

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Económicas
Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría



**Análisis del Sistema de Costos de Producción y Evaluación del Control Interno
en Operación en la Empresa Lácteos del Sol**
(Práctica Empresarial Dirigida -PED-)

Leslie Elizabeth Mejía Izás

Guatemala, julio de 2014

**Análisis del Sistema de Costos de Producción y Evaluación del Control Interno
en Operación en la Empresa Lácteos del Sol**
Práctica Empresarial Dirigida -PED-

Leslie Elizabeth Mejía Izás

Lic. Julio Antonio Cantoral López. Asesor
Licda. Dina Noemí Pérez Mejía. Revisora

Guatemala, julio de 2014

Autoridades de la Universidad Panamericana

M.Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M.A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

Autoridades de la Facultad de Ciencias Económicas

M.A. César Augusto Custodio Cobar

Decano

M.A. Ronaldo Antonio Girón Díaz

Vice Decano

Licda. Miriam Lucrecia Cardoza Bermúdez

Coordinadora

**Tribunal que practicó el Examen General de la
Práctica Empresarial Dirigida PED**

Licda. Marleny Yesenia Cabrera Bran
Examinador

Lic. Francisco Javier Escobar
Examinador

Lic. Efrén David Soto Valenzuela
Examinador

Lic. Julio Antonio Cantoral López
Asesor

Licda. Dina Noemí Pérez Mejía
Revisor

Teléfonos 2434-3219
Telefax 2436-0362
Campus Naranjo,
27 Av. 4-36 Z. 4 de Mixco
Guatemala, ciudad.
Correo electrónico:
cienciaseconomicasupana@yahoo.com

REF.:C.C.E.E.00034.2014-CPA

**LA DECANATURA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS.
GUATEMALA, 02 DE ABRIL DEL 2014**

De acuerdo al dictamen rendido por el Licenciado Julio Antonio Cantoral López tutor y la Licenciada Dina Noemí Pérez Mejía revisora de la Práctica Empresarial Dirigida, proyecto -PED- titulada: "ANÁLISIS DEL SISTEMA DE COSTOS DE PRODUCCIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN OPERACIONES EN LA EMPRESA LÁCTEOS DEL SOL", presentado por la estudiante Leslie Elizabeth Mejía Izás y la aprobación del Examen Técnico Profesional, según consta en el Acta No. 0706 de fecha 01 de Agosto del 2013; **AUTORIZA LA IMPRESIÓN**, previo a conferirle el título de Contadora Pública y Auditora, en el grado académico de Licenciada.



Lic. César Augusto Custodio Cobar
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas

LIC. JULIO ANTONIO CANTORAL LÓPEZ
Contador Público y Auditor

Guatemala, 11 de mayo de 2013

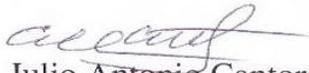
Señores
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Panamericana
Ciudad.

Estimados Señores:

En relación al trabajo de tutoría de la Práctica Empresarial Dirigida (PED), del tema: **“Análisis del Sistema de Costos de Producción y evaluación del Control Interno en Operación en la Empresa Lácteos del Sol”**, realizado por **Leslie Elizabeth Mejía Izás**, carné No. 201203434, estudiante de la carrera de Licenciatura Contaduría Pública y Auditoría; he procedido a la tutoría del mismo, observando que cumple con los requisitos establecidos en la reglamentación de Universidad Panamericana.

De acuerdo con lo anterior, considero que cumple con los requisitos para ser sometida al Examen Técnico Profesional (ETP), por lo tanto doy el dictamen de aprobado al tema desarrollado en la Práctica Empresarial Dirigida con la nota de ochenta y dos (82) puntos de cien (100)

Al ofrecerme para cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.


Lic. Julio Antonio Cantoral López
Tutor

JACL/cngm
cc.file

Dina Noemí Pérez Mejía

Licenciada en Pedagogía y Administración Educativa

Email: licdadinapere@gmail.com

Guatemala, 22 de junio de 2013

Licenciada:

Miriam Lucrecia Cardoza Bermúdez
Universidad Panamericana
Ciudad de Guatemala.

Respetable Licenciada:

En relación al trabajo de revisión de la Práctica Empresarial Dirigida (PED) del tema: **“Análisis del sistema de costos de producción y evaluación del control interno en operación en la Empresa Lácteos del Sol”**, realizado por **Leslie Elizabeth Mejía Izás**, estudiante de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, he procedido a la revisión de la misma, observando que cumple con los requerimientos establecidos en la reglamentación de la Universidad Panamericana.

De acuerdo a lo anterior, considero que la misma cumple con los requisitos para ser sometida al Examen Técnico Profesional (ETP), por lo tanto doy el dictamen de APROBADO el tema desarrollado en la Práctica Empresarial Dirigida.

Al ofrecerme para cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.



Licda. Dina Noemí Pérez Mejía
Colegiado No. 14820



**UNIVERSIDAD
PANAMERICANA**

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

REGISTRO Y CONTROL ACADÉMICO

REF.: UPANA: RYCA: 246.2014

El infrascrito Secretario General EMBA Adolfo Noguera Bosque y la Directora de Registro y Control Académico M.Sc. Vicky Sicajol, hacen constar que la estudiante Mejía Izás, Leslie Elizabeth con número de carné 201203434, aprobó con 80 puntos el Examen Técnico Profesional, del Programa de Actualización y Cierre Académico ACA, en la Facultad de Ciencias Económicas, el día uno del mes de agosto del año dos mil trece.

Para los usos que el interesado convenga, se extiende la presente en hoja membretada a los tres días del mes de abril del año dos mil catorce.

Atentamente,


M.Sc. Vicky Sicajol
Directora
Registro y Control Académico




EMBA Adolfo Noguera Bosque
Secretario General



Dedicatoria

- A Dios** Por cada día que me permite vivir y superarme.
- Virgen de Guadalupe** Por estar siempre a mi lado.
- A mis padres** Desde el cielo guías mi camino y a ti que en la tierra eres mi inspiración.
- A mi Mau** Por tus cuidados y amor esto es posible.
- A mis hermanos** Gabriela Mejía y Alexander Mejía por el apoyo y comprensión.
- A la Universidad** Por la oportunidad de finalizar mi carrera guiada por profesionales que dejan en mí más que conocimientos.
- A mis mentores** Licenciado Julio Antonio Cantoral y Licenciada Dina Pérez por la dedicación que me brindaron y los conocimientos que transmitieron en la elaboración de la práctica.
- A mis amigas** Lisely Melgoza, Sara Alvarez, Kenya Mérida y Ruth Estrada, por su apoyo incondicional y motivación constante.

ÍNDICE

Resumen	i
Introducción	iii
CAPÍTULO 1	
1.1. Antecedentes	1
1.2. Planteamiento del Problema	2
1.3. Justificación	2
1.4. Pregunta de Investigación	3
1.5. Objetivos	3
1.5.1. Objetivo General	3
1.5.2. Objetivos Específicos	3
1.6. Alcances y Límites	4
1.6.1. Alcances	4
1.6.2. Límites	4
1.7. Marco Teórico	4
1.7.1. Definiciones	4
1.7.1.1. Costo	4
1.7.1.2. Costo de Producción	5
1.7.1.3. Elementos del Costo	5
1.7.1.3.1. Materia Prima o Materiales	6
1.7.1.3.2. Mano de Obra	7
1.7.1.3.3. Costos Indirectos de Fabricación	7
1.7.1.4. Contabilidad de Costos Definición	7
1.7.1.5. Inventarios	8
1.7.1.6. Sistema de Control de Inventarios	9
1.7.1.7. Método de Evaluación de Inventarios de Materias Primas	9
1.7.1.7.1.1. Método de Identificación Específica	11
1.7.1.7.1.2. Método de Costo de Mercado, el Que Sea el Menor	11
1.7.1.7.1.3. Primero en Entrar, Primero en Salir	11
1.7.1.7.1.4. Último en Entrar, Primero en Salir	12
1.7.1.7.1.5. Costo Promedio	13
1.7.1.8. Clasificación de los Sistemas de Costos	13
1.7.1.8.1. Costos Reales o Históricos	14
1.7.1.8.2. Costos Estimados Definición	15
1.7.1.8.3. Costos Estándar	16
1.7.1.8.4. Costos Estándar Directo	18
1.7.1.9. Productos Perecederos	19
1.7.2. Consideraciones Generales	19

CAPÍTULO 2

2.1.	Tipo de Investigación	23
2.2.	Sujetos de la Investigación	23
2.3.	Instrumentos	23
2.4.	Procedimientos Utilizados en la Investigación	24
2.5.	Aporte Esperado	24

CAPÍTULO 3

3.1.	Resultados y Análisis de la Investigación	25
3.2.	Área Administrativa	25
3.3.	Área Financiera	27
3.4.	Área de Auditoría	34
3.5.	Área Tributaria	37
3.6.	Análisis de Resultados	42
3.7.	Análisis de la Información Financiera	49
3.7.1.	Análisis de los Estados Financieros	51

CAPÍTULO 4

4.1.	Antecedentes	60
4.1.1	Área Administrativa	61
4.1.2.	Área Financiera	62
4.1.3.	Área de Auditoría	64
4.1.4.	Área Tributaria	66
4.2.	Implementación General de la Propuesta	68
4.3.	Viabilidad del Proyecto	77
4.3.1.	Viabilidad Técnica	77
4.3.2.	Viabilidad Legal	77
4.3.3.	Viabilidad Económica	77

Cronograma de Trabajo	78
------------------------------	-----------

Conclusiones	79
---------------------	-----------

Recomendaciones	80
------------------------	-----------

Referencias Bibliográficas	81
-----------------------------------	-----------

Anexos	83
---------------	-----------

CONTENIDO DE CUADROS

Elementos del Costo de Un Producto	6
Relación de las Funciones del Inventario	9
Balance General al 31 de Diciembre 2012 y 2011	28
Estado de Resultados al 31 de Diciembre 2012 y 2011	29
Balance General del 1 de Enero al 31 de Diciembre 2012	33
Estado de Resultados del 1 de Enero al 31 de Diciembre 2012	34
Integración Costo de Producción	36
Devoluciones	37
Determinación ISR, 2012 Régimen Optativo	40
Contingencia Fiscal 2012 Régimen Optativo	40
Determinación ISR, 2012 Régimen General	40
Contingencia Fiscal 2012 Régimen General	41
Diferencias Determinación ISR 2012	41
Proceso Productivo del Queso Fresco	43
Costo de Producción Crema	46
Costo de Producción Queso Fresco	47
Costo de Producción Queso Saborizado Especies Frescas	47
Costo de Producción Queso de Capas	48
Costo de Producción Quesillo	48
Integración Cuentas Incobrables	49
Cheques Emitidos No Cobrados	50
Montos de Efectivo Entregados al Administrador	51
Diferencias Regímenes ISR 2012	63
Almacenaje y Entrega de Materiales	65
Propuesto de Contratación del Contador General	68

Cédula Real Costo Producción Crema	70
Cédula Real Costo de Producción Queso Fresco	70
Cédula Real Costo Producción Queso Saborizado Especias Frescas	71
Cédula Real Costo Producción Queso Capas	71
Cédula Real Costo Producción Quesillo	72
Cédula de Variaciones Producción Crema	72
Cédula de Variaciones Producción Queso Fresco	73
Cédula de Variaciones Queso Saborizado Especies Frescas	73
Cédula de Variaciones Producción Queso de Capas	74
Cédula de Variaciones Producción Quesillo	74
Resumen de Variaciones	75

RESUMEN

Para una empresa es indispensable conocer el costo de su producción y a partir del mismo tomar decisiones en función de alcanzar los objetivos. En el caso de la empresa objeto de estudio Lácteos del Sol, el objetivo es maximizar las utilidades, ofreciendo un producto de calidad y garantizando la permanencia en el mercado.

Se realizó un análisis del funcionamiento de las distintas áreas de la empresa estableciendo que la misma no tiene un sistema para determinar el costo de sus productos, situación que repercute en falta de información oportuna y confiable que permita conocer el resultado económico y analizar el desarrollo de la empresa. La carencia de control interno se refleja en el área administrativa, afectando el resultado de la producción que genera información financiera, que no representa la realidad económica, repercutiendo en contingencias fiscales al haber realizado el cálculo de los impuestos sin tomar en consideración todos los aspectos que la legislación establece.

Del análisis financiero se concluye que la situación financiera y capacidad de pago de la empresa es aceptable, de acuerdo a los datos que se establecieron con la información disponible, existió limitación con respecto al acceso de la información del área fiscal, porque ésta se encuentra a cargo de personas que prestan servicios contables outsourcing, por lo que los informes, libros y registros no se encuentran en las instalaciones de la organización, habiendo una negativa ante el requerimiento de la información tributaria. Derivado de la limitante anterior se solicitó la documentación y registros disponibles en la empresa para elaborar, cédulas, conciliaciones bancarias, cuadros comparativos, estados financieros y registros que permitieran un análisis más certero de la situación de la organización para implementar medidas correctivas que permitan mejorar la eficiencia en la elaboración de los registros que conlleve a información financiera confiable y oportuna.

La empresa Lácteos del Sol, es un negocio dirigido por el administrador-propietario, bajo criterios personales sin ninguna base técnica, en virtud de esto el presente estudio ha sido un aporte importante para el administrador porque desde otra perspectiva se mostraron las operaciones habituales, señalando los efectos que han tenido en la información financiera determinadas prácticas acostumbradas como los retiros de capital para gastos no relacionados con

las actividades propias de la empresa y el efecto en la determinación de los resultados. Se detectaron discrepancias entre los impuestos declarados y los impuestos determinados en base a la información financiera estructurada en el estudio, situación que de ser detectada por la Superintendencia de Administración Tributaria, será sancionada.

Se propone la contratación de un Contador General, para que basado en sus conocimientos aplique las recomendaciones propuestas, asimismo la información y registros se encuentren en la empresa facilitando el control y consulta.

El contador general por medio de un software diseñado para establecer el costo de los productos, que facilita su determinación, control y registros puede presentar informes con los resultados reales de las operaciones para que cumplan con su función de servir como base en la toma de decisiones.

El propietario de Lácteos del Sur, está dispuesto a invertir recursos en la implementación de la propuesta porque en el transcurso del estudio se fueron mostrando los resultados parciales e indicando las repercusiones que el hallazgo tiene para el negocio, adicionalmente se indicaba que acción correctiva se podía ejecutar.

INTRODUCCIÓN

Basados en el estudio realizado en la Empresa Lácteos del Sol, es una empresa inscrita legalmente que cumple con las regulaciones establecidas para las empresas dedicadas a la producción de queso en diferentes variedades, crema y otros artículos derivados de la leche, distribuye sus productos, siendo sus clientes del mercado local, consumidores finales a través de mayoristas. La empresa por la naturaleza de su actividad está expuesta a factores que le afectan directamente, internos y externos y para poder reaccionar a estos factores tiene la necesidad de poder conocer y evaluar su desempeño de forma oportuna para poder corregir o fortalecer sus debilidades ante los efectos de esos factores, por ello la presente investigación tiene como propósito establecer un sistema contable de costeo idóneo a la realidad, que ayude a maximizar el beneficio, y permita contar con información veraz y oportuna. Durante la evaluación se tuvo a la vista documentación e información que por su carácter confidencial no se adjunta copia, sin embargo fue la base para poder emitir un diagnóstico, evaluar el proceso actual y dar paso a la realización del trabajo de investigación de la Práctica Empresarial Dirigida, que se presenta con el fin de establecer una guía para la realización de la implementación del sistema de costos estándar, que busca contribuir a que la empresa pueda tener información sobre sus operaciones y resultados en mejor tiempo.

En el Capítulo uno: se describen los antecedentes de la compañía incluyendo datos generales, los objetivos que se establecieron para el estudio, para tener referencia de la importancia del problema se presenta un marco teórico, también incluye el planteamiento del problema, justificación, alcances y límites del proyecto.

En el Capítulo dos: se aborda sobre la metodología utilizada como entrevistas, análisis de información, revisión de cédulas, etc., los sujetos e instrumentos de la investigación y los diversos aportes que se esperan obtener.

El Capítulo tres: presenta el análisis de los resultados de la investigación clasificados en área administrativa, financiera, de auditoría y tributaria.

En el Capítulo cuatro: se presenta la propuesta de solución, la inversión necesaria para su implementación y los beneficios que obtendrá la empresa. Asimismo, se presenta el cronograma utilizado, las conclusiones y recomendaciones derivadas del trabajo realizado. Finalizando con las referencias, y anexos.

CAPÍTULO 1

1.1 Antecedentes

Lácteos del Sol, es una empresa industrial comercial constituida el 15 de diciembre del año 2005 de conformidad con las leyes de la República de Guatemala. Ubicada en el Municipio de Chiquimulilla, departamento de Santa Rosa. La actividad principal consiste en la producción y distribución de quesos, crema y otros artículos derivados de la leche, los cuales son comercializados al mayoreo y al detalle.

El promedio de ventas es considerado aceptable por la administración, que tiene la expectativa de que la Empresa sea una de las mayores en la región dedicadas a esta actividad, pero la falta de controles y no contar con información financiera oportuna impide que su nivel de desarrollo sea mayor. Se considera que establecer el sistema de costos será el inicio para generar información que sustente las decisiones de administración.

Del estudio de la base legal se estableció que la Empresa está inscrita conforme las disposiciones legales aplicables. Los productos cuentan con los registros sanitarios. El área tributaria está a cargo de la oficina contable que presta el servicio, pero es importante que la administración sea consciente de las consecuencias que puede tener por no cumplir con los deberes formales establecidos en el Código Tributario y leyes vigentes.

La estructura administrativa no tiene base para establecer planes y presupuestos que guíen a la Empresa en busca de un crecimiento basado en objetivos. Adicionando la falta de controles internos hace que la organización tenga aéreas en las que se maneja sin ningún control, los propietarios consideran rentable el negocio porque los ingresos son mayores que los gastos, pero la proporción de estas dos variables no la conocen a ciencia cierta por la falta del conocimiento técnico.

El tiempo que tiene la Empresa de haber sido creada contribuye a que sea conocida en el entorno al igual que sus productos, teniendo la confianza de los consumidores y los proveedores.

1.2 Planteamiento del problema

Las Empresa Lácteos del Sol, debido a la variedad de sus operaciones la cuales inician en la producción y concluyen con la distribución al mayoreo o menudeo, necesita estar al tanto de las mismas, siendo el costo de sus productos el elemento principal y determinante en los resultados deseados, y dado el ámbito competitivo es imprescindible conocer con exactitud todos los elementos que ello conlleva como lo es, el costo individual de los productos, el costo por procesos, el punto de equilibrio, ganancia marginal, costos fijos, costos variables, entre otros.

Toda Empresa requiere de información confiable y oportuna para la toma adecuada de decisiones y sobre todo que no se concrete a proporcionar información de eventos pasados sino que pueda ayudar a prever situaciones futuras, además el acelerado desarrollo económico que actualmente se vive hace aun más necesario que las empresas planifiquen, optimicen sus recursos y mantengan constante evaluación de las actividades empresariales.

1.3 Justificación

Tomando en cuenta que por ser una Empresa de manufactura, los costos de fabricación son uno de los elementos más importantes que tiene efectos significativos para la gestión de la compañía y que al momento de la evaluación se establece que no existe un sistema apropiado para establecerlos. Los costos eran determinados en base de la experiencia y estimación, presentando la desventaja de no ofrecer información confiable debido a que el cálculo se realizaba al término del proceso de fabricación y venta.

Los cambios constantes en el mercado y principalmente en la industria de productos lácteos por el ingreso al mercado de productos extranjeros, derivados de diversos factores como la globalización, demanda del producto, factores económicos, socioculturales, políticos, etc. provocan un ambiente cada vez más competitivo para la compañía, en el cual para poder subsistir necesita la optimización de recursos, definición de planes estratégicos, estar a la vanguardia de la tecnología y sobre todo mantener constante evaluación de la gestión administrativa para saber si va por el camino adecuado. En este caso, la información financiera juega un papel importante para la dirección de la compañía, proporcionando los elementos necesarios sobre la eficiencia

operativa y la situación financiera; sin embargo para que esta cumpla su objetivo debe de ser confiable y oportuna.

