser justificados satisfactoriamente, a criterio de la Administración Tributaria, a través de documentos fidedignos y válidos, se considerarán tales faltantes como no usados ni consumidos por el contribuyente”. (El resaltado no corresponde al documento original).

De igual forma, esta Dirección General manifestó en el oficio DGT-235-10 del 11 de marzo de 2010, lo siguiente: “cuando el contribuyente logre demostrar con pruebas idóneas que efectivamente existió el faltante de mercancía, por alguna causa o delito y no fue consumida por el contribuyente, no estaría gravada con el impuesto general sobre las ventas”. Sin embargo, en caso contrario, “si existe un faltante de mercancía inventariado y no existen pruebas que demuestren a qué se debe el faltante, se presume que la mercancía fue vendida y por lo tanto se da el hecho generador del impuesto.”

De conformidad con lo expuesto, las destrucciones de inventario que estén debidamente respaldadas con pruebas fehacientes, no se consideran como artículos auto consumidos o vendidos por el contribuyente y, por ende, no se encuentran gravadas con el Impuesto General sobre las Ventas.

Por otra parte, esta Dirección General mediante oficio N° DGT-354-2011 de quince de junio de 2011, manifestó que la presentación de las certificaciones de un Contador Público

Autorizado o de un Notario Público son necesarias y servirán como prueba en procesos fiscalizadores. De igual forma, se indicó según oficio N° DGT-412 del 17 de febrero de 1997, que las mercancías a destruir podían “hacerse en presencia de un Contador Público Autorizado, el cual deberá levantar el acta correspondiente de la destrucción de la citada mercancía, acta que deberá permanecer en los archivos de su representada a efecto de mostrarla a las autoridades tributarias cuando ellas así lo requieran”.

Ahora bien, la consultante aportó el procedimiento interno denominado: “Procedimiento: Ajuste y desecho de artículos que se declaran inservibles (DS)”, mediante el cual se expone, entre otras cosas, que será el jefe del departamento legal quien emita un acta notarial manifestando el traslado de los artículos por desechar a un centro de reciclaje. Asimismo, se indica que “cuando se da el traslado de artículos de desecho al depósito, se tiene que entregar el reporte de estos al Encargado de suministros”. Asimismo, que “los artículos inservibles tienen que ser trasladados al depósito de reciclaje, el cual se encuentra en el CEDI, para que sean llevados al centro de reciclaje y se desechen en forma adecuada”. Posteriormente se indica que siempre se debe hacer una copia del reporte de inservibles para entregar a contabilidad, suministrándose las boletas de reparación, el diagnóstico técnico, el acta legal y el ajuste del sistema; y seguidamente, se manifiesta que el contador cuando recibe la información la revisa y esta sirve como respaldo a los ajustes realizados.

Asimismo, indica la consultante en su escrito lo siguiente:

“(…) el crédito fiscal derivado de los bienes o mercancías comprados por la venta final, pero que resultaron destruidos y removidos del inventario, es procedente en el tanto ocurran las siguientes condiciones:

I) El contribuyente haya pagado Impuesto General sobre las Ventas [sic] por dichas mercancías en la etapa de comercialización o distribución; y,

II) El contribuyente compile toda la documentación fehaciente que compruebe la destrucción o el robo de la mercancía o bienes destinados para la venta.

De acuerdo con los hechos descritos al inicio de esta Consulta, mi representada cumple con los supuestos porque sí paga el IGSV en las mercancías que pretende vender y, mantiene documentación fehaciente que comprueba la destrucción de las mercancías o bienes destinados para la venta, y lo hace dentro del procedimiento y ante Notario Público, por lo que claramente debe prevalecer el crédito fiscal a favor de mi representada”.

En consecuencia, con fundamento en el Criterio Institucional referido y lo manifestado por la contribuyente en cuanto a que sí paga el impuesto general sobre las ventas en las mercancías que pretende vender en las etapas de comercialización o distribución y además, mantiene la documentación fidedigna que comprueba la destrucción de las mercancías o bienes destinados para la venta, mediante un procedimiento establecido y ante un Notario Público, esta Dirección General considera que la contribuyente sí conserva el derecho al crédito, esto por cuanto no ha concretado la ocurrencia del hecho generador del impuesto general sobre las ventas establecido en el artículo tres de esa Ley y, por lo tanto, no procede la devolución del mismo a la Administración Tributaria. “

4.2 PROCESO MANEJO DE MERMAS EN COMAPAN, S.A.

Cada empresa establece su proceso de mermas a través de lineamientos y políticas que sean de conocimiento y aplicación por las distintas áreas que intervienen en el proceso. Para efectos de control y entendimiento del proceso, podemos agrupar los inventarios de los puntos de venta en dos:

- Inventario de frescos: Incluye los productos de embutidos, pan, repostería y otros.

- Inventario de secos: Incluye los abarrotes, mercadería general, cuidado personal y tienda.

A continuación, se describen algunos de los lineamientos asociados al proceso de mermas y que deben aplicarse en la empresa para asegurar el control de los inventarios.

4.2.1 Lineamiento Departamento Control de Inventarios de la empresa Comapan, S.A.

4.2.1.1 Objetivo

Establecer los lineamientos que deben aplicarse por el departamento de control de inventarios.

4.2.1.2 Alcance

Puntos de venta propios de la división de *Retail*.

4.2.1.3 Indicadores

Los indicadores del departamento de control de inventarios son definidos por la gerencia de la división, control de inventarios es el responsable de realizar el seguimiento de los resultados obtenidos.

Actualmente, dentro de los indicadores que se tienen definidos por la empresa, se incluyen los resultados de Merma. Los seguimientos se deben llevar formato por tienda, categoría y tipo de movimiento sea en:

- Merma desglosada en dañado o movimientos de inventario.
- Otros movimientos desglosados por Bando, Salida Comercial, Reproceso, Materia Prima.
- Días inventario.

Cálculo de Merma

El resultado es obtenido de los datos de los sistemas LDCOM (*Software* utilizado por la unidad de negocio de FIFCO *Retail* como herramienta para la administración de los puntos de

venta), SAP (Sistema informático que utiliza FIFO para administrar correctamente las diferentes acciones de la empresa como la producción, la logística, el inventario, los envíos y la contabilidad) como por ejemplo (Movimientos de dañado + movimientos de diferencias de inventario + diferencia contable SAP) y las ventas totales.

Objetivos de la Merma:

- Determinar el impacto financiero de la merma en los formatos *Retail* estableciendo la diferenciación entre el producto dañado o de la pérdida de inventario.
- Realizar seguimiento por motivo y causas, para que los responsables de los negocios puedan gestionar las desviaciones. Se establece la meta general para el negocio de *Retail* en el OB en términos % sobre las ventas reales.

Tabla de Controles:

Tabla 7: Tabla de Controles de Mermas

Controles	Métricas
Merma General	Se determina el % dividiendo Merma total colones / venta real.
Merma por Composición	<ul style="list-style-type: none"> • Monto de producto Dañado entre ventas totales. • Monto de diferencias de inventario entre venta total.
Ranking Tiendas (ABC)	Se determina el % dividiendo Merma de la tienda total colones / su venta real.
Merma por categorías Retail	Se determina el % dividiendo Merma total de cada a categoría en colones / su venta real, se ordenan de menor a mayor %.
Merma de Pan	Se determina el % dividiendo monto total del pan dañado y con diferencia de inventario /la venta real.

Dañado por Motivo	Se determina el % dividiendo el monto del producto dañado por motivo entre las ventas totales.
Vencimientos	Se determina el % dividiendo el monto del producto vencido entre las ventas totales.
Productos más mermados	Se ordenan de mayor a menor merma y por composición en colones.
Control Interno	Revisión de procesos operativos de las tiendas se califican en visitas a las tiendas de acuerdo con parámetros previamente establecidos.
Desviación Estándar	Cálculo de montos de anulaciones de ventas, faltantes y sobrantes de caja, devoluciones de dinero de un cajero comparado con el resto de la cadena.
Informes de Cajeros	Seguimiento de hallazgos de la vigilancia virtual tomando los videos de los cajeros fuera de desviación estándar en PDV de mayor merma.

Fuente: Lineamiento Departamento Control de Inventarios, Florida Retail.

4.2.1.4 Definición de movimientos contables

La aplicación de los registros se realiza en las cuentas contables donde se registran los diferentes movimientos que realizan desde el inventario, se detalla a continuación:

- Salida por producto dañado: Registro de salida de inventario por merma de panificación o merma de abarrotos. Ajuste contable se realiza contra la cuenta de costo de producción.
- Ajuste por tomas físicas Cíclicos: Ajuste para dar de baja o alta el inventario por diferencia en toma física (Cíclico). Ajuste contable se realiza contra la cuenta de gasto de ajuste de inventario.

- Ajuste por tomas físicas Generales: Ajuste para dar de baja o alta el inventario por diferencia en toma física (General). Ajuste contable se realiza contra la cuenta de gasto de ajuste de inventario.

4.2.1.5 Seguimiento de la Merma

La merma se compone de la suma del valor monetario de los movimientos registrados en los negocios de producto dañado, más el valor monetario de las diferencias de inventario que son identificadas en los controles cíclicos de Control Interno, tomas físicas Generales, y los ajustes de inventario realizados por las tiendas, más la merma administrativa que se dan por diferencias contables entre los saldos de los auxiliares de SAP versus LDOCM. Las diferencias encontradas en los auxiliares de SAP y LDCOM deben ser registradas en SAP por medio de ajuste contable de manera mensual con el objetivo de mantener los auxiliares contables con los mismos montos. La medición se realiza sumando todos los movimientos de (Dañado, Ajustes de Inventario y Ajustes Contables, el monto obtenido se divide entre las ventas totales sin impuesto del mismo periodo evaluado para obtener el cálculo % de merma porcentual. Esta medición se realiza a nivel total de Comapan, S.A., formato, tienda, categoría y producto.

4.2.1.6 Organización para el control y seguimiento

Responsables:

- Analista de información

Realiza los reportes consolidados de merma, días inventario, otros movimientos, desviación estándar, correlación de merma, eliminaciones, comparativos SAP - LDCOM, reproceso, identifica errores, calcula el ajuste contable del mes. Elabora la presentación de mermas,

envía el detalle de los datos a los interesados, incluye los análisis de inventarios que soliciten los interesados, etc.

- Los reportes de merma tienen detalle del monto en colones y % total, tipo de merma, dañado y diferencias de inventario, motivos del dañado, exceso de producción, vencido, golpe o rotura.
- La merma se clasifica por centro de costo contable, por categoría, top de merma por y productos
- Otros movimientos (Salida comercial, bandeo, requisiciones, reproceso), entre otros
 - Gestor de inventarios

Debe realizar la programación del rol de trabajo del mes y coordina con las tiendas el rol de visitas, realiza la consolidación del *Check list* de control interno, reporte de dañado en tiendas, reporte de bandeo para envió al administrador para que gestione el cobro a los proveedores de lo negociado, corrección de errores en el inventario, coordinación de entradas de movimientos especiales, coordinación ajustes de programas comerciales, entre otros.

- Auditores de inventarios generales

Deben realizar reportes del trabajo realizado en las tomas físicas generales adjuntan los siguientes reportes:

- Labores de preinventario, conteo inicial, arqueo, saldo antes del ajuste, saldo ajustado, valoración de diferencias, reporte de aseguramiento del sistema como imagen de cajas en línea, ultimo ticket facturado, reportes de boletas en estado guardado, calculado y aplicado, movimientos de requisiciones aplicadas, devoluciones a proveedores, ajustes de desecho, dañado, reproceso, traslado y movimientos generales.
 - Auxiliares de inventario

Deben realizar los reportes diarios del trabajo realizado en las tiendas, entre ellos, arqueos, cíclicos, evaluación de control interno, entre otros.

