



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
NICARAGUA,  
MANAGUA  
UNAN-MANAGUA

Facultad Regional Multidisciplinaria, Estelí

## **Facultad Regional Multidisciplinaria, FAREM-Estelí**

**Tratamiento contable aplicado a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio resultante del proceso productivo en la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. durante el segundo semestre del año 2018.**

Trabajo de seminario de graduación para optar  
al grado de

**Licenciado en la Carrera Contaduría Pública y Finanzas**

### **Autoras**

Pérez Mendoza Cándida Junieth

Reyes Reyes Ivania Vanessa

Salgado Olivas Libby Arziry

### **Tutora**

MSc. Jeyling Alfaro Manzanares

Estelí, Junio 2019



## **Línea de Investigación y Tema**

### **Línea 2. Costos.**

#### **Tema:**

Sistema de Acumulación de Costos.

#### **Sub Tema:**

Costos por Procesos.

#### **Tema Delimitado:**

Tratamiento contable aplicado a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio resultante del proceso productivo en la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. durante el segundo semestre del año 2018.

## Índice

1.	Introducción .....	1
1.1.	Planteamiento del problema.....	2
1.2.	Antecedentes .....	5
1.3.	Justificación.....	8
2.	Objetivos .....	9
2.1.	Objetivo General: .....	9
2.2.	Objetivos específicos: .....	9
3.	Marco teórico. ....	10
3.1.	Empresa tabacalera: .....	10
3.2.	Beneficios de las Empresas Tabacaleras .....	10
3.2.1.	Fuente de empleos.....	10
3.2.2.	Desarrollo económico.....	11
3.2.3.	Crecimiento en las exportaciones.....	11
3.3.	Régimen de Zonas franca.....	12
3.3.1.	Ley N° 917 Ley de Zonas Francas de Exportación.....	12
3.4.	Perfil de la empresa. ....	15
3.4.1.	Historia .....	15
3.4.2.	Emigración.....	15
3.4.3.	Establecimiento .....	16
3.4.4.	Desarrollo .....	16
3.4.5.	Compañía hoy .....	17
3.4.6.	Misión .....	18
3.4.7.	Visión.....	18
3.4.8.	Valores .....	18
3.4.9.	Objetivos.....	18
3.4.10.	Estrategias .....	18
3.5.	Proceso Productivo .....	19
3.5.1.	Etapas del Proceso Productivo.....	19
3.5.2.	Tipos de Procesos Productivos .....	20
3.5.3.	Producción de Puros .....	20
3.6.	Proceso Contable.....	23
3.6.1.	Registros básicos: .....	23

- 3.6.2. Libro de balance: .....24
- 3.6.3. Libro Diario: .....24
- 3.6.4. Libro mayor:.....24
- 3.6.5. Balance de comparación de saldos: .....25
- 3.7. Contabilidad de costos: .....25
  - 3.7.1. Definición de contabilidad de costos: .....25
  - 3.7.2. Ámbito de la contabilidad de costos. ....26
  - 3.7.3. Significado de costos.....26
  - 3.7.4. Clasificación de los costos:.....27
  - 3.7.5. Significado de costos de producción. ....31
  - 3.7.6. Elementos de los costos de producción .....32
- 3.8. Gastos: .....33
  - 3.8.1. Tipos de gastos: .....33
  - 3.8.2. Cosificación de gastos. ....33
- 3.9. Unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio. ....33
  - 3.9.1. Definición de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio. ....33
  - 3.9.2. Deterioro Normal y Anormal. ....34
- 3.10. Sistema de costos por órdenes de trabajo.....36
  - 3.10.1. Definición de costos por órdenes de trabajo. ....36
  - 3.10.2. Características del sistema de costos por órdenes específicas. ....36
  - 3.10.3. Contabilización de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en un sistema de costeo por órdenes de trabajo. ....36
- 3.11. Costos por proceso:.....47
  - 3.11.1. Concepto:.....47
  - 3.11.2. Objetivo de los costos por proceso .....47
  - 3.11.3. Características .....48
  - 3.11.4. Ventajas y desventajas del costeo por proceso: .....48
  - 3.11.5. Contabilización de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio por costos por proceso. ....49
- 4. Supuesto.....53
  - 4.1. Supuesto.....53
  - 4.2. Matriz de categoría y subcategoría.....54
- 5. Diseño Metodológico .....64

5.1. Enfoque de la Investigación .....	64
5.2. Tipo de Investigación .....	64
5.3. Universo y Muestra .....	64
5.4. Criterios de selección de la muestra .....	65
5.5. Métodos de Investigación para la recolección de datos.....	65
5.6. Técnicas de recolección de datos.....	65
5.6.1. Fuentes Primarias .....	65
5.6.2. Fuentes Secundarias .....	66
5.7. Etapas de la Investigación .....	66
5.7.1. Investigación Documental .....	66
5.7.2. Elaboración de Instrumentos.....	66
5.7.3. Trabajo de Campo:.....	66
5.7.4. Elaboración del documento final .....	66
6. Análisis y discusión de resultados.....	67
6.1. Etapas del proceso productivo desde la adquisición de la materia prima hasta la obtención del producto terminado. ....	67
6.1.1. Adquisición de la Materia Prima y Materiales.....	67
6.1.2. Área de Pilonos: .....	68
6.1.3. Área de Despegue: .....	70
6.1.4. Área de Capa y Escogida:.....	70
6.1.5. Área de Producción:.....	71
6.1.6. Área de Cuadrado:.....	71
6.1.7. Control de Calidad:.....	72
6.1.8. Fumigación:.....	72
6.1.9. Nevera:.....	72
6.1.10. Bodega:.....	72
6.1.11. Empaque:.....	73
6.2. Proceso de distribución y clasificación de costos, gastos e ingresos .....	75
6.2.1. Sistema de acumulación de costos utilizado por la empresa. ....	75
6.2.2. Clasificación y distribución de los costos .....	76
6.2.3. Unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio.....	88
6.3. Proceso contable adoptado por la empresa “Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.” .....	90

6.3.1 Unidades dañadas .....	90
6.3.2. Unidades defectuosas.....	90
6.3.3 Material de desecho .....	94
6.3.4 Material de desperdicio .....	94
6.3.5. Contabilización .....	94
6.4. Acciones de mejora .....	104
7. Conclusiones.....	109
8. Recomendaciones.....	111
9. Bibliografía .....	112
10. ANEXOS .....	113
Anexo N° 1: Tarjeta de control de producción .....	113
Anexo N° 2: Costos Unitarios calculados en el mes de julio 2014.....	113
Anexo N° 3: Producción de la línea de puros Nicaragua 300 .....	114
Anexo N° 4: Propuesta de catálogo de cuentas para inventario.....	115
Anexo N° 5: Propuesta de formatos .....	117
Anexo N° 6: Guía de Observación.....	119
Anexo N° 7: Guía de Entrevista para la responsable de tour/responsable de producción..	121
Anexo N° 8: Guía de entrevista para el responsable de inventario.....	122
Anexo N° 9: Guía de entrevista para la contadora general.....	124
Anexo N° 10: Guía de Revisión documental.....	126
Anexo N° 11: Propuesta de mejora del logotipo de la empresa.....	127

# Dedicatoria

# Agradecimientos

A Dios, por darnos la sabiduría, fortaleza y perseverancia necesaria para culminar esta etapa tan importante para cada una de nosotras y por haber puesto en nuestro camino a todas aquellas personas que nos brindaron su apoyo.

A nuestros padres, por su empeño en forjarnos con principios, valores y profesionalismo y por la motivación y apoyo constante para alcanzar nuestros anhelos.

A nuestras familias, por su cariño, comprensión y consejos brindados para seguir adelante en nuestro desarrollo profesional.

A nuestra tutora MSc. Jeyling Alfaro, por su apoyo, consejos y sugerencias durante todo este proceso de investigación.

A los/as responsables de áreas de la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A., quienes nos brindaron la información requerida para llevar a cabo este trabajo investigativo.

A todas las personas que de alguna u otra manera nos brindaron su apoyo y contribuyeron en el desarrollo de este trabajo investigativo y a las que abrieron puertas que nos permitieron adquirir nuevos conocimientos y experiencias en nuestro perfil profesional.

## CARTA AVAL DEL TUTOR

A través de la presente hago constar que *Pérez Mendoza Cándida Junieth, Reyes Reyes Ivania Vanessa, Salgado Olivas Libby Arziry*, estudiantes de V año de Contaduría Pública y Finanzas ha finalizado su trabajo investigativo denominado:

**“Tratamiento contable aplicado a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio resultante del proceso productivo en la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. durante el segundo semestre del año 2018”.**

Este trabajo fue apoyado metodológica y técnicamente en la fase de planificación, ejecución, procesamiento, análisis e interpretación de datos, así como sus respectivas conclusiones y recomendaciones.

Es relevante señalar que la investigación **“Tratamiento contable aplicado a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio resultante del proceso productivo en la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. durante el segundo semestre del año 2018”**, es un tema que por primera vez se ha trabajado, valoro positivo el análisis de sus datos los que están estrechamente relacionados con sus objetivos.

Después de revisar la coherencia, contenido, el artículo científico y la incorporación de las observaciones del jurado en la defensa, se valora que el mismo cumple con los requisitos establecidos en la normativa de seminario de graduación vigente y por lo tanto está listo para ser entregado el documento final.

Dado en la ciudad de Estelí a los tres días del mes de junio del 2019.

Atentamente;

---

**M. Sc. Jeyling Alfaro Manzanares**

**Tutora**

## RESUMEN

Teniendo en cuenta que para vender un producto en una empresa manufacturera es importante abarcar ciertos aspectos fundamentales de la contabilidad, así como lo son los costos, estos son la base para determinar los precios de un producto, se necesita analizar detalladamente la inversión y el margen de ganancias que se prevé obtener.

La presente investigación es de enfoque cualitativo y está relacionada con el tratamiento contable que se aplica a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio que resulta del proceso productivo de TABOLISA, una de las empresas tabacaleras más grandes de la ciudad de Estelí.

Se realizó un análisis para determinar posibles debilidades que la entidad podría poseer en cuanto a la aplicación de costos, encontrándose algunos fallos dentro de los cuales se podría mencionar la inadecuada contabilización de los CIF, no se contabilizan las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio que surgen de ella pues se considera que no son relevantes para la empresa.

Esto afecta de manera directa tanto los costos como los gastos e ingresos, sin embargo, la situación actual de la empresa podría mejorar si se aplican correctamente las recomendaciones que fueron planteadas.

## **ABSTRACT**

Taking into account that to sell a product in a manufacturing company it is important to cover certain fundamental aspects of accounting, as well as costs, these are the basis for determining the prices of a product, it is necessary to analyze in detail the investment and the margin of earnings that are expected to be obtained.

This research has a qualitative approach and is related to the accounting treatment applied to the damaged units, defective units, waste material and waste resulting from the production process of TABOLISA, one of the largest tobacco companies in the city of Estelí.

An analysis was made to determine possible weaknesses that the entity could have in terms of the application of costs, finding some failures within which one could mention the inadequate accounting of the CIF, the damaged, defective units, waste material are not counted and waste that arise from it because it is considered that they are not relevant to the company.

This directly affects both costs and expenses and income, however the current situation of the company could improve if the recommendations that were raised are correctly applied.

## 1. Introducción

La producción en masa en las industrias manufactureras debe pasar por diversos procesos en los cuales el producto puede sufrir daños o deterioro, muchas veces este daño no es tomado en cuenta en el cálculo de los costos, de igual forma sucede con los materiales de desecho y desperdicio que resulta luego de la producción.

Para determinar los costos, gastos y precio del producto es de vital importancia un sistema de costos que permita identificar detalladamente cada uno de los factores que incurren en los mismos. Para ello se debe distribuir los costos directos e indirectos, pues ambos son significativos al momento de determinar el precio unitario de un producto.

En el presente trabajo de investigación se analizó el proceso de costos que realizan en tabacalera Oliva de Estelí para las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y material de desperdicio y las debilidades que podrían tener en el mismo.

El análisis consta de 10 capítulos, en el primero se expone el planteamiento del problema, antecedentes y justificación del estudio, el segundo incluye los objetivos que se procuran en el estudio. En el tercer capítulo se encuentra el marco teórico, donde se abordan conceptos importantes para el desarrollo del presente trabajo; en el cuarto se presenta el supuesto y la matriz de categorías y subcategorías. En el quinto capítulo se desarrolla el diseño metodológico, el cual abarca el enfoque de la investigación y los métodos usados para la recolección y análisis de datos.

En el capítulo sexto se encuentra el análisis y discusión de resultados, en este se describe el proceso productivo de la empresa objeto de estudio, se aborda el proceso de distribución y clasificación de los costos generados por las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio y la contabilización de estas mismas; en este capítulo también se presentan propuesta de mejora ante las debilidades encontradas a través del trabajo de campo. Por su parte el séptimo capítulo muestra las principales conclusiones obtenidas al término de la investigación. El capítulo octavo abarca recomendaciones generales para la empresa objeto de estudio. En el capítulo noveno se encuentra la bibliografía consultada y se finaliza con el capítulo decimo donde se exponen algunos anexos que se consideraron relevantes.

### **1.1. Planteamiento del problema.**

Oliva Cigar es una empresa tabacalera radicada en La Florida, Estados Unidos; pero con varias fábricas en Estelí Nicaragua, la cual elabora y comercializa puros de origen Nicaragüense de calidad Premium. Sus principales marcas son: Oliva, Oliva Master Blends, los cigarros (puros) NUb, Cain, Flor de Oliva, Georgers Reserve, Sol de Cuba, entre otras.

Las industrias tabacaleras deben tener un adecuado sistema de acumulación de costos, que les permita determinar de manera confiable los costos de producción, totales y unitarios. Para esto es necesario considerar los costos adicionales que generan las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en el proceso productivo. En Tabacalera Oliva de Estelí esto resulta una debilidad por omitir procedimientos necesarios en el cálculo de los costos, como lo es la contabilización adecuada de las unidades dañadas y defectuosas normales y la falta de un porcentaje máximo de aceptación de material de desecho y desperdicio que permita una adecuada contabilización.

Uno de los problemas que se ha detectado es la inadecuada distribución de los costos de Mano de Obra, Materiales Directos y CIF, lo cual se da por no contabilizar de forma separada el costo del trabajo adicional a las unidades defectuosas, omitiendo el hecho de que los costos de producción pueden sufrir un incremento, lo que en un futuro puede ocasionar un declive en las utilidades; para controlar este problema es necesario adoptar un método de costeo que permita evaluar el volumen de unidades defectuosas normales y anormales que surgen en el proceso productivo y los costos en los que se incurre.

Además no existe diferenciación entre unidades defectuosas y dañadas normales y anormales, por la falta de estimación de las unidades normales; entendiéndose como unidades defectuosas/dañadas normales el porcentaje de unidades defectuosas o dañadas que la entidad espera obtener en el proceso productivo y unidades defectuosas/dañadas anormales se refiere a las unidades que sobrepasan los límites de la estimación, lo que está provocando que ambas se contabilicen de igual forma, considerando a todas las unidades defectuosas y dañadas como normales ocasionando

que los costos adicionales se agreguen a todas las unidades buenas y que se registre como costo lo que podría ser una pérdida del periodo generando así un aumento tanto en el costo unitario como en el precio de venta y una disminución de las mismas, esto provocará acumulación en el inventario de unidades terminadas y pérdidas por almacenamiento. (Echeverría, s.f.).