1.4 Pregunta de Investigación

Al haber realizado el análisis de la empresa, se observa la necesidad de la gerencia de tomar decisiones que cuenten con respaldo documental y que sean congruentes con la situación actual de la organización, por lo tanto surge la siguiente interrogante:

¿A través de la implementación de un sistema de costos de producción se podrá obtener información financiera confiable y oportuna en la empresa Lácteos del Sol?

1.5 Objetivos

1.5.1 Objetivo General

Conocer la problemática operativa de la Empresa, como es el uso de los recursos, y su evaluación financiera, para determinar los resultados de la operación. Poder establecer un sistema contable de costeo idóneo a la realidad, que ayude a maximizar el beneficio en las diferentes oportunidades de negocio de la Empresa y lograr así mantener y mejorar su posición en el mercado.

1.5.2 Objetivos Específicos

- Investigar la estructura de costos, es decir, saber y aplicar las distintas herramientas y factores que afectan a la producción de lácteos, comparándola con la aplicación contable.
- Calcular los índices financieros y proponer medidas correctivas para el buen funcionamiento del negocio.
- Ayudar al empresario con información confiable respecto al costeo de sus productos, con lo que éste tendrá mayor discernimiento sobre la gestión empresarial y la rentabilidad del negocio, de acuerdo a los beneficios derivados de la producción.
- Proporcionar a la compañía los elementos o pasos a seguir en la aplicación de un sistema de costos, así como el análisis de cada uno de ellos en su aplicación, utilizando para ello

la información de la compañía, haciendo el respectivo comparativo con el sistema actual de costos estimados.

- Obtener la información necesaria para estudiar la evolución del negocio en el tiempo, y hacer comparaciones entre períodos y comprobar si ha habido errores que en el futuro puedan ser corregidos de acuerdo a las experiencias pasadas.

1.6 Alcances y Límites

1.6.1 Alcances

Se realizó la observación de los procesos productivos, para establecer las cédulas de costos de cada producto, se concedió acceso a información de compras y ventas, para hacer la integración de datos. Al no haber informes establecidos que sirvieran de base se diseñaron las mismas para que se utilicen en el desarrollo de los estados financieros.

1.6.2 Límites

La oficina de contabilidad contratada por administración no proporcionó información relacionada a los registros de la Empresa, por lo que ciertos rubros relacionados al costo de producción, como inventarios y costos de producción fueron determinados con base a datos incompletos, con el propósito de poder concluir sobre el trabajo realizado.

1.7 Marco teórico

1.7.1 Definiciones

1.7.1.1 Costo

El Costo se define como el valor sacrificado para obtener bienes y servicios, es la expresión monetaria de los gastos en que se incurre en la fabricación y realización de la producción. El sacrificio hecho se mide en dinero mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en que se obtienen los beneficios presentes o futuros.

El costo tiene que ser por tanto, un medidor del aprovechamiento de los recursos materiales, laborales y financieros en el proceso de producción, reflejando el efecto de las desviaciones

respecto a lo previsto y permitiendo asegurar la correcta planificación de los recursos materiales y humanos. (P 3) García Batista.

1.7.1.2 Costo de Producción

García Batista (2011) expone:

El Costo de producción se define como la expresión monetaria de los recursos empleados en el proceso de producción de las empresas y refleja la esencia económica de las relaciones de producción. Constituye una categoría económica que expresa la suma de todos los gastos que se incurren en la producción de un artículo o en la prestación de un servicio determinado en forma monetaria.

El costo de producción es una parte del valor que está llamada a compensar los gastos de la empresa en la producción y en la realización de la producción. El mismo se forma a partir de un conjunto de fondos productivos consumidos en forma de descuentos de amortización, del valor de la materia prima consumida y de los materiales, así como de los gastos de trabajo necesario, expresado en el salario. La forma monetaria permite expresar el costo, como indicador generalizador, clasificando los gastos de la empresa por su forma física.

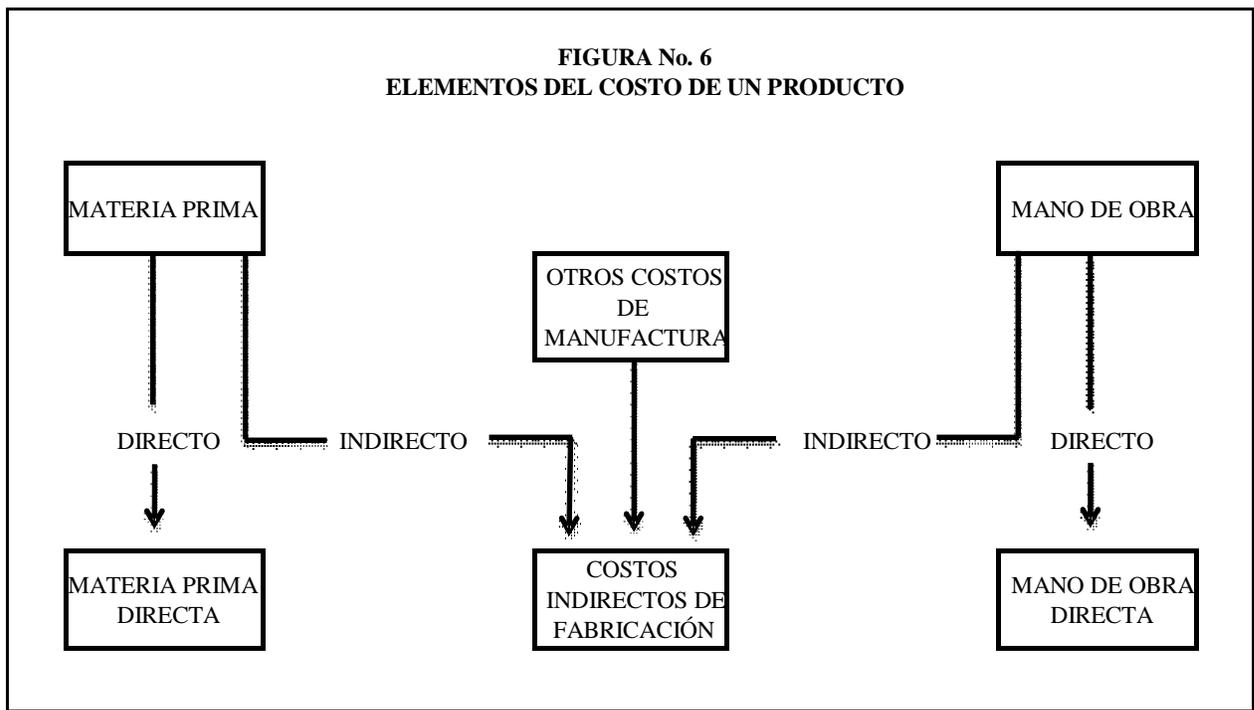
La reducción del costo de producción es un objetivo de cada eslabón de la producción y la premisa indispensable para la elevación de su nivel de eficiencia; este objetivo implica el establecimiento de un efectivo régimen de economías, dirigido al ahorro del tiempo de trabajo, medios materiales y recursos monetarios, que satisface los intereses de la empresa y de la sociedad por cuanto conduce al mejoramiento de las condiciones de vida del trabajador, al desarrollo de la empresa y al incremento de las fuentes de la reproducción ampliada socialista. (P 5-6)

1.7.1.3 Elementos del Costo

Son establecidos por Lawrence (1999) de la siguiente forma:

Al fabricar un artículo todos los costos de producción que se incurren son susceptibles a clasificarse en tres elementos distintos: 1) Materia Prima o Materiales Directos; 2) Mano de Obra

Directa, y 3) Costos indirectos de fabricación, como aparece en la figura No. 6. El material está considerado como el primer elemento del costo, pues sin material para trabajar no puede manufacturarse nada. Se considera como segundo elemento del costo la mano de obra, pues sin ésta no puede cambiarse la forma y apariencia natural del material para aumentar su utilidad. Todos los otros costos de manufactura están clasificados como tercer elemento, pues a menos de que se incurran otros costos determinados, la mano de obra no podrá trabajar con los materiales. (P.2)



Fuente: Polimeni, Raplh S- Fabozzi, Frank, Alberg Artur H. "Contabilidad de Costos" Figura 1-5 Pg. 12

1.7.1.3.1 Materia Prima o Materiales

Se conocen como materias primas a la materia extraída de la naturaleza y que se transforma para elaborar materiales que más tarde se convertirán en bienes de consumo.

Las materias primas que ya han sido manufacturadas pero todavía no constituyen definitivamente un bien de consumo se denominan productos semielaborados, productos semiacabados o productos en proceso, o simplemente materiales.

Constituyen el costo básico de un producto y son bienes tangibles que al ser transformados se convierten en un producto acabado, también son denominados materiales.

1.7.1.3.2 Mano de Obra

Es la remuneración que se paga a los obreros que trabajan directamente en los centros productivos, para efectos de costos se considera como la mano de obra aplicada directamente a un producto, la cual identifica su monto en cada unidad producida de manera precisa y directa. La mano de obra directa puede adoptar dos modalidades en la forma de pago, que son las siguientes:

Base del Tiempo: es la que se paga con base al tiempo trabajado, el cual puede ser un día, una semana, un mes, etc.

Base de Producción o Destajo: ésta se fija o determina en base a las unidades producidas, fijando un costo unitario por cada unidad totalmente terminada.

Mano de obra indirecta

Es el salario que devengan los trabajadores que ayudan en forma indirecta a la elaboración del producto, o sea que los trabajos ejecutados no tienen que ver en el proceso productivo. Ejemplos de estos trabajos son los que prestan los departamentos auxiliares y de servicios (control de calidad, mantenimiento de maquinaria, compras, mantenimiento general, relaciones industriales, mantenimiento mecánico, etc.)

1.7.1.3.3 Costos Indirectos de Fabricación

Los costos indirectos de fabricación como lo indica su nombre son todos aquellos costos que no se relacionan directamente con la manufactura, pero contribuyen y forman parte del costos de producción: mano de obra indirecta y materiales indirectos, consumo de gas, servicios de energía eléctrica para la fábrica, arrendamiento del edificio para producción, depreciación y mantenimiento del edificio y de equipo de fábrica, seguro, tiempo ocioso son ejemplos de costos indirectos de fabricación.

1.7.1.4 Contabilidad de Costos Definición

La contabilidad de costos es un sistema de información en el que se utiliza un conjunto de técnicas y procedimientos para cuantificar en términos monetarios los valores empleados para

proveer servicios o productos, y tomando como base la información formulada, analizar, evaluar, controlar la actuación de la gerencia en el presente y planificar el futuro de la empresa.

La National Association Of Accountants (NAA), define la contabilidad de costos como “una técnica o método para determinar el costo de un proyecto, proceso o producto utilizado por la mayor parte de las entidades legales de una sociedad, o específicamente recomendado por un grupo autorizado de contabilidad” (8:4)

Lawrence (1999) declara:

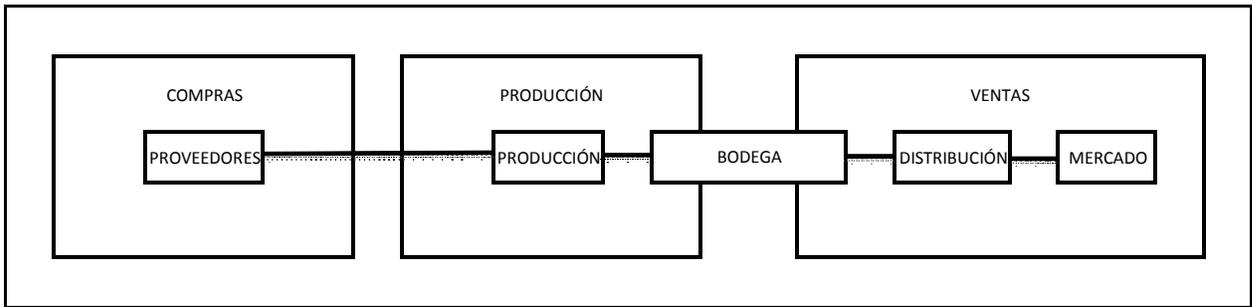
La contabilidad de costos es un proceso ordenado que usa los principios generales de contabilidad para registrar los costos de operación de un negocio, de tal manera que, con datos de producción y los costos de distribución, ambos por unidad y en total de uno de todos los productos fabricados o servicios prestados y los costos de otras funciones diversas de la negociación, con el fin de lograr una operación económica, eficiente y productiva (P.1)

1.7.1.5 Inventarios

Moya (1999) define el inventario de la siguiente forma:

Se define un inventario como la acumulación de materiales que posteriormente serán usados para satisfacer una demanda futura.

La función de la Teoría de Inventarios consiste en planear y controlar el volumen del flujo de los materiales en una empresa, desde los proveedores, hasta la entrega a los consumidores. En toda compañía existen cuatro funciones principales que deben de trabajar en forma coordinada. Estas funciones son Compras, Producción, Finanzas y Ventas. La siguiente figura muestra la relación entre las funciones:



Fuente: Moya Navarro Marcos Javier. "Control de Inventarios Investigación de Operaciones 4" Pg. 19

1.7.1.6 Sistemas de Control de Inventarios

Existen dos sistemas de control de inventarios que se adaptan de acuerdo a las características propias de cada empresa y de las necesidades que se tengan, estos son:

- a) *Inventario Perpetuo*: también se llama continuo y se caracteriza por llevar un registro permanente de las entradas y salidas de la materia prima o materiales, mostrando en cualquier momento la cantidad y el valor de las existencias.
- b) *Inventario Periódico o Pormenorizado*: se diferencia del anterior, en que no lleva un registro permanente del movimiento del inventario, sino que éste se conoce al final del período o cuando los datos se necesitan, se determina por medio del recuento físico de las existencias.

1.7.1.7 Método de Evaluación de Inventario de materias primas

Conocer el costo de los materiales, de productos en proceso o productos terminados, que ha quedado en existencia en un período determinado, cuando gran número de ellos tienen precios unitarios diferentes, ha constituido siempre un grave problema para toda empresa, ya que dicho costo tiene efectos inmediatos y futuros que deben ser debidamente analizados.

Para la resolución de este problema han surgido diferentes métodos, cuya utilización depende de la naturaleza de la empresa, así como del ambiente económico donde se desenvuelve, motivo por el cual el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, en la Norma Internacional

de Contabilidad No.2 (NIC 2) “Inventarios”, establece los métodos más adecuados para nuestro medio, y que financieramente se deben utilizar como se indica a continuación:

- ❖ El objetivo principal para seleccionar un método de valuación, consiste en seleccionar aquel que, de acuerdo a las circunstancias, refleje de manera más razonable los resultados del período.
- ❖ La selección del método de valuación de inventarios en una empresa industrial, constituye una labor profesional que involucra una clara decisión de carácter financiero.
- ❖ Para tomar esta decisión en primer término debe efectuarse un cuidadoso proceso de análisis y evaluación de las características peculiares de cada empresa, entre las cuales se cuentan:
 - a) La clase de industria
 - b) El ambiente económico en el que se desenvuelve
 - c) La estructura de su organización
 - d) Los recursos humanos, económicos y materiales que posee
 - e) El tipo de artículos que fabrica y forma de comercialización
 - f) El grado de tecnificación o masividad de la producción
 - g) Los planes de expansión de operaciones
 - h) Los índices de rotación de inventarios
 - i) Los niveles usuales de inventarios
 - j) El sistema de control de inventarios
 - k) El sistema de determinación de los costos

Tomando en consideración cada una de las características antes descritas, se puede seleccionar, entonces, alguno de los métodos de valuación existentes que se mencionan a continuación:

1.7.1.7.1 Método de Identificación Específica

Es el método que al valorar las existencias, utiliza el costo específico de compra o producción de cada artículo en particular se utiliza en las empresas donde es factible la distinción de un artículo de otro, identificándolo a su vez con un costo único, se utiliza principalmente para valorar artículos de gran valor como joyas, pinturas, esculturas, etc.

1.7.1.7.2 Método de Costo de Mercado, el que sea menor

El valor de realización o despacho de un material, puede ser menor que el costo registrado, debido a cambio de precio en el mercado, demanda u obsolescencia del producto y se usa con la intención de presentar los resultados del ejercicio de acuerdo con los principios de contabilidad de realización y conservatismo, presentando la pérdida del valor en los inventarios cuando se conoce o describe su aplicación ofrece algunas dudas, principalmente a su aplicación a nivel de producto o al inventario en general.

1.7.1.7.3 Primero en Entrar, Primero en Salir (PEPS/Según NIC 2 FIFO)

Mediante este método, se supone que el costo en el inventario es el último costo de las unidades compradas o producidas, o sea que el costo utilizado en la producción será valuado a precio antiguo y los inventarios estarán a precio actual. Mediante este método se supone que las materias primas utilizadas en los artículos terminados más antiguos se usan o se venden antes de usar o vender cualquier compra o producción anterior, se basa en la teoría de que los costos en los artículos inventariados se mueven hacia su expiración en el orden cronológico en que se producen.

Se aplica mucho en empresas cuya mercadería está sujeta a deterioro, buscando usar siempre primero las más antiguas, durante un período de inflación se incluye en la utilidad neta del ejercicio una ganancia no realizada en el valor de los inventarios durante un período de precios descendentes, las utilidades en las operaciones se reducen por pérdida en el inventario no realizado.

❖ Ventajas

- a) El inventario final se valúa a costos aproximados a los de reposición.
- b) Puede usarse cuando se utiliza el sistema de inventario periódico o bien el inventario perpetuo.
- c) Fácilmente puede comprobarse el valor asignado a los inventarios finales.

❖ Desventajas

- a) El costo de producción lleva costos antiguos, alejándose un tanto de los costos de reposición.
- b) En épocas de inflación puede originar sobre estimación en las utilidades y por consiguiente más pago de Impuesto Sobre la Renta, sobre una ganancia no obtenida realmente.

1.7.1.7.4 Ultimo en Entrar, Primero en Salir (UEPS/Según NIC LIFO)

Este método contrario al anterior, toma en cuenta que los artículos consumidos o vendidos son los que se adquirieron o produjeron más recientemente, de tal manera que los costos reales de los artículos son los de reposición o reemplazo, tan cerca como sea posible de la fecha de la venta y por lo tanto, el costo de venta se determina a base de los últimos artículos adquiridos en el inventario o último en entrar, mientras que los primeros en entrar se tratan como no consumidos, o no vendidos, manteniendo una reserva oculta que aparece al realizarse o consumirse los materiales, pudiendo decir entonces que el costo de producción tiene precio actual y el inventario mantiene precio antiguo.

❖ Ventajas

- a) El método permite defender la posición y estabilidad financiera de la empresa, principalmente en épocas de inflación.
- b) El costo de venta se presenta a costos actuales, permitiendo fijar los precios de venta, con el margen de utilidad deseada y los fondos necesarios para la reposición de las unidades consumidas o despachadas.
- c) El Flujo de caja se ve favorecido, al reducir utilidades en época de inflación.

❖ Desventajas

- a) Los inventarios que se muestran en el Balance General aparecen a costos antiguos, en algunos casos con precios alejados de los precios de reposición.

b) En época de inflación cuando los precios bajan provocan mayores ganancias y por consiguiente se paga más por concepto de Impuesto Sobre la Renta.

1.7.1.7.5 Costo Promedio

El método de costo promedio, determina el valor de los inventarios, dividiendo el costo total de los mismos dentro del número de artículos adquiridos o producidos, obteniendo un costo promedio unitario. Este es un método que por su facilidad de operación es muy usado, es aconsejable que la empresa use el sistema de registro de inventario perpetuo llevado tanto en unidades como en valores.

Este método se subdivide en:

a) *Promedio Constante o Continuo*, y consiste en obtener en cada entrada de material el precio promedio que le corresponda en esa fecha.

b) *Promedio Periódico*, en este caso se mantiene el precio aplicado a un período determinado (semanal, quincenal o mensual), por lo tanto pasado dicho período se vuelve a obtener un nuevo precio promedio para aplicarse al nuevo período y así sucesivamente.

❖ Ventajas

a) El costo promedio es fácil de entender y ante todo es práctico.

b) Es consistente y no se presta a manipulaciones.

❖ Desventajas

a) El costo promedio, siempre será menor al costo de reposición en época inflacionaria y lo contrario en época de deflación.

b) No es útil en la proyección de precios de venta.

1.7.1.8 Clasificación de los Sistemas de Costos

Los sistemas de costos pueden clasificarse, según la época en que se determinan, siendo éstos los sistemas de costos históricos y los sistemas de costos predeterminados.