- Auxiliar de franquicias

Debe realizar reportes semanales del estado del inventario de las franquicias que hayan sido acordadas en seguimiento detallando: Saldo de inventario, recepción de facturas, movimientos generales, porcentaje de merma, Dañado – Desecho, Desecho por Vencimiento, Desecho Mala Calidad, Ajuste de Salida, Desecho Excedente Producción, Dañado por Golpe o Rotura, Movimiento de entrada y Movimiento de Salida Toma Física.

Seguimiento

El seguimiento a los resultados se realiza mediante reuniones, especialmente con los formatos de mayor impacto, cada semana se participa en los foros de Musmanni, Musi y ocasionalmente con Vinum. En las reuniones se revisan los resultados obtenidos por los negocios, se coordinan reuniones con tiendas y se revisan las oportunidades de mejora. Existe también un comité de vigilancia virtual liderado por talento, con la participación de seguridad, control de valores, control de inventarios que revisan el detalle y acciones a tomar en los informes de desviación estándar.

Informes de resultados

Los diferentes informes deben ser enviados de manera semanal y/o mensual según corresponda a los diferentes responsables de los negocios, se deben detallar los resultados encontrados en los procesos referentes al manejo del inventario.

4.2.2 Procedimiento para tomas físicas cíclicas de la empresa Comapan, S.A.

Como se detalla en el Lineamiento anterior, la empresa realiza dos tipos de tomas físicas, siendo una de estas las tomas físicas cíclicas.

4.2.2.1 Objetivo

Definir la metodología para la toma física de cíclico, que ejecutan los auxiliares de control interno en los PDV del Grupo *Florida Retail*.

4.2.2.2 Responsables

Departamento de Control Interno:

Serán responsables directos de reportar y documentar cualquier disconformidad que pudiese alterar el resultado de la toma física y así de velar por el cumplimiento de los procedimientos descritos en este documento.

Departamento de Operaciones:

Es responsable de garantizar que la tienda cumpla con los requerimientos de orden para que la toma física se realice con normalidad y fluidez.

4.2.2.3 Definiciones

Cíclicos: Es la revisión por categorías de los artículos con existencia física de los puntos de venta vs. los registros en el sistema LDCOM.

Plantilla: Es una lista de códigos para llevar a cabo el conteo.

Proveedor: Empresa o persona que se refiere a la elaboración de materia, bienes y servicio, los cuales tienen un costo económico en el mercado, así mismo los suministradores de bienes tienen como objetivo cubrir una necesidad de mercado e industria.

Entrada por toma física: Cuando se aplica una toma física y existe un sobrante, el sistema subirá a la base de datos el número de artículos que conto el auxiliar.

Salida por toma física: Cuando se refleja un faltante de artículos al aplicar la toma física; el sistema guardará el número real que se contó, y esto generará merma por faltante en la toma física.

4.2.2.4 Descripción de la actividad

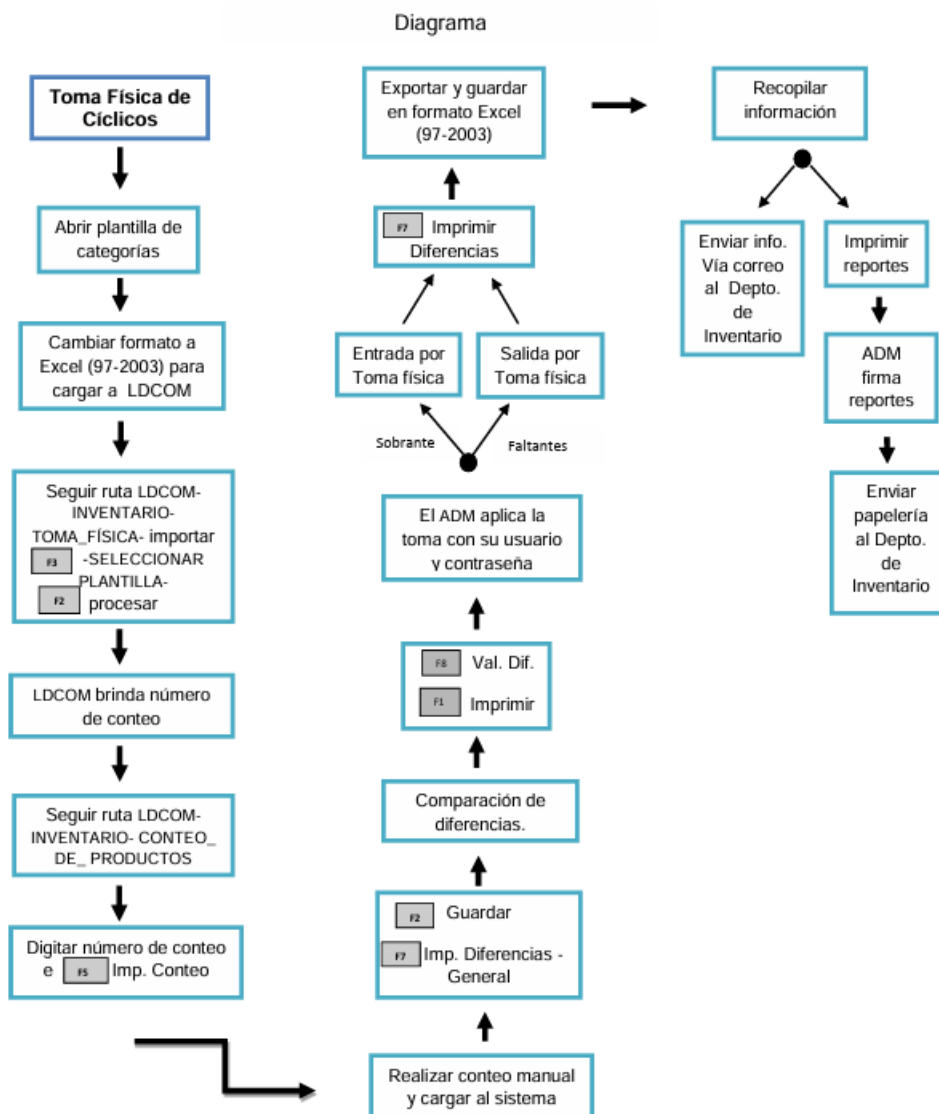
- a) El coordinador de visitas a los puntos de venta enviará mensualmente un correo dirigido a los auxiliares de control interno; el cual contendrá una lista de los puntos de venta a los que se le debe realizar el cíclico en el formato *Microsoft Excel*, en el mismo se encontrará una plantilla de las categorías de los productos a realizar el cíclico; tanto del día uno, como del día dos.
- b) El auxiliar deberá de elegir la categoría con la que empezará el cíclico, copiará los códigos de la plantilla y los exportará en una nueva hoja de *Microsoft Excel*. Deberá de cambiar el formato antes de cargarlo en el LDCOM para que este lo acepte.
- c) Luego de cambiar el formato, lo guardará en el formato *Microsoft Excel* posteriormente deberá seguir la ruta para realizar la toma física.
- d) Una vez cargado al sistema LDCOM, generará una hoja, la cual deberá de imprimir para llevar de forma manual el conteo.
- e) Cuando concluya con el conteo de la categoría seleccionada, deberá de cargarlo al sistema de manera manual; este dará una comparación entre lo que contó físicamente el auditor con lo que existe en el sistema este documento se conoce como conteo y saldo.
- f) Luego cerrará ese documento e imprimirá, para obtener la valoración de diferencias este documento me da la diferencia monetaria que existe en el punto de venta, por los faltantes de inventario.
- g) El Administrador junto con el auxiliar revisarán las diferencias, para descartar errores a la hora que se realizó la toma y/o conteo. El administrador deberá de aplicar el cíclico con su usuario y contraseña. Cuando existe un sobrante de productos se generará una entrada por toma física en el sistema; de igual manera

cuando existe faltante producirá una salida por toma física automáticamente; cuando esto sucede se anota el número para luego enviarlo con toda la información por correo.

- h) Una vez finalizado y aplicado el cíclico se imprime y guarda cada documento con su nombre respectivo en el formato *Microsoft Excel*.
- i) El auxiliar deberá recopilar la información del cíclico realizado; los archivos de conteo y saldo, y la valoración de diferencias, de cada cíclico deberán de estar en estado aplicado, los cuales serán impresos y firmados por el administrador, en la última hoja del cíclicos; el auxiliar deberá de guardar los documentos en formato Excel y entregarlos en la Oficina del Departamento de inventario todos los lunes o enviarlos por correspondencia en el centro de acopio establecido para su debida tabulación.
- j) La información también será enviada en un correo al finalizar los cíclicos, el cual deberá de ir en el siguiente orden: Nombre específico del documento (conteo y saldo y/o valoración de diferencias) y los números de ajustes por toma física de cada cíclico, Categoría de la toma física y Nombre del Punto de Venta y fecha
- k) Esta información deberá ser enviada al Departamento de inventarios para la tabulación de la información en la cual deberá de contener el resultado resumido de cada uno de los cíclicos realizados en el formato *Microsoft Excel*.

4.2.2.5 Diagrama de flujo

Ilustración 1: Diagrama Toma Física de Cíclicos



Fuente: Instructivo para toma físicas de cíclicos, *Florida Retail*

4.2.3 Procedimiento para Tomas Físicas por Inventario General de la empresa Comapan, S.A.

4.2.3.1 Objetivo

Definir la metodología para la aplicación de tomas físicas por inventario, así como las funciones y responsabilidades de los involucrados.

4.2.3.2 Responsables

Departamento de Inventarios: Serán responsables directos de la aplicación de la toma por inventario, así como documentar cada toma y reportar cualquier disconformidad que altere con el resultado.

Departamento de Operaciones: Es responsable de garantizar que la tienda cumpla con los requerimientos de orden para que la toma física se realice con normalidad y fluidez.

4.2.3.3 Definiciones

- **Inventario General:** Es la revisión detallada y ordenada de todos los productos del punto de venta, con el fin de identificar los faltantes por inventario, así como los productos dañados.
- **SKU:** Códigos usados para la venta de productos
- **LDCOM:** Sistema usado por el grupo *Florida Retail* en los puntos de venta.
- **Marbetes:** Documento utilizado por el Proveedor de servicios, para realizar el conteo de productos.