Otro aspecto fundamental es la problemática del daño de puros almacenados, a causa de un descontrol en el inventario o de un exceso en la producción lo que afecta a la empresa ya que requiere un trabajo adicional, por ende, costos adicionales para la reelaboración o venta a un valor residual, recuperando menos efectivo con respecto al total de la inversión y provocando menores utilidades; para mejorar esta situación es necesario restablecer el control del inventario y de esta manera regular la producción.

Continuando con la problemática en la contabilización de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio un aspecto que no se puede obviar es que existe una inadecuada contabilización de los ingresos, ya que no se da una separación de estos tanto por la venta de unidades dañadas como por la venta del material de desperdicio, ignorando así el porcentaje de recuperación de cada uno, provocando que la información en los Estados Financieros no sea precisa, para mejorar esto se deben clasificar los ingresos según su procedencia.

De igual manera que en las unidades defectuosas, no se realiza una estimación para los materiales de desecho y desperdicio, ya que su enfoque está orientado en la producción de puros y no en el material que queda en este proceso, además no se realiza una contabilización adecuada de este material, consideran irrelevante el gasto que ocasiona este material, lo que podría provocar que no se detecten variaciones considerables en el volumen de desechos producidos y que a futuro genere una incidencia en el costo del producto, por lo que es necesario implementar un método que permita la contabilización adecuada de los materiales de desecho y desperdicio.

### **Formulación del problema.**

¿Cómo incide en la determinación de los costos de producción el tratamiento contable aplicado a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio, producto del proceso productivo en la empresa Tabacalera Olivas de Estelí, S.A. durante el segundo semestre del año 2018?

### **Sistematización del problema.**

1. ¿De qué manera contabilizan las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en la Tabacalera Olivas S, A?
2. ¿Qué efecto tiene la falta de una política para las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en la empresa?
3. ¿Cómo afecta la inadecuada distribución de los costos a las utilidades de la empresa?
4. ¿Qué método podría ayudar para una mejor contabilización de las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en la Tabacalera Olivas S, A?
5. ¿A qué sanciones está expuesta la entidad si no cumple con las reglamentaciones fiscales y aduaneras?

## 1.2. Antecedentes

No es una novedad que el sector tabacalero es el rubro más grande del municipio de Estelí, por ende existen muchas investigaciones relacionadas a este sector, sin embargo; no se encontró una con este tema en específico, por lo cual para la elaboración de este trabajo fue necesario seleccionar algunas de ellas con líneas de investigación similares para tener una base sólida que sirva de apoyo para la realización del presente estudio.

A continuación se presentan los datos de las investigaciones que más se relacionan a este trabajo en el ámbito nacional:

Tesis para optar al Título de Maestro en Contabilidad con Énfasis en Auditoría, la cual lleva por título: *“Incidencia del Sistema de Acumulación de Costos en la utilidad por producto exportado de la línea de producción “Tabacos Especiales” en la empresa Tabacos del Norte, S.A. durante el año fiscal 2011”*. (Benavidez Fuentes, 2012).

Esta tiene como objetivo principal: Determinar la incidencia del Sistema de Acumulación de Costos en la utilidad por producto exportado de la línea de producción “Tabacos Especiales” en la empresa Tabacos del Norte, S.A. durante el año fiscal 2011.

En esta investigación el autor llegó a las siguientes conclusiones:

El sistema de acumulación de costos que emplea la empresa posee algunas debilidades tales como:

- En los departamentos de Bonchado/Rolado y Empaque, las obligaciones legales originadas por el salario básico, tales como: séptimo día, subsidio, feriado y otros, así como los aportes al estado y las prestaciones sociales se contabilizan como parte de la mano de obra directa, lo que se contradice con los planteamientos de la teoría que recomiendan contabilizarlo a los costos indirectos de fabricación.
- La empresa no realiza el cálculo de la producción equivalente, lo cual incide en el cálculo de los costos mensuales, pero no en los costos anuales porque al finalizar el año no queda producción en proceso.

- La empresa considera todas las unidades dañadas y defectuosas como normales, contabilizando las unidades anormales como costo del producto y no como costos del período.

Las debilidades encontradas en el sistema empleado por la empresa ocasionan una ligera distorsión en los costos unitarios de cada producto, asignándole menor costo unitario a los productos elaborados; situación que afecta la utilidad por producto exportado y también incide en la planeación de la producción y el precio de venta de los productos.

También se consultó la siguiente investigación titulada: *“Distribución de costos en la producción de puros de la empresa Tabacalera El Buen Sabor S, A. Estelí, durante el año 2014”*. Tesis para optar al título de Máster en Contabilidad con Énfasis en Auditoría, (Peralta, 2016) La cual tiene como objetivo principal:

Analizar la distribución de costos en la producción de puros de la empresa Tabacalera El Buen Sabor S, A. Estelí, durante el año 2014.

La autora de esta presenta en su investigación las siguientes conclusiones:

La empresa acumula como costos de producción, la materia prima directa, materiales directos y mano de obra directa del área de producción (Bonchado y Rolado), pero no toma en consideración los costos de mano de obra del área de empaque y los costos indirectos de fabricación.

En los costos de mano de obra directa del área de producción la empresa no realiza una separación del costo directo e indirecto a como es determinado teóricamente, donde se especifica que los costos de mano de obra directa solo corresponden al salario básico y los costos indirectos de fabricación son las obligaciones legales originadas por el salario básico en las que están: séptimo día, subsidios, feriados, bonos entre otros, las prestaciones sociales y aportes al estado como son: vacaciones, aguinaldo e indemnización, INSS patronal e INATEC.

En el ámbito internacional se seleccionó la investigación de Meylis Broche Pérez con su Tesis presentada en opción al título de Licenciado en Contabilidad y Finanzas, titulada:

“Cálculo Y Registro De Las Producciones Dañadas En El Instituto De Biotecnología De Las Plantas”, el objetivo principal de esta tesis es proponer el método para el cálculo y registro de las producciones dañadas en el Instituto de Biotecnología de las Plantas.

Las conclusiones de ésta investigación son:

- Después de realizar el estudio del marco teórico referencial, se pudo conocer que existen diferentes tratamientos referentes a la producción dañada y su distinción en normal y anormal según el costeo por procesos.
- Al analizar el flujo y las características del proceso productivo de la entidad objeto de estudio, se puede plantear que el mismo es un proceso continuo, repetitivo y de alta masividad por lo que procede una técnica de costos por procesos.
- La información necesaria para la realización de los cálculos de los costos de la producción dañada está disponible al encontrarse bien definidos los centros de costo y las cuentas básicas para su registro.
- El registro contable permite tener evidencia del costo de la producción dañada, asociando los elementos que forman parte del costo con las diferentes cuentas utilizadas.

En las investigaciones seleccionadas se trabajó directamente en el análisis de los cálculos y contabilización de los costos en las empresas objeto de estudio. Sin embargo no se consideró de manera detallada el tratamiento contable y acumulación de los costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio siendo estos factores esenciales para la determinación de los costos de producción. Es por ello que en esta investigación se toman en cuenta estos factores para determinar si realmente no tienen ningún indicio en la entidad o si generan efecto en los costos de producción.

### 1.3. Justificación.

“La industria tabacalera ha dinamizado el sector de la construcción, el comercio y el turismo de Estelí, convirtiéndolo en uno de los centros económicos más importantes del país” (...). (Empresa Editora El Comercio, 2017). Esto debido a que genera un gran porcentaje de empleos que contribuyen al sustento de las familias estelianas y al crecimiento económico de la ciudad.

La mayoría de las empresas manufactureras no consideran importantes los costos adicionales, efectuados en el mejoramiento de las unidades defectuosas o los gastos en que incurren para poder deshacerse del material que ya no tiene utilidad; es por ello que el presente estudio surge con la intención de evaluar el tratamiento contable aplicado a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio producto del proceso productivo en tabacalera Oliva de Estelí, S.A.

Con el presente estudio la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. podrá detectar desventajas en la forma de contabilización usada para estas unidades y materiales, y decidir sobre el uso de alternativas que brinden mejoras en su tratamiento contable y proporcionen información financiera más precisa, confiable y objetiva con la cual la gerencia tenga la capacidad de tomar decisiones sobre una base real, optimizando de esta manera recursos y mejorando su funcionamiento.

Este servirá de ayuda tanto a la empresa objeto de estudio como también a las demás empresas dedicadas a la manufactura del tabaco, la cuales constituyen la mayor fuente de trabajo en la ciudad de Estelí y por ende contribuyen de gran manera en economía del país.

Además, la presente investigación servirá de ayuda en la formación de nuevos profesionales de contabilidad y a afianzar la preparación del contador público en general al implementar de manera práctica los conocimientos adquiridos.

## 2. Objetivos

### 2.1. Objetivo General:

- Evaluar el tratamiento contable aplicado a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio, que resulta del proceso productivo en la empresa Tabacalera Olivas de Estelí, S.A. durante el primer semestre del año 2018.

### 2.2. Objetivos específicos:

- Describir el proceso productivo realizado en la empresa desde la adquisición de la materia prima hasta la obtención del producto terminado.
- Identificar el proceso de acumulación y clasificación de costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio en la empresa Tabacalera Olivas de Estelí, S.A.
- Analizar el proceso contable adoptado para el registro de las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio en la empresa Tabacalera Olivas de Estelí, S.A.
- Proponer acciones de mejoras al sistema de contabilización para clasificar adecuadamente los costos y gastos generados por las unidades dañadas, unidades defectuosas, el material de desecho y desperdicio en el proceso productivo.

### **3. Marco teórico.**

En el presente capítulo se muestran aspectos teóricos que forman parte fundamental de este proceso de investigación respecto a: producción de puros, contabilidad de costos, unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio.

#### **3.1. Empresa tabacalera:**

Según el diccionario Larousse una empresa Tabacalera se refiere a: “Agricultura, industria, comercio del cultivo de tabaco o de su fabricación y venta”. (Larousse Editorial, 2016).

Las empresas tabacaleras se dedican a la transformación de materia prima (el tabaco) en producto terminado para la comercialización y la obtención de beneficios económicos.

#### **3.2. Beneficios de las Empresas Tabacaleras**

##### **3.2.1. Fuente de empleos.**

En el departamento de Estelí existen aproximadamente 40 fábricas tabacaleras. Doce de estas han adquirido el régimen de zonas francas.

Gracias a que las actividades del tabaco requieren de buena condición física y dinamismo, son los jóvenes los que tienen mayor probabilidad de ser contratados por los empresarios del tabaco.

“Aproximadamente unas 20 mil personas trabajan en diversas actividades de la producción de tabaco, la mayoría son jóvenes entre los 14 y 20 años”, dice el analista de empleo y salario del Ministerio del Trabajo (Mitrab), Erasmo Jarquín Zelaya.

Las jornadas laborales pueden iniciar a las 6:00 de la mañana y extenderse hasta las 6:00 de la tarde. Varía según el trabajo a desarrollar y la temporada. (Altamirano, 2011)

Las empresas tabacaleras son las que generan la mayor cantidad de empleo en el municipio de Estelí, contribuyendo de esta manera en la economía de las familias estelianas, ya que no solo los trabajadores de estas empresas se ven beneficiados, sino también las personas que han creado sus propios negocios de servicios alimenticios, tiendas de ropa, pulperías, etc.

### **3.2.2. Desarrollo económico.**

Estelí es uno de los departamentos del país con el más rápido crecimiento en su actividad económica. La industria del tabaco ha venido a dinamizar el ingreso de divisas a través de la creación de miles de empleos”, declaró Hilario Mendoza, empresario del sector construcción de la localidad.

Y es que la industria tabacalera de Estelí es la responsable de generar más del 60% del Producto Interno Bruto en sus seis municipios, según datos de la Alcaldía Municipal, y generan también 30 mil empleos directos y más de 50 mil indirectos.

“Ha estado llegando mucha inversión al departamento, la industria del tabaco está invirtiendo en mejores tecnologías y en tratar de darle mayor valor agregado no solamente al tabaco, sino a todos los productos agropecuarios que aquí se producen”, detalló Néstor Plasencia, presidente de la Asociación de Puros de Nicaragua.

### **3.2.3. Crecimiento en las exportaciones.**

Las exportaciones del sector tabacalero de Nicaragua generaron US\$216 millones en el 2017, superando en 9.5% las divisas producidas en el 2016, según cifras dadas a conocer ayer por la Cámara Nicaragüense de Tabacaleros (CNT). (El Nuevo Diario, 2018)

Asimismo, el asesor presidencial en materia de inversiones y exportaciones, general en retiro Álvaro Baltodano, expresó que “las exportaciones de ese sector año con año crecen y este año (2018) van a andar cerca de los US\$230 millones”.

“El sector tabaco espera llegar a las 5,000 manzanas (3,494 hectáreas) de cultivo y un crecimiento del seis por ciento con respecto a la cifra del ciclo pasado”, dijo Martínez, luego de sostener una reunión con el estatal Sistema de Producción, Consumo y Comercio, informó la Presidencia nicaragüense.”

El tabaco es uno de los principales productos de exportación de Nicaragua. En 2017 Nicaragua produjo 115,000 quintales de tabaco en rama, según la CNT, lo que se tradujo en 38.3 millones de dólares en ventas internacionales, de acuerdo con las estadísticas del Centro de Trámite de las Exportaciones (Cetrex).

Adicionalmente Nicaragua exportó 20.5 millones de dólares en puros, según el Cetrex, algunos de los cuales son considerados entre los mejores del mundo.

### **3.3. Régimen de Zonas franca.**

#### **3.3.1. Ley Nº 917 Ley de Zonas Francas de Exportación.**

##### **Artículo 2: Definición de Zona Franca de Exportación**

Entiéndase por Zona Franca de Exportación, que en lo sucesivo de esta ley por brevedad se designará "La Zona" o "Las Zonas", toda área del territorio nacional, sin población residente, bajo la vigilancia de la Dirección General de Servicios Aduaneros (DGSA), sometida a control aduanero especial y regulada por la Comisión Nacional de Zonas Francas conforme lo establecido en la presente ley y su reglamento.

##### **Artículo 3: Objeto de las Zonas Francas de Exportación**

Las Zonas tienen como objeto principal promover la inversión y la exportación mediante el establecimiento y operación de diferentes zonas tales como: zonas francas de transformación, producción de bienes industriales y agroindustriales, zonas francas logísticas, zonas francas de servicios, zonas francas de tercerización, así como otras que se dediquen a la producción y exportación de bienes y/o servicios, bajo un régimen fiscal y aduanero de excepción. La actividad de las zonas francas estará orientada exclusivamente a la exportación.