Sistema de Costos Históricos: son los que acumulan costos de producción reales, es decir, costos pasados o incurridos, lo cual puede realizarse en cada una de las órdenes de trabajo o en cada una de las fases del proceso productivo.

Sistema de Costos Predeterminados: son aquellos que se calculan antes de la elaboración del producto. La diferencia con los costos históricos estriba en que éstos se obtienen después de haberse manufacturado el artículo.

Los costos de producción predeterminados se dividen en

- ❖ Costos de producción estimados.
- ❖ Costos de producción estándar

Estos dos tipos de sistemas comparten muchas características comunes, pero al mismo tiempo tienen profundas diferencias que justifican su existencia independiente.

1.7.1.8.1 Costos Reales o Históricos

Son aquellos costos que se han obtenido dentro del período en la fabricación de un producto o prestación de un servicio y que se obtienen al final del período que se conservan para su análisis perspectivo y comparación con los resultados futuros, sirviendo como un dato de base histórica y siempre se refieren a los costos reales ya sean por productos, por áreas de responsabilidad o cuenta de gasto.

La acumulación y anotación de los resultados obtenidos en diferentes períodos o a las diferentes oportunidades que se elabora un mismo producto es lo que llamamos Costo Histórico.

Este procedimiento consiste en la anotación de los gastos de materiales utilizados, la mano de obra empleada y los gastos indirectos de fabricación que se compilan para su posterior análisis y en los casos de variaciones significativas, corregir las ineficiencias y los errores, así como los costos estimados.

Los datos de costos históricos tienen limitaciones cuando se usan para la planificación y el control de las operaciones, siendo más útiles cuando se usan para su comparación de producciones iguales en diferentes períodos, para los cuales son practicados.

Dentro de las características principales que se pueden mencionar sobre este método de costos reales o históricos, se encuentran las siguientes:

- ❖ Son el resultado real de las operaciones de la empresa al final de un período.
- ❖ Son costos incurridos en un determinado período a diferencia de los costos proyectados previstos.

❖ Ventajas

Son de gran ayuda para predeterminar el comportamiento de los costos predeterminados.

Son precisos ya que no están basados en ninguna estimación.

Acumula los costos de producción incurridos, es decir costos comprobables.

❖ Desventajas

Son extemporáneas ya que se han obtenido después de incluir los registros de costos del período.

Para acumular los costos totales y determinar los costos unitarios de producción debe esperarse la conclusión de cada período de costos; lo que implica que la información sobre los costos no llega en forma oportuna a la administración de la empresa para la toma de decisiones.

1.7.1.8.2 Costos Estimados Definición:

“Es un sistema que se encuentra dentro de la clasificación general de costos predeterminados, consiste en el establecimiento previo del costo unitario de producción, basado en estimaciones efectuadas de acuerdo con el estudio de cada uno de los elementos del costo (materiales, mano de obra y gastos de fabricación), teniendo en consideración la experiencia de ejercicios anteriores.”
Perdomo 2009.

Los costos estimados fueron el primer paso para la determinación del costo de producción y tuvieron por finalidad pronosticar el costo del material, de la mano de obra y de los gastos indirectos de fabricación a invertir en un producto determinado.

El objetivo que se persiguió inicialmente en la estimación del costo fue el de tener una base para determinar precios de venta. Los costos estimados representan un método práctico adaptado a condiciones peculiares de los negocios como por ejemplo, la venta anticipada de productos no fabricados todavía.

1.7.1.8.3 Costos Estándar

Definición: “Los costos estándar pueden definirse como un sistema de costos que trabaja con valores predeterminados o estándar contra los cuales se comparan los costos reales”.

La diferencia entre ambos costos, el estándar y el real recibe el nombre de variaciones, representadas de la siguiente forma:

$$\text{Variación} = \text{costo estándar} - \text{costo real}$$

La variación puede ser favorable o desfavorable según que el costo estándar sea mayor que el real o viceversa.

Los costos estándares son objetivos fijados por la gerencia que funcionan como controles para confrontar los resultados reales.

Los costos estándares representan los costos “planeados” de un producto y generalmente se establece con antelación al inicio de la producción. El establecimiento de estándares proporciona a la gerencia metas para alcanzar y base de comparación con los resultados reales.

Los costos estándares son aquellos que esperan lograrse en un proceso de producción en particular bajo condiciones normales. Bajo el costeo estándar, todos los costos inherentes a los

productos se basan en cantidades predeterminadas. Por eso se dice que los costos estándares son costos predeterminados. Existen dos tipos de costos estándar.

a. Estándares circulantes, corrientes o actuales, aquellos que representan lo que debiera ser el costo en las circunstancias imperantes. Se considera por lo general, un costo real que hay que llevar a los libros y los estados financieros. Estos estándares deben revisarse con la frecuencia que las necesidades los ameriten, para que reflejen los cambios en los métodos de producción y precios, pues de otra manera dejaría de ser costos representativos en las circunstancias presentes.

b. Estándar fijo o básico, es aquel que sirve únicamente como punto de referencia o medida, con el que puedan compararse los resultados reales y aunque posee algunas de las características de los estándares circulantes, se acerca más a la base que sirve para calcular un índice de precio, ya que consiste en reducir los costos reales a porcentajes relativos del costo estándar que se tome como base. Una de las características importantes de los estándares fijos, es que facilitan la exposición de las tendencias de los costos corrientes con relación al costo estándar básico.

La característica de un sistema de costo estándar es que deben ser base para ajustar los costos históricos.

Los costos estándar están basados en estudios técnicos contando con la experiencia de meses o ejercicios anteriores y experimentos controlados, tales como:

- ❖ Una selección minuciosa de las materias primas.
- ❖ Un estudio de tiempos y movimientos de las operaciones.
- ❖ Un estudio de ingeniería industrial sobre la maquinaria y otros medios de fabricación.

El costo estándar representa un instrumento de medición de la eficiencia de la empresa. La eficiencia de la empresa debe medirse en su volumen de producción normal.

1.7.1.8.4 Costos Estándar Directo

Perdomo 2009 define:

“El costeo directo es el método por el cual la determinación de los costos de los artículos se hace sobre la base de los gastos directos y variables de la producción y/o venta. En otras palabras, el costo se integra por los gastos incurridos en la producción y/o venta de los artículos de tal manera que si estos no se hubieran producido o vendido, no se hubiera incurrido en tales gastos.

Los gastos fijos también llamados constantes o periódicos por no estar afectos por las fluctuaciones en el volumen de la producción o venta, sino por una función de tiempo, se constituye en gastos obligados, que mediante el costeo directo son cargados directamente al resultado dentro del ejercicio en que son incurridos”

El costeo directo llamado también costeo variable y costeo de absorción parcial. Cada uno de los métodos de costos tiene una función especial que cumplir; el costeo absorbente se utiliza regularmente para informar a los usuarios externos, el costeo directo ayuda a la administración interna en sus tareas de toma de decisiones.

Los meritos de los sistemas de costeo directo y por absorción, como base para medir la utilidad pueden visualizarse desde el punto de vista de conformidad con la teoría aceptada de la contabilidad, y desde el punto de vista de la utilidad de los informes obtenidos.

Para medir las utilidades los contadores se basan en una comparación del ingreso y de los costos. Bajo el costeo de absorción, el costo de los productos se compara con el ingreso que se deriva de su venta. Por lo tanto, es necesario signar todos los costos de fabricación, tanto fijos como variables, a los productos producidos.

El costeo directo se basa en el principio fundamental de valuar los inventarios solamente con los costos variables de la producción, y que este hecho hace posible desarrollar relaciones entre costo-volumen-ganancia y además obtener el punto de equilibrio, cálculos inmediatos de precio de venta, rendimiento de artículo, etc., con mayor rapidez y suma facilidad. Los costos estándar

proporcionan a la empresa reportes de la forma en que se ejecutan las operaciones, conociéndose por medio del análisis de variación las deficiencias de la operación.

1.7.1.9 Productos Perecederos.

Perecedero es un adjetivo que señala aquello poco durable y que, por lo tanto, ha de perecer (dejar de ser, acabar).

Se conoce como alimentos perecederos a aquellos que inician su descomposición de manera rápida y sencilla. Este deterioro está determinado por factores como la temperatura, la presión o la humedad.

Las carnes, las verduras, las frutas y los lácteos son algunos de los alimentos perecederos, que deben conservarse en frío y consumirse antes de determinada fecha (la fecha de caducidad o fecha de vencimiento) para evitar que se descompongan y se echen a perder.

Las bacterias y los hongos están entre los microorganismos capaces de destruir los alimentos perecederos. Estos alimentos frescos cuentan con enzimas que favorecen la degradación y que alteran el sabor y la textura, entre otras características.

1.7.2 Consideraciones Generales

El tema del costeo es importante porque la mayoría de las empresas inician su gestión de manera empírica, sin establecer los costos reales del producto como indica Llenque (2011):

En este sentido muchos de ellos han escogido las aplicaciones, producto de la experiencia, sin que estas estén respaldadas por un marco de investigación rigurosa, que corrobore con apego a la realidad, cuáles deberían ser los procesos operativos que permitan obtener los máximos rendimientos en producción e ingresos, y para ello es indispensable manejar el tema del costeo. P251.

Por la falta de un sistema de costeo en las empresas se mezclan costos y gastos que no corresponden, afectado así la determinación de las utilidades como lo indicó en su estudio Llenque (2011) “El cálculo se hace de una manera muy simple al sopesar el dinero que se recibe

por la venta de leche producida y sus gastos mensuales, los cuales muchas veces no solo corresponden a la ganadería”.

Oliveros (2012) p.88 explica la importancia de establecer un correcto costo de producción:

La falta de un sistema de costos de producción en el área de producción que permita determinar un costo unitario de los productos para la venta, no permite realizar un análisis del margen de contribución en la ganancia por cada producto, para determinar las áreas de oportunidad de optimización de recursos.

Archila 2011. Estableció que en las empresas agrícolas no genera información contable confiable, si bien es cierto la empresa productora de lácteos no es agrícola pero en nuestro medio son administradas de forma similar por lo que se establece:

La carencia del uso de la contabilidad en las empresas agrícolas cualquiera que sea la actividad de explotación, no les permite obtener una comprensión del resultado económico de la entidad al no generar información contable de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera lo cual ayuda a la administración a tomar las decisiones adecuadas en cuanto al rumbo que debe de seguir la empresa. P103

Castillo (2011) nos habla acerca de los riesgos para una empresa por la falta de un sistema de costeo.

La implementación de este método si le permite a Alimentos Guatemaltecos conocer su costo estándar directo de producción y distribución y demás le ayuda a alejarse de los riesgos que le provoca la incertidumbre de no conocer su costo real oportunamente, permitiéndole además conocer el monto de sus gastos variables en forma continua, que le facilita tomar acciones para poder reducirlos.

Existen varios métodos de costeo pero Barfield, Rainborn, Kinney (2005).explican:

Los dos principales sistemas de costos son el costeo por órdenes y el costeo por procesos. El sistema de costeo por órdenes es utilizado por las entidades que elaboran cantidades

relativamente pequeñas o lotes distintos de productos. El costeo por procesos es apropiado en el caso de las empresas que fabrican productos en masa.

Perdomo (2004) explica:

No existe un sistema que pueda considerarse como modelo único y apropiado a toda clase y tamaño de empresa. Es imposible que dos compañías, aún de la misma rama industrial adopten exactamente el mismo sistema de costos y las mismas clasificaciones”.P129

Difiere entre autores que sistema de costeo utilizar como Morales (2009) p145

Para una empresa industrial que se dedica a la producción de salsas y aderezos, que utiliza materias primas que son productos obtenidos directamente de la naturaleza, un sistema de costos estándar es más recomendable porque su implementación requiere que se establezcan estándares de calidad, cantidad y costo de las materias primas en base a estudios rigurosos, así mismo una vez ya implementado identificará las variaciones en el consumo de materia prima que pueden darse en cada proceso de producción, generando información muy útil que permitirá alcanzar estándares cada vez más exactos, adicionalmente un sistema de costo estándar permitirá el control sobre los otros elementos del costo de producción, permitiendo a la dirección mejorar sus procedimientos.

Si bien Morales hace mención a una empresa de producción de salsas y aderezos es muy similar a la de lácteos porque utiliza productos obtenidos de la naturaleza como materia prima.

Cifuentes (2003) “En otras palabras, pensamos que una tecnología de gestión no debería ser igual para todos los establecimientos lecheros, sino que se debería construir distintos sistemas de gestión adaptados a las particularidades de los distintos tipos de establecimientos”. Porque otros autores se inclinan por aplicar el sistema de costeo ABC. Cuervo, Osorio (2006)

El costeo basado en actividades mide el costo de los recursos utilizados por las actividades relacionadas con la producción, para luego asignar los costos a los productos utilizando conductores de costo (cost driver) o transacciones. El costeo ABC (Activity Based Cost) se basa

en una idea sencilla los productos causan actividades y estas actividades causan costos. ..Estos conductores de costos reflejan el consumo de actividades para cada objeto. Los conductores también se utilizan para asignar el costo a otras salidas.

Este sistema de costo percibe de forma diferente la actividad de la empresa relacionándola a un costo. Cuervo, Osorio (2006)

El concepto de cadena de valor se ha considerado como el conjunto de actividades que la empresa realiza en sus diferentes áreas funcionales. El concepto de cadena de valores de Porter es más estratégico. Cada empresa debe entenderse como un eslabón dentro de la cadena será la oportunidad para explotar los vínculos hacia adelante y hacia atrás, para desarrollar las ventajas competitivas que se requieren en cada nivel.

Hay otros autores que recomiendan utilizar este método como lo es De la Cruz, Flores, Rivera (2011).

Pero si los costos son atribuidos a éstos de una forma más apropiada como la generada según el método ABC, esto permitirá que el costo disminuya, generando de ésta forma a la entidad incrementar las utilidades, mejorar el desempeño y hacer factible la mejora continua. P 66

La percepción del Instituto Nacional de Tecnología Industrial INTI (2011) “Identificar y definir el factor diferencial de la empresa para poder destacarlo. Una alternativa podría ser: productos artesanales de calidad a un precio razonable”.

Lo que tiene estrecha relación con la producción de la empresa objeto de estudio porque son productos lácteos elaborados de forma artesanal, que tienen muy buena calidad y que el precio es conveniente.

Castellanos (2009) Expresa su opinión sobre sistemas de costeo.

Algunos principales teóricos del ABC refieren erróneamente que todos los costos son variables, pero, además de la equivocación implícita en tal afirmación, de ese modo excluyen la utilización del costeo variable o directo, herramienta insustituible en las organizaciones para la toma de decisiones.

CAPÍTULO 2

2.1 Tipo de Investigación

El tipo de investigación fue descriptivo porque se pretendía llegar a la esencia del problema, recopilando información que permitiera tener una idea general del mismo, definirlo y describirlo en cada una de sus partes para establecer la relación que existía entre sus diferentes componentes, así como su incidencia en el todo que es la empresa.

2.2 Sujetos de la Investigación

La empresa Lácteos del Sol, fue el sujeto de la investigación profundizando en el departamento de producción para establecer e implementar el sistema de costos. Involucrando al personal operativo para recabar información la cual se utilizó para trasladar hallazgos a la administración.

2.3 Instrumentos

Para la realización del proyecto se utilizaron diferentes instrumentos entre los cuales mencionamos los siguientes:

- a) Realización de entrevistas con la administración, con el contador externo y demás personal relacionado al tema, esto permitió tener un conocimiento de la empresa.
- b) Se elaboraron cuestionarios de información general y específicos para el área de producción que facilitaron determinar la forma en que se realiza el trabajo e identificar los problemas existentes.
- c) Examen de documentos y cédulas de prorrates más importantes.
- d) Se utilizaron flujogramas de procesos.
- e) Procedimientos analíticos para verificar las cifras reportadas y principalmente el costeo de los productos.
- f) Se analizaron los procesos de producción para realizar informes que sirvan de base para la generación de información financiera.

2.4 Procedimientos Utilizados en la Investigación

Se realizó la investigación iniciando con la recopilación de información por medio de la aplicación de los instrumentos seleccionados. De los resultados obtenidos se analizaron las causas para encontrar las soluciones y establecer la metodología por medio de la cual se incorporaron los datos obtenidos al sistema de costeo para obtener la información financiera, la cual se utilizó de referencia y así poder realizar un análisis financiero comparativo con la información que la administración contaba, para establecer la situación real de la Empresa.

2.5 Aporte Esperado

A la Empresa

Un sistema de costos que le permita conocer oportunamente los resultados de sus operaciones y poder encaminar sus esfuerzos al logro de sus objetivos, esto es de gran valor para la administración ya que le permitirá mejorar significativamente la medición y control de sus resultados financieros de sus operaciones.

A la Universidad

Como texto de consulta para los estudiantes de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría de la Universidad Panamericana, que realicen trabajos relacionados con la implementación de sistemas de costeo para empresas productoras.

Al País

Se mejora la productividad de la empresa aumentando la actividad económica de la región.

Al Futuro Profesional

Como referencia de la importancia que tiene la profesión y el servicio que puede prestar a las empresas.

Al Estudiante

Desarrollar los conocimientos adquiridos a lo largo de la preparación académica y profesional en las diferentes áreas en que se haya desempeñado, que le permitan obtener experiencia y capacidad para desarrollarse con éxito en su actividad profesional como Contador Público y Auditor.

CAPÍTULO 3

3.1 Resultados y análisis de la investigación

La empresa Lácteos del Sol, es una Empresa industrial comercial dedicada a la producción y distribución quesos, crema y otros artículos derivados de la leche, los cuales son comercializados al mayoreo y al detalle. Como resultado del diagnóstico realizado se estableció que diversas áreas administrativas y financieras presentan errores y deficiencias, las cuales surgen por la falta de controles y aplicación de métodos técnicos que proporcionen información oportuna y confiable que pueda ser utilizada por la Administración de la Empresa en la toma de decisiones.

La Empresa se administra de acuerdo al criterio del Administrador-Propietario quien toma decisiones basado en su experiencia, costumbre y estimaciones, lo cual genera situaciones contrarias a los principios de auditoría, contabilidad y administración.

Se considera que la base de la Empresa es su producto, conocer el costo de la producción es esencial para comprender el funcionamiento de un negocio. En ese sentido, en el presente capítulo se presenta la forma estimada en la que se realiza el costeo y los resultados de su aplicación en la situación financiera de la entidad. Relacionado con la información contable y su reflejo en la información fiscal se presentan resultados, derivados del trabajo realizado, que no concuerdan con la situación real de la Empresa. Las situaciones anteriores dan como resultado la falta de control interno en el desarrollo de operaciones de Lácteos del Sol.

Los hallazgos determinados tienen efectos relevantes en diferentes áreas de la Empresa y se detallan como se indica a continuación:

3.2. Área Administrativa.

- ❖ El negocio es administrado por la familia, al no haber información confiable y oportuna las decisiones se toman en base a la costumbre, los costos se han establecido basados en estimaciones, si alguno de los insumos aumenta de valor, este incremento de acuerdo al criterio personal es trasladado al precio final.

- ❖ La organización de la Empresa no está definida correctamente, se tiene el personal de producción, ventas y administrativo, a los cuales de acuerdo al requerimiento de la Empresa se asignan funciones de otro departamento, no existe manual de funciones que describa las labores que deben realizar los empleados de las diferentes áreas. El personal desarrolla su actividad con base a su criterio personal y por información obtenida de empleados que anteriormente desempeñaron estos puestos.
- ❖ Las actividades relacionadas con las compras y ventas se concentran en el área administrativa en la que existe una secretaria en quien se ha delegado la función de centralizar los pagos a proveedores y servicios, además del registro y cobro de los saldos de las cuentas por cobrar. Los pagos se realizan por medio de cheques que son solicitados por la secretaria, elaborados por la esposa del administrador quien ejerce funciones de asistente. Se comprobaron las conciliaciones bancarias realizadas por la misma persona que emite los cheques, y se estableció que no están correctas porque no se toman en cuenta los cheques en circulación. Además de no realizar un cruce de información entre las ventas, los depósitos realizados y el estado de cuenta del banco; en el sentido que hay valores que corresponden al pago de saldos de las cuentas por cobrar y son considerados como ingresos por concepto de ventas al contado.
- ❖ La materia prima es requerida sin órdenes de compra; se tiene establecida una cantidad fija de la materia prima principal que es la leche, la cual es entregada por los productores locales, insumos adicionales son requeridos por el personal de producción sin orden de compra. No se aplica ningún control de inventarios solamente un registro de entradas y salidas preparado en Excel, elaborado de acuerdo a la entrega de los insumos, se comprobó que en algunos casos no se registró el documento que sustenta la compra.
- ❖ Lo que es realizado directamente por el administrador es el pago a proveedores, al ser quien emite los cheques para realizar los distintos pagos, el personal encargado de la entrega de los pedidos fuera de la tienda, y del municipio reciben por parte de algunos de los clientes pagos de mercancías en efectivo, o abonos a la cuenta por pagar, estos son entregados al personal de distribución, quien no realiza el depósito en la agencia bancaria más cercana transporta el efectivo, adicionalmente utilizan esos pagos para realizar ciertos gastos como combustible.