4.2.3.4 Descripción de la actividad

- a) Pre – inventario: Los inventarios se llevan dependiendo de la productividad de merma en cada punto de venta, según el cronograma realizado por el Gerente de Control de Inventario; este cronograma se envía a todos los puntos de venta del grupo *Florida*

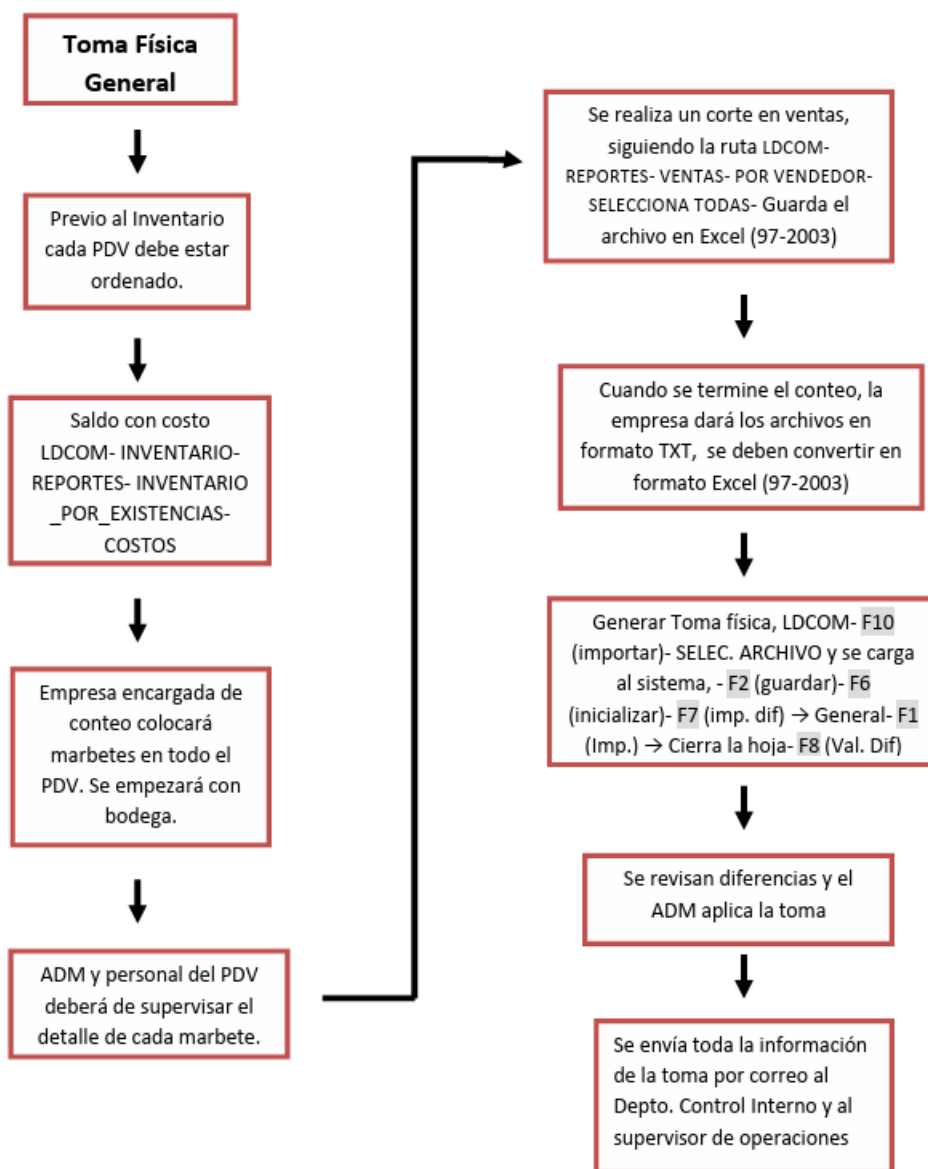
Retail. El personal deberá de tener ordenado todo el punto de venta previo al día de inventario, esto con el fin de poder llevar a cabo un correcto conteo.

- b) Inventario: El auditor realizará un saldo con costo del punto de venta antes de empezar el inventario, y una vez finalizado; siguiendo la ruta correspondiente en LDCOM, esto indicará el monto que el punto de venta posee antes del inventario.
- c) El proveedor de servicio brindará soporte en el conteo de artículos; por lo cual el Departamento. de Control Interno le proporcione la plantilla con los SKU que el sistema LDCOM tiene registrado.
- d) La empresa colocará marbetes para el conteo en todos los estantes y cámaras del punto de venta, el conteo se iniciará en la bodega y el administrador y/o personal del punto de venta deben de estar presentes para supervisar el buen conteo de productos y la revisión de los detalles de cada marbete.
- e) Esta empresa de servicios hará una transmisión cada vez que finalice un marbete, para que el administrador junto al auditor verifique que el conteo se está efectuando correctamente; cuando se identifica un error en el conteo, se le avisará inmediatamente al encargado de la empresa de servicios para la corrección del conteo
- f) Finalizado el conteo total de la bodega, el auditor procederá a realizar un corte en ventas, siguiendo la ruta en LDCOM, Guardará el archivo en Excel como ventas pre-planta; tanto antes de comenzar el inventario en el área de ventas como al finalizar la toma general, esto porque el inventario se realiza a puertas abiertas (esto significa que el conteo se realiza mientras el tránsito de clientes es activo).

- g) Una vez que la empresa finalizó el conteo, envía los archivos que contienen los datos de inventario en formato TXT, el auditor deberá convertirlos al formato de Excel para poder cargar el conteo a LDCOM.
- h) Se generará una Toma física total siguiendo la ruta LDCOM- y se carga al sistema el conteo.
- i) Al terminar esto se dará el detalle de los faltantes en el inventario del punto de venta, y el administrador procede a realizar una revisión de las diferencias de manera manual con el auditor; revisando los valores más altos hasta los ¢5 000,00
- j) Una vez finalizado la revisión el administrador aplica el inventario general, con su contraseña y usuario; luego el auditor imprime la información para que el administrador los firme y coloque el número de cedula.
- k) Los documentos deberán ser enviados vía correo al Departamento de Control interno y al supervisor de Operaciones; con los siguientes archivos: Saldo con costo pre- y post al inventario, Ventas pre- y post inventario en planta, Conteo y saldo en estado aplicado, Valoración de Diferencias en estado aplicado, Archivo artículos musmanni.txt, overrides, Reporte de auditoría que incluya (*Screenshots*. Caja *on line*, último ticket de caja, boletas en estado aplicado, guardado y calculado, requisición, devolución de Proveedor, desecho, dañado, reproceso y traslado).

4.2.3.5 Diagrama de flujo

Ilustración 2: Diagrama Toma Física General



Fuente: Instructivo para Toma Física General, Florida Retail

4.2.4 Procedimiento para ajustes de Inventario en el Sistema LDCOM de la empresa Comapan, S.A.

4.2.4.1 Objetivo

Definir la metodología para la aplicación de los ajustes de inventario desde las oficinas centrales de Comapan, S.A.

4.2.4.2 Alcance

Este procedimiento se ejecuta en todos los puntos de venta de Florida Retail; con el fin de llevar el control de los ajustes de inventario asociados con merma, reproceso y requisiciones, y de esta manera obtener un balance en el inventario.

4.2.4.3 Responsables

Administradores y Socios comisionistas:

Los cuales tienen bajo su responsabilidad la sana administración de los inventarios y la obligación de realizar los registros de los ajustes de inventario por motivo de merma, reproceso y requisiciones.

Departamento de operaciones:

Es el responsable de garantizar que se cumpla este procedimiento en cada uno de los puntos de venta de Florida Retail

Departamento de control interno:

Es el responsable de la aplicación de cada ajuste y reportar cualquier mala práctica o mal uso de la transacción que altere la fidelidad de la información suministrada por una mala aplicación de este procedimiento.

4.2.4.4 Definiciones

Merma: Es todo lo que se daña en el punto de venta, el excedente de producción y/o lo que ya se encuentre vencido.

Ajuste de inventario: Es un ajuste en el sistema LDCOM, para así poder llevar un control de lo que no se puede vender, reprocesar y/o este vencido.

Códigos de venta: Son todos aquellos códigos con los cuales facturan a los clientes, estos a su vez pueden ser formulados o simples.

- **Códigos formulados:** son todos aquellos códigos resultantes de la combinación de varios códigos de almacenamiento los cuales unidos entre si llevan a un producto final el cual será consumido por clientes.
- **Códigos de almacenamiento o de inventario:** son tal y como lo muestra la palabra todos aquellos códigos con los cuales dan almacenamiento o ingreso al sistema para guardarlos en las bodegas y utilizarlos en la preparación de productos de panificación o formulados.
- **Códigos simples:** son aquellos códigos que no cuentan con ninguna variación del producto original, estos productos se venden al público con el mismo código de almacenamiento.

4.2.4.5 Descripción de la actividad

Ajustes de inventario:

Los administradores se encargan de registrar y dejar en estado guardado de manera diaria cada uno de los ajustes de inventario en el sistema LDCOM, para poder generar los reportes con datos reales. Los cuáles serán aplicados por el departamento de Control Interno.

Tipos de ajuste de inventario:

- **Dañados, vencidos y/o excedente de producción:**
 - a) Todo artículo vencido y/o dañado debe ser retirado oportunamente del área de ventas para evitar ser consumido por los clientes. El área de ventas debe

ser revisada al menos una vez al día para dar seguimiento y tener identificado producto crítico que pudiera estar pronto a vencer.

- b) Los artículos que se identifiquen como vencidos y/o dañado deben identificarse para aplicarlos en las transacciones correspondientes. El producto vencido para cambio debe ser retirado del área de ventas y el punto de venta debe tener un espacio identificado para el manejo de esta mercadería. Los artículos deben estar correctamente identificados con un marcador y/o una hoja con la leyenda producto de cambio.
- c) Las transacciones para aplicar producto de planificación y materias primas deben variar según la naturaleza del producto, dañado, vencido y/o excedente de producción.
- d) Los productos que se apliquen como dañado - desecho deben ser segregados y desechados por completo del área de producción, deben asegurarse de que este desecho no sea consumido posterior al retiro del área de ventas.

- **Reproceso:**

- a) Aplica a todo producto que por su naturaleza tiene una segunda utilidad.
(El melcochón se reprocesa en tostadas o en budín)
- b) Los productos de reproceso deben almacenarse en un recipiente que mantenga el producto libre de plagas para evitar la contaminación.

- **Requisición:**

- a) Se debe comprender como requisición a la transacción realizada para registrar gastos en el momento de venta y/o operativos, y costos en el

momento de la producción de un artículo que se ensambla en el punto de venta, que por su naturaleza de uso en los puntos de venta no son aptos para ser incluidos en fórmulas de consumo automático.

- b) Se deben ligar a las transacciones de requisición todos los artículos categorizados. Los artículos serán requisados según su naturaleza en las transacciones de requisición correspondientes, por ejemplo: Requisición uniforme, Requisición empaque, Requisición suministros, Requisición artículos de limpieza y Requisición de materia prima.
- c) Requisición por gastos: Estas requisiciones deben ser aplicadas posterior al momento en el que se registra la factura del proveedor con la finalidad de registrar tanto la compra como el gasto del producto que ingresa al punto de venta. Por ejemplo: Requisición de empaque (salida), Requisición suministros de limpieza (salida), Requisición de suministros (salida) y Requisición de uniformes (salida). Las existencias de estos productos serán llevadas a cero con la transacción de requisición que corresponde al tipo de producto recibido.
- d) Requisición por costo: Esta se aplicará en todos los casos en que se requiera registrar el consumo de un artículo que se identifica como materia prima. Estos artículos deben ser contados y el registro por requisición deberá ser la diferencia entre la existencia vs el saldo con costo y la existencia física.

- **Traslado de inventario entre tiendas**

- a) Esto sucede cuando en un punto de venta hace falta un tipo producto y este realiza una solicitud a otro punto de venta del producto que le hace falta. El

punto de venta de origen deberá de hacer un ajuste de inventario por el producto que enviará al otro punto de venta esto para tener en óptimas condiciones el inventario.

- **Ajuste de inventario por tomas físicas:**

a) Esto sucede cuando al realizar la respectiva toma física existe un sobrante y/o faltante, el sistema nos brindará un ajuste por entrada y otro por salida de toma física

- **Ajuste de consumo de empleados**

a) La Compañía les brinda una regalía de artículo seleccionado a los empleados del punto de venta por día, el ajuste debe de realizarse cuando el empleado consume la regalía, únicamente de los productos asignados.

- **Bandeo**

a) Cuando en el punto de venta existe un producto próximo a vencerse, o cuando la Compañía y/o proveedor dejará de enviar un producto; se realizará el bandeo. Esto corresponde a una promoción de dicho producto para que este se venda más rápidamente

- **Bonificación**

a) El proveedor realiza una regalía de producto al punto de venta, el administrador deberá de ingresar el ajuste por bonificación, para no generar sobrantes en el inventario del punto de venta.

- **Salida comercial**

a) Esto es cuando el Departamento Comercial realiza un excedente de producto en un pedido a un punto de venta, si el excedente no se vende se

deberá ejecutar el ajuste, para que el Departamento comercial asuma el monto de pérdida y no se genere pérdida en el punto de venta.