##### **Artículo 7: Administración de Las Zonas de dominio privado**

Las Zonas de dominio privado deberán pertenecer y ser administradas por una empresa constituida como una sociedad mercantil de conformidad con las leyes nicaragüenses, la cual deberá tener como único objeto la administración de la Zona. Dicha sociedad, además de ser responsable de la administración de la Zona, deberá facilitar el correcto funcionamiento de las empresas que allí operen, de acuerdo con los términos de la presente Ley y su reglamento.

##### **Artículo 8: Administración de Las Zonas de dominio estatal**

Las Zonas de dominio estatal serán administradas por la Corporación de Zonas Francas a que se refiere el Capítulo II de la presente Ley.

##### **Artículo 17: Empresa Usuaria de Zona Franca**

Entiéndase como Empresa Usuaria de Zona Franca cualquier negocio o establecimiento industrial o de servicio autorizado para operar dentro de una Zona por la Comisión Nacional de Zonas Francas. Toda Empresa Usuaria de Zona Franca deberá constituirse

como una sociedad mercantil de acuerdo a la legislación nicaragüense, debiendo tener como objeto único las operaciones de su negocio en La Zona. Las sociedades extranjeras podrán hacerlo a través de subsidiarias o sucursales, conforme el procedimiento que establezca el Código de Comercio de Nicaragua vigente, con limitaciones en cuanto a su objeto.

### **Artículo 20: Beneficios fiscales de las Empresas Usuarias de Zonas Francas**

Las Empresas Usuarias de Zonas Francas gozarán de los siguientes beneficios fiscales:

1) Exención del 100 % durante los primeros diez años de funcionamiento y del 60 % del undécimo año en adelante, del pago del Impuesto sobre la Renta generada por sus actividades en La Zona. El período inicial de 10 años de exención del 100 % del pago del Impuestos sobre la Renta generado por sus actividades en La Zona podrá ser prorrogado por una sola vez, por un período igual previa autorización de la Comisión Nacional de Zonas Francas. Esta exención no incluye los impuestos por ingresos personales, salarios, sueldos o emolumentos pagados al personal nicaragüense o extranjero que trabaje en la empresa establecida en La Zona, pero sí incluye los pagos a extranjeros no residentes por concepto de intereses sobre préstamos, por comisiones, honorarios y remesas por servicios legales en el exterior o en Nicaragua y los de promoción, mercadeo, asesoría y afines; pagos por los cuales esas empresas no tendrán que hacer ninguna retención.

2) Exención del pago de impuestos sobre enajenación de bienes inmuebles a cualquier título, inclusive el Impuesto sobre Ganancias de Capital, en su caso, siempre que la empresa esté cerrando sus operaciones en la Zona y el bien inmueble continúe afecto al régimen de Zona Franca.

3) Exención del pago de impuestos por constitución, transformación, fusión y reforma de la sociedad, así como también el Impuesto de Timbres Fiscales.

4) Exención de todos los impuestos, derechos de aduana y de consumo conexos con las importaciones, aplicables a la introducción al país de materias primas, materiales, equipos, maquinarias, matrices, partes o repuestos, muestras, moldes y accesorios destinados a habilitar a la Empresa para sus operaciones en la Zona; así como también los impuestos aplicables a los equipos necesarios para la instalación y operación de comedores económicos, servicios de salud, asistencia médica, guarderías infantiles, áreas de esparcimiento y cualquier otro tipo de bienes que tiendan a satisfacer las necesidades del personal de la empresa que labore en la Zona.

5) Exención de impuestos de aduana sobre los equipos de transporte, que sean vehículos de carga, pasajeros o de servicio, destinados al uso normal de la empresa en La Zona. En caso de enajenación de estos vehículos a adquirentes fuera de La Zona, les cobran los impuestos aduaneros, con las rebajas que se aplican en razón del tiempo de uso a

las enajenaciones similares hechas por Misiones Diplomáticas u Organismos Internacionales, de conformidad con el Decreto Ejecutivo N°. 16, publicado en La Gaceta, Diario Oficial N°. 273 del 1 de diciembre de 1955.

- 6) Exención total de impuestos indirectos, de venta o selectivos de consumo.
- 7) Exención total de tributos municipales.
- 8) Exención total de impuestos a la exportación sobre productos elaborados en La Zona.
- 9) Exención de impuestos fiscales y municipales sobre compras locales. Para gozar de los beneficios fiscales estipulados en el presente artículo o cualquier otro que se otorgue, la Empresa Usuaria de la Zona Franca deberá mantener un número razonable de trabajadores de acuerdo a lo manifestado al presentar su solicitud de admisión a La Zona, mantener también razonablemente los mismos salarios y prestaciones sociales que ofreció. En todo caso, las Empresas Usuarias estarán sujetas a las leyes de la República de Nicaragua.

#### **Artículo 21: Creación de la Comisión Nacional de Zonas Francas**

Créase la Comisión Nacional de Zonas Francas como ente descentralizado bajo la rectoría sectorial de la Presidencia de la República, con autonomía técnica y administrativa para ejercer las competencias r0066 establecidas en la presente Ley y su reglamento, de duración indefinida, con personalidad jurídica y patrimonio propio. Tendrá su domicilio en la ciudad de Managua, sin perjuicio de establecer oficinas o agencias en cualquier punto del territorio nacional o en el extranjero.

La Comisión Nacional de Zonas Francas, que se abreviará como "La Comisión", es el ente rector y promotor del Régimen de Zonas Francas del país y tendrá por objeto principal la dirección y aplicación de la presente Ley y su reglamento. (República, 2015)

Las zonas francas están sujetas a un régimen fiscal y aduanero especial, se dedican a la producción y comercialización de bienes o servicios para la exportación, estas empresas pueden ser nacionales o extranjeras. Son instrumentos para la generación de empleos y para la captación de nuevas inversiones de capital contribuyendo en gran escala a la economía del país, por esta razón gozan de beneficios fiscales mencionados en el artículo 20 de la Ley N° 917, Ley de Zonas Francas de Exportaciones, el ente rector de estas empresas es la Comisión Nacional de Zonas Francas el cual tiene por objeto velar por la aplicación de la Ley de Zonas Francas y su reglamento.

### 3.4. Perfil de la empresa.

#### 3.4.1. Historia



*Ilustración 1: Familia Oliva.  
Fuente: olivacigar.com*

La empresa familiar Tabacalera Oliva, S.A (TABOLISA) conocida en los Estados Unidos como Cigarro Oliva Co., remonta sus raíces a Melanio Oliva, quien empezó a producir tabaco en Pinar del Río, Cuba en 1886. Sus operaciones crecientes fueron suspendidas mientras luchó en la guerra de la independencia de Cuba. Después de regresar de la guerra Melanio reanudó sus operaciones.

A principios de la década de 1920, el hijo de Melanio, Facundo Oliva, se hizo cargo de las crecientes operaciones. Facundo cultivó los campos de la familia Oliva durante varias décadas. Cuando Cuba fue invadida por los comunistas, el paisaje del tabaco cambió. El hijo de Facundo, Gilberto Oliva, pasó del cultivo a corredor de tabaco. A principios de los años 60 la presión se hizo demasiado grande y Gilberto viajó de país en país en busca del distinto sabor cubano. Sus viajes lo llevaron a Honduras, Panamá, México e incluso a las Filipinas. Gilberto finalmente encontró tierra fértil en Nicaragua. Hoy Gilberto junto con su familia son el segundo mayor productor de tabaco de semillas cubano de Nicaragua. En 1995, Gilberto y su hijo, Gilberto Jr., lanzaron la marca "Gilberto Oliva", una marca que se convirtió en la actual Oliva.

#### 3.4.2. Emigración

Después de trabajar para otros, Gilberto Senior comenzó a cultivar tabaco por su cuenta en 1969. Para Oliva, ninguna otra localidad comparada con Nicaragua para la producción de tabaco al estilo cubano: "Nada se compara con Cuba como Nicaragua", declaró posteriormente Gilberto Senior. "El norte de Nicaragua disfruta de todas las bendiciones naturales para el gran Habano".

Siguió cultivando tabaco en Nicaragua durante una década, pero fue obligado a abandonar el país en 1979 como resultado de la revolución sandinista. Gilberto Senior pasó los siguientes seis años cultivando tabaco en Honduras, México, Panamá y Filipinas antes de regresar a Nicaragua en 1995. A su regreso, Gilberto Senior también se trasladó al mundo de la fabricación de cigarros.

### 3.4.3. Establecimiento

La marca "Gilberto Oliva" fue lanzada en 1995 con Gilberto Oliva Sr. inicialmente haciendo uso de una de las fábricas hondureñas de Plasencia para su producción. Los cigarros inicialmente estaban compuestos de rellenos de la República Dominicana y Nicaragua, carpeta dominicana y envoltura cultivada en Ecuador a partir de semilla de Connecticut.

Al año siguiente la marca fue acortada a "Oliva".

Oliva no consiguió un éxito rápido, pero la empresa logró sobrevivir al desmantelamiento de las numerosas empresas de arranque de cigarros que surgieron en los años 90. El mercado de los cigarros creció rápidamente en 1995 y 1996, pero en 1997 los gigantes establecidos de la industria habían reaccionado ante el aumento de la demanda, obligando a muchos subalternos a caer en el camino.

El proverbial asno de Oliva en el agujero resultó ser el amplio stock de tabaco que Gilberto Senior mismo había producido y que estaba envejeciendo en almacenamiento en Nicaragua. Durante el próximo año y medio, este stock nicaragüense se hizo cargo de las necesidades de producción de la marca. La fabricación de puros picante de origen nicaragüense, iniciada inicialmente por razones financieras debido a la caída del mercado, tuvo el efecto secundario no deseado de mejorar la calidad de la marca, consolidando así su posición en el mercado.

"Empujó a la familia más cerca de la autosuficiencia y le dio un producto que fue abrazado por los conocedores del cigarro en los Estados Unidos. El mundo se estaba enamorando del tabaco nicaragüense, y Oliva tenía que ahorrar".

### 3.4.4. Desarrollo

Oliva abrió una nueva instalación en Estelí en julio de 2003, reemplazando una fábrica más pequeña allí.

En 2005, Oliva Cigar Co. estaba produciendo 6 millones de cigarros al año y expandiendo sus operaciones rápidamente. Alrededor del 90% de la producción de la empresa se encontraba en el producto de marca Oliva. Fue en ese momento el segundo mayor productor de tabaco en Nicaragua. En un período de apenas cuatro años, la compañía logró más que duplicar su producción, produciendo 13 millones de cigarros para el mercado en 2009. La marca utiliza tabaco cultivado por la propia empresa en Estelí, Condega, Jalapa y Somoto, Nicaragua.

El buque insignia de la marca es el Oliva Serie V, un cigarro lanzado en 2006 que fue nombrado a la lista de Cigar Aficionado de la revista de los mejores cigarros de 2008.

Además de su gama de productos de marca Oliva, la compañía también fabrica una línea de cigarros gruesos que llevan la marca "NUb".

Los productos de estreno de la marca se producen en una instalación rodante de 60.000 pies cuadrados (5.600 m<sup>2</sup>) ubicada en Estelí, Nicaragua, capaz de producir 50.000 cigarros al día.

Los productos de gama baja se fabrican en una instalación más pequeña ubicada en Danlí, Honduras y transbordada a Nicaragua para exportación final. Alrededor de 350 rodillos fueron empleados en la instalación de Estelí en 2010.

Oliva también fabrica cigarros para otras empresas bajo contrato, como la Savinelli Liga Especial y la Savinelli Special Selection 2005

### 3.4.5. Compañía hoy

La familia de cigarros Oliva ha sido adquirida por J. Cortes Cigars, a partir del verano de 2016.

Los cuatro hermanos Oliva, los bisnietos de Melanio Oliva, siguen participando activamente en la marca familiar. Gilberto Junior dirige la operación nicaragüense de producción de hojas y crea mezclas, Carlos supervisa la producción, Jeannie dirige la oficina en Miami Lakes y José dirige las ventas.



Ilustración 2: Puros Oliva. Fuente: olivacigar.com

La compañía emplea a una fuerza de ventas de 18 personas, que venden productos de Oliva en 18 países. Aproximadamente el 95% de las ventas de Oliva se realizan en el mercado americano.

En 2011, Oliva Cigar Co. se unió a Padilla como parte de un proyecto llamado Studio Tobac. Como parte de esta empresa, Oliva fue contratada por Padilla para fabricar su "Studio Tobac Special Edition" figurado. Oliva también fabrica la Nica Libre "Potencia" bajo contrato por el minorista de cigarros de internet Meier y holadés.

Oliva Cigar Co. no debe confundirse con la Oliva Tobacco Co. de Tampa, Florida, un importante productor de tabaco que suministra una serie de marcas líderes, o con la ya establecida marca Oliveros.

### **3.4.6. Misión**

Satisfacer las necesidades de un amplio espectro de fumadores adultos a través de la producción de puros de alta calidad y a precios competitivos.

### **3.4.7. Visión**

Ser una empresa socialmente responsable, líder en calidad, productividad, innovación y gestión en la manufactura de productos de tabaco.

### **3.4.8. Valores**

- Disciplina
- Responsabilidad
- Disponibilidad al cambio
- Autocritica
- Eficiencia y Calidad
- Compromiso Social

### **3.4.9. Objetivos**

- Aportar al desarrollo del país mediante inversiones en bienes y servicios.
- Creación de fuentes de trabajo.
- Generación de divisas a través de las exportaciones a diversos mercados del mundo.

### **3.4.10. Estrategias**

- Capacitar a nuestros trabajadores de forma continua y conforme a estándares internacionales.
- Propiciar condiciones laborales ideales para nuestros trabajadores, para lograr el máximo desarrollo de su potencial profesional y humano.
- Comprometer los recursos necesarios para evitar el avance del hábito de fumar entre los menores.
- Apoyar proyectos de desarrollo comunitario.

### 3.5. Proceso Productivo

Es importante conocer el proceso productivo de la empresa fuente de estudio antes de empezar a describir el proceso contable adoptado para el registro de las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio, para eso primero se debe definir el concepto de proceso productivo y las diferentes etapas de este.

El proceso productivo designa a aquella serie de operaciones que se llevan a cabo y que son ampliamente necesarias para concretar la producción de un bien o un servicio. Las operaciones u acciones, suceden de una manera dinámica, planeada y consecutiva, produciendo una transformación en las sustancias o materias primas utilizadas, es decir, los insumos que entran en juego para producir tal producto y posteriormente colocarlo en el mercado para su comercialización. (Definición ABC, s.f.)

El proceso productivo o cadena productiva, como también se le denomina, implica el diseño, la producción del productivo y el consumo. En este proceso participan recursos físicos, económicos y humanos, cuyo objetivo último es la satisfacción de la demanda.