- ❖ El servicio que presta la oficina de contabilidad únicamente tiene como finalidad la realización de declaraciones de impuestos y registro en libros fiscales, los cuales no se encuentran operados al día, los mismos están actualizados al 31 de diciembre de 2011, presentando como excusa que en el mes de marzo realizaron el cierre fiscal del año 2012, situación que es contraria a la decisión de realizar cierres parciales para realizar los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta. Esta situación de ser detectada por la Administración Tributaria implicaría ser sancionado con una multa Q. 5,000.00 por cada vez que se le fiscalice y se constate el atraso en los registros de conformidad con el Artículo 94 del Código Tributario.

3.3. Área Financiera.

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. En el caso de la Empresa objeto de estudio los estados financieros han sido realizados solamente para cumplir con un requisito fiscal, no tienen relación con la situación real de la Empresa, porque desde algo tan fundamental como lo es el conocer el costo de los productos de la Empresa, no está estructurado en base a un sistema de costeo, simplemente es una sumatoria de comprobantes.

A continuación se presentan los estados financieros presentados para los periodos 2011 y 2012

Lácteos del Sol
Balance General
Al 31 de Diciembre de 2012
(Cifras en Quetzales)

	2012	2011
Activo		
Corriente		
Caja y Bancos	Q 75,324.12	Q 64,322.10
Cuentas por Cobrar	Q 42,867.20	Q 35,879.25
Inventarios	Q 30,969.30	Q 12,631.00
Total Activo Corriente	Q 149,160.62	Q 112,832.35
No Corriente		
Propiedad, Planta y Equipo (Neto)	Q 200,854.50	Q 182,858.33
Cargos Diferidos	Q -	Q 1,300.00
Total Activo no Corriente	Q 200,854.50	Q 184,158.33
Total Activo	Q 350,015.12	Q 296,990.68
Pasivo		
Corriente		
Proveedores	Q 86,947.14	Q 112,568.00
Cuentas por Pagar	Q 7,683.00	Q 10,278.13
Total Pasivo Corriente	Q 94,630.14	Q 122,846.13
No Corriente		
Préstamo Prendario	Q 60,000.00	Q 25,000.00
Total Pasivo no Corriente	Q 60,000.00	Q 25,000.00
Total Pasivo	Q 154,630.14	Q 147,846.13
Patrimonio		
Capital	Q 163,110.63	Q 132,811.00
Utilidad del Ejercicio	Q 32,274.35	Q 16,333.55
Total Patrimonio	Q 195,384.98	Q 149,144.55
Total Pasivo y Patrimonio	Q 350,015.12	Q 296,990.68

Fuente: Libros contables de la empresa elaborados por oficina de contabilidad

Lácteos del Sol
Estado de Resultados
del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2012 y 2011
(Cifras en Quetzales)

	2012	2011
Ventas		
Ventas Netas	Q 450,689.60	Q 285,649.00
(-) Costos de Ventas	Q 314,969.25	Q 165,389.19
Utilidad Bruta	Q 135,720.35	Q 120,259.81
 Gastos de Operación		
Gastos de Ventas	Q 25,694.15	Q 23,763.19
Gastos de Administración	Q 63,251.85	Q 72,824.81
Resultados en Operación	Q 46,774.35	Q 23,671.81
 Impuesto Sobre la Renta	 Q 14,500.00	 Q 7,338.26
 Resultado Neto del Ejercicio	 Q 32,274.35	 Q 16,333.55

Fuente: Libros contables de la empresa elaborados oficina de contabilidad

El artículo 368 del Código de Comercio, establece que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

El colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), publicó en el Diario de Centro América la resolución por medio de la que se adoptan como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio y como marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, y las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF-, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera. La vigencia de esta resolución es optativa a partir del año 2008 y obligatoria a partir de Enero 2009.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, acordó adoptar la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades -NIIF para las PYME'S. El 13 de julio de 2010 se publicó en el Diario de Centro América el acuerdo que da vida a la Adopción de la Norma por medio de oficio JD 140042010 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores -IGPA.

En el caso de la empresa objeto de estudio los Estados financieros deberán realizarse bajo el marco conceptual de las NIIF para PYME'S. Como se indicó anteriormente, los estados financieros aquí presentados fueron elaborados con base a información financiera disponible en la empresa un sistema de contabilidad utilizado en la empresa que contaba con los elementos mínimos, los de las cuentas de deudores y acreedores, un registro de cobros y desembolsos de efectivo o de la cuenta de bancos. Se contaba con información de otras cuentas, registros y anotaciones informales, pero los cuales carecen de un registro por medio del sistema de la partida doble, por lo que se les considera incompletos. Se utilizó cualquier otra fuente disponible de información, los rubros se integraron de la siguiente manera:

Se elaboró el Estado de Financiero anterior para comparar el porcentaje de utilidad de la Empresa que es de un 18.47%, con el 43.27% del primer Estado de Resultados que muestra la utilidad real de las operaciones. El 18.47% coincide más con la percepción que tiene el Administrador sobre su negocio, porque se han descontado los retiros de efectivo realizados por él y que han sido utilizados para actividades que no son propias de la Empresa.

Caja y Bancos

Saldo en cuenta de depósitos monetarios constituida en Banco Banrural S.A. y saldo de la cuenta de depósitos monetarios constituida en Banco Industrial S.A. Se realizó el arqueo de caja incluyendo el saldo en la integración de la cuenta.

Cuentas por Cobrar

Se integra el saldo por ventas realizadas al crédito en el mes de diciembre de 2012 y algunos saldos de créditos pendientes pero que no se pueden catalogar como cuentas incobrables. Al no haber políticas relacionadas no hay un período bien establecido de cómo se deben recuperar las

cuentas, el saldo de las ventas en diciembre ha sido recuperado en los meses de enero, febrero y marzo 2013.

Inventarios:

El saldo del inventario se determinó tomando el saldo obtenido en el inventario físico realizado, derivado que esta es una de las áreas que no cuentan con ningún control se realizó el análisis de los registros de compras y los pagos efectuados para determinar el saldo correspondiente al estado financiero.

En la Empresa el inventario no puede ser voluminoso, por el tipo de producto, la materia prima principal que es la leche debe ser procesada rápidamente para evitar descomposiciones que afecten el producto, por lo tanto la rotación del inventario es muy frecuente.

Propiedad Planta y Equipo:

Incluye la maquinaria utilizada en los procesos productivos, mobiliario y equipo el que está en buenas condiciones, y el vehículo utilizado para la distribución. Las depreciaciones se calcularon de acuerdo al porcentaje máximo permitido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en ese momento.

Cargos Diferidos:

Corresponde a la prima de seguro del vehículo que se utiliza para repartir, y a un seguro que se pago por concepto de una maquinaria que recientemente fue adquirida para incrementar la capacidad del proceso productivo. Se tomo en cuenta el ISO pendiente de acreditar.

Cuentas por Pagar

El saldo de la cuenta está integrado por los saldos pendientes con los proveedores de leche, cada proveedor tiene sus propias condiciones de pago, algunos solicitan el pago diario, y otros el pago semanal o mensual. Adicionalmente existen saldos de proveedores de otros insumos pero constituyen menos del 10% del saldo total de la cuenta.

Impuestos por Pagar

La cuenta está integrada por el Impuesto al Valor Agregado del mes de diciembre 2012, y el ISR e ISO del último trimestre del período 2012.

Préstamo Prendario

Se solicitó para realizar la compra de un vehículo y utilizarlo en la distribución del producto. Se solicitó el saldo a la fecha requerida.

Patrimonio

El saldo de la cuenta de patrimonio no es muy significativo en relación con la utilidad del ejercicio, pero esto corresponde a que las utilidades prácticamente no son reinvertidas en la Empresa, situación que no permite ver reflejados los resultados de la Empresa, concretamente en un crecimiento de los activos no corrientes o un mayor saldo en la cuenta de Caja y Bancos.

Ventas

El saldo de las ventas se integra, de las ventas menudeo y mayoreo, de los productos que la Empresa procesa crema, y variedad de queso. El saldo se determinó en base a la facturación y por el cruce con la información de los saldos de la cuenta clientes. Adicionalmente se consideró la información de los ingresos para analizar que corresponde a ventas al contado, cobro a clientes y comprobar que no existan ingresos de otras fuentes.

Costo de Ventas

Para establecer el saldo del Costo de Ventas, se tomaron en consideración para su integración todos los elementos del mismo, basados en la información recopilada en la Empresa. Se hace la aclaración que se incluye el costo de las mercancías que no tienen soporte documental, para realizar el análisis del resultado con todos los elementos de la operación. Se dio un tratamiento separado a este tipo de gasto.

Gastos de Operación

Se determinaron por medio de los documentos disponibles de pago, realizando la integración mensual, para lograr establecer el saldo de la cuenta.

Utilidad del Ejercicio

Se obtiene la utilidad del ejercicio basada en el resultado de las cuentas anteriores. En el recuadro inferior se puede comparar el porcentaje de utilidad de la Empresa en el ejercicio que es de un 37.22%, con el 12.89% que coincide más con la percepción que tiene el Administrador sobre su negocio, porque se han descontado los retiros de efectivo realizados por él y que han sido utilizados para actividades que no son propias de la Empresa.

Lácteos del Sol
Balance General
Al 31 de Diciembre de 2012
(Cifras en Quetzales)

	2012
Activo	
Corriente	
Caja y Bancos	Q 76,854.96
Cuentas por Cobrar	Q 95,897.45
Inventarios	Q 30,682.00
Total Activo Corriente	Q 203,434.41
No Corriente	
Propiedad, Planta y Equipo (Neto)	Q 279,430.00
Cargos Diferidos	Q 9,000.00
Total Activo no Corriente	Q 288,430.00
Total Activo	<u>Q 491,864.41</u>
Pasivo	
Corriente	
Proveedores	Q 55,840.00
Cuentas por Pagar	Q 8,912.66
Total Pasivo Corriente	Q 64,752.66
No Corriente	
Préstamo Prendario	Q 60,000.00
Provisión para Indemnizaciones	Q 35,426.15
Total Pasivo no Corriente	<u>Q 95,426.15</u>
Total Pasivo	Q 160,178.81
Patrimonio	
Capital	Q 74,409.34
Utilidad del Ejercicio	Q 257,276.26
Total Patrimonio	Q 331,685.60
Total Pasivo y Patrimonio	<u>Q 491,864.41</u>

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

Lácteos del Sol
Estado de Resultados
Del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2012
(Cifras en Quetzal)

Ventas		
	Ventas Netas	Q 691,180.00 100.00%
(-)	Costo de Ventas	Q 219,778.74 31.80%
	Utilidad Bruta	<u>Q 471,401.26 68.20%</u>
Gastos de Operación		
	Gastos de Operación	Q 199,625.00 28.88%
	Resultado en Operación	<u>Q 271,776.26 39.32%</u>
	 Impuesto Sobre la Renta	 <u>Q 14,500.00 2.10%</u>
	 Resultado Neto del Ejercicio	 <u>Q 257,276.26 37.22%</u>

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

	Resultado Neto del Ejercicio	Q 257,276.26 37.22%
	Recursos utilizados en	
(-)	actividades personales del	
	Administrador	<u>Q 168,200.00</u>
	Utilidad disponible del Ejercicio	Q 89,076.26 12.89%

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

3.4. Área de Auditoría

- ❖ La contabilización y la auditoría del inventario son dos de las consideraciones más importantes en la determinación de las utilidades líquidas, porque el estado de ingresos será inexacto si se cargan equivocadamente los inventarios al costo de las mercancías

vendidas durante el período y si los inventarios restantes se cuentan, contabilizan o evalúan erróneamente al cerrar el ejercicio contable. El activo y la propiedad estarán igualmente expuestos erróneamente si los inventarios no aparecen en sus totales justos.

Derivado de la falta de integraciones y falta de control interno determinada, se estableció que el rubro de inventarios presenta un faltante de Q 287.30 al 31 de diciembre de 2012, según las pruebas de auditoría realizadas, la integración del faltante se muestra a continuación:

Saldo de inventario de acuerdo registros de la Empresa	Q 30,969.30
Saldo según inventario físico	<u>Q 30,682.00</u>
Diferencia	<u>Q 287.30</u>
Inventario físico ver Anexo 1	

- ❖ El método para evaluar el inventario debe usarse uniformemente de un período a otro, con objeto de reflejar las utilidades líquidas de manera uniforme. Derivado de la revisión efectuada se estableció que la Administración utilizó el método PEPS para valuar su inventario en el año 2010, empíricamente porque al ser producto perecedero se tenía el concepto que la rotación del inventario era como indica el método primero en entrar primero en salir; el método cambio a UEPS para valuar el inventario en el año 2011, específicamente para la valoración porque simplemente se toma el último valor de compra de la materia prima principal leche para asignar valor a toda la producción y el método promedio para valuar el inventario en el año 2012. No es posible determinar las diferencias entre una valuación y otra derivado de la falta de registros contables apropiados.
- ❖ Como resultado del análisis de control interno se estableció que la materia prima e insumos no son requeridos por medio de órdenes de compra. Estos son utilizados por el personal de producción, no hay alguien directamente responsable de la bodega, los descargos de la hoja de Excel que se tienen de control corresponden a las indicaciones del personal de producción que indican por ejemplo, que se requieren etiquetas, se realiza la rebaja respectiva dejando como saldo lo que indica producción que hay en existencia,

pero el mismo no se corrobora físicamente, por lo que no existe un control real de los inventarios. .

- ❖ No se cuenta con información confiable y oportuna para la preparación de cédulas, valuaciones, prorrates y demás, que sirvan de base para la determinación del costo de los productos vendidos, los cuales en el año 2012 fueron los siguientes:

**LACTEOS DEL SOL INTEGRACIÓN COSTO DE PRODUCCIÓN
DEL 01 DE ENERO 2012 AL 31 DE DICIEMBRE 2012**

CANTIDAD	PRODUCTO	PRECIO DE VENTA UNITARIO	VENTAS TOTALES	COSTO UNITARIO	COSTO DE PRODUCCIÓN TOTAL	UTILIDAD BRUTA UNITARIA	UTILIDAD BRUTA TOTAL
45	CREMA PURA AL 75 % LT	Q 70.00	Q 3,150.00	Q 60.27	Q 2,712.15	Q 9.73	Q 437.85
2880	CREMA DOMESTICA LT	Q 28.00	Q 80,640.00	Q 16.07	Q 46,281.60	Q 11.93	Q 34,358.40
8653	CREMA COMERCIAL LT	Q 16.00	Q 138,448.00	Q 10.045	Q 86,919.39	Q 5.955	Q 51,528.61
6480	QUESO FRESCO LB	Q 13.00	Q 84,240.00	Q 10.80	Q 69,984.00	Q 2.20	Q 14,256.00
2160	QUESO ESPECIES LB	Q 18.00	Q 38,880.00	Q 10.84	Q 23,414.40	Q 7.16	Q 15,465.60
6912	QUESO DE CAPAS LB	Q 18.00	Q 124,416.00	Q 15.49	Q 107,066.88	Q 2.51	Q 17,349.12
10368	QUESILLO LB	Q 22.00	Q 228,096.00	Q 15.49	Q 160,600.32	Q 6.51	Q 67,495.68
	TOTAL		Q 697,870.00		Q 496,978.74		Q 200,891.26
	VALOR DESCREMADO				<u>Q 277,200.00</u>		
	COSTO PRODUCCIÓN				<u>Q 219,778.74</u>		

La cantidad de la crema se estableció por litros y la cantidad del queso por libra.
Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

- ❖ No se ejerce una vigilancia adecuada sobre la venta de desechos y los inventarios de materiales de desecho. El suero es el principal material de desecho, adicionalmente están las devoluciones de producto, que al no haber una política de devoluciones definida, el valor de las mismas es relevante. A continuación se presenta el detalle de las devoluciones por tipo de producto recibidas en el año 2012:

**DEVOLUCIONES LACTEOS DEL SOL
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2012**

CANTIDAD	PRODUCTO	PRECIO DE VENTA		TOTAL DEVOLUCIONES	
80	CREMA DOMESTICA LT	Q	28.00	Q	2,240.00
120	CREMA COMERCIAL LT	Q	16.00	Q	1,920.00
150	QUESO FRESCO LB	Q	10.00	Q	1,500.00
30	QUESO ESPECIES LB	Q	18.00	Q	540.00
15	QUESO DE CAPAS LB	Q	18.00	Q	270.00
10	QUESILLO LB	Q	22.00	Q	220.00
TOTAL				Q	6,690.00

La cantidad de la crema se estableció por litros y la cantidad del queso por libra.
Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

- ❖ No hay una disposición satisfactoria del material del inventario. Esto debido a que en la época en que la materia prima principal que es la leche, se encuentra escasa no existe un plan de contingencia que evite atrasos en la producción.

3.5. Área Tributaria.

Según la información obtenida en el formulario de Registro Tributario Unificado donde consta la inscripción en la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, en la cual indica los distintos regímenes de responsabilidades tributarias las cuales se detallan a continuación:

- ❖ Impuesto Sobre la Renta ISR régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas tipo impositivo del veinticinco por ciento 25%.
- ❖ Impuesto Sobre la Renta ISR régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas pago trimestral, renta imponible determinada por medio de cierres contables parciales.
- ❖ Impuesto al valor agregado IVA régimen general pagos mensuales, diferencia entre IVA cobrado e IVA pagado tasa del 12%
- ❖ Impuesto de Solidaridad ISO régimen ISR acreditable al Impuesto de Solidaridad, pagos trimestrales, base imponible por tipo impositivo Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

La oficina contratada para realizar los registros contables, específicamente realiza operaciones con objeto de presentar las declaraciones de pago de impuestos. Fueron proporcionadas las declaraciones de pago de los diferentes impuestos a los que está inscrita la Empresa, las cuales fueron corroborada su presentación estableciendo que no hay obligaciones fiscales pendientes. Se encontraron diferentes limitaciones por la falta de información proporcionada por el contador asignado por la Empresa, con fundamento a las requisiciones de información y los argumentos emitidos se establecieron las siguientes deficiencias.

- ❖ Se determinó que ciertos proveedores no entregan un documento legalmente emitido como indica la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los cuales son incluidos como parte de los registros de la Empresa, constatando este extremo al realizar un cruce de información entre los pagos realizados, y los proveedores a quienes se realizaron los pagos, comparando con la declaración del Impuesto al Valor Agregado. Saldo que coincidió a pesar de que en el mes de muestra se conoce que se recibió materia prima de productores locales que no emiten factura. Las compras que no tienen respaldo documental deben ser consideradas como gastos no deducibles los cuales ascienden de acuerdo al muestreo al 20% del valor de las compras totales Q34,589.99. Tomando en consideración el valor de la muestra, al momento de regularizar estas transacciones por medio de la emisión de una factura especial tendríamos que establecer si los productores de leche están de acuerdo en absorber el monto del impuesto a retener o la empresa considerara incluirlo como parte del costo de la materia prima, por concepto de Impuesto al Valor Agregado la retención sería de $(34,589.99 * .12)$ Q 4,150.80 y por concepto de Impuesto Sobre la Renta $(34,589.99 * .05)$ Q 1,729.50. En algunos meses no se incluyeron facturas que respaldan compras que si son deducibles esto se corrobora porque a pesar de no tener a la vista los registros, esto se confirmo con la secretaria porque las facturas se encontraban en la Empresa, a causa que eran compras al crédito pendientes de pago razón por la cual no fueron suministradas para su registro contable.
- ❖ No se proporcionaron los estados financieros correspondientes al período 2012, aduciendo que se estaba realizando el cierre. Se solicitaron los libros para corroborar si estaban

operados, la oficina contable se excuso indicando que se estaban realizando los registros correspondientes al año 2012.