4.2.5 Procedimiento de destrucción de inventarios de la empresa Comapan, S.A.

En el año 2020 se diseñó el procedimiento de destrucción de inventarios de una de las empresas de FIFCO, según lo investigado, las tareas llevadas a cabo para Comapan, S.A. con respecto a los ajustes de planta o centros de distribución son las mismas.

Tabla 8: Procedimiento de destrucción de Inventario

Tareas	Descripción
Validaciones	Se deberá validar la información de los materiales según las clasificaciones por los diferentes motivos previamente establecidos para la destrucción de inventario.
Generar el reporte	Una vez con los reportes correspondientes, el funcionario asignado al puesto deberá generar el reporte para las mermas, no aptos, producto dañado y no conformidades, por otro lado, el puesto de calidad y control de inventarios debe velar por los materiales y productos vencidos.
Verificar CPA	Se debe contactar al Contador Público Autorizado (CPA) quien realiza el conteo físico del material y certifica su totalidad para la destrucción del inventario.
Verificar y enviar las existencias físicas	Realizar la verificación según los reportes generados y proceder con la separación y rotulación de las existencias físicas para no tener mezclados los materiales ya clasificados. Se debe enviar las existencias físicas al área pertinente, informando a contabilidad una vez se confirma fue recibido donde corresponde.

Recibir y dar de baja la solicitud	Contabilidad debe recibir la solicitud de destrucción de inventario y validar que todos los datos son correctos, verificar la confirmación del envío físico donde corresponde y la certificación del CPA. Seguidamente debe proceder con la baja de material del sistema SAP afectando las cuentas contables correspondientes y devolver ajuste contable a bodega (el respaldo requerido de que la baja de inventario fue exitosa).
Destruir material	Los encargados en bodega una vez que reciben la confirmación de la baja de inventario, deben coordinar la destrucción del material con el encargado del área de Ambiental y acordar el método de desecho del material para luego indicarlo al Controlador de Operaciones quien da indicaciones junto con su visto bueno

Fuente: (Parreaguirre, 2021)

4.3. DOCUMENTACIÓN REQUERIDA PARA FINES FISCALES

La destrucción del inventario debe documentar, los productos destruidos, las causas, los asistentes y el método de destrucción, entre otros aspectos, pero en todos los casos dejando evidencia del procedimiento adelantado.

(Hernández Víquez, 2016) comparte su criterio como asesor fiscal en temas tributarios, aclarando que las pérdidas por destrucción de inventarios, debidamente comprobadas por el contribuyente, y en la parte no cubierta por los seguros, son deducibles de la renta bruta siempre que las mercancías sean destruidas y no utilizadas como materia prima en otros procesos productivos. Para ello debe contarse con respaldos probatorios de tal destrucción, como por ejemplo el levantamiento de un acta por parte de un Contador Público Autorizado o de un Notario

Público, y la certificación correspondiente de la destrucción, la que deberá permanecer en los archivos del contribuyente, a efectos de mostrarla a las autoridades tributarias cuando la requieran.

4.3.1 Circular N°15-2010 Guía mínima para la emisión de la certificación del monto por disminución de inventarios

(Circular N°15-2010, 2010, 05 de Octubre) Toda certificación que emita un Contador Público Autorizado debe cumplir como mínimo con los siguientes requisitos:

- 1- La Certificación del Monto por Disminución de Inventario por (exclusión, deterioro, obsolescencia, faltante por incendio o robo, etc. de mercadería), debe emitirse en papel membretado del Contador Público Autorizado (CPA).
- 2- Debe tener el título “Certificación del Monto por Disminución de Inventario”.
- 3- Debe indicarse el nombre de la entidad o persona que recibirá la certificación. No deberá emitirse con la leyenda “A quien interese”.
- 4- Debe contener un párrafo introductorio que indique con claridad los datos del cliente que contrata los servicios del CPA.
- 5- El CPA debe describir el procedimiento realizado para llevar a cabo su trabajo y llegar a la conclusión de la información certificada.
- 6- El CPA, cuando certifica que el monto de la disminución de inventario es en moneda extranjera, debe hacer referencia al tipo de cambio oficial del Banco Central de Costa Rica (de compra y de venta).
- 7- Debe obtenerse una declaración jurada firmada por el (cliente interesado o representante legal de la empresa), que respalde el asunto certificado, demás datos y documentos que soportan la certificación.

- 8- Debe contener un párrafo en donde sintetice la materia y hechos que certifica con base en las fuentes de información que ha brindado en los párrafos precedentes.
- 9- Debe verificar el efecto fiscal de la disminución del inventario.
- 10- Se debe realizar una verificación total o selectiva, según criterio del CPA, del costo unitario de los artículos incluidos.
- 11- Anexar el listado de la mercadería incluida como disminución de inventario, los cuales deben ir con la firma y el número de Contador Público Autorizado y el sello blanco.
- 12- Indicar en un párrafo de la certificación que manifiesta que está facultado de conformidad con el artículo cuatro de la Ley N°1038.
- 13- Debe contener un párrafo que indique los fines específicos de la emisión de la certificación.
- 14- Nombre completo, número de colegiado y firma del CPA.
- 15- Número de póliza de fidelidad y fecha de vencimiento.
- 16- La certificación debe tener adherido y cancelado en el original del documento.
- 17- Sello blanco impreso en el original de la certificación.

4.3.2 Circular N°02-2022 Requisitos Mínimos para emitir un informe de certificación

Si bien es cierto existe una guía clara y específica para la emisión de certificaciones que disminuyen inventarios, la misma fue emitida hace más de una década. Por lo tanto, para complementar lo descrito en la guía anterior, se ha analizado la Circular N°02-2022.

Esta circular se debe utilizar como marco cuando no exista una guía mínima para emitir un encargo de certificación específico, y debe ser consultada para la emisión de todos los informes de certificación al contemplar los requisitos mínimos. (Circular N°02-2022, 2022, 05 de Julio).

La persona CPA debe considerar que todo encargo de certificación siempre debe contar con claros procedimientos determinados de acuerdo con la materia por certificar, y con evidencia suficiente y adecuada en su documentación, para respaldar el contenido de lo certificado, se debe realizar con la debida diligencia y escepticismo profesional.

Los encargos de certificación están definidos en los artículos dos y siete de la Ley N° 1038. En un encargo de certificación, la persona CPA da fe de la certeza de la materia o elemento concreto que se indica en el informe que emite y que corresponde al ámbito de su conocimiento profesional, con respecto a lo que la persona CPA afirma que ha sucedido en su presencia o que ha realizado.

La persona CPA debe esperar los criterios para efectos de análisis de la información y documentación que reúnan las siguientes características:

a) Relevancia: criterios relevantes dan como resultado información sobre la materia objeto de análisis que facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.

b) Integridad: los criterios son completos cuando la información sobre la materia objeto de análisis, preparada de conformidad con estos, no omite factores relevantes que razonablemente se podría esperar que afecten las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe de certificación. Los criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.

c) Fiabilidad: criterios fiables permiten una medida o evaluación apropiada en el tipo de encargos, que sean congruentes con la materia subyacente objeto de análisis, incluyendo su presentación y revelación.

d) Neutralidad: criterios neutrales dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis libre de sesgo, según corresponda, en función de las circunstancias del encargo.

e) Comprensibilidad: criterios comprensibles dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que los usuarios a quienes se destina el informe pueden comprender, teniendo en consideración que corresponde a un encargo de certificación, que es certero y con fe pública.

En todo encargo de certificación, la persona CPA debe tener en cuenta los siguientes aspectos:

- 1- Propuesta de servicios/carta de compromiso: Se debe contar con una propuesta de servicios o acuerdo de términos por escrito del encargo antes de comenzar con el servicio, a fin de salvaguardar y delimitar la responsabilidad, objetividad y la independencia de un encargo de aseguramiento como es la certificación.
- 2- Contenido del informe de certificación: El informe de certificación será un informe escrito y expresará con precisión los resultados de los procedimientos aplicados en la documentación e información evaluada para llegar a expresar su conclusión sobre la materia objeto de ser certificada. La emisión del informe de certificación debe cumplir con los siguientes elementos básicos:
 - Ser extendido en papel membretado de la propia persona CPA.
 - Consignar la razón limitativa que determinará su grado de responsabilidad profesional.
 - Consignar el nombre de la entidad o persona a quien va dirigido; no puede emitirse “A quien interese”.
 - Tener un apartado introductorio que consigne los términos generales del alcance del trabajo por realizar.
 - Incluir los fundamentos utilizados para realizar el encargo.

- Incluir una descripción de las características de la información y documentación que fue objeto del análisis.
 - Tener un apartado de resultados del informe.
 - Contener un apartado de certificación, donde la persona CPA informa de la conclusión obtenida.
 - Contar con un apartado de declaración de competencia e independencia por parte de la persona CPA.
 - Consignar lugar y la fecha de la emisión del informe de certificación.
 - Consignar las formalidades de la firma, póliza, sello y timbre al documento según las normas establecidas.
- 3- Carta de representación: Conforme es requerido para los encargos de aseguramiento, la persona CPA mantendrá dentro de sus papeles de trabajo una carta de representación que le solicitará al contratante (cliente), una carta de aseveraciones o una declaración jurada en la que el contratante manifieste sus calidades personales, las de su empresa si corresponde, y todos los datos que son relevantes.
- 4- Sistema de Gestión de Calidad: La persona CPA debe dejar así demostrado que cuenta con este sistema de gestión de calidad, y que, lo ha cumplido.
- 5- Procedimientos del Encargo: La persona CPA debe definir los procedimientos específicos para el encargo con suficiente detalle, a fin de permitirle al lector analizar la naturaleza, alcance y oportunidad del trabajo desempeñado.
- 6- Papeles de Trabajo: La información, la evidencia obtenida, las pruebas realizadas y las conclusiones de la persona CPA forman parte de los papeles de trabajo, que son de propiedad exclusiva de la persona Contadora Pública Autorizada.

CAPÍTULO V: DISCUSIÓN

Las mermas, son efectuadas como gastos para las empresas, dejando huella directamente en los estados financieros y en el margen de utilidad de estos.

De acuerdo con el marco conceptual para la información financiera una de las características fundamentales es la representación fiel, para lo cual debe ser completa, neutral y libre de error. Mantener registros contables con estas características facilita la toma de decisiones de la administración y de los usuarios externos que estén analizando los Estados Financieros.

Otro punto importante es el cumplimiento con las obligaciones fiscales. De acuerdo con los resultados obtenidos mediante la aplicación de los instrumentos ya detallados anteriormente, se procede a realizar la discusión y análisis de estos.

5.1 CUMPLIMIENTO NORMATIVO TRIBUTARIO VIGENTE CON RESPECTO AL PROCESO DE MERMAS

De conformidad con el artículo 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los contribuyentes deberán conservar el Estado de Resultados, el Balance General, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujo de Efectivo, con las respectivas notas explicativas requeridas según las Normas Internacionales de Contabilidad, para ser presentados a la Administración Tributaria cuando sean requeridos por ésta.

Como se ha descrito en los capítulos anteriores, la Ley del Impuesto de Renta y la Ley del Impuesto de Valor Agregado, es clara al mencionar que si es posible deducir los costos o gastos incurridos por pérdidas asumidas por mermas de inventario. Actualmente, la empresa Comapan, S.A. está certificando las cuentas contables en donde se están registrando los gastos por destrucción; por lo que se está cumpliendo parcialmente con lo establecido.