Para ello, se necesitan factores de entrada que a lo largo del proceso, saldrán incrementando de valor gracias a la transformación; los factores de entrada de producción más habituales y comunes en todas las empresas son: trabajo, recursos y capital, que aplicados a la transformación se podrán resumir en una combinación de esfuerzo, materia prima e infraestructura. (EAE Business School)

#### 3.5.1. Etapas del Proceso Productivo

Se pueden distinguir tres fases o etapas en el proceso productivo, cada una de estas infieren en forma decisiva en la consecución del objeto final y son las siguientes:

- Acopio/ Etapa Analítica: Es la primera etapa de la producción, donde se reúne la materia para ser utilizada en la fabricación, el objetivo principal de toda empresa en esta etapa es conseguir la mayor cantidad de materia prima al menor costo.
- Producción/ Etapa de Síntesis: En ésta se transforma en un producto real la materia prima que se recolectó previamente, durante esta etapa es fundamental observar los estándares de calidad y controlar su cumplimiento.
- Procesamiento/ Etapa de Acondicionamiento: Es esta la etapa más orientada a la comercialización, tiene como meta la adecuación a las necesidades del cliente o la adaptación del producto para un nuevo fin.

### 3.5.2. Tipos de Procesos Productivos

Se conocen cuatro tipos de procesos de producción diferentes, los cuales se detallan a continuación:

- Producción bajo pedido: Se fabrica solamente un producto a la vez y cada uno es diferente, por lo que se considera un proceso de mano de obra intensiva.
- Producción por lotes: Se produce una pequeña cantidad de productos idénticos con la frecuencia que sea necesaria, no se considera un proceso de producción intensivo ya que lo habitual es incorporar patrones o plantillas que simplifican la ejecución.
- Producción en masa: Es como se denomina a la manufactura de cientos de productos idénticos, por lo general es una línea de fabricación.
- Producción Continua: Permite fabricar miles de productos idénticos y, a diferencia de la producción en masa, en este caso la línea de productos se mantiene en funcionamiento de manera continua.

### 3.5.3. Producción de Puros

La producción de puros empieza con la siembra del tabaco, sin embargo a continuación se abordará meramente el proceso manufacturero que realizan las tabacaleras en las diferentes áreas de producción.

#### 3.5.3.1. Compra o recepción de la materia prima:

Este proceso de manufactura inicia con la adquisición de las hojas de tabaco, para éste se necesitan dos tipos de hojas como son la Capa y la Tripa.

- Tripa: Es la parte interna del puro, compuesta por diferentes tipos o clases, que pueden ser a su vez de diferentes variedades de tabaco, esta ocupa la mayor masa y peso del puro.
- Capa: Es la cobertura exterior del puro, es decir la presentación de este por ello se usa la hoja más bonita; no debe contener manchas, orificios ni roturas, además la hoja debe ser elástica y de un color uniforme. (INTABACO, 2013)

El celofán es importado de Estados Unidos; el anillo y las cajas de madera se mandan fabricar dentro del país, preferentemente de cedro, aunque se manejan otras maderas como el triplay.

### **3.5.3.2. Traslado a la nave:**

El tabaco es trasladado del lugar de compra al establecimiento o bodega de fabricación de puros.

### **3.5.3.3. Mojado del tabaco:**

Dentro del establecimiento se humedece el tabaco con agua natural para facilitar el manejo; el agua no necesariamente debe ser purificada, pero sí limpia, se puede rociar con jarras como si se regara un jardín, o con la mano. Para medir la humedad se realiza una prueba con las hojas: no deben quebrarse al enrollarse, de lo contrario se humedecen hasta que al enrollarse no se quiebren. No existe ningún instrumento de medición electrónico, se estima que es una humedad del 25%.

### **3.5.3.4. Selección del tabaco:**

Se selecciona el tabaco con base en el color. Existen tres colores de tabaco; el oscuro, el medio y el claro; entre más oscuras sean las hojas, más fuerte será el sabor y olor del puro. Se considera también por el tamaño de las hojas, refiriéndose particularmente al diámetro; se acomodan dentro cajas de madera en forma de jaula, forradas de yute, llamadas también "barricas".

### **3.5.3.5. Traslado al despachador de tabaco:**

Se entregan las barricas al personal despachador de tabaco para que suministre y administre el tabaco al personal de purera. Se debe registrar la cantidad de tabaco que se le suministra a cada uno del personal de purera y al final del día realizar el inventario.

### **3.5.3.6. Administración de tabaco al personal de purera para la elaboración de puros:**

El personal de purera debe acudir con el despachador de tabaco para el suministro. Para elaborar los puros, primero se seleccionan las hojas que dependiendo del grosor y tamaño se toman de 4 a 5 y manualmente se enrollan de una por una en forma de taco llamado tripa, al final se le aplica una gota de goma de tragacanto (semilla natural) para que no se desenrolle, con una navaja en forma de cuchilla se cortan los residuos y extremos de la tripa. Para dar forma final al puro se cubre con dos hojas de tabaco especial llamado capote y capa que son para darle la textura de alisado y redondeo en la parte superior; primero va el capote y al último la capa.

### **3.5.3.7. Traslado de puros al personal de control de calidad:**

Cada persona debe entregar los puros elaborados al personal de control de calidad, con base en la petición sobre cantidad que proporcione cada personal de control de calidad.

#### **3.5.3.8. Control de calidad:**

Se revisa visual y dactilarmente puro por puro para checar que no vayan duros (muy llenos) o vaciados (huecos), cortos o largos, si alguno es rechazado, se devuelve al personal de purería para arreglarlo; los que no se rechazan, son agrupados de 10 en 10, envueltos con papel estraza o papel periódico anotando el nombre de quien los elaboró para control de pago al personal.

#### **3.5.3.9. Traslado de puros al área de empaquetado:**

El personal de control de calidad envía los puros que cumplieron las normas de calidad al personal de empaquetado.

#### **3.5.3.10. Empaquetado:**

Se anillan los puros manual e individualmente con una etiqueta de papel con pegamento en un extremo, rotulada con la marca del puro y se fija en la parte delantera del puro; se meten individualmente de adelante hacia atrás en una bolsa de celofán y lo ordenan o apilan en tablas pequeñas; por último se introducen en paquetes de celofán de acuerdo al contenido que se desee, puede contener de 5 a 25 puros y se alisa con la plancha de ropa de uso casero; para una mejor presentación también se pueden introducir en cajas de madera preferentemente de cedro, se pueden mandar a hacer o comprarlas hechas con el rótulo de preferencia, la madera no lleva ningún tipo de preparación especial, se puede utilizar con un broche asegurador metálico, se forra de celofán y se alisa con la plancha de ropa.

#### **3.5.3.11. Traslado del producto terminado (paquetes) al departamento de ventas:**

El personal de empaquetado entrega el producto terminado al personal de ventas, que a su vez tiene que registrar la producción.

#### **3.5.3.12. Venta o almacenamiento del producto terminado:**

Se cuentan y clasifican los paquetes y/o cajas de puros para decidir cuáles se venden y cuáles se almacenan para venta posterior. (Emprendedor., 2011.)

### 3.6. Proceso Contable.

El registro de las operaciones o transacciones que realiza una organización económica se realiza con la intención de integrar una base de datos que permita su utilización posterior para generar información útil en el proceso de toma de decisiones de los diferentes usuarios externos. Normalmente, las actividades necesarias para elaborar estados financieros a partir de las transacciones que realiza una organización económica se agrupan en el ciclo contable, que incluye cuatro procesos o módulos principales:

- Registro de transacciones.
- Ajustes.
- Estados financieros.
- Cierre.

Excepto lo referente a los estados financieros, se deben realizar a su vez cuatro pasos o actividades básicas para generar la información relativa a cada uno de esos procesos:

- Análisis de la información.
- Registro en el diario general.
- Clasificación en el mayor general.
- Elaboración de la balanza de comprobación correspondiente.

(Gerardo Guajardo Cantú, 2008)

El proceso o ciclo contable es un conjunto de pasos mediante el cual se registran y resumen las transacciones de una empresa para la obtención de los estados financieros. El proceso contable es esencial para toda empresa ya que mediante este se muestran los gastos, ingresos, utilidades o pérdidas y permite la realización de proyecciones que evitan crisis económica a la entidad, es decir que contribuye en gran parte a la toma de decisiones tanto para usuarios internos como externos.

#### 3.6.1. Registros básicos:

Los hechos económicos que se desarrollan durante los periodos contables se registran en libros de contabilidad.

Se llama Libro de Contabilidad al registro ordenado y metódico en el que se deja constancia de todas las transacciones de una empresa.

### 3.6.2. Libro de balance:

En este libro se debe registrar una enunciación estimada de todos los bienes tangibles o intangibles (Activo), y también de las obligaciones (Pasivo) que la empresa tenga. Además al finalizar el ejercicio comercial, se debe registrar el Balance General del periodo contable.

La enunciación estimada o inventario: Se refiere a una lista detallada de todos los bienes que posea una Empresa (Activo) y de todas las deudas contraídas a una fecha determinada. El primer inventario practicado en la empresa recibe el nombre de “**inventario inicial**” y se efectúa al empezar esta su giro comercial.

Previamente al inventario contable mencionado es necesario confeccionar un “**inventario físico**”, que consiste en contar, medir, pesar y valorar los bienes, derechos y obligaciones que la empresa tiene, o bien, que el dueño entrega para iniciar sus actividades.

Al finalizar un periodo contable se debe practicar un recuento físico de los bienes, derechos y obligaciones, con el objeto de determinar el “**inventario final**”, el cual se emplea como inicial en el ejercicio siguiente.

### 3.6.3. Libro Diario:

En el libro diario se registrarán o asentaran por orden cronológico y día por día las operaciones mercantiles que ejecuta la empresa, expresando detalladamente el carácter y circunstancia de cada una de ellas. Este libro es fundamentalmente informativo y contiene toda la historia de la empresa. Las anotaciones en él se hacen en forma de registro contables llamados asientos contables.

El primer asiento que debe registrarse es el “asiento de apertura” o “asiento inicial”, cuyo detalle se encuentra en el libro de Balances (Resumen de inventario) y se continúa cronológicamente con cada uno de los hechos económicos u operaciones que se efectúan.

### 3.6.4. Libro mayor:

Una vez que las transacciones se han registrado en el Libro Diario, se traspasan al Libro Mayor. En este registro las anotaciones se van agrupando cuenta por cuenta. El movimiento de traspaso consiste en anotar en él debe del Libro Mayor lo que está registrado en él debe del Libro Diario y, en el haber lo que figura en el haber del Libro Diario.

La suma de los créditos y débitos de todas las cuentas del Mayor debe ser igual a la suma de los débitos y créditos del Libro Diario. La función del libro mayor es agrupar la información y sintetizarla, de manera de proporcionar los datos necesarios para la confección del Balance.

### **3.6.5. Balance de comparación de saldos:**

El “Balance de Comparación y Saldos” llamado también “Balance de Números”, es una lista de las cuentas del Mayor con sus respectivos débitos, créditos y saldo. Para hacer este cuadro deben sumarse los débitos y créditos de cada cuenta en forma provisoria, porque después de efectuar el Balance de Comparación y saldos, las cuentas seguirán recibiendo anotaciones. Este Balance se hace periódicamente, generalmente una vez al mes.

El Balance de Comprobación y saldos del último mes de ejercicio, sirve de base para hacer el Balance General del periodo. (Saveedra, 2003)

### **3.7. Contabilidad de costos:**

#### **3.7.1. Definición de contabilidad de costos:**

Los contadores definen el costo como un sacrificio de recursos que se asigna para lograr un objetivo específico. Un costo (como los materiales directos o la publicidad) por lo general se mide como la cantidad monetaria que debe pagarse para adquirir bienes o servicios. Un costo real es aquel en que ya se ha incurrido (un costo histórico o pasado), a diferencia de un costo presupuestado, el cual es un costo predicho o pronosticado (un costo futuro). Cuando se piensa en el costo, invariablemente se piensa en este dentro del contexto de identificar el costo de algo en particular. Llamamos a esto objeto de costos, que es cualquier cosa para la cual se desea una medición de costos. (Charles T. Horngren, 2012)

En un sentido general, la contabilidad de costos es la técnica empleada para recoger, registrar y reportar la información relacionada con los costos y, con base en dicha información, decidir de manera óptima y adecuada relacionada con la planeación y el control de los mismos. Dicho de otra forma similar, la contabilidad de costos es un sistema de información empleado por la empresa para determinar, registrar, controlar, analizar e interpretar toda la información relacionada con los costos de producción, distribución, administración y financiamiento de la entidad. La contabilidad de costos tiene un enfoque gerencial ya que proporciona información básica a los gerentes de las empresas de cara a la adecuada planeación y el control de la misma, así como para el costeo de sus productos y servicios. Por lo tanto, esta contabilidad ayuda a los gerentes a tomar mejores decisiones dentro de la empresa. Consecuencia de ello, los contadores

de costos se están convirtiendo en miembros fundamentales de los equipos de sus compañías, con lo cual se constituye la contabilidad de costos como una herramienta administrativa básica para la estrategia y la implementación en los negocios. (Wayne Label, 2016)

### **3.7.2. Ámbito de la contabilidad de costos.**

Generalmente se vincula a Costos con una disciplina aplicable únicamente a empresas industriales. Es decir Aquellas que adquieren materia prima, y con la incorporación de otros factores productivos la transforman en productos elaborados de mayor valor. El ámbito de aplicación Se extiende a diversos campos de la actividad económica. Sin embargo Podemos decir en este sentido que no existe ramo o sector en que no sea factible la utilización de las técnicas inherentes a esta disciplina. (Villarreal, 2015)

La contabilidad de costos se relaciona con la información de costos para uso interno de la gerencia y le ayuda de manera considerable en la formulación de objetivos y programas de operación, en la comparación del desempeño real con el esperado y en la presentación de informes.

Los mandos altos, la gerencia y el departamento administrativo se enfrentan constantemente con diferentes situaciones que afectan directamente el funcionamiento de la empresa, la información que obtengan acerca de los costos y los gastos en que incurre la organización para realizar su actividad y que rige su comportamiento, son de vital importancia para la toma de decisiones de una manera rápida y eficaz, esto hace que en la actualidad la contabilidad de costos tome gran relevancia frente a las necesidades de los usuarios de la información. (Martínez, 2015)

### **3.7.3. Significado de costos**

El costo o coste es el gasto económico que representa la fabricación de un producto o la prestación de un servicio. Al determinar el costo de producción, se puede establecer el precio de venta al público del bien en cuestión (el precio al público es la suma del costo más el beneficio).

El costo de un producto está formado por el precio de la materia prima, el precio de la mano de obra directa empleada en su producción, el precio de la mano de obra indirecta empleada para el funcionamiento de la empresa y el costo de amortización de la maquinaria y de los edificios.

Los especialistas afirman que muchos empresarios suelen establecer sus precios de venta en base a los precios de los competidores, sin antes determinar si éstos alcanzan a cubrir sus propios costos. Por eso, una gran cantidad de negocios no prosperan ya que no obtienen la rentabilidad necesaria para su funcionamiento. Esto refleja que el cálculo de los costos es indispensable para una correcta gestión empresarial.

El análisis de los costos empresariales permite conocer qué, dónde, cuándo, en qué medida, cómo y porqué pasó, lo que posibilita una mejor administración del futuro.