- ❖ Se establece que los libros contables no están operados como indica el Código Tributario, Decreto 20-2006 del Congreso de la República y sus reformas, porque se requirieron para analizar información relacionada con el inicio de operaciones del período 2012 pero no fueron presentados porque estaban realizando registros en ellos; de haber sido requeridos por la Superintendencia de Administración Tributaria esta situación constituye una infracción a los deberes formales la cual es sancionable con multa de Cinco Mil Quetzales (Q5,000.00).
- ❖ Los registros contables dependen de la información proporcionada por la secretaria, la cual entrega los comprobantes de compras y ventas, la oficina contable no realiza ningún tipo de control para establecer si la información proporcionada esta completa o existe documentación que no se esté registrando como corresponde.
- ❖ La oficina contable estableció que por medio de cierres contables parciales, presentaría el pago trimestral 2013, del Impuesto Sobre la Renta, por las razones antes mencionadas debe verificarse la presentación de la declaración y la veracidad de la información con la que será elaborada la declaración.
- ❖ Con relación al total de gastos no deducibles, considerando que la Empresa en el año 2012 se encontraba inscrita en el régimen optativo, los mismos constituyen una contingencia fiscal porque incrementan la base para cálculo del ISR. El impuesto pagado por medio de las declaraciones trimestrales se realizó sobre estimaciones de la oficina contable. A continuación se presenta la determinación de la contingencia fiscal basada en la determinación del Impuesto Sobre la Renta, en cada uno de los regímenes del mismo, tomando en consideración los gastos no deducibles por los dos conceptos mencionados anteriormente.

**DETERMINACIÓN IMPUESTO SOBRE LA RENTA
RÉGIMEN OPTATIVO PERÍODO DEL 01 DE ENERO AL
31 DE DICIEMBRE 2012**

RENDA BRUTA	Q 691,180.00
-) COSTOS Y GASTOS	Q 419,403.74
+) COSTOS Y GASTOS NO DEDUCIBLES	Q 202,789.99
-) RENTAS EXENTAS	Q -
RENDA IMPONIBLE	<u>Q 474,566.25</u>
TIPO IMPOSITIVO 31 %	
ISR DETERMINADO AÑO 2012	<u><u>Q 147,115.54</u></u>

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa

CONTINGENCIA FISCAL PERÍODO 2012 RÉGIMEN OPTATIVO

ISR DETERMINADO AÑO 2012 RÉGIMEN OPTATIVO	Q 147,115.54
ISR PRESENTADO ANTE SAT DE ACUERDO A DECLARACIONES 2012	<u>Q 14,500.00</u>
CONTINGENCIA FISCAL	Q132,615.54
AL 06-05-2013	
SE GENERARON POR CONCEPTO DE:	
MORA	Q 396.83
INTERÉS	Q 876.36
MULTA FORMAL	<u>Q 150.00</u>
TOTAL	<u><u>Q134,038.73</u></u>
Fuente Portal SAT	

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

**DETERMINACIÓN IMPUESTO SOBRE LA RENTA
RÉGIMEN GENERAL PERÍODO DEL 01 DE ENERO AL
31 DE DICIEMBRE 2012**

RENDA BRUTA	Q 691,180.00
-) RENTAS EXENTAS	Q -
RENDA IMPONIBLE	<u>Q 691,180.00</u>
TIPO IMPOSITIVO 5 %	
ISR DETERMINADO AÑO 2012	<u><u>Q 34,559.00</u></u>

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CONTINGENCIA FISCAL PERÍODO 2012 RÉGIMEN GENERAL	
ISR DETERMINADO AÑO 2012 RÉGIMEN GENERAL	Q 34,559.00
ISR PRESENTADO ANTE SAT DE ACUERDO A DECLARACIONES 2012	<u>Q 14,500.00</u>
CONTINGENCIA FISCAL	<u>Q 20,059.00</u>
AL 06-05-2013	
SE GENERARON POR CONCEPTO DE:	
MORA	Q 60.18
INTERÉS	Q 135.26
MULTA FORMAL	<u>Q 150.00</u>
TOTAL	<u><u>Q 20,404.44</u></u>
Fuente Portal SAT	

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

- ❖ Basado en la contingencia fiscal determinada en el inciso anterior, se realizó la comparación entre el resultado de los dos regímenes en los que podía haber estado inscrito el contribuyente conforme lo establecido en el decreto 26.92 Ley Del Impuesto Sobre la Renta, vigente para el año 2012.

DIFERENCIAS DETERMINACIÓN IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERÍODO 2012	
ISR DETERMINADO AÑO 2012 RÉGIMEN OPTATIVO	Q 147,115.54
ISR DETERMINADO AÑO 2012 RÉGIMEN GENERAL	<u>Q 34,559.00</u>
DIFERENCIA IMPUESTO	<u><u>Q 12,556.54</u></u>
MORA RÉGIMEN OPTATIVO	Q 396.83
MORA RÉGIMEN GENERAL	<u>Q 60.18</u>
DIFERENCIA MORA	<u><u>Q 336.65</u></u>
INTERESES RÉGIMEN OPTATIVO	Q 876.36
INTERESES RÉGIMEN GENERAL	<u>Q 135.26</u>
DIFERENCIA INTERESES	<u><u>Q 741.10</u></u>

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

Como se puede apreciar el impuesto en el régimen optativo es el 113.14% más que en el régimen general. De igual forma por ser mayor el impuesto omitido si se realiza la rectificación de la declaración, la mora y los intereses serán 346.93 % más en el régimen optativo que en el general.

- ❖ No se tiene a los trabajadores inscritos en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, por lo que no existe libro de salarios, y los trabajadores no tienen contrato. Esto se debe en gran parte a la idiosincrasia popular de que es un servicio innecesario, y que es mejor recibir el salario completo. Adicionado a una mala asesoría porque la Empresa no cuenta con respaldo ante una demanda laboral, o una revisión a cargo de los Inspectores del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

3.6 Análisis de Resultados:

La producción de la Empresa Lácteos del Sol, está enfocada en el proceso productivo de crema y queso. Comercializa diferentes variedades de quesos frescos, es decir, que no han experimentado un proceso de maduración. El queso recién elaborado es una masa fresca (queso fresco) de sabor suave al contrario del queso madurado que al perder el suero, se va secando, endureciendo y su sabor y aroma se van acentuando. En el máximo punto de maduración se transforma en una pasta dura, seca, apto para rallar. Los quesos madurados se rotan de su punto de apoyo, para que la maduración sea pareja. Llegado al punto en que se recubre con productos impermeables (antes cera, ahora plástico), para mantener ese punto y que la maduración no continúe avanzando, por este proceso es más largo el tiempo de su conservación. Al contrario el queso fresco tiene un elevado contenido de humedad que oscila entre 50% y 80%. A causa de la humedad esta clase de queso no se conserva durante mucho tiempo. Además por la falta de un proceso de maduración, es preciso pasteurizar la materia prima porque cuando los gérmenes patógenos (agentes biológicos que pueden producir enfermedad) están presentes se pueden desarrollar en el producto elaborado y transmitirse al consumidor.

El proceso productivo de los quesos frescos es similar, cambia la relación de crema y especies que se adicionan entre una y otra clase pero todos están listos para su consumo entre las variedades de queso fresco encontramos los siguientes:

- ❖ Queso Fresco
- ❖ Queso Blanco
- ❖ Queso Capas

PROCESO PRODUCTIVO DEL QUESO FRESCO



Filtrado:

Se mide la leche para establecer la cantidad y se procede a colar la leche con la ayuda de una manta o paño limpio, para eliminar cualquier impureza que pueda traer.

Pasteurizado:

Su objetivo principal es mantener la inocuidad de la materia prima por medio de este tratamiento térmico se busca inactivar o destruir la totalidad de microorganismos, esporas y enzimas presentes en la misma. Consiste en calentar la leche hasta una temperatura de 70°C - 85°C luego bajarla hasta los 35°C.

Descremado:

El descremado es el proceso por el cual se remueve parcialmente la grasa de la leche; se realiza para obtener la crema y la leche descremada a partir de leche entera, a partir de este proceso se puede establecer el nivel de grasa que tendrá un queso. Para la elaboración de crema de leche pura no se requiere insumos adicionales.

Es realizado por medio de una maquina descremadora, la que cuenta la empresa tiene una capacidad de 100 galones (400 litros) hasta 500 galones (2,000 litros) por hora y puede descremar

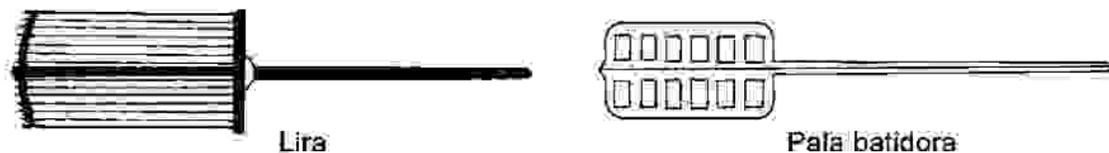
total o parcialmente desde 0.1 % hasta 55 % de grasa dependiendo la temperatura a que realicen esta operación.

Cuajado:

Debe verificarse la temperatura de la leche, que deberá estar de 32 a 35°C. El cuajo se disuelve en agua limpia, hervida, fría, y se le agrega una cucharadita de sal para activar las enzimas. Una vez preparado, se debe colocar en la leche para evitar contaminaciones agregar el cuajo 1 ml por 10 litros (20 gotas), un cuarto pastilla por cada 10 litros O según las especificaciones del tipo de cuajo que se esté utilizando mover con la ayuda de una pala.

Corte:

Después de agregado el cuajo se deja reposar por 30 minutos, luego se corta la cuajada de 1 cm³ (como un grano de maíz), se puede usar la lira o el cuchillo dependiendo del volumen de leche. Luego se deja reposar durante cinco (5) minutos. El queso irá al fondo y el suero quedará en la superficie.



Desuerado:

La cuajada se coloca sobre una manta o colador moviendo lentamente para escurrir el suero. Cuando la cuajada está escurrida, ésta se debe remover para evitar que se enrede

Molido, salado y amasado:

Deberá de molerse, la cuajada, con un molino de Nixtamal (hacer masa), posteriormente amasarlo y agregar la sal a razón de 3 % sobre el peso de la masa. Si requiere alguna especie o saborizante se adiciona a la mezcla, homogeneizándolo lo mejor posible.

Llenado:

El moldeado se podrá hacer en moldes de madera o en bandejas plásticas, dependiendo de la presentación que se requiera realizar. Se coloca la masa en el molde ejerciendo presión tratando de que no queden burbujas. Dejar en el molde 24 horas.

Almacenado:

Preferiblemente empacarlo, para que conserve todas sus características de mejor forma. Refrigerar a 4 - 6°C. Durabilidad de 15 días (a esta temperatura).

MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES

Para la elaboración de los quesos no madurados como materia prima principal se utiliza leche fresca sin preservantes ni adulterantes, en ausencia o escasas de esta se podrán emplear los siguientes ingredientes:

- ❖ Leche pasteurizada entera, semidescremada o descremada, leche evaporada, leche en polvo, crema o suero de leche;

La producción no requiere de gran cantidad de insumos a continuación se describen los mismos.

- ❖ Enzimas y/o cultivo de bacterias inocuas (cuajo, cultivos lácticos, ácido orgánico como ácido cítrico en polvo, limón o vinagre) Existen dos tipos de cuajo que junto a la leche constituyen la materia prima principal a continuación se presenta una breve descripción.

a. El cuajo natural: Es el que se extrae del estómago de terneros, cabritos u ovejas lactantes que aún no comen sólidos y sólo toman leche. Uno de los cuatro estómagos del rumiante se llama cuajar, porque produce una enzima llamada renina que coagula la leche para que el animalito pueda alimentarse con ésta sin problema alguno. El cuajo natural se obtiene cortando en trozos las paredes de este estómago llamado cuajar; luego, se le sumerge en suero o en agua con sal. A ese líquido se le denomina "cortante" y es el que se le agrega a la leche para coagularla. Es la forma más rudimentaria de cortar la leche. Actualmente los laboratorios compran los cuajares de terneros y preparan un cuajo puro, limpio y de mayor poder coagulante; a demás viene en diferentes preparaciones: líquido, polvo o pastillas.

b. Cuajo industrial: Es el que se prepara en los laboratorios a partir de un mohó (especie de hongo) que produce una sustancia que coagula la leche. Su poder de coagulación es similar a la del cuajo y tiene la ventaja de ser más barato.

- ❖ Sal para consumo humano (grado alimentario);
- ❖ Aditivos alimentarios autorizados (cloruro de calcio);
- ❖ Cualquier otro tipo de producto de calidad comestible cuyo uso sea reconocido para la elaboración de quesos no madurados en sus diferentes tipos, especies, chile en polvo, chile jalapeño o pimiento fresco, flor de loroco entre otros.

A continuación se detallan los costos de acuerdo a las estimaciones realizadas por la administración y como estos son considerados en relación al margen de utilidad. Se hace la aclaración que los costos como energía eléctrica, gas propano, e insumos de limpieza, la Administración no los considera como un costo propio del producto y ha tomado la decisión que se deben sumar al total de la producción. Siendo esta una razón más para establecer un sistema de costos que proporcionen información real de la producción.

CANTIDAD	COSTO PRODUCCIÓN CREMA	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN
10	Materia Prima litros de leche (Q 5.50/litro)	Q 5.50	Q 55.00
4	4 vasos desechables de 250 centímetros cúbicos,	Q 0.25	Q 1.00
0.5	Costos de mano de obra Horas de trabajo (2 trabajadores = 1 hora)	Q 16.63	Q 8.31
	Costo total:		Q 64.31
	El costo de producción de 0.80 litro de crema pura es de Q64.31		
	El costo de producción de un vaso de crema pura es de Q20.096		

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO PRODUCCIÓN QUESO FRESCO	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN
	Materia Prima		
10	Litros de leche (Q 5.50/litro)	Q 5.50	Q 55.00
	Descremado		Q 41.25
	Costo leche descremada al 75 %		Q 13.75
2 gramos	Cloruro de calcio	Q 0.10	Q 0.20
1/4	Pastilla o cuajo líquido	Q 0.75	Q 0.75
3 onz.	Sal de cocina, a razón Q 1.00 libra	Q 0.18	Q 0.18
3	Bandejas de 16 onzas,	Q 0.25	Q 0.75
3	Bolsas plásticas de 2 libras,	Q 0.05	Q 0.15
	Costos de mano de obra		
1	Hora de trabajo	Q 16.63	Q 16.63
	Costo total:		Q 32.41
	El costo de producción de 3 libras de queso fresco es de:	Q 32.41	
	El costo de producción de una libra de queso fresco es de:	Q 10.80	

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO PRODUCCIÓN QUESO SABORIZADO ESPECIAS FRESCAS	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN
	Materia Prima		
10	litros de leche (Q 5.50/litro)	Q 5.50	Q 55.00
	Descremado		Q 41.25
	Costo leche descremada al 75 %		Q 13.75
2 gramos	Cloruro de calcio	Q 0.10	Q 0.20
1/4	Pastilla o cuajo líquido	Q 0.75	Q 0.75
3 onza	Sal de cocina, a razón Q 1.00 libra	Q 0.18	Q 0.18
1 onza	Especias, a razón Q2.00 libra	Q 0.13	Q 0.13
3	Bandejas de 16 onzas,	Q 0.25	Q 0.75
3	Bolsas plásticas de 2 libras,	Q 0.05	Q 0.15
	Costos de mano de obra		
1	Hora de trabajo	Q 16.63	Q 16.63
	Costo total:		Q 32.54
	El costo de producción de 3 libras de queso saborizado con especias es de:		Q 32.54
	El costo de producción de una libra de queso saborizado con especias es de:		Q 10.84

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO PRODUCCIÓN QUESO DE CAPAS	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN
	Materia Prima		
10	litros de leche (Q 5.50/litro)	Q 5.50	Q 55.00
	Descremado		Q 27.50
	Costo leche descremada al 50 %		Q 27.50
2 gramos	Cloruro de calcio	Q 0.10	Q 0.20
1/4	Pastilla o cuajo líquido	Q 0.75	Q 0.75
8 onza	Sal de cocina, a razón Q 1.00 libra	Q 0.50	Q 0.50
3	Bandejas de 16 onzas,	Q 0.25	Q 0.75
3	Bolsas plásticas de 2 libras,	Q 0.05	Q 0.15
	Costos de mano de obra		
1	Hora de trabajo	Q 16.63	Q 16.63
	Costo total:		Q 46.48
	El costo de producción de 3 libras de queso de capas es de:	Q 46.48	
	El costo de producción de una libra de queso de capas es de:	Q 15.49	

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO PRODUCCIÓN QUESILLO	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN
	Materia Prima		
10	litros de leche (Q 5.50/litro)	Q 5.50	Q 55.00
	Descremado		Q 27.50
	Costo leche descremada al 50 %		Q 27.50
2 gramos	Cloruro de calcio	Q 0.10	Q 0.20
1/4	Pastilla o cuajo líquido	Q 0.75	Q 0.75
8 onza	Sal de cocina, a razón Q 1.00 libra	Q 0.50	Q 0.50
3	Bandejas de 16 onzas,	Q 0.25	Q 0.75
3	Bolsas plásticas de 2 libras,	Q 0.05	Q 0.15
	Costos de mano de obra		
1	Hora de trabajo	Q 16.63	Q 16.63
	Costo total:		Q 46.48
	El costo de producción de 3 libras de quesillo es de:	Q 46.48	
	El costo de producción de una libra de quesillo es de:	Q 15.49	

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

3.7 Análisis de la Información Financiera.

La cuenta de Caja y Bancos esta, comprendida en su mayoría por el rubro de Bancos el que se conforma con el capital para realizar el pago a los productores de leche. Al ser una temporada normal, se compra la leche y paga en término de una semana.

La cuenta por cobrar es un saldo preocupante porque no se tenía conocimiento de la integración del mismo, hay cuentas que son incobrables completamente, pero no se habían actualizado los saldos para cada cliente, situación que se puede regularizar si se implementa un control efectivo en las cuentas por cobrar en virtud que el saldo de cuentas por cobrar para cada cliente quedo establecido como corresponde para elaborar la información financiera y realizar el análisis de la misma.

INTEGRACIÓN CUENTAS INCOBRABLES

No. CLIENTE	FECHA DE REGISTRO	SALDO REGISTRADO
1	05/01/2007	Q 500.00
2	08/04/2007	Q 1,850.00
3	06/09/2008	Q 350.00
4	25/11/2008	Q 125.00
5	15/02/2009	Q 2,000.00
6	03/03/2009	Q 127.00
7	28/03/2009	Q 290.00
8	06/05/2009	Q 410.00
9	29/05/2009	Q 100.00
10	04/06/2009	Q 85.00
11	05/08/2009	Q 1,200.00
12	10/08/2009	Q 320.00
13	01/10/2009	Q 35.00
14	06/12/2009	Q 600.00
15	14/12/2009	Q 980.00
16	15/12/2009	Q 790.00
17	22/12/2009	Q 340.00
18	20/01/2010	Q 130.00
19	18/04/2010	Q 95.00
20	15/07/2010	Q 1,730.00
21	21/12/2010	Q 450.00
22	28/12/2010	Q 2,580.00
23	29/12/2010	Q 1,300.00
TOTAL		Q 16,387.00

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

Para establecer el valor del inventario, fue necesario tomar el dato para inventario inicial del cierre del año 2011, e integrar el mismo a la presente fecha, al ser un producto perecedero los inventarios no presentan altos valores, porque el producto no se almacena por tiempo prolongado por lo que circula con mayor rapidez.

El activo no corriente está integrado por vehículos y maquinaria en su mayoría del proceso productivo, financiados por el préstamo prendario, que fue utilizado para la adquisición de un vehículo, el cual es utilizado para la distribución de los productos. No se cuenta con la integración exacta de esta cuenta, al haber sido tomado el saldo inicial del cierre del año 2011, y se adicionaron las adquisiciones del 2012.