Actualmente, la empresa está aplicando los débitos fiscales correspondientes a las mermas desconocidas y en el caso de las mermas conocidas se están deduciendo el gasto de su declaración de renta. La normativa no establece de manera precisa, la documentación que debe contar la empresa a fin de considerar deducible el gasto, por lo que la empresa cuenta con el respaldo de los procedimientos de control aplicados, el formulario establecido para la destrucción (Anexo tres) y la certificación del Contador Público Autorizado. Con este último punto es importante mencionar que no debería ser solo una certificación de cuentas, sino que debe cumplir con algunas características requeridas para reafirmar su validez. Ante una posible fiscalización en donde la documentación entregada no sea satisfactoriamente suficiente, existen sanciones administrativas, tributarias y hasta consecuencias penales que deberán enfrentarse con el incumplimiento de la ley.

La Administración Tributaria es el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierre de negocios. Al Poder Judicial le corresponde conocer de los delitos tributarios por medio de los órganos designados para tal efecto.

De acuerdo con el capítulo XX Sanciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 45 establece: “El suministro de información falsa que contravenga las disposiciones referidas a los créditos del impuesto, establecidas en el artículo 34, constituye infracción y será penado con una multa equivalente a diez veces el impuesto que se haya pretendido evadir”.

La determinación de la multa se hará de acuerdo con los procedimientos establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Igual sanción será aplicable también al patrono o empleador que altere información sobre los créditos del impuesto.

Por otra parte, el artículo 49 de la misma Ley, establece: “La opinión o interpretación contenida en las certificaciones para efectos tributarios no constituye plena prueba contra el Fisco, y no obliga a la Administración Tributaria. Esta podrá ejercer directamente ante el contribuyente,

o por intermedio del Contador Público, sus facultades de fiscalización para determinar si aquellas certificaciones se formulan con prioridad, de acuerdo con las disposiciones legales aplicables; o, en su defecto, conforme con las normas y principios de auditoría generalmente aceptados; y, en todos los casos, con observancia de las normas de conducta establecidas en el Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Eso significa que ni aun cuando exista una certificación para efectos tributarios queda completamente redimido ante una fiscalización, todo debe ser comprobable.

Cabe mencionar que el Capítulo II Infracciones y Sanciones Administrativas del Código de Procedimientos Tributarios establece en el artículo 74 el plazo de prescripción: “El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de cuatro años, contado a partir del día siguiente a la fecha en que se cometió la infracción.

La prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen y el nuevo plazo comienza a correr a partir del primero de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme.”

Además, el artículo 78,79, 81 y 83 del mismo código contiene mayor detalle de las sanciones que pueden dictaminarse, incluso las sanciones no solamente son para el contribuyente, sino que también puede sancionarse a terceros que asesoren, aconsejen o presten servicios para omitir parcial o totalmente el pago de algún impuesto. O que colabore con la alteración de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o documentos que expidan.

Por otra parte, el artículo 84 establece que serán sancionados con una multa equivalente a un salario base quienes no lleven registros contables y financieros al día.

5.2 CAUSAS Y EFECTOS DEL PROCESO ACTUAL DEL MANEJO DE MERMAS

Las empresas de *Retail* tienen un reto diario con respecto al manejo y administración de los inventarios. En el negocio de alimentos y bebidas es aún muy difícil que no se presenten mermas, sin embargo, el principal objetivo es reducir ese impacto. Específicamente, la empresa Comapan, S.A. tiene un departamento de Control de Inventarios responsable de dar seguimiento a las derivaciones obtenidas en cada uno de los procesos del manejo de mermas; cabe mencionar que esta gestión reúne otros participantes que también tienen su cuota de responsabilidad en las causas y efectos de este proceso.

Causas:

En el marco teórico hemos visto los tipos de mermas que existen; conocida y desconocida. Asimismo, para entender las causas que generan estos desperdicios o pérdidas en los distintos negocios de la empresa, de acuerdo con lo investigado, es necesario clasificar la merma en dos grupos:

Merma Operativa:

Se refiere a la merma ocasionada por problemas en la operación. Provoca una pérdida tangible, por ejemplo: lo robado, lo perdido, lo desperdiciado, etc. Es la más difícil de controlar debido a que pueden intervenir usuarios externos como consumidores. A continuación, se detallan algunas causas que la generan:

Hurto Interno: Es cometido por empleados, proveedores y empresas subcontratadas (limpieza, seguridad, *displays*, etc.). Es la vía de pérdida más importante puesto que son personas que tienen un acceso cercano y restringido.

- Consumo de productos en el establecimiento.

- Hurto de muestras de producto.
- Sustracción de productos en bolsas de basura.
- Complicidad entre empleados con proveedores.
- Complicidad entre empleados con conocidos o familiares.
- Complicidad entre empleados.

Hurto externo: Lo constituye principalmente el hurto de mercancías por parte de los clientes, o por grupos organizados que se dedican a cometer este tipo de delitos en establecimientos.

- Ocultación de artículos en la ropa o bolsos.
- Consumo de mercadería en el establecimiento.

Merma por inadecuada Manipulación: Como su nombre lo indica son generadas por un inadecuado manejo.

- Uso incorrecto de las herramientas.
- Mal acomodo de la mercadería.
- Control deficiente de productos dañados, pues en algunos casos se puede recuperar parte del costo.
- Manipulación incorrecta de productos delicados.
- Maltrato de la mercadería.
- Almacenamiento incorrecto de los productos.
- Malas prácticas de traslado de la mercadería.

Merma en departamentos frescos: Debido a que son productos cuyas fechas de vencimiento son menores que en las áreas de abarrotes la merma se presenta principalmente por las siguientes causas:

- Mercadería vencida.
- Problemas técnicos en la línea de frío.
- Exhibiciones mal montadas.
- Deshidratación de los vegetales por descontrol de las temperaturas de las cámaras.
- Manipulación de las verduras por parte de los clientes.

Merma en el área de cajas: Tales como:

- Mal manejo de bolsos de los *displays*.
- Hurto (empleados, clientes, familiares, etc.).
- Salida de artículos por las cajas. (no compras).
- Mala revisión de bolsos a empleados.
- Mal control sobre productos olvidados.
- Poca supervisión en el área.
- Mala manipulación de los productos por parte del cajero.

Merma administrativa

Los procesos de apoyo algunas veces generan merma irreal, no por pérdida física de mercadería, sino por malos procesos. Algunos ejemplos son:

- Mala digitación de las tomas físicas.
- Registros duplicados.
- Ausencia de registros.
- Pérdida de documentos.
- Malos registros contables.
- Mala asignación de las transacciones.

- Fallas en la tecnología de apoyo.
- Facturación de compras a otros departamentos.
- Mala digitación de las ventas (de menos o de más).
- Inadecuada Toma Física (incumplimiento de los procedimientos establecidos).
- Falta de capacitación al personal.
- Deficiente comunicación.
- Fechas de corte de la documentación.

Efectos:

La oportunidad de contar con controles reforzados y adecuados o las distintas causas descritas anteriormente, impactan directamente a la compañía, por los costos que la empresa deberá asumir, ya que esta mercadería no será posible venderla, sino que deberá cumplirse con el procedimiento interno para su respectiva baja o destrucción. Además, la disminución de este inventario afecta directamente una cuenta de resultados, lo cual refleja su impacto en las utilidades de la compañía. Financieramente, la empresa deberá asumir costos adicionales que no le son recuperables, como, por ejemplo, la contratación de un CPA para la certificación o de empresas externas para su respectivo desecho. Tributariamente, se debe incluir en la declaración como gasto deducible en el caso de mermas conocidas y la cancelación del débito fiscal en el caso de las mermas desconocidas. Sin embargo, hay un riesgo implícito, ya que, en caso de no respaldar adecuadamente estas mermas, pueden existir sanciones administrativas y/o monetarias a futuro.

En el caso de las mermas desconocidas representan todas las pérdidas a las que no podemos atribuirle una causa, lo que provoca que se tengan que realizar investigaciones o análisis más detallados para plantear acciones que cubran o remedien la mayor cantidad de éstas, con la gran

desventaja de no obtener resultados de forma rápida al momento de medir la eficacia de las acciones elegidas, ya que no se trabaja sobre una causa, si no sobre varias posibles causas.

Por otra parte, más allá del impacto financiero, esto puede repercutir en otros aspectos como la disminución de la calidad en cuanto a productos alimentarios y la mala percepción de los clientes. Poder concientizar a los empleados de la organización es una acción que puede ser un buen inicio para disminuir los desperdicios en los procesos de manera que se puedan minimizar los costos de producción y mantener un nivel de inventarios óptimo.

Con respecto a este proceso es importante destacar que la empresa reconoce el impacto de este y asimismo realiza esfuerzos importantes para realizar un adecuado control. La Gerencia de Contabilidad nos comparte su punto de vista al respecto:

Las mermas son clasificadas en conocidas y no conocidas, las primeras no llevan ningún impuesto, pero son parte del proceso de supervisión de mermas y cuentan con los mismos requisitos de las demás mermas conocidas; con respecto a las mermas desconocidas, únicamente si existe una denuncia judicial son no sujetas, pero caso contrario computan los impuestos correspondientes.

Como requisitos para la deducibilidad del gasto consideramos las políticas para el control de inventarios y denuncias, periodicidad de las tomas físicas de inventario y la documentación, cuya responsabilidad es conjunta con nuestros colaboradores.

Finalmente, cabe mencionar que la empresa cuenta con un equipo altamente capacitado para atender los distintos escenarios que puedan presentarse, asimismo, cuenta con asesores contables y tributarios que con su experiencia brindan servicios de consultoría ante posibles consultas o nuevas inquietudes.

5.3 FORMATO CERTIFICACIÓN

Una empresa sin controles se expone a muchos riesgos en sus procesos hasta riesgos de fraude, los cuales pueden verse reflejados en los Estados Financieros o los informes de Auditoría.

Comapan, S.A. cuenta con actividades de control expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos que le ayudan a garantizar su funcionamiento y a responder o disminuir los posibles riesgos.

Con la ayuda de esta investigación se ha analizado y resaltado insistentemente la importancia de contar con pruebas idóneas a través de documentos fidedignos que se consideren como válidos para el debido respaldo.

Entre los documentos mencionados, la certificación emitida por un Contador Público Autorizado es trascendental. Por lo que el Colegio de Contadores Públicos Autorizados ha emitido en varias circulares los contenidos mínimos que deben incluirse en dicha certificación.

CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 CONCLUSIONES

Conclusión General:

- Las empresas tienen la obligación de respaldar los registros contables con los documentos electrónicos o físicos que soporten cada movimiento. Los inventarios son bienes de la empresa que normalmente están en constante movimiento e involucra la participación de distintas áreas, es por esto, que la responsabilidad en conservar la documentación necesaria no solamente recae en el departamento contable, sino que la participación de otros componentes dentro de la cadena de valor tiene gran importancia, y sus líderes deben garantizar que esto ocurra. La Dirección General de Tributación en conjunto con el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica han sido claros en mencionar y comunicar los tipos de documentación aprobados para justificar la correcta aplicación, declaración y pago de impuestos. Ante la ausencia de estos documentos, la Dirección Tributaria tiene la facultad para imponer las sanciones pertinentes.

Conclusión Objetivo Especifico 1:

- De acuerdo con la investigación y revisión documental llevada a cabo se concluye que conforme a la NIC dos y al fin que persigue el inciso r) del artículo ocho de la Ley del Impuesto sobre la Renta, existen consideraciones tributarias para reconocer las pérdidas por daños, deterioros u obsolescencia de inventarios, (mermas conocidas) como parte de los gastos que pueden ser deducibles de la renta bruta en el periodo en que se causen,

siempre que cumplan con lo establecido por la Administración Tributaria. Por lo tanto, el equipo de Contabilidad e Impuestos de la empresa puede incluirlo en la declaración, considerando que en sus registros contables deberán contar con el respaldo debidamente comprobados, y siempre que se conserven las pruebas sustanciales de dichas pérdidas, tales como del acta de destrucción, certificación del Contador Público Autorizado con los requisitos mínimos emitidos por el Colegio de Contadores Públicos y cualquier otro documento formal que permita que dichas deducciones sean aceptadas ante una eventual fiscalización administrativa. Con respecto al Impuesto de Valor Agregado, cuando existan faltantes de inventario que pueden ser justificados satisfactoriamente, tales faltantes no serán considerados como bienes usados ni consumidos por el contribuyente, y los créditos fiscales relacionados a esos faltantes de productos justificados no deben ser objeto de devolución por parte del contribuyente, es decir, se mantiene el derecho de utilizar el impuesto pagado como crédito fiscal. Al cierre del segundo semestre del 2023 la empresa se encuentra trabajando en la identificación del dato final que será deducido en la declaración de renta anual.