En otras palabras, el costo es el esfuerzo económico que se debe realizar para lograr un objetivo operativo (el pago de salarios, la compra de materiales, la fabricación de un producto, la obtención de fondos para la financiación, la administración de la empresa, etc.). Cuando no se alcanza el objetivo deseado, se dice que una empresa tiene pérdidas. (Porto, 2008)

### 3.7.4. Clasificación de los costos:

#### 3.7.4.4. De acuerdo con la función en la que se incurren

**3.7.4.4.1. Costos de producción:** Son los que se generan en el proceso de transformar la materia prima en productos terminados. Se subdividen en costos de materia prima, de mano de obra e indirectos de fabricación:

- a. **Costos de materia prima** El costo de materiales integrados al producto. Por ejemplo, la malta utilizada para producir cerveza, el tabaco para producir cigarrillos, etcétera.
- b. **Costos de mano de obra** Es el costo que interviene directamente en la transformación del producto. Por ejemplo, el sueldo del mecánico, del soldador, etcétera.
- c. **Costos indirectos de fabricación** Son los costos que intervienen en la transformación de los productos, con excepción de la materia prima y la mano de obra directa.

Por ejemplo, el sueldo del supervisor, mantenimiento, energéticos, depreciación, etcétera.

**3.7.4.4.2. Costos de distribución o venta:** Son los que se incurren en el área que se encarga de llevar el producto desde la empresa hasta el último consumidor; por ejemplo, publicidad, comisiones, etcétera.

**3.7.4.4.3. Costos de administración:** Son los que se originan en el área administrativa (sueldos, teléfono, oficinas generales, etc.). Esta clasificación tiene por objeto agrupar los costos por funciones, lo cual facilita cualquier análisis que se pretenda realizar de ellas.

**3.7.4.4.4. Costos de financiamiento:** Son los que se originan por el uso de recursos ajenos, que permiten financiar el crecimiento y desarrollo de las empresas.

#### 3.7.4.5. De acuerdo con su identificación con una actividad, departamento o producto:

**3.7.4.5.1. Costos directos:** Son los que se identifican plenamente con una actividad, departamento o producto. En este concepto se cuenta el sueldo correspondiente

a la secretaria del director de ventas, que es un costo directo del departamento de ventas; la materia prima es un costo directo para el producto, etcétera.

**3.7.4.5.2. Costo indirecto:** Es el que no se puede identificar con una actividad determinada. Por ejemplo, la depreciación de la maquinaria o el sueldo del director de producción respecto al producto. Algunos costos son duales; es decir, son directos e indirectos al mismo tiempo. El sueldo del gerente de producción es directo para los costos del área de producción, pero indirecto para el producto. Como se puede apreciar, todo depende de la actividad que se esté analizando.

**3.7.4.6. De acuerdo con el tiempo en que fueron calculados:**

**3.7.4.6.1. Costos históricos:** Son los que se produjeron en determinado periodo: los costos de los productos vendidos o los costos de los que se encuentran en proceso. Éstos son de gran ayuda para predecir el comportamiento de los costos predeterminados.

**3.7.4.6.2. Costos predeterminados:** Son los que se estiman con base estadística y se utilizan para elaborar presupuestos.

**3.7.4.7. De acuerdo con el tiempo en que se cargan o se enfrentan a los ingresos:**

**3.7.4.7.1. Costos de periodo:** Son los que se identifican con los intervalos de tiempo y no con los productos o servicios; por ejemplo, el alquiler de las oficinas de la compañía, cuyo costo se lleva en el periodo en que se utilizan las oficinas, al margen de cuándo se venden los productos.

**3.7.4.7.2. Costos del producto:** Son los que se llevan contra los ingresos únicamente cuando han contribuido a generarlos en forma directa; es decir, son los costos de los productos que se han vendido, sin importar el tipo de venta, de tal suerte que los costos que no contribuyeron a generar ingresos en un periodo determinado quedarán inventariados.

**3.7.4.8. De acuerdo con el control que se tenga sobre la ocurrencia de un costo:**

**3.7.4.8.1. Costos controlables:** Son aquellos sobre los cuales una persona, de determinado nivel, tiene autoridad para realizarlos o no. Por ejemplo, los sueldos de los directores de ventas en las diferentes zonas son controlables por el director general de ventas; el sueldo de la secretaria, por su jefe inmediato, etcétera.

Es importante hacer notar que, en última instancia, todos los costos son controlables en uno o en otro nivel de la organización; resulta evidente que a medida que se asciende a niveles altos de la organización, los costos son más controlables. Es decir, la mayoría de los costos no son controlables en niveles inferiores.

Los costos controlables no son necesariamente iguales a los costos directos. Por ejemplo, el sueldo del director de producción es directo respecto a su área pero no

controlable por él. Estos costos son el fundamento para diseñar contabilidad por áreas de responsabilidad o cualquier otro sistema de control administrativo.

**3.7.4.8.2. Costos no controlables:** En algunas ocasiones no se tiene autoridad sobre los costos en que se incurre; tal es el caso de la depreciación del equipo para el supervisor, ya que dicho gasto fue una decisión tomada por la alta gerencia.

**3.7.4.9. De acuerdo con su comportamiento:**

**3.7.4.9.1. Costos variables:** Son los que cambian o fluctúan en relación directa con una actividad o volumen dado. Dicha actividad puede ser referida a producción o ventas: la materia prima cambia de acuerdo con la función de producción, y las comisiones de acuerdo con las ventas.

**3.7.4.9.2. Costos fijos:** Son los que permanecen constantes durante un rango relevante de tiempo o actividad, sin importar si cambia el volumen, como sería el caso de los sueldos, la depreciación en línea recta y el alquiler de un edificio. Dentro de los costos fijos, existen dos categorías. Por un lado, se encuentran los *costos fijos discrecionales*, que son aquellos que son susceptibles de ser modificados, como por ejemplo los sueldos y salarios; por otro lado, están los *costos fijos comprometidos*, que son los que no aceptan modificaciones, por lo cual también son llamados costos sumergidos. En esta última categoría entraría la depreciación de la maquinaria y contratos a largo plazo de arrendamiento.

**3.7.4.9.3. Costos semi variables:** También conocidos como “semifijos” o mixtos, estos costos tienen como característica que están integrados por una parte fija y una variable. El ejemplo típico son los servicios públicos como electricidad y teléfono, que cobran una cuota fija por servicio más un costo variable por uso del servicio (kilowatts, minutos de llamadas).

**3.7.4.10. De acuerdo con su importancia para la toma de decisiones:**

**3.7.4.10.1. Costos relevantes:** Son aquellos que se modifican o cambian de acuerdo con la opción que se adopte; también se les conoce como costos diferenciales. Por ejemplo, cuando se produce la demanda de un pedido especial y existe capacidad ociosa; en este caso los únicos costos que cambian, si se acepta el pedido, son los de materia prima, energéticos, fletes, etc. La depreciación del edificio permanece constante, por lo que los primeros son relevantes, y el segundo irrelevante para tomar la decisión.

**3.7.4.10.2. Costos irrelevantes:** Son aquellos que permanecen inmutables, sin importar el curso de acción elegido. Esta clasificación permite segmentar las partidas relevantes e irrelevantes en el proceso de toma de decisiones.

**3.7.4.11. De acuerdo con el tipo de sacrificio en que se ha incurrido:**

**3.7.4.11.1. Costos desembolsables:** Son aquellos que implicaron una salida de efectivo, lo cual permite que puedan registrarse en la información generada por la

contabilidad. Dichos costos se convertirán más tarde en costos históricos; los costos desembolsables pueden llegar o no a ser relevantes al tomar decisiones administrativas. Un ejemplo de un costo desembolsable es la nómina de la mano de obra actual.

**3.7.4.11.2. Costo de oportunidad:** Es aquel que se origina al tomar una determinación que provoca la renuncia a otro tipo de alternativa que pudiera ser considerada al llevar a cabo la decisión. Un ejemplo de costo de oportunidad es el siguiente:

**3.7.4.11.3. Costos virtuales:** Costos que impactan a la utilidad durante un periodo contable, pero que no implican una salida de efectivo. Ejemplo: Depreciación, pérdidas cambiarias.

**3.7.4.12. De acuerdo con el cambio originado por un aumento o disminución de la actividad:**

**3.7.4.12.1. Costos diferenciales:** Son los aumentos o disminuciones del costo total, un cambio en los niveles de inventarios, etc. Estos costos diferenciales pueden clasificarse en costos decrementales y costos incrementales. Los costos decrementales se originan cuando un costo diferencial disminuye por reducciones del volumen de operación, como sería el caso de los ahorros que tendría la empresa por la eliminación de una línea de producto. Por otra parte, los costos incrementales son aquellos en los que se incurre cuando las variaciones de los costos son ocasionadas por un aumento de las actividades u operaciones de la empresa, como sucedería cuando se introduce un nuevo proceso en la línea de producción que requiere la contratación de nuevos trabajadores y costos adicionales de materia prima o energética.

**3.7.4.12.2. Costos sumergidos:** Son aquellos que, independientemente del curso de acción que se elija, no se verán alterados; es decir, van a permanecer inmutables ante cualquier cambio. Este concepto tiene relación estrecha con lo que ya se ha explicado acerca de los costos históricos o pasados, los cuales no se utilizan en la toma de decisiones. Un ejemplo de ellos es la depreciación de la maquinaria adquirida. Si se trata de evaluar la alternativa de vender cierto volumen de artículos con capacidad ociosa a precio inferior al normal, es irrelevante tomar en cuenta la depreciación.

**3.7.4.13. De acuerdo con la relación en la disminución de actividades:**

**3.7.4.13.1. Costos evitables:** Son aquellos plenamente identificables con un producto o un departamento, de modo que, si se elimina el producto o el departamento, dicho costo se suprime; por ejemplo, el material directo de una línea que será eliminada del mercado.

**3.7.4.13.2. Costos inevitables:** Son aquellos que no se suprimen, aunque el departamento o el producto sean eliminados de la empresa; por ejemplo, si se elimina el

departamento de ensamble, el sueldo del director de producción no se modificará.

#### **3.7.4.14. De acuerdo con su impacto en la calidad:**

**3.7.4.14.1. Costos por fallas internas:** Son los costos que podrían ser evitados si no existieran defectos en el producto antes de ser entregado al cliente.

**3.7.4.14.2. Costos por fallas externas:** Son los costos que podrían ser evitados si no tuvieran defectos los productos o servicios. Estos costos surgen cuando los defectos se detectan después de que el producto es entregado al cliente.

**3.7.4.14.3. Costos de evaluación:** Son aquellos que se incurren para determinar si los productos o servicios cumplen con los requerimientos y especificaciones.

**3.7.4.14.4. Costos de prevención:** Son los costos que se incurren antes de empezar el proceso con el fin de minimizar los costos de productos defectuosos.

Las clasificaciones enunciadas son las principales; sin embargo, puede haber otras que dependen del enfoque del cual se parta para una nueva clasificación. Todas las clasificaciones son importantes, pero sin duda alguna la más relevante es la que clasifica los costos en función de su comportamiento, ya que ni las funciones de planeación y control administrativo ni la toma de decisiones pueden realizarse con éxito si se desconoce el comportamiento de los costos. Además, ninguna de las herramientas que integran la contabilidad administrativa puede aplicarse en forma correcta sin tomar en cuenta dicho comportamiento; conocerlo es premisa básica para planear, tomar decisiones y ejercer un eficaz control administrativo en la empresa. (Salinas, s.f.)

#### **3.7.5. Significado de costos de producción.**

Los costos de producción son estimaciones monetarias de todos los gastos que se han hecho dentro de la empresa, para la elaboración de un bien. Estos gastos abarcan todo lo referente a la mano de obra, los costos de los materiales, así como todos los gastos indirectos que de alguna manera contribuyen a la fabricación de un bien.

Una empresa para lograr cumplir con sus metas, debe obtener de su entorno los elementos que necesita para la producción de un bien o servicio, entre los cuales están: la mano de obra, la materia prima, la maquinaria, el capital, etc.

Toda organización al producir, genera costos. Estos costos representan el factor principal, al momento de tomar decisiones gerenciales, ya que si éstos se incrementan, pueden originar una reducción en la rentabilidad de la empresa, de hecho todas las decisiones tomadas en cuanto a la producción de un bien, están sujetas a los costos de producción y al precio de venta de los mismos. (Venemedia, 2014)

### **3.7.6. Elementos de los costos de producción.**

Los elementos del costo de producción (componentes del costo de producción) son los materiales, la mano de obra y los costos indirectos de fabricación, estos son los componentes que suministran la información necesaria para la medición del ingreso y la fijación del precio del producto.

#### **3.7.6.4. Los materiales**

Son los principales recursos que se usan en la producción; estos se transforman en bienes terminados con la ayuda de la mano de obra y los costos indirectos de fabricación.

- **Directos**

Son todos aquellos que pueden identificarse en la fabricación de un producto terminado, fácilmente se asocian con éste y representan el principal costo de materiales en la elaboración de un producto.

- **Indirectos**

Son los que están involucrados en la elaboración de un producto, pero tienen una relevancia relativa frente a los directos.

#### **3.7.6.5. La mano de obra**

Es el esfuerzo físico o mental empleados para la elaboración de un producto.

- **Directa**

Es aquella directamente involucrada en la fabricación de un producto terminado que puede asociarse con este con facilidad y que tiene gran costo en la elaboración.

- **Indirecta**

Es aquella que no tiene un costo significativo en el momento de la producción del producto.

#### **3.7.6.6. Los costos indirectos de fabricación (CIF)**

Son todos aquellos costos que se acumulan de los materiales y la mano de obra indirectos más todos los incurridos en la producción pero que en el momento de obtener el costo del producto terminado no son fácilmente identificables de forma directa con el mismo. (Experto, 2002)

### 3.8. Gatos:

Un gasto es un egreso o términos coloquiales una salida de dinero que una empresa o persona paga por la compra de un producto, un bien o un servicio. Por lo general, un gasto se convierte en una inversión ya sea tangible o intangible.

Un gasto produce doble circulación económica debido a que al mismo tiempo que sale dinero (egreso), se ingresa un bien, un producto o un servicio con lo cual se recupera el desembolso inicial.

#### 3.8.1. Tipos de gastos:

- **Gastos operacionales:** Son los que se hacen en pro de la empresa para generar ingresos tales como los administrativos (gastos en personal, honorarios, papelería, capacitaciones) o de ventas (labores de promoción, distribución, publicidad).
- **Gastos no operacionales:** Son lo que no garantizan un ingreso, pero son necesarios para la empresa como los financieros (pagos al banco, pago de intereses).

#### 3.8.2. Cosificación de gastos.

- **Gastos Fijos:** Son los gastos que siempre van a estar mes a mes y que a largo plazo no cambiarán.
- **Gastos Variables:** Son aquellos que como lo indica el nombre, varían ya sea en semanas o meses.
- **Gastos inesperados:** Se usa para definir dentro del presupuesto un gasto eventual. (Siigo., 2018)

### 3.9. Unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio.

#### 3.9.1. Definición de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio.

- **Unidades dañadas:** Unidades que no cumplen con los estándares de producción y que se venden por su valor residual o que se descartan. Al descubrir las unidades dañadas, estas se sacan de la producción y no se efectúa trabajo adicional en ellas.
- **Unidades defectuosas:** Unidades que no cumplen con los estándares de producción y que deben reelaborarse con el fin de poder venderlas como unidades buenas o como mercancía defectuosa.