El saldo de cuentas por pagar, refleja saldo de acreedores por materia prima de una semana, pero están incluidos algunos cheques emitidos que no fueron cobrados por lo que el saldo de la cuenta por pagar continua vigente.

CONCEPTO	FECHA EMISIÓN	MONTO
PASTILLAS CUAJO	10/12/2011	Q 1,000.00
BOLSAS PLÁSTICAS	02/02/2012	Q 500.00
TOTAL		Q 1,500.00

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

Relacionado con los impuestos por pagar en el último trimestre del año, el cálculo establecido por la Empresa contable aumentó, fueron presentadas las declaraciones de pago de impuesto, pero se hace la aclaración que las integraciones carecen de sustento.

En el estado de resultados ya fueron incluidos los gastos que formaban parte del costo de producción, el porcentaje de utilidad es alto, pero por los problemas administrativos, los recursos no son utilizados como corresponde por lo que la utilidad del ejercicio no corresponde con la idea pre concebida que tiene el Administrador, quien está consciente que es una Empresa rentable, pero no percibe los beneficios en la forma que los muestra el estado de resultados. Esta situación es el resultado de que las utilidades no se mantienen en la Empresa, lo que no permite que crezca

el patrimonio de la misma. Hay que tomar en cuenta que por la limitante de información solamente se tenía como base el cierre fiscal del año 2011, el que se tomó como saldo inicial y los resultados del año 2012, están realizados de acuerdo a la documentación de la Empresa.

Otro problema de organización es que el Administrador no tiene un salario establecido, y se efectúan cheques personales, para cubrir gastos no relacionados con la Empresa, lo que afecta la liquidez. A continuación se detallan los montos entregados a favor del Administrador:

Efectivo usado para gastos personales de Administración

PERÍODO	MONTO
ENERO	Q 18,000.00
FEBRERO	Q 7,000.00
MARZO	Q 5,000.00
ABRIL	Q 8,500.00
MAYO	Q 12,000.00
JUNIO	Q 16,000.00
JULIO	Q 27,000.00
AGOSTO	Q 12,500.00
SEPTIEMBRE	Q 14,000.00
OCTUBRE	Q 11,200.00
NOVIEMBRE	Q 14,000.00
DICIEMBRE	Q 23,000.00
TOTAL	Q168,200.00

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

3.7.1 Análisis de los Estados Financieros

Las razones financieras son herramientas analíticas que se utilizan para tomar decisiones racionales en relación con los objetivos de la Empresa; pueden medir en un alto grado la eficacia y comportamiento de la Empresa. Estas presentan una perspectiva amplia de la situación financiera, puede precisar el grado de liquidez, de rentabilidad, el apalancamiento financiero, la cobertura y todo lo que tenga que ver con su actividad.

RAZONES DEL GRUPO DE SOLVENCIA.

Índice de Solvencia Circulante.

Esta razón es la que mide la capacidad de la empresa cuando esta solicita un crédito a corto plazo, es decir, mide la habilidad para cubrir sus deudas y obligaciones a corto plazo. También se puede evaluar la capacidad de la empresa para permanecer solvente en caso de situaciones adversas.

$$\text{Índice de Solvencia} = \frac{\text{Activo Corriente}}{\text{Pasivo Corriente}} = \frac{203,434.41}{64,752.66} = 3.1417$$

En esta razón se exigía una relación anteriormente de 2 a 1; actualmente, debido a la utilización excesiva del dinero y considerando la situación económica del país en general esta puede ser menor, considerando también el giro de la empresa para poder de esta manera dar una buena interpretación.

Los activos corrientes pueden ser convertidos 3.14 veces a efectivo para satisfacer el pago de sus deudas a corto plazo. Muestra seguridad financiera para cubrir las obligaciones actuales a corto plazo.

Índice de Solvencia Inmediata o Prueba del Ácido.

Esta razón mide la capacidad de la empresa respecto a sus deudas a corto plazo y/o a su habilidad de pagar sus deudas y obligaciones cuando esas vencen, con base a sus cuentas y documentos para cobrar a corto plazo. exceptuando de la fórmula los inventarios por ser la parte menos líquida de los activos corrientes.

$$\text{Índice de Solvencia Inmediata} = \frac{\text{Activo Corriente (-) Inventarios}}{\text{Pasivo Corriente}}$$

$$\text{Índice de Solvencia Inmediata} = \frac{203,434.41 (-) 30,682.00}{64,752.66} = 2.66$$

En esa razón se exigía una proporción de 1.5 a 1 por lo mencionado en la razón anterior.

La responsabilidad con los acreedores está cubierta en su totalidad, sin necesidad de vender los inventarios. La empresa para cubrir cada Q 1.00 adeudado cuenta con Q 2.66, manteniendo el inventario.

Índice de Liquidez.

Esta razón mide la capacidad que tiene la empresa para cubrir sus deudas a corto plazo en forma inmediata, es decir, debe cubrir sus deudas en base a su disponible (caja, bancos, valores negociables).

$$\text{Índice de Liquidez} = \frac{\text{Activo Disponible}}{\text{Pasivo Corriente}} = \frac{76,854.96}{64,752.66} = 1.18$$

En esta relación se puede considerar buena de 0.50 por 1 sin embargo, en la práctica esta proporción podría representar efectivo ocioso, ya que tan malo es un exceso o faltante de liquidez, el índice indica recursos que pueden ser invertidos para generar mayores recursos.

Capital Neto de Trabajo

Esta razón mide la capacidad crediticia ya que representa el margen de seguridad para los acreedores o bien la capacidad de pagar de la empresa para cubrir sus deudas a corto plazo, es decir es el dinero con que la empresa cuenta para realizar sus operaciones normales.

Capital Neto de Trabajo = Activo Corriente – Pasivo Corriente.

$$\text{Capital Neto de Trabajo} = 203,434.41 (-) 64,752.66 = 138,681.75$$

RAZONES DEL GRUPO ESTABILIDAD

Estabilidad Financiera o Apalancamiento Financiero.

Este grupo de razones tiene como finalidad conocer la proporción que existe en el origen de la inversión de la empresa, con relación al capital propio y ajeno.

$$\text{Origen del Capital} = \frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Capital}} = \frac{160,178.81}{74,409.34} = 2.15$$

$$\text{Origen del capital a corto plazo} = \frac{\text{Pasivo Corriente}}{\text{Capital}} = \frac{64,752.66}{74,409.34} = 0.87$$

$$\text{Origen del capital a largo plazo} = \frac{\text{Pasivo Fijo}}{\text{Capital}} = \frac{60,000.00}{74,409.34} = 0.80$$

En estas razones se considera una proporción de 1 a 1, ya que si el capital ajeno fuera mayor al propio, se corre el riesgo de que la empresa pase a manos de sus acreedores (3ras. Personas), ya que al tener estos una mayor inversión no se podrían cubrir sus deudas de tal manera que la empresa pasaría a ser de ellos. Situación que deriva de los retiros efectuados por el administrador los cuales pueden ser desproporcionados con los resultados obtenidos en el ejercicio.

Índice de Inversión de Capital

Estas razones muestran la relación que guardan los bienes estables con el capital propio que es una inversión permanente más el capital ajeno a largo plazo; la finalidad es que muestre la posibilidad que tiene la empresa de adquirir nuevos activos fijos.

La proporción adecuada de esta razón dependerá del tipo de empresa que se se analizando, y el tiempo que esta lleve establecida operando normalmente. En el presente caso es aceptable el índice en proporción a la inversión.

$$\text{Índice de Inversión del Capital} = \frac{\text{Propiedad Planta y Equipo}}{\text{Capital}} = \frac{279,430.00}{74,409.34} = 3.75$$

RAZONES DE GRUPO DE ACTIVIDAD.

Índice de Rotación de Cuentas por Cobrar

Esta razón financiera nos permite conocer el grado de eficiencia en el cobro de las cuentas, así como la efectividad política en el otorgamiento de créditos. Para ello es necesario tomar solo las ventas a crédito deduciendo de ellas las devoluciones, rebajas, bonificaciones y descuentos para poderlas comparar con el promedio de los saldos mensuales de los clientes para conocer el

número de veces que este promedio se desplaza, es decir, ese índice nos indica la eficiencia del departamento de cobranzas.

$$\text{Índice de Rotación de Cuentas por Cobrar} = \frac{\text{Ventas Netas a Crédito}}{\text{Doctos y Cuentas x Cobrar a Clientes}}$$

$$\text{Índice de Rotación de Cuentas por Cobrar} = \frac{569,856.84}{95,897.45} = 5.94$$

El índice indica que se recupera aproximadamente 6 veces en el año el monto trasladado en las ventas al crédito.

$$\text{Plazo de Cobro en Cuentas por Cobrar} = \frac{360 \text{ Días}}{\text{Índice de Rotación de Cuentas x Cobrar}} = 60.60$$

La empresa tarda 60 días en recuperar el saldo de las cuentas por cobrar, situación que debe ser considerada al implementar las políticas de crédito. Para saber si el resultado obtenido es satisfactorio, es necesario conocer la actividad de la empresa; sin embargo, mientras mayor sea el índice de rotación, mejor será la política administrativa, ya que esta razón nos muestra las veces que se recupera la inversión. Y entre menor sea el plazo de cobro, indica un ciclo económico mejor para la empresa ya que nos muestra el plazo de cobrar en días promedio de nuestras cuentas.

Índice de Rotación de Cuentas por Pagar.

Esta razón financiera nos permite conocer el grado de eficiencia de las cuentas por pagar de la empresa y mide la frecuencia con que se pagan dichas cuentas.

$$\text{Índice de Rotación de Cuentas x pagar} = \frac{\text{Compras Netas a Crédito}}{\text{Doctos y Cuentas x pagar a Proveed}}$$

$$\text{Índice de Rotación de Cuentas x pagar} = \frac{98654.12}{55,840.00} = 1.76$$

$$\text{Plazo de Pago} = \frac{360 \text{ Días.}}{\text{Índice de Rotación de Cuentas por Pagar}} = \frac{360}{1.76} = 204.54$$

Del resultado se establece que menos de dos veces al año se paga el monto de las cuentas por cobrar, no es un pago muy frecuente, adicionalmente indica que la empresa mantiene un nivel de deuda considerable.

En estas razones es importante que el plazo de cobro sea mayor al plazo de pago, ya que de ser así la empresa se encontraría en una situación financiera favorable, situación que se evidencia por la relación que hay entre los 204 días de pago y los 61 días de cobro reafirmando el resultado de la primera razón de que no es favorable la situación de la empresa.

Índice de Rotación de Inventarios.

Estas razones financieras nos ayudan para medir la eficiencia en nuestras ventas, por medio del desplazamiento de nuestros inventarios; así mismo nos ayuda a conocer el número de días promedio necesarios para vender dichos inventarios; de igual manera nos ayuda a conocer indirectamente si la política administrativa ha sido acertada.

$$\text{Índice de Rotación de Inventarios} = \frac{\text{Costo de Ventas}}{\text{Inventarios}} = \frac{219,778.74}{30,682.00} = 7.16$$

Los inventarios se desplazan 7.16 veces al año hay que tomar en cuenta que debe mejorar el resultado de este índice al ser producto perecedero.

$$\text{Índice de Ventas} = \frac{360 \text{ Días}}{\text{Índice de Rotación de Inventarios}} = \frac{360}{7.16} = 50.27$$

Se necesitan en promedio 50 días para vender los inventarios por lo que no es conveniente adquirir deudas a un plazo menor.

Entre mayor sea el índice obtenido, mejor será la política administrativa seguida, y entre menor sea el plazo de venta significará que la recuperación de nuestro efectivo es óptimo. Sin embargo es necesario tener presente el giro de la empresa y sus políticas establecidas.

Índice de Rotación de Activos

Estas razones financieras nos permiten medir la eficiencia en la utilización de los activos fijos así como la estructura total de dichos activos, mostrando el número de veces de su utilización. La cual como muestra el siguiente resultado no es muy alta.

$$\text{Índice de Rotación de Activos Fijos} = \frac{\text{Ventas Netas}}{\text{Propiedad Planta y Equipo}} = \frac{691,180.00}{279,430.00} = 2.47$$

$$\text{Índice de Rotación de Activo Total} = \frac{\text{Ventas Netas}}{\text{Activos Totales}} = \frac{691,180.00}{491,864.41} = 1.40$$

Una rotación baja en cualquier empresa 1.40 nos indica que hay ventas insuficientes y/o inversiones elevadas en activos fijos, y que esto nos está ocasionando aumento en nuestros costos, por las depreciaciones, seguros, refacciones, reparaciones, etc.

Índice de Utilización de Capital.

Estas razones financieras miden la eficiencia en la utilización de capital propio o el capital en movimiento como apoyo a las ventas.

$$\text{Índice de Utilización de Capital} = \frac{\text{Ventas Netas}}{\text{Capital}} = \frac{691,180.00}{74,409.34} = 9.28$$

Para este índice mientras mayor sea mejor serán la política administrativa seguida, y la situación será más favorable, El índice muestra que el capital es utilizado 9 a 1 del capital para el movimiento de ventas.

RAZONES DEL GRUPO DE RENTABILIDAD.

Rendimiento sobre el Capital Contable.

Esta razón muestra cual ha sido la ganancia que ha obtenido la empresa, frente a la inversión que fue requerida para lograrla.

Los fundamentos de este índice son:

- a) El fin de una empresa es la obtención del máximo rendimiento del capital invertido.
- b) Se debe controlar en lo mejor posible los elementos que ejerzan influencia sobre la meta de la empresa.

$$\text{Rendimiento sobre Capital Contable} = \frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Capital}} = \frac{257,276.26}{74,409.34} = 3.45$$

El índice indica que por cada quetzal que se obtiene de utilizad hay que invertir 3.45 de capital.

$$\text{Rendimiento sobre Capital Contable} = \frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Capital} + \text{Pasivo Total}} = \frac{257,276.26}{234,588.15} = 1.09$$

Por la inversión de capital y cubriendo las obligaciones se obtiene de rendimiento 1.09, es un rendimiento muy bajo para la inversión.

Mientras mayor sea el rendimiento obtenido, la política administrativa adoptada por la empresa nos llevará a una situación financiera solvente y estable. Aquí es necesario hacer una comparación de la utilidad contra nuestras ventas, para precisar si el resultado es normal.

Rendimiento sobre Activos Totales.

Esa razón financiera nos muestra la eficiencia en la aplicación de las políticas administrativas, indicándonos el rendimiento obtenido de acuerdo a nuestra propia inversión.

$$\text{Rendimiento sobre Activos Totales} = \frac{\text{Utilidad}}{\text{Activo Total}} = \frac{257,276.26}{491,864.41} = 0.52$$

Mientras mayor sea el porcentaje de rendimiento, dichas políticas administrativas serán mejores, como se puede observar y reafirmando los resultados se necesita mejorar las políticas administrativas de la empresa.

Margen de Utilidad o de Productividad.

Este conjunto de razones financieras nos muestran el rendimiento que por ventas obtiene la empresa en sus operaciones propias, y de la utilidad que le representa al propietario el valor de su inversión.

$$\text{Margen de Utilidad de Operación} = \frac{\text{Utilidad de Operación}}{\text{Ventas Netas}} = \frac{271,776.26}{691,180.00} = 0.39$$

$$\text{Margen de Utilidad} = \frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Ventas Netas}} = \frac{257,276.26}{691,180.00} = 0.37$$

Aquí es recomendable que el índice obtenido en cada una de las razones sea mayor, ya que nos indicará que la aplicación de las políticas administrativas adoptadas han sido las correctas y que estas redundarán en una situación financiera estable y solvente.

CAPÍTULO 4

4.1 Antecedentes

Como se indicó en el Capítulo 1, la Empresa Lácteos del Sol, debido a la variedad de sus operaciones las cuales inician en la producción y concluyen con la distribución al mayoreo o menudeo, necesita estar al tanto de las mismas, siendo el costo de sus productos el elemento principal y determinante en los resultados deseados, y dado el ámbito competitivo es imprescindible conocer con exactitud todos los elementos que ello conlleva como lo es, el costo individual de los productos, el costo por procesos, el punto de equilibrio, ganancia marginal, costos fijos, costos variables, entre otros.

Al respecto, se detectaron diversas deficiencias, existentes en varias áreas de la Empresa que afectan el control interno y la productividad, la implementación de un sistema de costos es parte del control administrativo y financiero que la Empresa debe tener como base para la obtención de información oportuna y confiable, necesaria para el análisis de la situación de la Empresa e importante para la toma de decisiones.

En el presente capítulo se presenta la propuesta de solución a los problemas encontrados para que la Empresa pueda tomar las medidas correctivas y preventivas, con el propósito de mejorar las operaciones y optimizar los resultados financieros de la misma. Así mismo evitar las sanciones tributarias a las que está expuesta la Empresa por deficiencias y errores en la contabilidad.

Al analizar los datos obtenidos como resultado del proceso de investigación, y tomando en cuenta las necesidades principales descritas en el planteamiento del problema; se propone a la gerencia de la Empresa la implementación del sistema de costos de producción estándar el cual pretende contribuir a que la administración pueda contar con información financiera oportuna para la toma de decisiones. Es necesario incluir en la organización los servicios de un Profesional de la Contabilidad, quien será el responsable de los registros y de un software para el sistema de costeo, lo cual es una inversión que la Empresa puede considerar al brindar la ventaja de facilitar el control de los costos y operaciones relacionadas, permitiendo que el contador aplique sus

conocimientos en otras funciones como lo son, registros en los libros contables de las operaciones de la Empresa, elaboración y presentación de las diferentes declaraciones de impuestos, conciliaciones bancarias y demás actividades relacionadas con las finanzas de la misma.

La aplicación de un sistema de costeo estándar permitirá ofrecer a la gerencia información anticipada de los resultados de las operaciones, además de contribuir a evaluar la eficiencia operativa, a través de comparaciones y mediciones de los resultados obtenidos, analizar el rendimiento y determinar la razonabilidad de las variaciones entre el costo real y del estándar. Una de las principales características de este sistema de costos es que las variaciones resultantes se trasladan al resultado del período.

4.1.1 Área Administrativa

Es responsabilidad de la administración implementar políticas y procedimientos de control que se relacionen en forma directa con la producción, en este caso, estableciendo una adecuada comunicación y coordinación con los departamentos con el fin de contar con todos los elementos necesarios para realizar registros adecuados de las operaciones y que puedan utilizarse en la toma de decisiones enfocadas a optimizar los recursos de la Empresa.

- ❖ Todo el sistema organizacional de la Empresa debe reestructurarse en forma adecuada, se deben asignar funciones específicas a cada puesto. Por el tamaño de la organización y derivado de la evaluación el personal operativo es suficiente.

- ❖ Las funciones de la secretaria deberán reestructurarse para que las actividades que realice puedan ser controladas por el departamento de contabilidad, para que exista un adecuado control interno. En virtud que funciones propiamente secretariales son muy escasas y actualmente efectúa labores relacionadas con los ingresos y egresos, pero sin ningún control. Ejemplo, redacta los cheques y el contador realiza las conciliaciones bancarias.

4.1.2 Área Financiera

- ❖ Al contar con un Contador General, se puede tener acceso confiable y oportuno de la información financiera de la Empresa, así como verificar que este efectuando los registros de la información como corresponde.

- ❖ Debe realizarse un correcto registro de los desembolsos efectuados por conceptos ajenos al negocio. Todos aquellos cheques y efectivo retirado para actividades que no son del giro del negocio deberán registrarse como gasto no deducible. Como medida de control se debe asignar un sueldo al Administrador-Propietario, así como a cualquier otro elemento de la familia que trabaje en la Empresa para registrar el gasto como corresponde y que los resultados en los estados financieros sean precisos. El Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente para el ejercicio 2012, en el Artículo 39 establece: “Costos y gastos no deducibles. Las personas, entes y patrimonios a que se refiere el Artículo anterior, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes:...” “a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada...” “c) Los no respaldados por la documentación legal correspondiente...” “j) Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto por el propietario, sus familiares, socios y administradores, así como los créditos que abonen en cuenta o remesen a las casas matrices, sus sucursales, agencias o subsidiarias...” . La mayor parte de gastos por este concepto fueron por retiros de efectivo, tomadas para uso personal del administrador y de su familia.