- En el caso de la merma desconocida, al ser un faltante, cuyo origen se desconoce, porque no es posible determinar qué ocurrió, se presume que la mercancía fue vendida al precio normal de venta, es decir, se da el hecho generador de impuestos indirectos, entre ellos el Impuesto de Valor Agregado, por lo que se debe reconocer y registrar el débito fiscal correspondiente. Y en el caso del Impuesto de Renta no es posible deducirlo de la declaración. Con respecto a este tipo de merma, se confirma que la empresa está registrando el débito fiscal según la tarifa general o reducida que aplique para cada material registrado como merma desconocida, y ese reconocimiento se

realiza con base al reporte de mermas por punto de venta compartido por el equipo de Control de Inventarios.

Conclusión Objetivo Especifico 2:

- Se concluye que la empresa Comapan, S.A. cuenta con lineamientos que regulan el proceso operativo de manejo de mermas, el cuál es de conocimiento y uso de las distintas áreas que intervienen en el proceso. Además, el personal administrativo tiene facultad para diferenciar los tipos de merma que existen, su impacto financiero y contable de donde se registran dichos ajustes. Como parte de las conclusiones, es importante afirmar que actualmente toda la información de mermas de los puntos de venta es controlada por el equipo de Control de Inventarios de la empresa, estos ajustes son aplicados inicialmente a través de su sistema LDCOM y enviados al sistema SAP por medio de una interfaz que se ejecuta diariamente, lo cual no permite asociar directamente dichos movimientos contables a los materiales. Si no, que existe una dependencia de la colocación de un texto en específico o del reporte que genera el Departamento de Control de Inventarios para manipular mejor los resultados obtenidos.

Conclusión Objetivo Especifico 3:

- La revisión efectuada en la empresa Comapan, S.A. nos permite validar que actualmente la empresa está utilizando los servicios de un Contador Público Autorizado para certificar las cuentas contables destinadas directamente con el proceso de ajustes de inventarios por mermas conocidas y no conocidas; sin embargo, esta certificación tiene oportunidades de mejora. Como parte de los objetivos y los resultados de la investigación se desarrolla una propuesta en el siguiente capítulo.

6.2 RECOMENDACIONES

Recomendaciones Generales:

- Elaborar una tabla de rangos de tolerancia de mermas aceptables con sus respectivas implicaciones administrativas para reforzar el control del proceso.
- Reforzar las medidas de control interno para disminuir las incidencias de mermas, por ejemplo: mayor vigilancia, sistemas de alarma, involucramiento del personal a través de denuncias de irregularidades.
- Actualizar el procedimiento corporativo de destrucción de inventarios, con sus respectivas distinciones para cada negocio.
- Asignar un espacio controlado, restringido y seguro para guardar cada uno de los documentos financieros cuyo objetivo es respaldar los registros contables para fines tributarios.

Recomendación Objetivo Especifico 1:

- Reforzar la capacitación del personal en ámbitos fiscales para que conozcan el impacto directo e indirecto del proceso.

Recomendación Objetivo Especifico 2:

- Mejorar el proceso de revisión, ya que, al intervenir dos sistemas, la revisión es muy manual, lo cual puede inducir a errores humanos por duplicación, omisión de registros u otros que se convierten en merma irreal para la empresa.

Recomendación Objetivo Especifico 3:

- Implementar la propuesta “Formato para la preparación de información requerida para fines fiscales del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S. A.” indicada en la presente investigación para que se genere una certificación de acuerdo

con los parámetros establecidos y vigentes. Lo prudente es que el CPA realice una visita presencial a los puntos de venta o a la bodega, al menos una vez al mes. Por lo tanto, la certificación debe ser al menos con esa frecuencia.

CAPÍTULO VII: PROPUESTA

7.1 Nombre de la propuesta

Formato para la preparación de información requerida para fines fiscales del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A.

7.2 Institución, organización o población en la cual se desarrollará

Comapan, S.A.

7.3 Objetivo general y específicos de la propuesta

Objetivo general

Preparar la información requerida para obtener evidencia suficiente y adecuada que permita probar la eficacia y consistencia de los procedimientos de control desarrollados por la empresa Comapan, S.A. para el proceso de manejo de mermas según los fines fiscales.

Objetivos específicos

- Diagnosticar el estado de los procesos actuales relativos a la preparación de información del proceso de manejo de mermas.
- Obtener el listado detallado del inventario ajustado por merma.
- Implementar el uso del formato estándar requerido para la emisión de un informe de certificación para efectos tributarios.
- Documentar y verificar el proceso de manejo de mermas para fines fiscales.

7.4 Cronograma de actividades y responsables

Cronograma detallado en el Diagrama de Gantt. El cual se encuentra anexo como un archivo Excel.

Figura 2: Diagrama de Gantt

DIAGRAMA DE GANTT

Título del Proyecto - Nombre de la Empresa:		Formato para la preparación de información requerida para fines fiscales del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A.				Fase 1				Fase 2				Fase 3				Fase 4				Fase 5			
ID de Tarea	Título de la Tarea	Dueño de la Tarea	Duración (Weeks)	Inicio	Fin	WK 1	WK 2	WK 3	WK 4	WK 5	WK 6	WK 7	WK 8	WK 9	WK 10	WK 11	WK 12	WK 13	WK 14	WK 15	WK 16	WK 17	WK 18	WK 19	WK 20
Fase 1: Planificación (Definir)																									
1.1	Reunión Inicial	Por Definir	1																						
1.2	Evaluación Inicial	Por Definir	2																						
1.3	Definición de Alcance y Objetivos	Por Definir	1																						
1.4	Elaborar el plan de implementación	Por Definir	1																						
Fase 2: Diagnóstico (Medir)																									
2.1	Identificar el proceso	Por Definir	1																						
2.2	Observar el comportamiento	Por Definir	1																						
2.3	Medir el desempeño del proceso	Por Definir	1																						
2.4	Definir la línea base	Por Definir	1																						
Fase 3: Revisión (Análisis)																									
3.1	Analizar el proceso	Por Definir	1																						
3.2	Analizar el comportamiento	Por Definir	1																						
3.3	Indagar las fuentes de variación significativas	Por Definir	1																						
3.4	Desarrollo del nuevo formato	Por Definir	1																						
Fase 4: Implementación (Mejorar)																									
4.1	Determinar nuevas condiciones de operación	Por Definir	1																						
4.2	Estimar los beneficios para el proceso mejorado	Por Definir	1																						
4.3	Inicio de la implementación	Por Definir	1																						
4.4	Verificar los cambios al proceso	Por Definir	2																						
Fase 5: Monitoreo y Cumplimiento (Controlar)																									
5.1	Implementar acciones de control	Por Definir	1																						
5.2	Monitorear y ajustar los procesos	Por Definir	2																						
5.3	Documentar lecciones aprendidas	Por Definir	1																						
5.4	Revisión Final	Por Definir	1																						

Fuente: Elaboración Propia.

7.5 Presupuesto necesario para su implementación

El desarrollo e implementación de la propuesta tiene una duración proyectada de cinco meses, en ese lapso podemos estimar un presupuesto total de 10 105 255,05 colones. Presupuesto detallado en el anexo adjunto como un archivo Microsoft Excel.

Figura 3: Estimación del Presupuesto

Estimación del Presupuesto							
Titulo del Proyecto - Nombre de la Empresa:		Formato para la preparación de información requerida para fines fiscales del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A.					
Recursos Humanos							
	Fase	Posición	Salario Mensual	Salario x Hora	Horas	Costo Total	
Internos:	1 2 3 4 5	Contador Senior	₡ 765 985.67	₡ 3 989.51	160	₡ 638 321.39	
	1 3 4 5	Controlador de Inventarios	₡ 1 833 656.64	₡ 38 201.18	120	₡ 4 584 141.60	
	1 3 4 5	Analista de Impuestos	₡ 765 985.67	₡ 3 989.51	80	₡ 319 160.70	
	1 3 5	Gerencia Financiera	₡ 2 265 822.72	₡ 47 204.64	24	₡ 1 132 911.36	
	Fase	Posición	Costo por Consultoría			Costo Total	
Externos:	2 4	Contador Público Autorizado	₡		1 053 760.00	₡ 1 053 760.00	
Otros Costos							
	Fase	Posición	Rubro	Monto Aprobado x Día	Días	Costo Total	
Viáticos:	2 3	Contador Senior	Transporte	₡ 3 000.00	2	₡ 6 000.00	
	Fase	Posición	Rubro	Costo x Certificación	Puntos de Venta	Costo Total Anual	
Certificaciones	5	Contador Público Autorizado	Certificación	₡ 52 688.00	45	₡ 2 370 960.00	
Total Presupuesto						₡ 10 105 255.05	

Elaborado por:
Kimberly Sánchez Villegas

Fecha:
II Semestre 2023

Fuente: Elaboración Propia.

Recursos Humanos:

Colaboradores Internos:

- Contador: No es necesaria la participación a tiempo completo, según las necesidades específicas de las tareas, se estima una participación de 160 horas de un profesional en Contabilidad con grado académico de Bachillerato, lo que equivale a: 638 321,39 colones.
- Controlador de Inventarios: No es necesaria la participación a tiempo completo, según las necesidades específicas de las tareas, se estima una participación de 120 horas, de un profesional en Ciencias Económicas con una posición Gerencial lo que equivale a: 4 584 141,60 colones.
- Analista de Impuestos: No es necesaria la participación a tiempo completo, según las necesidades específicas de las tareas, se estima una participación de 80 horas, de un profesional en Contabilidad con grado académico de Bachillerato, lo que equivale a: 319 160,70 colones.
- Gerencia Financiera: No es necesaria la participación a tiempo completo, según las necesidades específicas de las tareas, se estima una participación de 24 horas, de un profesional en Ciencias Económicas con una posición Gerencial, lo que equivale a: 1 132 911,36 colones.

Subcontratación de Servicios Profesionales:

- Contador Público Autorizado: Puede que no sea necesario los servicios profesionales a tiempo completo en el proyecto. Se requiere su participación como consultor y experto en emisión de certificaciones. De acuerdo con los costos que actualmente desembolsa la compañía para estos servicios, equivale a: 1 053 760,00 colones.

Otros Costos:

Viáticos:

- Contador: Como parte de la visita para el entendimiento del proceso se cubrirá el costo del transporte.

Certificación:

- Se recomiendan ajustes al modelo, una visita mensual del CPA a los puntos de venta. Es decir, una certificación mensual por punto de venta.

7.6 Fases de la propuesta**Fase 1: Planificación**

- Reunir a las áreas que interactúan en el proceso de mermas.
- Definir el alcance y objetivos de la mejora y elaborar el plan – cronograma para el desarrollo e implementación.

Fase 2: Diagnóstico

- Obtener un entendimiento general del comportamiento que ha presentado la preparación de información del proceso de manejo de mermas.
- Indagar con el personal de la empresa sobre los procedimientos desarrollados con el fin de respaldar los ajustes por mermas, principalmente sobre los puntos de venta y departamentos que presentaron problemas críticos.

Fase 3: Revisión

- Solicitar al Departamento de mermas los resultados de la merma total, desglosados por cadena, obtenidos como resultado de las tomas físicas efectuadas durante el último periodo.