- **Material de desecho:** Materias primas que sobran del proceso de producción y que no pueden reintegrarse a la producción para el mismo propósito, pero que pueden utilizarse para un propósito o proceso de producción diferente o venderse a terceras personas por un valor nominal. El material de desecho, como virutas, limaduras y aserrín es similar a un subproducto que resulta de la fabricación de un producto principal en un proceso de manufactura conjunto y que tiene un valor de venta menor en comparación con el producto principal.
- **Material de desperdicio:** Es la parte de materias primas que sobra después de la producción y que no tiene uso adicional o valor de reventa. Puede incurrirse en un costo adicional para eliminar los materiales de desperdicio.  
(Ralph. Polimeni, 1994)

**Ejemplo de unidades dañadas:** En cierto momento en el proceso productivo de puros surgen unidades que no cumplen con los estándares de producción, debido a que presentan manchas en las capas, por lo tanto se descartan de la producción.

**Ejemplo de unidades defectuosas:** Durante la elaboración de puros es inevitable que surjan unidades con defectos, que pueden ser corregidos mediante un trabajo adicional, por ejemplo: que el anillo o la etiqueta no estén correctamente ubicados en el puro, lo que requiere un trabajo adicional para la colocación adecuada de estos.

**Ejemplo de material de desecho:** En la producción de puros se generan unidades dañadas, por lo cual muchas empresas tabacaleras aprovechan estas unidades y las convierten en picadura, creando así un material de desecho que se utiliza tanto para la elaboración de puros que requieren picadura o también puede venderse a otras empresas, lo que genera otra fuente ingreso.

**Ejemplo de material de desperdicio:** En la elaboración de puros se realiza la separación de bandas de una hoja de tabaco, resultando dos medias bandas producto de la extracción de la vena, esta última no tiene ninguna utilidad en el proceso productivo por lo que se le considera material de desperdicio y es necesario deshacerse de este.

### 3.9.2. Deterioro Normal y Anormal.

Es común en las empresas productoras que luego de aplicar el respectivo control de calidad se encuentren unidades defectuosas y dañadas independientes de las técnicas de producción y el sistema de costos que emplee.

### **Daños Normales:**

- La presentación de los productos dañados normales se puede planear, es decir que una empresa para fabricar productos buenos tiene que producir algunas unidades dañadas.
- Los costos absorbidos por las unidades dañadas normales se consideran como un costo de producción.

### **Daños Anormales:**

- Exceden el porcentaje máximo aceptable.
- Son consecuencia de asuntos de carácter incontrolable (mano de obra deficiente, materia prima de baja calidad, maquinaria y equipo en mal estado).

Se debe ejercer control en su presentación y así convertirlos en productos dañados normales y controlables. (Neiza, 2014)

El deterioro que se genera a pesar de los métodos de producción eficientes, se denomina deterioro normal, y sus costos se consideran inevitables cuando se producen unidades buenas y son, por tanto, tratados como un costo del producto. Por ejemplo, el costo de operar un proceso de producción que genere un producto perfecto en un 100% de las ocasiones puede superar los beneficios obtenidos. Puede ser más económico (empleando equipos y trabajadores menos complejos y más baratos) aceptar, por ejemplo una tasa de deterioro del 5% que planear la perfección. Si la gerencia desarrolla un proceso de producción en que se considere aceptable una tasa del deterioro de 5% entonces se espera que un proceso de producción eficiente no debe generar más del 5% de deterioro normal. El costo de producir unidades buenas también incluirá, por tanto, el costo inevitable de producir la cantidad de unidades dañadas que se consideran normales para el proceso de producción.

El deterioro en exceso de lo que se considera normal para determinado proceso de producción se denomina deterioro anormal, el cual se considera controlable por el personal de línea o de producción y usualmente es el resultado de operaciones ineficientes. Aunque el deterioro normal es aceptable y se espera en la mayor parte de las actividades de producción, con frecuencia este se considera parte de los costos de producción; entre tanto el deterioro anormal no se prevé y por eso generalmente no se considera parte del costo de producción. En cambio el costo total de las unidades dañadas anormales debe deducirse de la cuenta de inventario de trabajo en proceso y cualquier valor residual se registra en la cuenta de inventario de unidades dañadas, con la diferencia del costo total de deterioro anormal y el valor residual se carga a una cuenta de pérdida por deterioro anormal. Esta cuenta aparecerá en el estado de ingresos como un costo del periodo. (Ralph. Polimeni, 1994)

### **3.10. Sistema de costos por órdenes de trabajo.**

#### **3.10.1. Definición de costos por órdenes de trabajo.**

El sistema de costos por órdenes de trabajo es aplicado a procesos productivos en la que los productos son elaborados de acuerdo con las especificaciones del cliente, por lo que cada producción posee requerimientos propios de materiales y costos de conversión. Este método es utilizado por empresas manufactureras con la finalidad de acumular y distribuir los elementos del costo (material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) que se incurren durante un ejercicio productivo.

#### **3.10.2. Características del sistema de costos por órdenes específicas.**

- El proceso productivo no tiene un ritmo constante, por lo que pueden tener lugar varias producciones a la vez.
- La producción se organiza por pedidos, órdenes.
- Bajo este sistema, los tres elementos básicos del costo se acumulan separadamente de acuerdo a las órdenes de cada cliente.
- Cada pedido representa distintas especificaciones de fabricación. (Período de tiempo que va a durar la fabricación, recorrido de la producción, maquinaria etc.)
- El sistema de costos por órdenes es aplicado bajo el costo real o normal

**Costo real:** es aquel donde los tres elementos del costo del producto se registran con base a su costo real.

**Costeo normal:** este es una variante del costo real, el material directo y la mano de obra directa se registran a su costo real, mientras que los costos indirectos de fabricación como no se pueden asociar fácilmente al producto son estimados, siendo necesario calcular una tasa de aplicación a estos para determinar el costo asociado a una unidad de producto. (Cabello, 2007)

#### **3.10.3. Contabilización de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en un sistema de costeo por órdenes de trabajo.**

En un sistema de costeo por órdenes de trabajo, los tres elementos básicos del costo (materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) se acumulan de acuerdo con los números asignados a las órdenes de trabajo. El costo unitario de cada trabajo se obtiene dividiendo las unidades totales del trabajo por el costo total de este. Una hoja de costo se utiliza para resumir los costos aplicables a cada orden de trabajo. Los gastos de ventas y administrativos, que se basan en un porcentaje del costo de manufactura, se especifican en la hoja de costos para determinar el costo total.

Para que un sistema de costeo por órdenes de trabajo funcione de manera adecuada es necesario identificar físicamente cada orden de trabajo y separar sus costos relacionados. Las requisiciones de material directo y los costos de mano de obra directa llevan el número de la orden de trabajo específica; los costos indirectos de fabricación por lo general se aplican a órdenes de trabajo individuales con base en una tasa de aplicación predeterminada de los costos indirectos de fabricación. Es posible determinar la ganancia o la pérdida para cada orden de trabajo y calcular el costo unitario para propósitos de costeo del inventario. Los programas se preparan para acumular la información para los asientos requeridos en el libro diario.

### 3.10.3.1. Contabilización de unidades dañadas.

En todos los sistemas de contabilidad de costos debe desarrollarse un sistema de contabilización para los artículos dañados. Este sistema debe suministrar a la gerencia la información necesaria para determinar la naturaleza y la causa de las unidades dañadas.

El deterioro es un aspecto importante en cualquier decisión de control y planeación que se relacione con la producción, la gerencia debe determinar el proceso de fabricación más eficiente que mantenga a un nivel mínimo el deterioro normal y anormal.

Los costos de deterioro normal por lo general han sido contabilizados por cualquiera de los dos métodos siguientes:

#### 3.10.3.1.1. Asignados (aplicados) a todas las órdenes de trabajo:

En este método se efectúa una estimación del costo del deterioro neto normal (Costo del deterioro normal menos cualquier valor residual estimado) y se incluye en la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación que se aplica a todas las ordenes de trabajo. Cuando se genera deterioro normal, el costo total de las unidades dañadas se deduce del inventario de trabajo en proceso como parte de los costos indirectos de fabricación aplicados. Así se haría el siguiente asiento:

Inventario de unidades dañadas (valor residual de las unidades dañadas)	X	
Control de costos indirectos de fabricación	X	
Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo A		X

#### 3.10.3.1.2. Asignados (aplicados) a órdenes de trabajo específicas.

En el método 2, el deterioro normal se ignora en el cálculo de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación que va aplicarse a las órdenes de trabajo. Cuando aparecen unidades dañadas normales de una orden de trabajo específica, solo se deduce el valor residual del inventario de trabajo en proceso, dejando dentro de los

costos no residuales (aumentando así solo el costo unitario de las órdenes de trabajo en que se genere el deterioro). En consecuencia, se haría el siguiente asiento:

Inventario de unidades dañadas	400	
Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo B		400

El método 1 (deterioro normal aplicado a todas las órdenes de trabajo) es apropiado cuando la gerencia considera el deterioro inherente a su proceso de producción general y, por tanto, se espera que resulte en todas las órdenes de trabajo. El método 2 (deterioro normal aplicado a órdenes de trabajo específicas) es apropiado cuando la gerencia espera que se presente solo en órdenes de trabajo específicas que pueden requerir, por ejemplo especificaciones más claras.

Por ejemplo, suponga que en la orden de trabajo B se dañaron 40 unidades. El deterioro se consideró normal. Los costos del deterioro fueron de \$50 por unidad con un valor residual estimado de \$10 por unidad. Se haría el siguiente asiento para contabilizar el deterioro normal si se aplica a todas las órdenes de trabajo.

Inventario de unidades dañadas (40 x \$10)	400	
Control de costos indirectos de fabricación (40 x \$40)	1600	
Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo B		2000

Si la política de la compañía es asignar el deterioro normal a órdenes de trabajo específicas, se haría el siguiente asiento:

Inventario de unidades dañadas (40 x \$10)	400	
Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo B		400

### 3.10.3.1.3. Deterioro Anormal.

El asiento para deducir el deterioro anormal de la cuenta de inventario de trabajo en proceso aparece así:

Inventario de unidades dañadas (valor residual de las unidades dañadas)	X	
Perdida por deterioro anormal (CT de las unidades dañadas - valor residual)	X	
Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo A		X

El costo unitario de las unidades buenas no se afecta por esta técnica. Por ejemplo, supóngase que se emplean en producción 5,000 unidades para la orden de trabajo 106

a un costo de \$20,000.00. La cuenta de inventario de trabajo en proceso para la orden de trabajo 106 tendrá un saldo debito de \$20,000.00

**Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo 106**

20,000.00	
-----------	--

El costo unitario de la orden de trabajo 106 sería de \$4.00 (\$20,000.00 ÷ 5,000). Si se descubren 20 unidades dañadas con un valor residual de \$0.50 cada una y si no se previó deterioro para la orden de trabajo, las 20 unidades se consideran un deterioro anormal, y su costo total debe deducirse de la cuenta de inventario trabajo en proceso, como sigue:

Inventario de unidades dañadas (20 x \$0.50)	10	
Perdida por deterioro anormal (20 x \$4) – (20 x \$0.50)	70	
<b>Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo 106 (20 x \$4)</b>		<b>80</b>

La cuenta de inventario de trabajo en proceso para la orden de trabajo 106 aparece entonces así:

**Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo 106**

20,000.00	80.00
-----------	-------

<b>19,920.00</b>	
------------------	--

El costo unitario para la orden de trabajo 106 todavía es de \$4 [\$19,920 ÷ 4,980 (5,000 unidades buenas – 20 unidades con deterioro anormal)].

El siguiente es un ejemplo de una situación que involucra tanto el deterioro normal como anormal: suponga que se emplearon 10,000 unidades en la producción de la orden de trabajo 9 y que el costo total de producción fue de \$30,000.00. El deterioro normal para la orden de trabajo se estimó en 50 unidades. Al finalizar la producción solo había 9,910 unidades buenas (90 unidades estaban dañadas, con un valor residual de \$5 cada una). Por tanto, el deterioro normal fue de 50 unidades y el anormal fue de 40 (90 - 50) unidades. Se realizan los siguientes asientos, suponiendo que el deterioro normal se asigna a órdenes de trabajo específicas:

Deterioro normal (50 unidades) para deducir el valor residual:

Inventario de unidades dañadas (50 x \$5)	250	
Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo 9		250

Deterioro anormal (40 unidades) para deducir el costo total de las unidades dañadas:

Inventario de unidades dañadas (40 x \$5)	200	
Perdida por deterioro anormal [40 x \$30 = 1,200 - (40 x \$5)]	1,000	
Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo 9		1,200

El costo unitario antes de los ajustes por deterioro es de \$30.00 (\$300,000 / 10,000 unidades) después de registrar los anteriores asientos, la cuenta de inventario de trabajo en proceso tendría un saldo de \$298,550.00, como aparece a continuación:

<b>Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo 9</b>			
<b>Costos aplicados a producción</b>	300,000.00	250.00	<b>Deterioro normal</b>
		1,200.00	<b>Deterioro anormal</b>
	300,000.00	<b>1,450.00</b>	
<b>Saldo</b>	<b>298,550.00</b>		

**El nuevo costo unitario para la orden de trabajo 9 se calcula así:**

$$\frac{298,550.00}{9,910} = 30.126 \quad \text{Por unidad}$$

**Nota:** Los autores calcularon el costo unitario por deterioro anormal sobre la base de \$30, que es el costo unitario antes del ajuste por deterioro normal. Las firmas manufactureras pueden calcular el costo unitario por deterioro anormal bien sea antes del ajuste o después de este por deterioro normal porque la diferencia entre los métodos usualmente es insignificante. Por ejemplo, si el costo unitario por deterioro anormal se calcula después del ajuste por daño normal, el costo unitario utilizado para deducir el deterioro anormal del inventario de trabajo en proceso sería: \$30.13 (\$300,000 - \$250) / 9,950. Así, el deterioro anormal sería igual a \$1,005 (40 x \$30.13 = \$1,205 - \$200). El método escogido por una compañía debe aplicarse de manera consistente.

### 3.10.3.2. Contabilización de unidades defectuosas normales:

Los costos de reelaborar las unidades defectuosas normales comúnmente se contabilizan por cualquiera de los siguientes métodos.