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, en el Artículo 29 establece también los costos y gastos no deducibles de la renta bruta aplicables actualmente los cuales mantienen el concepto del Decreto 26-92, por lo que para este período fiscal debe realizarse la correcta clasificación.

Para los gastos erogados y que no corresponden al giro normal del negocio se propone las siguientes partidas contables, en el primer caso registrando las erogaciones para uso

personal del administrador pero que afectan el flujo de efectivo de la Empresa y en la segunda la compra de leche de los productores locales que no emiten factura, pero que es utilizada en el proceso productivo:

	-----XX-----		
Gastos no deducibles		Q XX.XX	
Caja y bancos			Q XX.XX
Registro de retiro de efectivo para uso personal del Administrador.			
	-----XX-----		
Compras MP (no deducible)		Q XX.XX	
Caja y Bancos			Q XX.XX
Compra de leche productores, locales sin comprobante legal.			

- ❖ En base a los resultados de la determinación del Impuesto Sobre la Renta, en los dos regímenes existentes en el 2012, a la Empresa Lácteos del Sol, por la naturaleza de sus operaciones y por la falta de control en los registros contables, resultaba más favorable estar inscrito en el régimen general, lo cual es evidente en el siguiente cuadro.

DIFERENCIAS REGIMENES IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERIODO 2012	
ISR Determinado Periodo 2012 Régimen Optativo	Q 147,115.54
ISR Determinado Año 2012 Régimen General	Q 34,559.00
DIFERENCIA IMPUESTO	<u>Q112,556.54</u>

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

- ❖ La Empresa se encuentra inscrita en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, de acuerdo a la clasificación del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria. Como se concluye para la Empresa era más beneficioso haber estado inscrita en Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. El Artículo 51, establece: “Los contribuyentes pueden cambiar de régimen previo aviso a la Administración Tributaria, siempre y cuando lo presenten durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período anual de liquidación. El cambio de régimen se aplica a

partir del uno (1) de enero del año siguiente...” por lo que la Empresa deberá solicitar el cambio el cual aplicará a partir del 1 de enero del año 2014.

4.1.3 Área de Auditoría

- ❖ Derivado de la inexistencia de control interno se sugiere como parte de la propuesta la implementación de las formas que mediante su utilización faciliten el control y registro de las operaciones de los materiales estas son proporcionadas de acuerdo a la información contenida en el software de costos:

Orden de compra, la forma procede de la persona encargada de los inventarios, emitiéndose cuando la existencia llega a un nivel predeterminado. Ver forma anexo 2.

Boleta de recepción y almacenaje de materiales, sirve para informar sobre la cantidad y clase del material recibido. Los materiales se conservan en existencia hasta la fecha en que los solicita la fábrica. Ver forma anexo 3.

Requisición de almacén, esta es una orden por escrito para que el almacenista entregue determinados materiales especificados, para uso del departamento de fabricación. Ver forma anexo 4.

Informe de material devuelto. Ocurre que se puede haber solicitado material en exceso de la cantidad necesaria en realidad, ejemplo cuando una orden de producción se reduce a una cifra más pequeña después de haber recibido el material, el material sobrante debe regresarse al almacén y hacer los registros correspondientes. Ver forma anexo 5.

Informe de material de desecho. Este material de desecho está compuesto de partidas como desperdicios en las operaciones como lo es el suero de la leche que tiene un valor relativamente pequeño pero que debe ser registrado. Se formula y usa de la misma manera que el informe sobre material devuelto a los vendedores del cual es una variante. Ver forma anexo 6 y 7.

Informe de material estropeado. En todas las fábricas ocurren pérdidas a causa de material que se estropea y con mayor razón cuando se trabaja con materiales perecederos. Debe regresarse al almacén haciendo los cargos y abonos correspondientes en las cuentas afectadas. Ver forma anexo 8.

A continuación se muestra el movimiento físico de materiales y los actos relacionados del almacenista, conjuntamente con los registros contables de los costos y del inventario

ALMACENAJE Y ENTREGA DE MATERIALES

BODEGA O ALMACEN		MAYOR DE ALMACEN			REGISTROS CONTABLES DE COSTOS		
		TARJETAS DE EXISTENCIA POR ESPECIE			CONTROL DE INVENTARIO	TRABAJO EN PROCESO	
		ENTRADAS	SALIDAS	SALDOS		CONTROL	DETALLE
Existencias	Entrada de materiales	De los informes de recepción de costos		Aumento	Débito por el total mensual del Diario de Compras		
Salidas	Requisición de materiales		Asigna costos y da entrada a las requisiciones	Disminución	Crédito por el total neto mensual de requisiciones	Débito por el total neto mensual de requisiciones	Débito diario por requisiciones individuales
Existencias	Material devuelto		Asigna costos y da entrada a informes devolución de material	Aumento			Crédito diario por informes individuales de devolución de materiales
Existencias	Desecho	De los informes de material estropeado o desecho con precios		Aumento	Débito por valor total de materiales estropeados y de desecho recibidos	Crédito por costo total de unidades estropeadas	Crédito por informes individuales diarios de daño
Ventas	Material devuelto al vendedor	De las notas de débito con precios		Disminución	Crédito por total de devoluciones durante el mes		
Existencias	Unidades terminadas	De los informes de producción con costos		Aumento	Débito por costo total de las unidades transferidas recibidas	Crédito por costo total de las unidades transferidas	Crédito por informes individuales diarios

Fuente: Lawrence, W.B. "Contabilidad de Costos" Figura 3.10 Pg. 50

- ❖ Establecer como medida de control interno realizar inventario físico periódicamente para que el resultado sea comparado con los registros y así verificar la exactitud de las operaciones y la razonabilidad de la cuenta.

- ❖ Adecuar el espacio físico donde están almacenadas las materias primas no perecederas para que sea seguro, asignando un empleado responsable del control utilizando para el control físico los formatos emitidos por el software, lo que asegura que todo movimiento sea registrado.
- ❖ Establecer políticas de devolución y adecuado manejo del producto, para tratar de disminuir los cambios de mercancías por descomposición. De haber alguna devolución se debe registrar el monto y el cliente para poder analizar estadísticamente el comportamiento de nuestros compradores determinando si es un cliente conveniente.
- ❖ El Contador General deberá efectuar periódicamente arqueos de caja para determinar el adecuado control de los ingresos.
- ❖ El personal que se encarga de repartir los productos deberá depositar los pagos que realicen los clientes y liquidar por medio de las boletas de depósito con el Contador General. Evitando el traslado de efectivo.
- ❖ Al haberse realizado la circularización de clientes se debe continuar con un adecuado registro de los cargos y abonos en las cuentas por cobrar.
- ❖ Se sugiere la contratación de un auditor externo para que realice auditorías de los estados financieros y evalúe el control interno en operación, con el propósito de conocer la situación real de la Empresa y de sus operaciones, para aplicar las medidas correctivas necesarias.

4.1.4 Área Tributaria

En esta área la Empresa está incurriendo en infracciones para las cuales hay sanciones que van desde las pecuniarias hasta el cierre del negocio, por lo que es importante corregir estas deficiencias. De igual forma se está incumpliendo con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, situación que de ser detectada puede ser contraproducente para la Empresa.

- ❖ Se prescindirá de los servicios de la oficina de contabilidad que actualmente tiene a su cargo el registro de la contabilidad para efecto de pago de impuestos, esta función es inherente al puesto de contador general, quien será responsable de realizar los registros como corresponde. De acuerdo con el Artículo 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, y evitar la “**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice.” Por la infracción en la que se está incurriendo actualmente.

- ❖ Se debe regularizar la situación de los proveedores de leche derivado que varios de ellos no emiten factura por el producto que entregan, situación que repercute en los registros contables, lo cual es considerado infracción a los deberes formales, Art. 94 del Código Tributario, numeral tercero, el cual establece: “Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda. **SANCIÓN:** Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.” La relación con los proveedores está basada en la confianza, por lo que la Empresa no buscaría la exoneración de la sanción a través de la denuncia. La opción es la emisión de factura especial.

- ❖ La Empresa está inscrita en la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme lo indicado en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Libro I, en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. En este régimen se establecen los costos y gastos deducibles, entre los que figuran los sueldos y salarios, en el Artículo 22 del Decreto 10-2012, se encuentran los requisitos para que sean deducibles los costos y gastos, estableciendo en el numeral tercero: “En el caso de los sueldos y salarios cuando quienes perciban figuren en la planilla de la contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.” El Acuerdo no. 1123 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Reglamento de Inscripción de Patronos en el Régimen de Seguridad Social, Artículo 2.

Establece que todo patrono, persona individual o jurídica, que ocupe tres o más trabajadores, está obligado a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social. Derivado de esto la Empresa debe realizar la inscripción respectiva y cumplir con las obligaciones de llevar el libro de salarios y presentación de planillas, para realizar la deducción de salarios como corresponde.

4.2 Implementación General de la Propuesta

La implementación implica reestructurar los procedimientos actuales principalmente en cuanto al registro de datos, control de operaciones, análisis de información y planificación, la Empresa no cuenta con la mayoría de ellos, para la adecuada implementación se requiere personal calificado.

Se requiere la obtención del software para su funcionamiento, porque como ya se mencionó esto facilitará las actividades del contador general en el registro y análisis de la información relacionada al costo de producción. Disminuyendo la carga de trabajo para que pueda ejecutar las funciones que requieren de su atención y que no son específicas al área de costos. Adicionalmente, será necesario adquirir equipo de cómputo y mobiliario de oficina para uso del contador general, espacio físico si hay en las instalaciones de la Empresa donde se puede ubicar, la inversión de mobiliario y equipo de computo se puede realizar utilizando el financiamiento que las diversas empresas ofrecen y los beneficios se que pueden obtener a corto plazo serán significativos.

PRESUPUESTO DE CONTRATACIÓN			
DEL CONTADOR GENERAL			
CONCEPTO		MENSUAL	ANUAL
SUELDO		Q 3,500.00	Q 42,000.00
BONIFICACIÓN INCENTIVO		Q 250.00	Q 3,000.00
PRESTACIONES LABORALES			
AGUINALDO	Q 291.67		
BONO 14	Q 291.67		
VACACIONES	Q 145.83		
INDEMNIZACIÓN	Q 291.67	Q 1,020.84	Q 12,250.08
CUOTA PATRONAL IGSS, IRTRA E INTECAP		Q 380.10	Q 4,561.20
TOTAL		Q 5,150.94	Q 61,811.28

Fuente: Elaboración propia

A continuación el detalle de la cotización del mobiliario necesario para uso del contador general. El software se cotizó y es mejor comprar un diseño elaborado en base a las necesidades de la Empresa, que alguna de las versiones disponibles en el mercado, la primera opción es de fácil manejo y se adapta conforme se modifican las operaciones de la misma, mientras que los software diseñados, requieren de licencias y autorizaciones para realizar cambios y no se adaptan todas las aplicaciones a las necesidades, el costo de la implementación es de Q 7,000.00.

Para explicar de forma más amplia los cambios que esto conlleva se analizaron datos del año anterior como movimientos de inventarios, costos directos e indirectos anuales, tiempos de producción, cantidad de personal contratado, se estableció el tiempo necesario de producción para cada uno de los productos y demás elementos necesarios para poder determinar un estándar de producción y poderlo comparar con datos reales.

Con la información técnica de los procesos y los productos se conformarían cédulas u hojas técnicas por medio del software, previamente analizadas para cada uno de los productos que se producen en condiciones normales, estas cédulas de datos técnicos servirán para poder evaluar la eficiencia y principales variaciones que se presentan y que permiten tomar las mejores decisiones. Para la presente investigación se determinaron las hojas técnicas para cada uno de los productos objeto de estudio las cuales se presentaron en el capítulo 3.

Cédula de elementos reales

Una vez determinada la cédula de elementos estándar esta es comparada continuamente con las operaciones reales del mes que se está trabajando, para ello es necesario preparar un cédula con elementos reales la cual en cuanto a su estructura reúne la misma información que la de elementos estándar, la única variación es que los datos corresponden al mes que se está comparando y esta será alimentada con la información de las compras y requisiciones de materia prima y gastos del mes.

A continuación se presenta la cédula de elementos reales del mes la cual es comparada con la de elementos estándar para determinar las variaciones:

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN CREMA	COSTO UNITARIO		COSTO PRODUCCIÓN	
	Materia Prima				
10	Litros de leche (Q 5.25/litro)	Q	5.25	Q	52.50
4	Vasos desechables de 250 centímetros cúbicos,	Q	0.25	Q	1.00
	Mano de obra				
0.5	Horas de trabajo (2 trabajadores = 1 hora)	Q	16.63	Q	8.31
	Gastos de Fabricación	Q	0.50	Q	0.50
	Costo total:			Q	62.31
	El costo de producción de un litro de crema pura es de Q 77.89				
	El costo de producción de un vaso de crema pura es de Q 19.47				

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN QUESO FRESCO	COSTO UNITARIO		COSTO PRODUCCIÓN	
	Materia Prima				
10	Litros de leche (Q 5.25/litro)	Q	5.25	Q	52.50
	Descremado			Q	39.38
	Costo leche descremada al 75%			Q	13.12
2 gramos	Cloruro de calcio	Q	0.10	Q	0.20
1/4	pastilla o cuajo liquido	Q	0.75	Q	0.75
3 onz.	Sal de cocina, a razon Q 1.00 libra	Q	0.18	Q	0.18
3	Bandejas de 16 onzas	Q	0.25	Q	0.75
3	Bolsas plasticas de 2 libras	Q	0.05	Q	0.15
	Mano de obra				
1	Horas de trabajo	Q	16.63	Q	16.63
	Gastos de Fabricación	Q	0.50	Q	0.50
	Costo total:			Q	32.28
	El costo de producción de 3 Lbs. de queso fresco es de	Q	32.28		
	El costo de producción de 1 Lb. De queso fresco es de	Q	10.76		

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN QUESO SABORIZADO ESPECIAS FRESCAS	COSTO UNITARIO		COSTO PRODUCCIÓN	
	Materia Prima				
10	Litros de leche (Q 5.25/litro)	Q	5.25	Q	52.50
	Descremado			Q	39.38
	Costo leche descremada al 75%			Q	13.12
2 gramos	Cloruro de calcio	Q	0.10	Q	0.20
1/4	pastilla o cuajo liquido	Q	0.75	Q	0.75
3 onz.	Sal de cocina, a razon Q 1.00 libra	Q	0.18	Q	0.18
1 onza	Especias, a razón Q2.00 libra	Q	0.13	Q	0.13
3	Bandejas de 16 onzas	Q	0.25	Q	0.75
3	Bolsas plasticas de 2 libras	Q	0.05	Q	0.15
	Mano de obra				
1	Horas de trabajo	Q	16.63	Q	16.63
	Gastos de Fabricación	Q	0.50	Q	0.50
	Costo total:			Q	32.41
	El costo de producción de 3 Lbs. de queso saborizado es de	Q	32.41		
	El costo de producción de 1 Lb. De queso saborizado es de	Q	10.80		

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN QUESO DE CAPAS	COSTO UNITARIO		COSTO PRODUCCIÓN	
	Materia Prima				
10	Litros de leche (Q 5.25/litro)	Q	5.25	Q	52.50
	Descremado			Q	26.25
	Costo leche descremada al 50%			Q	26.25
2 gramos	Cloruro de calcio	Q	0.10	Q	0.20
1/4	pastilla o cuajo liquido	Q	0.75	Q	0.75
8onz.	Sal de cocina, a razon Q 1.00 libra	Q	0.50	Q	0.50
3	Bandejas de 16 onzas	Q	0.25	Q	0.75
3	Bolsas plasticas de 2 libras	Q	0.05	Q	0.15
	Mano de obra				
1	Horas de trabajo	Q	16.63	Q	16.63
	Gastos de Fabricación	Q	0.50	Q	0.50
	Costo total:			Q	45.73
	El costo de producción de 3 Lbs. de queso de capas es de	Q	45.73		
	El costo de producción de 1 Lb. De queso de capas es de	Q	15.24		

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN QUESILLO	COSTO UNITARIO		COSTO PRODUCCIÓN	
	Materia Prima				
10	Litros de leche (Q 5.25/litro)	Q	5.25	Q	52.50
	Descremado			Q	26.25
	Costo leche descremada al 50%			Q	26.25
2 gramos	Cloruro de calcio	Q	0.10	Q	0.20
1/4	pastilla o cuajo liquido	Q	0.75	Q	0.75
8onz.	Sal de cocina, a razon Q 1.00 libra	Q	0.50	Q	0.50
3	Bandejas de 16 onzas	Q	0.25	Q	0.75
3	Bolsas plasticas de 2 libras	Q	0.05	Q	0.15
	Mano de obra				
1	Horas de trabajo	Q	16.63	Q	16.63
	Gastos de Fabricación	Q	0.50	Q	0.50
	Costo total:			Q	45.73
	El costo de producción de 3 Lbs. de quesillo es de	Q	45.73		
	El costo de producción de 1 Lb. De quesillo es de	Q	15.24		

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

Cédulas de variaciones

Cada uno de los productos elaborados se costea en base al estándar determinado, se hace necesario hacer la comparación respectiva con los datos reales del mes que se esté presentando.

Para hacer la comparación indicada se necesita hacer cédulas de variaciones para ajustar el estándar al costo real, con la observación que las variaciones sean positivas o negativas se registran directamente al estado de resultados. A continuación se presentan las cédulas de variaciones para cada uno de los procesos y productos obtenidos:

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN CREMA	COSTO ESTANDAR		COSTO REAL		VARIACION	
		COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	DESFAVORABLE	FAVORABLE
	Materia Prima						
10	Litros de leche (Q 5.25/litro)	Q 5.50	Q 55.00	Q 5.25	Q 52.50		Q 2.50
4	Vasos desechables de 250 centímetros cúbicos,	Q 0.25	Q 1.00	Q 0.25	Q 1.00		Q -
	Mano de obra						
0.5	Horas de trabajo (2 trabajadores = 1 hora)	Q 16.63	Q 8.31	Q 16.63	Q 8.31		Q -
	Gastos de Fabricación	Q -	Q -	Q 0.50	Q 0.50		Q (0.50)
	Costo total:		Q 64.31		Q 62.31	Q -	Q 2.00

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN QUESO FRESCO	COSTO ESTANDAR		COSTO REAL		VARIACIÓN	
		COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	DESFAVORABLE	FAVORABLE
	Materia Prima						
10	Litros de leche (Q 5.25/litro)	Q 5.50	Q 55.00	Q 5.25	Q 52.50		Q 2.50
	Descremado		Q 41.25		Q 39.38		Q 1.87
	Costo leche descremada al 75%		Q 13.75		Q 13.12		Q 0.63
2 gramos	Cloruro de calcio	Q 0.10	Q 0.20	Q 0.10	Q 0.20		Q -
1/4	pastilla o cuajo liquido	Q 0.75	Q 0.75	Q 0.75	Q 0.75		Q -
3 onz.	Sal de cocina, a razon Q 1.00 libra	Q 0.18	Q 0.18	Q 0.18	Q 0.18		Q -
3	Bandejas de 16 onzas	Q 0.25	Q 0.75	Q 0.25	Q 0.75		Q -
3	Bolsas plasticas de 2 libras	Q 0.05	Q 0.15	Q 0.05	Q 0.15		Q -
	Mano de obra						
1	Horas de trabajo	Q 16.63	Q 16.63	Q 16.63	Q 16.63		Q -
	Gastos de Fabricación	Q -	Q -	Q 0.50	Q 0.50		Q (0.50)
	Costo total:		Q 32.41		Q 32.28	Q -	Q 0.13

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN QUESO SABORIZADO ESPECIES FRESCAS	COSTO ESTANDAR		COSTO REAL		VARIACIÓN	
		COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	DESFAVORABLE	FAVORABLE
	Materia Prima						
10	Litros de leche (Q 5.25/litro)	Q 5.50	Q 55.00	Q 5.25	Q 52.50		Q 2.50
	Descremado		Q 41.25		Q 39.38		Q 1.87
	Costo leche descremada al 75%		Q 13.75		Q 13.12		Q 0.63
2 gramos	Cloruro de calcio	Q 0.10	Q 0.20	Q 0.10	Q 0.20		Q -
1/4	pastilla o cuajo liquido	Q 0.75	Q 0.75	Q 0.75	Q 0.75		Q -
3 onz.	Sal de cocina, a razon Q 1.00 libra	Q 0.18	Q 0.18	Q 0.18	Q 0.18		Q -
1 onza	Especias, a razón Q2.00 libra	Q 0.13	Q 0.13	Q 0.13	Q 0.13		Q -
3	Bandejas de 16 onzas	Q 0.25	Q 0.75	Q 0.25	Q 0.75		Q -
3	Bolsas plasticas de 2 libras	Q 0.05	Q 0.15	Q 0.05	Q 0.15		Q -
	Mano de obra						Q -
1	Horas de trabajo	Q 16.63	Q 16.63	Q 16.63	Q 16.63		Q -
	Gastos de Fabricación	Q -	Q -	Q 0.50	Q 0.50		Q (0.50)
	Costo total:		Q 32.54		Q 32.41	Q -	Q 0.13