- Analizar la tendencia del comportamiento de la merma e indagar sobre las variables que pueden influir sobre el mismo y que están directamente relacionadas con la naturaleza del negocio de *Retail*.

Fase 4: Implementación

- Implementar el nuevo formato del informe de certificación para efectos tributarios del reconocimiento del costo unitario inicial de un activo productivo como gasto deducible de acuerdo con el modelo de informe de certificación sugerido por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en la Circular N° 18-2022-R y Circular N° 15-2010.

Fase 5: Monitoreo y Cumplimiento

- Monitorear y ajustar los procesos de acuerdo con la legislación tributaria.
- Realizar una revisión de la implementación y presentar recomendaciones para la mejora continua.

7.7 Referencias

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2010, 05 de octubre). Circular N° 15-2010 Guía mínima para la emisión de la certificación del monto por disminución de inventarios. San José: Diario La Gaceta.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2022, 06 de setiembre). Circular N° 18-2022-R Guía mínima para la Emisión de un Informe de Certificación para Efectos Tributarios del Reconocimiento del Costo Unitario Inicial de un Activo Productivo como Gasto Deducible. San José: Diario La Gaceta.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2021). Tarifa de honorarios profesionales mínimos de los CPA. San José: Diario: La Gaceta.

Cerdas Gómez, M. (01 de noviembre de 2023). Inflación en Costa Rica se mantendría por debajo de 2% hasta el primer trimestre de 2024. El Financiero.

Colegio de Ciencias Económicas. (2021, 07 de junio). Tarifas Autorizadas. San José: Diario: La Gaceta.

REFERENCIAS

- Aguilar Montealegre, P., & Acuña Rodríguez, M. (2022). Guía Metodológica de la FCE para los TFG. 37.
- Angarita, E. B. (2015). *Control de Mermas de los Inventarios para la Cadena de Suministros Farmacéutico*. Colombia: Universidad Militar Nueva Granada. Obtenido de <https://core.ac.uk/download/pdf/143451005.pdf>
- Barrientos, D. (2018). Impacto Fiscal, Inventarios de Mercancías. *La República.Net*.
- Bruzzi, M. (s.f.). *La merma en el mercado del retail*. Obtenido de Foro Latinoamericano de Seguridad: <https://www.forodeseguridad.com/artic/discipl/4116.htm>
- Calleja Bernal, F. C. (2022). *Contabilidad I*. Pearson Educación.
- Cerdas Gómez, M. (01 de Noviembre de 2023). Inflación en Costa Rica se mantendría por debajo de 2% hasta el primer trimestre de 2024. *El Financiero*.
- Colegio de Ciencias Económicas. (2021, 07 de Junio). *Tarifas Autorizadas*. San José: Diario: La Gaceta.
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2010, 05 de Octubre). *Circular N° 15-2010 Guía mínima para la emisión de la certificación del monto por disminución de inventarios*. San José: Diario La Gaceta.
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2021, 30 de Setiembre). *Tarifa de honorarios profesionales mínimos de los CPA*. San José: Diario: La Gaceta.
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2022, 05 de julio). *Circular N.º 02-2022 - Requisitos Mínimos para Emitir un Informe de Certificación*. Obtenido de <https://www.ccpa.or.cr/circular-n-02-2022-requisitos-minimos-para-emitir-un-informe-de-certificacion/>
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2022, 05 de Julio). *Circular N°02-2022: Requisitos Mínimos para emitir un informe de certificación*. San José: Diario La Gaceta.
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2022, 06 de Setiembre). *Circular N° 18-2022-R Guía mínima para la Emisión de un Informe de Certificación para Efectos Tributarios del Reconocimiento del Costo Unitario Inicial de un Activo Productivo*

- como Gasto Deducible*. San José: Diario La Gaceta. Obtenido de <https://www.ccpa.or.cr/circular-n-18-2022-r-guia-minima-para-la-emision-de-un-informe-de-certificacion-para-efectos-tributarios-del-reconocimiento-del-costo-unitario-inicial-de-un-activo-productivo-como-gasto-deduci/>
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2022, 09 de agosto). *Circular N.º 30-2022 - Guía mínima de Requisitos para Emitir un Informe de Certificación por la Pérdida, Deterioro, Destrucción u Otros Eventos de Activos no Financieros*. San José: Diario: La Gaceta.
- Coutiño, L. A. (2012). *Análisis de Sistemas de Información*. Estado de México: Red Tercer Milenio S.C.
- Cruz Fernández, A. (2017). *Gestión de Inventarios*. IC Editorial.
- Dirección General de Tributación. (19 de Setiembre de 2023). *Ministerio de Hacienda*. Obtenido de Generalidades IVA: <https://www.hacienda.go.cr/docs/GeneralidadesIVA.pdf>
- El Auditor Moderno. (17 de Enero de 2017). *El Informe COSO*. Obtenido de El Auditor Moderno: <https://elauditormoderno.blogspot.com/2017/01/el-informe-coso.html>
- Estupiñan, G. R. (2021). *Control Interno y Fraudes*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Febre, C. P., Orellana, A. L., & Campos, H. (Enero de 2020). *Tratamiento contable de las mermas en la empresa Ferro Steel S.A. y su impacto en los Estados Financieros*. Guayaquil: Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana. Obtenido de <https://www.eumed.net/rev/oel/2020/01/tratamiento-contable-mermas.html>
- FIFCO*. (s.f.). Obtenido de <https://www.fifco.com/somos-fifco/gobierno-corporativo/>
- Florida Ice and Farm Company. (2022). *Musmanni*. Obtenido de <https://musmanni.com/nosotros/>
- FoodTech. (22 de Diciembre de 2022). *PANORAMA DE LA INDUSTRIA DEL RETAIL EN 2023*. Obtenido de PROCOMER: https://www.procomer.com/alertas_comerciales/exportador-alerta/panorama-de-la-industria-del-retail-en-2023/
- Globalkam. (s.f.). *¿Qué es el retail y cómo adaptarse a los cambios del sector?* Obtenido de Globalkam: <https://globalkamconsultoresretail.com/retail/>

- Guzmán, N. V. (2022). *Análisis del Comportamiento del Impuesto al Valor Agregado, cobrado y pagado en Terminales Santamaría, como impacto en el crecimiento económico de la organización en el año 2022*. Alajuela: Universidad Hispanoamericana.
- Hernández Sampieri, R., & Mendoza Torres, C. (2023). *Metodología de la Investigación*. Ciudad de México: McGraw-Hill Interamericana. Obtenido de <https://www-ebooks7-24-com-uh.knimbus.com:443/?il=31455>
- Hernández Víquez, C. (26 de Julio de 2016). *¿Que documentación de respaldo debe tener el contribuyente para deducir las pérdidas por destrucción de inventarios?* Obtenido de Contadores Asesores de Negocios Ltda: <https://hernandezcpacr.com/2016/07/26/que-documentacion-de-respaldo-debe-tener-el-contribuyente-para-deducir-las-perdidas-por-destruccion-de-inventarios/>
- KPMG. (2013). *The Application of IFRS: Retail Companies*. UK: KPMG Limited.
- La Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2002, 04 de Setiembre). *Ley General de Control Interno N° 8292*. Diario Oficial La Gaceta.
- La Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (03 de Diciembre de 2018, 03 de diciembre). *Ley del Impuesto al Valor Agregado N° 6826*. Obtenido de Sistema Costarricense de Información Jurídica: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=32526
- La Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (04 de Diciembre de 2018, 03 de diciembre). *Ley del Impuesto Sobre la Renta N°7092*. Sistema Costarricense de Información Jurídica. Obtenido de Sistema Costarricense de Información Jurídica: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969
- Megan, O. (03 de Enero de 2021). *Cancelaciones de inventario: definición, pasos y preguntas frecuentes*. Obtenido de Oracle Netsuite: <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/inventory-management/inventory-write-off.shtml>
- Parreaguirre, K. (2021). Análisis de la incidencia en el sistema de información contable y tributario una vez realizado el procedimiento de destrucción de inventarios vigente en

- la empresa Distribuidora La Florida, S.A. al 31 de diciembre del 2020. (*Título de Bachillerato*). Universidad Hispanoamericana, Heredia.
- PricewaterhouseCoopers LLP. (2009). *Gestión de Riesgos Corporativos Marco Integrado Resumen Ejecutivo*.
- Prieto Martín, A. (. (2017). *Flipped learning. Aplicar el modelo de aprendizaje inverso*. Madrid: Pixel-Bit. *Revista De Medios Y Educación*, (51), 247–248. doi:<https://recyt.fecyt.es/index.php/pixel/article/view/61749>
- Quesada C., L. P. (2018). Estimación emisiones de compuestos orgánicos volátiles, plantel de distribución de combustibles Recope. *Revista Tecnura*, 25-33.
- Reporte Integrado. (2022). Obtenido de <https://www.fifco.com/wp-content/uploads/2023/03/Reporte-Integrado-FIFCO-2022-WEB.pdf>
- Sánchez, C. (02 de noviembre de 2020). Preparándonos para el cierre fiscal. *aDiarioCR.com*. SAP. (s.f.). Obtenido de <https://www.sap.com/latinamerica/products/erp/what-is-sap-erp.html>
- Tributación, D. G. (2018, 15 de Junio). *Resolución DGT-R-029-2018 Criterio interpretativo sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera respecto a la Normativa Tributaria*. San José.
- Vargas, L. (14 de Marzo de 2023). Llegó la hora de presentar el impuesto... ¿y su conciliación fiscal? *La República*. Obtenido de <https://www.larepublica.net/noticia/llego-la-hora-de-presentar-el-impuesto-y-su-conciliacion-fiscal#:~:text=Una%20conciliaci%C3%B3n%20fiscal%20consiste%20en,utilidades%20seg%C3%BAn%20la%20Ley%207092>.
- Will, M. (12 de Enero de 2023). *Inventory Write-offs: All You Need to Know [+ journal entries]*. Obtenido de Unleashed an access company: <https://www.unleashedsoftware.com/blog/inventory-write-offs-everything-you-need-to-know>
- Zuta Cuentas, P. (13 de 04 de 2017). Tratamiento Contable y Tributario de las Mermas y Desmedros. *Revista Lidera*, 17-21. Obtenido de Pontificia Universidad Católica del Perú: [file:///C:/Users/Kim/Downloads/23594-Texto%20del%20art%C3%ADculo-92781-1-10-20210413%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Kim/Downloads/23594-Texto%20del%20art%C3%ADculo-92781-1-10-20210413%20(1).pdf)

ANEXOS

Documentos importantes de la investigación

Anexo 1. Cuestionario para funcionarios del área de Impuestos

Universidad Hispanoamericana

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Contaduría Pública

Tesis para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública

Estudiante: Kimberly Sánchez Villegas

Objetivo:

Aplicar el siguiente cuestionario con el fin de recopilar información acerca del Impacto de la implementación del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con la generación de información financiera del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.

Instrucciones:

1. El siguiente cuestionario consta de diez preguntas abiertas.
2. Responda cada pregunta de forma clara y objetiva, según lo solicitado.
3. Este documento es de carácter formal.
4. Sus respuestas serán anónimas y absolutamente confidenciales.

**Cuestionario para funcionarios del área de Impuestos de la Empresa Comapan, S.A.
ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.**

Indique su posición de trabajo.

1. ¿Existe un control sobre los ajustes de inventario por merma conocida y merma desconocida en el negocio Retail? Comente detalladamente.

2. Actualmente, ¿el proceso cuenta con una certificación que soporte o respalde la destrucción del inventario o los registros contables de dichas disminuciones de inventario?

3. ¿Describa qué campos e información contiene dicha certificación?

4. ¿Quién y con qué frecuencia se emite la certificación que soporta la destrucción del inventario?