### 3.10.3.2.1. Asignadas (aplicadas) a todas las órdenes de trabajo:

Se realiza un estimativo del costo normal del trabajo reelaborado y se incluye en la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación que se aplicara a todas las ordenes de trabajo. Cuando los costos normales del trabajo hecho de nuevo son necesarios, se cargan al control de costos indirectos de fabricación porque sus costos ya han sido cargados al inventario de trabajo en proceso como parte de los costos indirectos de fabricación aplicados. Así se haría el siguiente asiento:

Control de costos indirectos de fabricación	X	
Inventario de materiales		X
Nómina por pagar		X
Costos indirectos de fabricación aplicados		X

Obsérvese que en el asiento anterior aunque por lo general se emplea en la práctica, es inusual en cuanto a que la cuenta de control de costos indirectos de fabricación se debita y la cuenta de costos indirectos de fabricación aplicados se acredita por la parte estimada de los costos indirectos de fabricación del trabajo hecho de nuevo. Durante, el año la cuenta de inventario de trabajo en proceso se debita y la cuenta de costos indirectos de fabricación aplicados se acredita nuevamente por el mismo valor estimado de los costos indirectos de fabricación del trabajo reelaborado. De esta manera, la cuenta de costos indirectos de fabricación aplicados se acredita dos veces por el valor de costos indirectos de fabricación de los costos del trabajo hecho de nuevo. La cuenta de control de costos indirectos de fabricación también se debita nuevamente cuando se incurre en costos indirectos de fabricación del trabajo reelaborado. El resultado final es que tanto la cuenta de costos indirectos de fabricación aplicados como la cuenta de control de costos indirectos de fabricación se cargan dos veces por el mismo trabajo reelaborado. Puesto que ambas cuentas se cierran una contra otra al final del año, se elimina la doble contabilización de la parte del trabajo hecho de nuevo de los costos indirectos de fabricación.

Por ejemplo, supóngase que la parte normal de los costos indirectos de fabricación que se espera incurrir durante el periodo, por costos del trabajo reelaborado, es de \$200.00. La tasa de aplicación predeterminada de los costos indirectos de fabricación se incrementa para contabilizar esto, porque los costos del trabajo que se rehízo se asigna a todas las ordenes de trabajo. Con base en el supuesto de que el costo indirecto de fabricación real adicional del trabajo reelaborado es de \$200 (generado como resultado del incremento del uso de energía eléctrica), se realizarían los siguientes asientos de resumen:

1. Las unidades defectuosas se hacen de nuevo:

Control de costos indirectos de fabricación	200	
Costos indirectos de fabricación aplicados		200

2. Los costos indirectos de fabricación se aplican al inventario de trabajo en proceso durante el periodo (solo se muestra la cantidad adicional por los costos indirectos de fabricación del trabajo realizado):

Inventario de trabajo en proceso (diversas órdenes de trabajo)	200	
Costos indirectos de fabricación aplicados		200

3. se registra el costo de electricidad por rehacer las unidades defectuosas.

Control de costos indirectos de fabricación	200	
Cuentas por pagar		200

El registro de estos asientos generaría los siguientes saldos en cuenta:

Control de costos indirectos de fabricación (\$200 asiento 1 + \$200 asiento 3)	\$ 400	
Costos indirectos de fabricación aplicados (\$200 asiento 1 + \$200 asiento 4)		\$400
Inventario de trabajo en proceso (\$200 asiento 2)	\$200	

4. Asiento de cierre al final al final del año.

Costos indirectos de fabricación aplicados	\$400	
Control de costos indirectos de fabricación		\$400

El resultado final de estos asientos es que el inventario total de trabajo en proceso se incrementa \$200, lo cual anula la parte de costos indirectos de fabricación de los costos del trabajo reelaborado.

### 3.10.3.2.2. Asignados (aplicados) a órdenes de trabajo específicas:

En el método 2, los costos del trabajo hecho de nuevo se ignoran en el cálculo de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación que se aplicara a las órdenes de trabajo específicas. Cuando los costos del trabajo que se rehízo son necesarios, se carga el inventario de trabajo en proceso para la orden específica. Así se haría el siguiente asiento:

Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo A	X	
Inventario de materiales		X
Nomina por pagar		X
Costos indirectos de fabricación aplicados		X

Por ejemplo, supóngase que se encontraron 20 unidades defectuosas en la orden de trabajo 22 y fue necesario hacerlas de nuevo. El costo de reelaboración de las unidades defectuosas es como sigue:

Materiales directos	\$1,000.00	
Mano de obra directa	\$400.00	
CIF Aplicados (50% del valor de la mano de obra directa)		\$200.00

Si los costos normales del trabajo de reelaboración se asignan a todas las órdenes de trabajo, se haría el siguiente asiento para contabilizar los costos normales del trabajo reelaborado:

Control de costos indirectos de fabricación	\$1,600.00	
Inventario de materiales		\$1,000.00
Nómina por pagar		\$400.00
Costos indirectos de fabricación aplicados		\$200.00

Si la política de la compañía es asignar los costos normales del trabajo hecho de nuevo a órdenes de trabajo específicas, se haría el siguiente asiento:

Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo 22	\$1,600.00	
Inventario de materiales		\$1,000.00
Nómina por pagar		\$400.00
Costos indirectos de fabricación aplicados		\$200.00

**Unidades defectuosas anormales:** En el ejemplo anterior (orden de trabajo 22), si no se prevén unidades defectuosas, las 20 unidades defectuosas serían consideradas anormales y se haría el siguiente asiento:

Pérdida por unidades defectuosas anormales	\$1,600.00	
Inventario de materiales		\$1,000.00
Nómina por pagar		\$400.00
Costos indirectos de fabricación aplicados		\$200.00

Como ejemplo de una situación que involucra unidades defectuosas normales y anormales propóngase que 40,000 unidades se emplean en la producción de la orden de trabajo 32. Las unidades defectuosas normales para esta orden de trabajo se estiman en 400; las unidades defectuosas reales fueron 1,000. El costo total de hacer de nuevo las 1,000 unidades fue el siguiente:

Materiales directos	\$500.00
Mando de obra directa	\$1,000.00
Costos indirectos de fabricación aplicados (50% del valor de la MOD)	\$500.00
<b>Total</b>	<b>\$2,000.00</b>

El costo unitario del trabajo de reelaboración se calcula de la siguiente manera:

**Costos totales del trabajo hecho de nuevo \$2,000.00** = **\$2.00 de los costos del trabajo que se rehízo**

**Total de unidades reelaboradas 1,000 por unidad defectuosa.**

<b>Materiales directos</b>	<b>\$500 / 1,000 = \$0.50 / unidad</b>
<b>Mano de obra directa</b>	<b>\$1,000 / 1,000 = 1.00 / unidad</b>
<b>Costos indirectos de fabricación</b>	<b>\$ 500 / 1,000 = 0.50 / unidad</b>
	<b>\$2.00/ unidad</b>

Se harían los siguientes asientos en el libro diario, suponiendo que los costos normales del trabajo de reelaboración se aplican a las órdenes de trabajo específicas:

Unidades defectuosas normales (400 unidades):

Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo 32 (400 x \$2.00)	\$ 800.00	
Inventario de materiales (400 x \$0.50)		\$200.00
Nómina por pagar (400 x \$1.00)		\$400.00
Costos indirectos de fabricación aplicados (400 x \$0.50)		\$200.00

Unidades defectuosas anormales (600 unidades):

Pérdida por unidades defectuosas anormales (600 x \$2.00)	\$1,200.00	
Inventario de materiales (600 x \$0.50)		\$300.00
Nómina por pagar (600 x \$1.00)		\$600.00
Costos indirectos de fabricación aplicados (600 x \$0.50)		\$300.00

### 3.10.3.3. Contabilización del material de desecho:

Por lo general, los materiales de desecho se contabilizan mediante una de las siguientes maneras:

#### 3.10.3.3.1. Asignados (aplicados) a todas las órdenes de trabajo.

El estimativo por la venta de desecho se considera en el cálculo de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación. Para registrar la venta se realiza el siguiente asiento:

Efectivo	\$100.00	
Control de costos indirectos de fabricación		\$100.00

Este método es sencillo y aceptable cuando el desecho no resulta de ningún trabajo en particular y es común en todo proceso de producción.

#### 3.10.3.3.2. Asignados (aplicado) a órdenes de trabajo específicas.

El método 2, los ingresos estimados por la venta de desechos no se consideran en el cálculo de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación. El asiento para registrar la venta de material de desecho reduce el inventario de trabajo en proceso de la orden de trabajo específica en que se origina el desecho. Si este fuera el caso, los \$100.00 de desechos de la orden de trabajo 402 se registraría así:

Efectivo	\$100.00	
Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo 402		\$100.00

Normalmente no se realiza ningún asiento en los libros contables cuando los desechos se devuelven al inventario de materiales, solo se elabora un memorando con referencia al tipo y la cantidad devueltos. Solo cuando el valor en dólares de los desechos es importante y cuando transcurre un periodo de retraso significativo antes de que puedan venderse los desechos, se les asigna un valor de inventario.

### 3.10.3.4. Contabilización de material de desperdicio:

El costo a disponer materiales de desperdicio puede asignarse a todas las ordenes de trabajo (incluido en la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación) o a órdenes de trabajo específicas (no incluido en la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación). Así se haría el siguiente asiento.

Desperdicios asignados (aplicados) a todas las órdenes de trabajo:

Control de costos indirectos de fabricación	X	
Cuentas por pagar		X

Desperdicios asignados (aplicados) a órdenes de trabajo específicas:

Inventario de trabajo en proceso, orden de trabajo A	X	
Cuentas por pagar		X

Los desperdicios que exceden un nivel normal (con base la experiencia pasada o especificaciones de ingeniería) indican ineficiencia en alguna parte del proceso de producción y sugieren que la gerencia emprenda una acción correctiva.

Aunque el costo de descartarlos materiales de desecho usualmente es bajo cuando se compara con el costo total de la producción, en algunas operaciones de manufactura y de servicio esto puede involucrar gastos significativos. Por ejemplo, un fabricante de químicos puede tener desperdicios tóxicos que requieren empaque especial antes de eliminarlos y, por tanto, se genera una operación de eliminación costosa. Otro ejemplo sería el costo de descartar materiales de desperdicio radioactivo de una planta de energía nuclear. Se espera que el costo de eliminar la mayor parte de los tipos de desperdicio se incremente en forma significativa en un futuro cercano como basureros repletos de desperdicios donde deben desarrollarse formas de eliminación más elaboradas y costosas. (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994)

### **3.11. Costos por proceso:**

#### **3.11.1. Concepto:**

El sistema de costeo por procesos es usado en industrias donde los productos finales son más o menos idénticos.

Con este sistema ningún intento es hecho para destinar el costo de fabricación a una orden específica, en vez, el costo de una orden individual para cada unidad puede ser obtenido al dividir los costos de producción para un periodo particular por el número de unidades producidas para ese período.

En otras palabras el costo de la orden se presume como el costo promedio de todas las unidades producidas durante el período.

En proceso de costos de producción industrial se mueve desde un proceso al otro hasta que la terminación final ocurre, cada departamento de producción desempeña alguna parte de la operación total y transfiere su producción completada al próximo departamento, donde llega a ser el insumo para el procesamiento adicional. La producción completada del último departamento se transfiere al inventario de productos terminados.

El procedimiento de acumulación de costos sigue el flujo de producción, las cuentas de control se establecen para cada proceso y los costos directos y gastos generales de fabricación se destinan a cada proceso. El costo cuando es transferido de proceso a proceso llega a ser acumulativo como procedimiento de producción y la adición de los costos del último departamento determina el costo total. (Gerencie, 2017)

#### **3.11.2. Objetivo de los costos por proceso**

Objetivo del costeo por procesos.

Un sistema de costos por procesos determina como serán asignados los costos de manufactura incurridos durante cada período.

La asignación de costos en un departamento es sólo un paso intermedio, el objetivo último es determinar el costo unitario total para poder determinar el ingreso.

Durante un cierto período algunas unidades serán empezadas, pero no todas serán terminadas al final de él. En consecuencia, cada departamento determina qué parte de los costos incurridos en el departamento se pueden atribuir a las unidades en proceso y qué parte a las terminadas.

### **3.11.3. Características**

Un sistema de costos por procesos tienen las siguientes características:

- Los costos se acumulan y registran por departamentos o centros de costos.
- Cada departamento tiene su propia cuenta de trabajo en proceso en el libro mayor. Esta cuenta se carga con los costos del proceso incurridos en el departamento.
- Las unidades equivalentes se usan para determinar el trabajo en proceso en términos de las unidades terminadas al fin de un período.
- Los costos unitarios se determinan por departamentos en cada período.
- Las unidades terminadas y sus correspondientes costos se transfieren al siguiente departamento o artículos terminados. En el momento que las unidades dejan el último departamento del proceso, los costos totales del periodo han sido acumulados y pueden usarse para determinar el costo unitario de los artículos terminados.
- Los costos total y unitario de cada departamento son agregados periódicamente, analizados y calculados a través del uso de informes de producción. (González, 2002)

### **3.11.4. Ventajas y desventajas del costeo por proceso:**

#### **Ventajas:**

- Manejo de costos unitarios promedio.
- Manejo de la producción equivalente.
- Procedimiento administrativo menos costoso.

### **Desventajas:**

- Al final del periodo queda una producción pendiente de terminar a la cual se le tiene que agregar el costo de conversión este inventario final debe contener un grado de avance que equivale a las unidades terminadas.
- La producción equivalente solo se refiere al costo de la transformación. (Vásquez, 2015)

### **3.11.5. Contabilización de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio por costos por proceso.**

#### **3.11.5.1. Contabilización de unidades dañadas:**

Deterioro en el primer departamento: Las unidades dañadas en un sistema de costeo por procesos pueden tratarse usando cualquiera de los siguientes métodos:

**Método 1: Teoría de la negligencia.** Este método se denomina con frecuencia "teoría de la negligencia" porque las unidades dañadas se consideran como si nunca hubieran sido puestas en producción, independientemente de la cantidad de trabajo realizado en éstas. Puesto que las unidades dañadas se ignoran en el cálculo de las unidades equivalentes, los costos del período se dividen por menos unidades equivalentes, esto incrementa el costo unitario equivalente.

La asignación de costos a unidades terminadas y aún en proceso se calcula utilizando un costo unitario equivalente más alto, de manera que el costo del deterioro es automáticamente absorbido por las restantes unidades buenas. La teoría de la negligencia asigna de manera automática los costos por deterioro al inventario final de trabajo en proceso aun cuando éste no haya llegado al punto de inspección. La ventaja de este método es su facilidad. La desventaja es que no puede diferenciarse entre el deterioro normal y el anormal.

**Método 2: Deterioro como un elemento del costo separado.** Este método trata el costo de las unidades dañadas en producción como un elemento del costo separado en

el departamento donde ocurre el deterioro. Por tanto las unidades dañadas se consideran parte de la producción, necesitándose el cálculo de un costo separado para éstas.

Cuando existen ambos deterioros, normal y anormal, este método hace posible asignar de modo independiente el deterioro normal y el anormal. Esto es preferible porque el deterioro anormal se considera un costo del periodo y no debe contabilizarse como un costo del producto (el cual resultaría si se sigue el método 1).

Bajo el método 2, las unidades dañadas se incluyen en el cálculo de la producción equivalente hasta el punto donde éstas se eliminan de la producción (por lo regular en el punto de inspección de control de la calidad).

### **Deterioro después del primer departamento**

**Método 1: Teoría de la negligencia.** Las unidades dañadas después del primer departamento también se tratan como si nunca se hubieran colocado en producción. Puesto que las unidades dañadas ya han sido transferidas como unidades buenas del departamento anterior, la cantidad de unidades transferidas se reduce por el número total (normal y anormal) de unidades dañadas. El resultado es que el costo unitario transferido aumenta, y el costo asignado a las unidades terminadas y unidades aún en proceso se calcula mediante un costo unitario equivalente más alto. El costo del deterioro es absorbido automáticamente por las restante unidades buenas.