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN QUESO DE CAPAS	COSTO ESTANDAR		COSTO REAL		VARIACIÓN	
		COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	DESFAVORABLE	FAVORABLE
	Materia Prima						
10	Litros de leche	Q 5.50	Q 55.00	Q 5.25	Q 52.50		Q 2.50
	Descremado		Q 27.50		Q 26.25		Q 1.25
	Costo leche descremada al 50%		Q 27.50		Q 26.25		Q 1.25
2 gramos	Cloruro de calcio	Q 0.10	Q 0.20	Q 0.10	Q 0.20		Q -
1/4	pastilla o cuajo liquido	Q 0.75	Q 0.75	Q 0.75	Q 0.75		Q -
8 onz.	Sal de cocina, a razon Q 1.00 libra	Q 0.50	Q 0.50	Q 0.50	Q 0.50		Q -
3	Bandejas de 16 onzas	Q 0.25	Q 0.75	Q 0.25	Q 0.75		Q -
3	Bolsas plasticas de 2 libras	Q 0.05	Q 0.15	Q 0.05	Q 0.15		Q -
	Mano de obra						Q -
1	Horas de trabajo	Q 16.63	Q 16.63	Q 16.63	Q 16.63		Q -
	Gastos de Fabricación	Q -	Q -	Q 0.50	Q 0.50		Q (0.50)
	Costo total:		Q 46.48		Q 45.73	Q -	Q 0.75

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

CANTIDAD	COSTO DE PRODUCCIÓN QUESILLO	COSTO ESTANDAR		COSTO REAL		VARIACIÓN	
		COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	COSTO UNITARIO	COSTO PRODUCCIÓN	DESFAVORABLE	FAVORABLE
	Materia Prima						
10	Litros de leche	Q 5.50	Q 55.00	Q 5.25	Q 52.50		Q 2.50
	Descremado		Q 27.50		Q 26.25		Q 1.25
	Costo leche descremada al 50%		Q 27.50		Q 26.25		Q 1.25
2 gramos	Cloruro de calcio	Q 0.10	Q 0.20	Q 0.10	Q 0.20		Q -
1/4	pastilla o cuajo liquido	Q 0.75	Q 0.75	Q 0.75	Q 0.75		Q -
8 onz.	Sal de cocina, a razon Q 1.00 libra	Q 0.50	Q 0.50	Q 0.50	Q 0.50		Q -
3	Bandejas de 16 onzas	Q 0.25	Q 0.75	Q 0.25	Q 0.75		Q -
3	Bolsas plasticas de 2 libras	Q 0.05	Q 0.15	Q 0.05	Q 0.15		Q -
	Mano de obra						
1	Horas de trabajo	Q 16.63	Q 16.63	Q 16.63	Q 16.63		Q -
	Gastos de Fabricación	Q -	Q -	Q 0.50	Q 0.50		Q (0.50)
	Costo total:		Q 46.48		Q 45.73	Q -	Q 0.75

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

Como resultado del estudio efectuado se establecieron los costos estándar, para que sean la base en el sistema de costeo y de la comparación con los datos reales. La información será presentada en las cédulas de variaciones, porque muestra claramente el efecto de la variación. En el ejemplo anterior la variación parece irrelevante, pero todas las variaciones en conjunto afectan significativamente los resultados, y son de gran utilidad para establecer el costo cuando la variación en el precio de la materia prima principal, la leche cambia drásticamente.

Derivado de las cedulas de variaciones y con base en las ventas determinadas para el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre del 2012, se realiza el resumen de variaciones para ser analizadas con el objetivo de corregir las deficiencias en los procesos. Cuando existen desviaciones significativas puede ser indicio de tiempo ocioso, desperfecto en equipos, mala calidad de materias primas, desperdicios de insumos, etc.

A continuación se presenta el resumen de las variaciones, resultando significativa la que corresponde al valor de la leche, favoreciendo los costos. Al contrario de los Gastos de Fabricación que tendrán que ser ajustados para disminuir el margen de variación desfavorable.

RESUMEN DE VARIACIONES

PRODUCTO	CANTIDAD	VALOR UNITARIO		VALOR TOTAL		VARIACIÓN	
		COSTO ESTANDAR	COSTO REAL	COSTO ESTANDAR	COSTO REAL	DESFAVORABLE	FAVORABLE
CREMA (1,690.72 LTS/0.80)							
	2113.4						
MATERIA PRIMA		Q 56.00	Q 53.50	Q 118,350.40	Q 113,066.90		Q 5,283.50
MANO DE OBRA		Q 8.31	Q 8.31	Q 17,562.35	Q 17,562.35		Q -
GASTOS DE FABRICACION		Q -	Q 0.50	Q -	Q 1,056.70	Q 1,056.70	
COSTO TOTAL		Q 64.31	Q 62.31	Q 135,912.75	Q 131,685.95	Q 1,056.70	Q 5,283.50
QUESO FRESCO (6480 LBS / 3)							
	2160						
MATERIA PRIMA		Q 15.78	Q 15.15	Q 34,084.80	Q 32,724.00		Q 1,360.80
MANO DE OBRA		Q 16.63	Q 16.63	Q 35,920.80	Q 35,920.80		Q -
GASTOS DE FABRICACION		Q -	Q 0.50	Q -	Q 1,080.00	Q 1,080.00	
COSTO TOTAL		Q 32.41	Q 32.28	Q 70,005.60	Q 69,724.80	Q 1,080.00	Q 1,360.80
QUESO SABORIZADO ESPECIES FRESCAS (2,160 LBS / 3)							
	720						
MATERIA PRIMA		Q 15.91	Q 15.28	Q 11,455.20	Q 11,001.60		Q 453.60
MANO DE OBRA		Q 16.63	Q 16.63	Q 11,973.60	Q 11,973.60		Q -
GASTOS DE FABRICACION		Q -	Q 0.50	Q -	Q 360.00	Q 360.00	
COSTO TOTAL		Q 32.54	Q 32.41	Q 23,428.80	Q 23,335.20	Q 360.00	Q 453.60
QUESO DE CAPAS (6,912 LBS / 3)							
	2304						
MATERIA PRIMA		Q 29.85	Q 28.60	Q 68,774.40	Q 65,894.40		Q 2,880.00
MANO DE OBRA		Q 16.63	Q 16.63	Q 38,315.52	Q 38,315.52		Q -
GASTOS DE FABRICACION		Q -	Q 0.50	Q -	Q 1,152.00	Q 1,152.00	
COSTO TOTAL		Q 46.48	Q 45.73	Q 107,089.92	Q 105,361.92	Q 1,152.00	Q 2,880.00
QUESILLO (10,368 LBS / 3)							
	3456						
MATERIA PRIMA		Q 29.85	Q 28.60	Q 103,161.60	Q 98,841.60		Q 4,320.00
MANO DE OBRA		Q 16.63	Q 16.63	Q 57,473.28	Q 57,473.28		Q -
GASTOS DE FABRICACION		Q -	Q 0.50	Q -	Q 1,728.00	Q 1,728.00	
COSTO TOTAL		Q 46.48	Q 45.73	Q 160,634.88	Q 158,042.88	Q 1,728.00	Q 4,320.00
TOTAL				Q 497,071.95	Q 488,150.75	Q 5,376.70	Q 14,297.90

Fuente: Elaboración propia con datos proporcionados por la empresa.

Los registros contables actualmente no son adecuados para registrar los resultados del método de costeo estándar, adicionalmente se deben de registrar las diferencias en el estado de resultados, los ajustes en precios de materias primas se hacen desde las compras.

A continuación se presentan los principales registros contables relacionados con las variaciones establecidas por el método de costeo.

Partida No. 1		
Insumos en proceso	Q 321,528.50	
Cuentas por pagar		Q 321,528.50
R/ Registro de compra de materia prima	Q 321,528.50	Q 321,528.50
Partida No. 2		
Mano de obra en proceso	Q 161,245.55	
Cuentas por pagar		Q 161,245.55
R/ Registro de Mano de Obra	Q 161,245.55	Q 161,245.55
Partida No. 3		
Gastos Fabricacion en proceso	Q 5,376.70	
Gastos fijos		Q 5,376.70
R/ Registro de gastos de fabricacion que se habia tomado en cuenta como un gasto fijo	Q 5,376.70	Q 5,376.70
Partida No. 4		
Inventario de Producto Terminado	Q 497,071.95	
Insumos en proceso		Q 335,826.40
Mano de obra en proceso		Q 161,245.55
R/ registro de variaciones del mes	Q 497,071.95	Q 497,071.95
Partida No. 5		
Costo de Venta	Q 497,071.95	
Inventario de Producto Terminado		Q 497,071.95
R/registro de traslado de producción a producto terminado	Q 497,071.95	Q 497,071.95
Partida No 6		
Insumos en proceso	Q 14,297.90	
Variación de Gastos de Fabricación desfavorable	Q 5,376.70	
Variación de Materia Prima Favorable		Q 14,297.90
Gastos de Fabricación en proceso		Q 5,376.70
R/registro de variaciones de producción	Q 19,674.60	Q 19,674.60

4.3 Viabilidad del proyecto

Para poder recomendar la propuesta, se consideran las viabilidades que pueden condicionar el éxito o fracaso de está.

4.3.1 Viabilidad Técnica: La implementación de la propuesta estará a cargo del gerente/propietario y servirá como herramienta para obtener información financiera verídica y oportuna, determinando los márgenes reales de inversión que genera la Empresa.

4.3.2 Viabilidad Legal: La propuesta cumple con las Leyes establecidas dentro del ámbito legal del País, por lo que su implementación y funcionamiento depende de la aprobación de la gerencia general.

4.3.3 Viabilidad económica: En la implementación de la propuesta se incurre en costos, debido a que se recomienda la adquisición de un software, la impresión y uso de formas pre impresas y la contratación de personal administrativo-financiero; sin embargo, el costo total es una suma aceptable para la gerencia, el cual no representa ningún problema.

CONCLUSIONES

- ❖ La carencia de un sistema de costos que permita obtener información confiable y oportuna, no permite realizar un análisis del uso de los recursos y capacidades de la empresa para determinar las áreas de oportunidad de optimización de recursos, manteniendo y mejorando el posicionamiento en el mercado.
- ❖ No se cuenta con un adecuado control de los inventarios, derivado de las deficiencias de control interno y falta de registros. Como consecuencia no se pueden prevenir pérdidas y desperdicios de material, control en las existencias, afectando el registro exacto del costo de los materiales usados en los diversos productos.
- ❖ El registro en los libros contables es deficiente e irresponsable, al no ser realizado conforme la ley indica, creando una posible contingencia fiscal para la empresa por incumplimiento de deberes formales.
- ❖ La utilización de los recursos de la empresa en actividades personales, desfinancia y afecta las oportunidades de inversión por falta de solidez financiera.
- ❖ Existen compras de materia prima que no cuentan con el respaldo legal para ser consideradas como gasto deducible, afectando los resultados de la empresa.

RECOMENDACIONES

- ❖ Por medio de la implementación del sistema de costos estándar propuesto, se determinaran los costos de los productos tomando en consideración todos los elementos del proceso productivo; y del análisis de las variaciones se podrán corregir las deficiencias en los procesos oportunamente mejorando los resultados de las operaciones de la empresa.
- ❖ Realizando los registros de los movimientos de materiales con base en las formas e informes presentados para establecer control en el almacén, orden de compra, requisición de materiales, entre otros, se tendrá mayor certeza de las operaciones relacionadas con las cantidades y valoración de los mismos.
- ❖ El objetivo de la contratación de un Contador General para la empresa es asegurar que los registros se realicen apegados a la legislación vigente, en forma y tiempo adecuado, garantizando el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- ❖ Asignar salarios a todas las personas involucradas en la administración de la empresa, para evitar los retiros discrecionales de recursos.
- ❖ Es importante reunirse con los proveedores de leche, para establecer la forma de legalizar la compra de la misma evitando que la empresa o los productores no sean afectados, en el momento de alguna revisión fiscal. A corto plazo la emisión de factura especial regularizaría la situación de la materia prima.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1. Archila Sor. A. D, (2011) *Diseño de un sistema de costos históricos en una Empresa productora de tomate*. Tesis en grado de Licenciatura. Universidad de San Carlos de Guatemala Facultad de Ciencias Económicas.
2. Barfield J. Raiborn K. Kinney J, (2005) *Contabilidad de costos*. (5 Ed.) Editorial Thomson Learning. México.
3. Boulanger F.J, Gutiérrez C.L. (2006) *Costos industriales*. Editorial Tecnológica. Costa Rica.
4. Castillo Vásquez, C.A. (2011) *Diseño del sistema de costos estándar directo de una industria de alimentos de la Empresa Alimentos Guatemaltecos, S.A*. Práctica Empresarial Dirigida –PED- Universidad Panamericana.
5. Castellanos Elías J. (2009) *Revisión crítica al ABC y a los “nuevos métodos de costeo”* Facultad de Contaduría y Administración, UNAM.
6. Cifuentes de Segovia R. (2003) *Aplicación de sistema de costos por procesos en los centros ganaderos productores de leche caso: Hacienda Hualilagua*. Tesis de Maestría Universidad Tecnológica Equinoccial, Ecuador.
7. Cuervo, Osorio. (2006) *Costeo basado en actividades ABC*. Ediciones ECOE, Colombia.
8. De la Cruz Hernández T. J, Flores Osorio J, Rivera Galdámez B (2011) *Propuesta para la aplicación del método de costos basado en actividades ABC, como una herramienta para la toma de decisiones estratégicas y maximización de la*

rentabilidad, en Empresa productora y exportadora de productos nostálgicos. Trabajo de investigación. Universidad de El Salvador.

9. Guzmán D.B, Cifuentes J.C. (2008) *Costos para gerencia organizaciones manufactureras comerciales y de servicios* (2da Ed.). Ediciones Uninorte Colombia
10. Instituto Nacional de Tecnología Industrial INTI (2011) *Programa de mejora en la gestión de imagen corporativa en las Empresas.* Buenos Aires Argentina
11. Llenque Curo C.G. (2011) *Diseño de un sistema contable de costos para un Micro Empresario de ganadería lechera.* Proyecto de investigación Universidad nacional del Callao Perú.
12. Morales Vásquez, J. R (2009) *Diseño de un sistema de costos estándar en una empresa productora de salsas y aderezos.* Tesis en grado de Licenciatura. Universidad de San Carlos de Guatemala Facultad de Ciencias Económicas.
13. Oliveros Hernández, E. E. (2012) *Implementación de un Sistema de Costo para una empresa Productora de Calzado* Práctica Empresarial Dirigida –PED- Universidad Panamericana.
14. Perdomo Salguero, M. L, (2004) *Contabilidad V (costos I).* (8va Ed.) Ediciones Contables y Administrativas -ECA-. impreso en Guatemala.
15. Lawrence, W.B., (1999) *Contabilidad de Costos Tomo I". Teoría y enunciados de problemas y ejercicios,* primera reimpresión, Editorial Limus, S.A. de C.V. México.
16. Congreso de la República de Guatemala (2012) Ley del Impuesto al Valor Agregado
17. Congreso de la República de Guatemala (2012) Ley del Impuesto Sobre la Renta.

ANEXOS

ANEXO 1

INVENTARIO FÍSICO DE LA EMPRESA LACTEOS DEL SOL AL 10 DE MARZO 2013

CONCEPTO	INVENTARIO FINAL		COSTO	VALOR INVENTARIO	
	FÍSICO	REGISTRADO		FÍSICO	REGISTRADO
MATERIA PRIMA					
LECHE	400 LTS	400 LTS	Q 5.50	Q 2,200.00	Q 2,200.00
CUAJO	7534 UN	2625 UN	Q 3.00	Q 7,602.00	Q 7,875.00
CLORURO DE CALCIO	52.5 KGS	50 KGS	Q 10.00	Q 525.00	Q 500.00
SAL	975 LBS	950 LBS	Q 1.00	Q 975.00	Q 950.00
ESPECIES SECAS	40 LBS	40 LBS	Q 2.00	Q 80.00	Q 80.00
MATERIALES					
BANDEJAS PLASTICAS	10470 UN	10800 UN	Q 0.25	Q 2,617.50	Q 2,700.00
BOLSAS	20500 UN	20500 UN	Q 0.05	Q 1,025.00	Q 1,025.00
ETIQUETAS	12070 UN	11750 UN	Q 0.01	Q 120.70	Q 117.50
VASO	960 UN	900 UN	Q 0.25	Q 240.00	Q 225.00
PRODUCTO TERMINADO					
QUESILLO	230 LBS	230 LBS	Q 24.66	Q 5,671.80	Q 5,671.80
CREMA PURA	50 LTS	50 LTS	Q 79.25	Q 3,962.50	Q 3,962.50
QUESO DE CAPAS	75 LBS	75 LBS	Q 24.66	Q 1,849.50	Q 1,849.50
QUESO FRESCO	155 LBS	155 LBS	Q 24.60	Q 3,813.00	Q 3,813.00
TOTAL				Q 30,682.00	Q 30,969.30

Elaboración propia.

ANEXO 3

FORMATO DE BOLETA DE RECEPCIÓN Y ALMACENAJE DE MATERIALES

BOLETA DE RECEPCIÓN Y ALMACENAJE DE MATERIALES		No. _____ CUENTA No. _____			
PROVEEDOR _____			FACTURA No. _____		
FECHA DE SOLICITUD _____		ORDEN DE COMPRA No. _____			
DESCRIPCIÓN	MATERIAL	CANTIDAD	UNIDADES	PRECIO UNITARIO	IMPORTE
RECIBIDO POR _____		REGISTRADO POR _____			

Elaboración propia.

ANEXO 4

FORMATO REQUISICION DE MATERIALES

REQUISICION DE MATERIALES		No.			
		CUENTA No.			
No. ORDEN DE PRODUCCION			FECHA		
PROCESO PRODUCTIVO			FECHA DE ENTREGA		
DESCRIPCIÓN DEL MATERIAL	CANTIDAD	UNIDADES	PRECIO UNITARIO	IMPORTE	
SURTIDO POR		RECIBIDO POR			
REGISTRADO POR		AUTORIZADO POR			

Elaboración propia.

ANEXO 7

FORMATO INFORME DEVOLUCION DE MERCANCIA

DEVOLUCION DE MERCANCIA No. _____		
FECHA _____		
NOMBRE: _____		
No. DE FACTURA _____	FECHA DE PRODUCCION _____	
CON ESTA FECHA HEMOS DEVUELTO A USTEDES EL PRODUCTO ABAJO DESCRITO, POR LAS RAZONES QUE ESPECIFICAMOS A CONTINUACIÓN:		
CANTIDAD	CLASE DE PRODUCTO	OBSERVACIONES
RAZONES _____		

RECIBIDO POR _____	DEVUELTO POR _____	

Elaboración propia.

ANEXO 8
FORMATO INFORME MATERIAL RECHAZADO
DURANTE EL PROCESO PRODUCTIVO

INFORME INCONFORMIDAD TRABAJO		No. _____
EN PROCESO		FECHA _____
No. ORDEN DE PRODUCCION	CANTIDAD DE LA ORDEN	CANTIDAD RECHAZADA
NATURALEZA DEL DEFECTO _____		

CLASE DE		
CAUSA DEL RECHAZO	PRODUCTO	CANTIDAD
OBSERVACIONES		
RAZONES _____		

REALIZADO POR	INSPECCIONADO POR	
_____	_____	
USO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD		
COSTO DE MANO DE OBRA	_____	
COSTO DE MATERIALES	_____	
TOTAL DEL COSTO	=====	

Elaboración propia.