5. ¿Cuál es el área responsable de solicitar y respaldar la certificación? Comente el proceso.

6. Desde su punto de vista, ¿cuáles son los aspectos básicos o requisitos fiscales que deben tomarse en consideración para soportar o respaldar este tipo de ajustes de inventario?

7. Considera que el procedimiento y los documentos soporte que se están generando para respaldar o certificar estos ajustes, son los adecuados o cumplen con los requisitos mínimos para la Dirección General de Tributación. ¿Por qué sí o por qué no?

8. Según su experiencia, ¿Cómo impacta la generación de información financiera del proceso de mermas en la presentación y declaración del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta?

9. Comente ampliamente ¿Cuál es el alcance o qué esperaría del proceso para documentar los registros contables correspondientes a la merma conocida y merma desconocida?

10. El siguiente espacio es para que pueda anotar alguna observación o comentario que considere importante dar a conocer del proceso.

¡Gracias por el tiempo y participación!

**** FIN ****

Anexo 2. Guía de entrevista para personas colaboradoras

Universidad Hispanoamericana

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Contaduría Pública

Tesis para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública

Estudiante: Kimberly Sánchez Villegas

Objetivo:

Aplicar la siguiente guía con el fin de entender el proceso y recopilar información acerca del Impacto de la implementación del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con la generación de información financiera del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.

Instrucciones:

- La siguiente guía consta de 17 preguntas. Las preguntas pueden ser modificadas según criterio del moderador.
- Este documento es de carácter formal.
- Sus respuestas serán anónimas y absolutamente confidenciales.

Guía Semiestructurada con el fin de crear un espacio de conversación con el equipo de Contabilidad y Control de Inventarios de la Empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.

Indicar posición de trabajo del participante

1. ¿Existen procedimientos del manejo de mermas?
2. ¿Cuáles son las causas que provocan las mermas del negocio Retail?
3. ¿Cuál es la clasificación de merma del negocio Retail?
4. ¿Con qué frecuencia se realizan ajustes por merma conocida?
5. ¿Conoce usted los diferentes motivos para proceder con la destrucción de inventarios?
6. ¿Existen boletas para los movimientos de los inventarios?
7. ¿Existen procedimientos para dar de baja producto del inventario?
8. ¿Cuáles son las medidas preventivas que tiene el negocio para reducir la cantidad de incidencias?
9. ¿Existen procedimientos de tomas físicas e inventarios?
10. ¿Se reportan ajustes al área contable?
11. ¿Cuáles son las áreas o funcionarios que interactúan en el proceso?
12. ¿Cuáles son las funciones y responsabilidades?
13. ¿Existen capacitaciones para el manejo y control de inventarios?
14. ¿Considera que el documento vigente es el más actualizado para el proceso de destrucción de inventarios en la empresa Comapan, S.A.?
15. ¿Se cuenta con respaldos mediante certificaciones de un Contador Público Autorizado respecto a las destrucciones de inventarios?
16. ¿Las políticas o procedimientos son comunicados al personal?
17. ¿Considera algo adicional que desee compartir?

Anexo 3. Acta de Destrucción de Inventario

	ACTA DE DESTRUCCIÓN DE INVENTARIO	
	CODIGO DE DOCUMENTO:	VERSIÓN: 01
Área: Control de inventarios y activos	FECHA DE MODIFICACIÓN: 01/10/2018	FECHA DE APROBACIÓN: 01/10/2018
	Página: 1 de 1	

Señor (a) (j/a) _____ Fecha __/__/____

Gerente de inventarios y activos
Presente

Hoy los funcionarios abajo firmantes debidamente autorizados por COMAPAN (Florida Retail) para la presente diligencia presentes en las instalaciones de _____ para proceder con la destrucción de los materiales y/o productos registrados como dañados cuyo detalle se puede consultar en el sistema LDCOM en el reporte de salida del producto dañado, este reporte debe tener el estatus aplicado y debe coincidir con la siguiente información:

Nombre de la sucursal _____ Fecha _____

Tipo de ajuste de producto dañado. (Marque con: X o)

Excedente de producción (), Vencimiento (), Golpe o rotura (), Plagas (), Mala calidad (), Otro ()

Numero de ajuste _____

El reporte debe contener la firma y cédula del administrador del punto de venta como responsable de dicho inventario.

Se procede con la destrucción del inventario, desechando el inventario de materiales y/o productos que se encuentran dañados, vencidos, obsoletos o para desecho, los cuales no pueden ser utilizados en el proceso operativo o disponibles para consumo humano.

El método utilizado para la destrucción del inventario fue el siguiente:

- En el caso de líquidos se procede al derrame en la tubería de aguas negras.
- El producto se saca de su empaque original y se coloca en bolsas negras para la recolección municipal.

Administrador de punto de venta

Nombre _____ Firma _____ Número de cédula _____

Testigo

Nombre _____ Firma _____ Número de cédula _____

Anexo 4. Diagrama de Gantt

Diagrama%20de%20
Gantt.xlsx

Anexo 5. Presupuesto necesario

Presupuesto.xlsx

Documentación obligatoria establecida por la Universidad Hispanoamericana

Anexo 5. Declaración Jurada

Declaración Jurada

Yo, Kimberly Sánchez Villegas, mayor de edad, cédula de identidad número 4-0232-0958, en condición de egresada de la carrera de Contaduría Pública de la Universidad Hispanoamericana, y advertida de las penas con las que la ley castiga el falso testimonio y el perjurio, declaro bajo la fe del juramento que dejo rendido en este acto, que para optar por el título de Licenciatura, mi trabajo de graduación titulado "Impacto de la implementación del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con la generación de información financiera del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023" es una obra original y para su realización he respetado todo lo preceptuado por las leyes penales, así como la Ley de Derechos de Autor y Derecho Conexos, número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en el *Diario Oficial La Gaceta* número 226 del 25 de noviembre de 1982; especialmente el numeral 70 de dicha Ley en el que se establece: "Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original". Asimismo, que conozco y acepto que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. Firmo, en fe de lo anterior, en la ciudad de Heredia, el 17 de enero del año dos mil veinticuatro.



Kimberly Sánchez Villegas

Cédula de identidad: 4-0232-0958

Anexo 6. Carta de autorización de la entidad donde se realizó la investigación



Heredia, Costa Rica.
Teléfono: (506) 2437-6700
www.fifco.com
FIFCO Sostenible

Heredia, 19 de Enero de 2024.

Señoras y señores
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Hispanoamericana

Estimadas autoridades:

Por medio de la presente hago constar que, en mi condición de Gerente de Contabilidad de Comapan, S.A., brindo autorización para que la estudiante Kimberly Sánchez Villegas, cédula de identidad 4-0232-0958, desarrolle en esta empresa el trabajo de investigación titulado: "Impacto de la implementación del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con la generación de información financiera del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023".

Además, indico que, en la presentación de los resultados, de manera escrita y oral, puede utilizarse públicamente el nombre de esta empresa.

Cualquier consulta, sírvanse contactarme al correo electrónico asdrubal.rivera@fifco.com, o al teléfono 2437-6598.

Atentamente,

FIFCO ASDRÚBAL RIVERA
Gerente Record to Report (RTR)
Heredia | Costa Rica
Tel. (506) 2437 6598 / 7075 9608
asdrubal.rivera@fifco.com

 fifco.com



Anexo 7. Carta de aprobación del TFG por parte del/ de la Tutor(a)

Anexo 4. Carta de aprobación del Tutor

San José, 15 de enero de 2024.

Señores
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Hispanoamericana

Departamento de Servicios Estudiantiles
Universidad Hispanoamericana

Estimadas personas:

La estudiante Kimberly Sánchez Villegas, cédula de identidad número 4-0232-0958, me ha presentado para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado: *"Impacto de la implementación del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con la generación de información financiera del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023"* el cual ha elaborado para optar por el grado académico de Licenciatura en la carrera de Contaduría Pública.

En mi calidad de Tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por el postulante, se obtiene la siguiente calificación:

Rubro de evaluación	Porcentaje asignado	Porcentaje obtenido
a) Original del tema	10%	10%
b) Cumplimiento de entrega de avances	20%	10%
c) Coherencia entre los objetivos, los instrumentos aplicados y los resultados de la investigación	30%	30%
d) Relevancia de las conclusiones y recomendaciones	20%	20%
e) Calidad, detalle del marco teórico	20%	20%
Total	100%	90%

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura.

Atentamente,



Firmado digitalmente por CARLO LÓPEZ FUENTES, Licenciado en Contaduría Pública, Matrícula No. 23292, 7 508 y 686, en COSTA RICA, el 15/01/2024 a las 10:00:00 AM.
CARLO LÓPEZ FUENTES, Lic. en Contaduría Pública, Matrícula No. 23292, 7 508 y 686.
Firma digitalizada por el sistema de validación de firmas de la Universidad Hispanoamericana.

Firma

Lic. Carlo López Fuentes, MATI

Cédula de identidad 303720378

Miembro 23292, 7 508 y 686 del Colegio de Profesionales en Ciencias Económicas de Costa Rica, del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y del Instituto de Auditores Internos de Costa Rica respectivamente.

Anexo 8. Carta de aprobación del TFG por parte del/ de la Lector(a)**CARTA DE LECTOR**

San José, 11 de febrero 2024

Señoras y señores

Facultad de Ciencias Económicas

Departamento de Servicios Estudiantiles

Universidad Hispanoamericana

Estimadas personas

La estudiante Kimberly Sánchez Villegas, cédula de identidad 4-0232-0958 me ha presentado para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación **Impacto de la implementación del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con la generación de información financiera del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023**, el cual ha elaborado para obtener su grado de Bachillerato en Contaduría Pública.

He revisado y he hecho las observaciones relativas al contenido analizado, particularmente lo relativo a la coherencia entre el marco teórico y análisis de datos, la consistencia de los datos recopilados y la coherencia entre éstos y las conclusiones; asimismo, la aplicabilidad y originalidad de las recomendaciones, en términos de aporte de la investigación. He verificado que se han hecho las modificaciones correspondientes a las observaciones indicadas.

Por consiguiente, este trabajo cuenta con mi aval para ser presentado en la defensa pública.

Cordialmente,

JEREMY EDUARTE
ALEMAN (FIRMA)

Firmado digitalmente por JEREMY
EDUARTE ALEMAN (FIRMA)
Fecha: 2024.02.11 18:59:44 -06'00'

Nombre JEREMY EDUARTE ALEMAN

Cédula 0108600567

Anexo 9. Licencia y autorización al CENIT para la utilización del TFG



**UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA
CENTRO DE INFORMACION TECNOLOGICO (CENIT)
CARTA DE AUTORIZACIÓN DE LOS AUTORES PARA LA CONSULTA, LA
REPRODUCCION PARCIAL O TOTAL Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA
DE LOS TRABAJOS FINALES DE GRADUACION**

San José, jueves, 14 de marzo de 2024.

Señores:
Universidad Hispanoamericana
Centro de Información Tecnológico (CENIT)

Estimados Señores:

El suscrito (a) Kimberly Sánchez Villegas, con número de identificación 402320958, autor (a) del trabajo de graduación titulado **Impacto de la implementación del Impuesto de Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en relación con la generación de información financiera del proceso de manejo de mermas de la empresa Comapan, S.A. ubicada en la Uruca de San José durante el segundo semestre del año 2023.**, presentado y aprobado en el año 2024 como requisito para optar por el título de Licenciatura en Contaduría Pública, SÍ / NO autorizo al Centro de Información Tecnológico (CENIT) para que con fines académicos, muestre a la comunidad universitaria la producción intelectual contenida en este documento.

De conformidad con lo establecido en la Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos N° 6683, Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.

Cordialmente,

Kimberly Sánchez Villegas 402320958
Kimberly Sánchez Villegas
402320958