**Método 2: Deterioro como un elemento de costo separado.** Los costos transferidos de las unidades dañadas se consideran parte del costo total por deterioro, además del valor del costo por deterioro incurrido en el departamento. El costo total por deterioro se calcula así:

$$\begin{aligned} \text{Costo total por deterioro} &= (\text{Cantidad Uds. dañadas} \times \text{costo unitario recibido}) \\ &+ (\text{Producción equivalente Uds. dañadas} \times \text{costo unitario equivalente}) \end{aligned}$$

*\* Con base en el grado de terminación de las unidades dañadas.*

*+ Costo unitario del departamento donde ocurrió el deterioro.*

### 3.11.5.2. Contabilización de las unidades defectuosas

Aunque las unidades defectuosas no cumplan los estándares exigidos, éstas no se retiran de la producción como se hace con las unidades dañadas; por el contrario, se reprocesan con el fin de pasar la inspección o al menos venderse como mercancía defectuosa.

La principal inquietud en la contabilización de las unidades defectuosas es que se realiza un trabajo adicional en éstas. Puesto que las unidades no se sacan de la producción, el plan de cantidades y la ecuación del flujo físico de las unidades no se afectan por las unidades defectuosas. El plan de costos por contabilizar es la única sección del informe del costo de producción que puede afectarse.

Para reparar las unidades pueden ser necesarios costos adicionales de materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. (El hecho de reelaborar puede requerir los tres elementos o sólo costos conversión). Los costos del trabajo de reelaboración pueden considerarse como un costo del producto o del periodo, dependiendo de si las unidades defectuosas se dan por normales o anormales.

**Costos normales del trabajo reelaborado.** Los costos normales de reelaboración resultan de las operaciones eficientes y, por tanto, se consideran un costo del producto. Por consiguiente, los costos asociados con el hecho de reprocesar las unidades defectuosas normales se cargan al departamento de producción donde ocurrieron.

Los "costos agregados por el departamento" para el periodo se incrementan debido al trabajo adicional requerido. Por tanto, el costo unitario equivalente se incrementará por el costo de reelaborar las unidades defectuosas normales.

**Costos anormales del trabajo reelaborado.** Los costos anormales del reprocesamiento resultan de operaciones ineficientes y, como tal, sus costos no deben incluirse en el costo de un producto. Por consiguiente, los costos asociados con el hecho de volver a hacer las unidades defectuosas anormales se cargan como un costo del periodo.

Los costos anormales de reprocesamiento en el informe del costo de producción deben mostrarse en el plan de costos por contabilizar, como parte de los "costos agregados por

el departamento" para el período. Los costos anormales del trabajo vuelto a hacer no se incluyen en el cálculo del costo unitario equivalente del departamento, porque no son un costo del producto. En el plan de costos contabilizados, los costos anormales de reelaboración se presentan al final de la relación después del deterioro anormal (si existe alguno).

#### **3.11.5.3. Contabilización del material de desecho.**

El material de desecho es la materia prima que queda del proceso de producción y no puede utilizarse de nuevo en éste, pero tiene un valor nominal al venderse. El material de desecho puede tratarse de dos maneras:

Si el valor del desecho se considera en el momento de establecer la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación, la venta del material de desecho reducirá la cuenta de control de costos indirectos de fabricación.

Si el material de desecho no se considera al establecer la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación, las utilidades se acreditarán a la cuenta de inventario de trabajo en proceso por departamento.

El crédito a inventario de trabajo en proceso reducirá los costos de los materiales directos en el plan de costos por contabilizar en el informe del costo de producción. No se hace ningún asiento en los libros contables cuando los desechos se devuelven al inventario de materiales; sólo se hace un memorando en cuanto al tipo y la cantidad de vuelta. Se asigna un valor de inventario si el monto en dinero es considerable, y hay un intervalo de tiempo antes de que pueda venderse.

#### **3.11.5.4. Contabilización del material de desperdicio**

No se da ningún crédito separado al material de desperdicio porque por lo general es inevitable, es insignificante en comparación con el costo total o no tiene valor. Los desperdicios que exceden lo normal deben investigarse por parte de la gerencia puesto que indica posibles ineficiencias en alguna parte del proceso de producción. Los costos que se incurren al deshacerse de los materiales de desperdicio por lo regular se cargan a control de costos indirectos de fabricación. (Ralph S. Polimeni, 1994)

## **4. Supuesto.**

### **4.1. Supuesto**

En tabacalera Oliva de Estelí no se realiza una contabilización adecuada de costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio que se obtiene en el proceso productivo, esto conlleva a que los costos no se estén calculando sobre una base real y por lo tanto el costo unitario resultante no es 100% exacto.



#### 4.2. Matriz de categoría y subcategoría.

Propósitos específicos.	Categoría.	Definición conceptual.	Subcategoría.	Fuente de información.	Técnica de recolección de la información.	Preguntas.	Ejes de análisis
Describir el proceso productivo realizado en la empresa desde la adquisición de la materia prima hasta la obtención del producto terminado.	Proceso productivo.	El proceso productivo designa a aquella serie de operaciones que se llevan a cabo y que son ampliamente necesarias para concretar la producción de un bien o un servicio.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Adquisición de la materia prima.</li> <li>▪ Etapas del proceso productivo.</li> <li>▪ Áreas y cada una de sus funciones.</li> </ul>	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Texto.</li> <li>▪ Documentos.</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Encargada de los tour en la empresa.</li> <li>▪ Colaboradores de producción.</li> </ul>	Entrevista y Observación.	¿Dónde obtienen la materia prima? ¿Se revisan las especificaciones de la materia prima cuando entra a bodega? ¿Se verifica la calidad? ¿Cuáles son las etapas del proceso productivo en la empresa? ¿Cuáles son las áreas y que proceso se realiza en cada una de ellas? ¿Cuánto tiempo tarda la fermentación? ¿Se generan unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en la empresa?	Análisis cualitativo de la Información proporcionada.

Propósitos Específicos.	Categoría.	Definición conceptual.	Subcategoría.	Fuente de información.	Técnica de recolección.	Preguntas.	Ejes de análisis
Identificar el proceso de distribución y clasificación de costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio en la empresa Tabacalera Olivas de Estelí, S.A.	Costos.	El costo de un producto está formado por el precio de la materia prima, el precio de la mano de obra directa empleada en su producción, el precio de la mano de obra indirecta empleada para el funcionamiento de la empresa y el costo de amortización de la maquinaria y de los edificios.	Distribución de costos.	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Texto.</li> <li>▪ Documentos.</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contadora General.</li> </ul>	Entrevista.  Revisión documental.	¿Qué sistema de acumulación de costos utilizan? ¿Cómo distribuyen los costos? ¿Los costos de producción se acumulan por cada departamento? ¿Qué consideran como costo directo e indirecto? ¿Cada departamento tiene su propia cuenta de trabajo en proceso?	Análisis cualitativo de la Información proporcionada.  Análisis de la información documental.

Propósitos Específicos.	Categoría.	Definición conceptual.	Subcategoría.	Fuente de información.	Técnica de recolección.	Preguntas.	Ejes de análisis.
			<ul style="list-style-type: none"> <li>Materia prima directa y material directo.</li> </ul>	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Texto.</li> <li>Documentos.</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Contadora General.</li> <li>Encargado de inventario.</li> </ul>	Entrevista y Observación.  Revisión documental.	¿Qué consideran como materia prima y materiales directos? ¿Cómo controlan el consumo de materia prima y materiales directos en cada departamento? ¿Cómo controlan la cantidad de materia prima y materiales directos en la reelaboración de unidades defectuosas?	Análisis cualitativo de la Información proporcionada.  Análisis de la información documental.
			<ul style="list-style-type: none"> <li>Mano de obra directa.</li> </ul>	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Texto.</li> <li>Documentos.</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Contadora General.</li> <li>Encargada de nómina.</li> </ul>	Entrevista y Observación.  Revisión documental.	¿Utilizan las tarjetas de tiempo y en qué contribuye su uso? ¿En base a que calculan el costo de la mano de obra directa? ¿En qué cuentas registran el salario devengado, las prestaciones sociales, retenciones INSS laboral y patronal? ¿Cómo registran el costo adicional de la mano de obra por el trabajo de reelaboración de unidades defectuosas? ¿El costo de mano de obra por reelaboración es igual para las unidades defectuosas? ¿Cómo influye el costo de la mano de obra de las unidades dañadas y defectuosas en el costo unitario del producto terminado?	Análisis cualitativo de la Información proporcionada.  Análisis de la información documental.

Propósitos específicos.	Categoría.	Definición conceptual.	Subcategoría.	Fuente de información.	Técnica de recolección.	Preguntas.	Ejes de análisis.
			Costos indirectos de fabricación.	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Texto.</li> <li>▪ Documentos.</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contadora General.</li> <li>• Encargada de nómina.</li> </ul>	Entrevista.  Revisión documental.	¿Qué consideran como costo indirecto de fabricación? ¿Cómo prorratean los costos indirectos de fabricación? ¿En base a que calculan y en que cuenta registran el salario devengado, prestaciones sociales, subsidios, feriados, horas extras, INSS laboral, retenciones, INSS patronal e INATEC de los trabajadores que no están relacionados directamente con la producción? ¿En que cuenta registran los materiales indirectos?	Análisis cualitativo de la información proporcionada.  Análisis de la información documental.

Propósitos específicos.	Categoría.	Definición conceptual.	Subcategoría	Fuente de información.	Técnica de recolección	Preguntas.	Ejes de análisis.
	Gastos de producción.	Son aquellos que se generan con ocasión del propio proceso de producción, es decir, consiste en el cálculo numérico de las cifras que se invierten para llevar a cabo todas las etapas del proceso de producción, desde que se obtiene la materia hasta la obtención del producto final.	Distribución de gastos.	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Texto.</li> <li>▪ Documentos</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contadora General.</li> </ul>	Entrevista.  Revisión documental.	¿Qué consideran como gasto de producción? ¿Cómo distribuyen los gastos? ¿En que cuentan registran los gastos de producción? ¿Cómo influyen estos gastos en el costo unitario del producto? ¿La producción de material de desecho y desperdicio genera gastos? ¿Cuáles son estos gastos?	Análisis cualitativo de la información proporcionada  Análisis de la información documental.

Propósitos específicos.	Categoría.	Definición conceptual.	Subcategoría.	Fuente de información.	Técnica de recolección de información.	Preguntas	Ejes de análisis
Analizar el proceso contable adoptado para el registro de las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio en la empresa Tabacalera Olivas de Estelí, S.A.	Unidades dañadas.	Unidades que no cumplen con los estándares de producción y que se venden por su valor residual o que se descartan.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Normales.</li> <li>▪ Anormales.</li> </ul>	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Texto.</li> <li>▪ Documentos</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Encargado de Inventarios.</li> </ul>	Entrevista y observación.	¿Existe una clasificación entre unidades dañadas normales y anormales? ¿Cuál es la cantidad máxima de unidades dañadas que pueden surgir en la producción? ¿Qué puede ocasionar el deterioro en las unidades? ¿Qué hacen con las unidades dañadas? ¿Cuándo el deterioro es mayor al estimado que medidas se implementan? ¿Considera que puede haber ineficiencias en el proceso productivo? ¿Hasta qué grado de avance se pueden detectar los daños en las unidades? ¿Cree que los daños en las unidades pueden darse por mala calidad en la materia prima?	Análisis cualitativo de la información proporcionada
	<b>Categoría.</b>		<b>Subcategoría.</b>			<b>Preguntas.</b>	

Propósitos específicos.		Definición conceptual.		Fuente de información.	Técnica de recolección de información.		Ejes de análisis.
	Unidades defectuosas.	Unidades que no cumplen con los estándares de producción y que deben reelaborarse con el fin de poder venderlas como unidades buenas o como mercancía defectuosa.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Normales.</li> <li>• Anormales.</li> </ul>	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Texto.</li> <li>▪ Documentos.</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Encargado de Inventarios.</li> </ul>	Entrevista y Observación.	¿Existe una clasificación entre unidades defectuosas normales y anormales? ¿En qué área o departamento es posible detectar las unidades defectuosas? ¿Cuál es la cantidad máxima de unidades defectuosas que pueden surgir en la producción? ¿Realizan un trabajo adicional a estas unidades o las venden defectuosas? ¿Llevan un control de la cantidad que surge en cada periodo? ¿Se dan unidades defectuosas en exceso? ¿Qué consecuencias con lleva si no se detectan estas unidades? ¿Qué medidas toman para evitar este tipo de producción?	Análisis cualitativo de la información proporcionada

Propósitos Específicos.	Categoría.	Definición conceptual.	Subcategoría.	Fuente de información.	Técnica de recolección.	Preguntas.	Ejes de análisis.
	Material de desecho y material de desperdicio.	<b>Material de desecho:</b> Materias primas que sobran del proceso de producción y que no pueden reintegrarse a la producción para el mismo propósito, pero que pueden utilizarse para un propósito o proceso de producción diferente o venderse a terceras personas por un valor nominal.	Material de desecho.	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Texto.</li> <li>▪ Documentos</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Encargado de Inventarios.</li> </ul>	Entrevista y Observación.	¿Qué hacen con el material de desecho? ¿Llevan un control de la cantidad que surge en cada orden de trabajo? ¿Considera que puede darse el derroche de materiales? ¿Cómo evitan que se produzca en exceso este tipo de material? ¿Se lleva un control cuando venden estos materiales? ¿Qué ministerio da la autorización para vender el material de desecho? ¿Qué consecuencias puede conllevar si venden el material sin la correspondiente autorización?	Análisis cualitativo de la información proporcionada.

Propósito específico.	Categoría.	Definición Conceptual.	Subcategoría.	Fuente de información.	Técnica de recolección.	Preguntas.	Ejes de análisis.
		<p><b>Material de desperdicio:</b> Es la parte de materias primas que sobra después de la producción y que no tiene uso adicional o valor de reventa. Puede incurrirse en un costo adicional para eliminar los materiales de desperdicio.</p>	Material de desperdicio.	<p><b>Primaria.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Texto.</li> <li>▪ Documentos.</li> </ul> <p><b>Secundaria:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Encargado de Inventarios.</li> </ul>	Entrevista y Observación.	<p>¿Surge material en el proceso productivo que no puede ser utilizado ni venderse?</p> <p>¿Se da una clasificación de material de desecho y desperdicio?</p> <p>¿Incurren en un costo adicional para deshacerse de este?</p> <p>¿Debe existir algún permiso para deshacerse del material de desperdicio?</p> <p>¿Quién inspecciona la cantidad de material que la empresa debe deshacerse?</p> <p>¿Qué debilidades se dan en el control de la producción de este material?</p>	Análisis cualitativo de la información proporcionada.

Propósitos específicos.	Categoría.	Definición conceptual.	Subcategoría.	Fuente de información.	Técnica de recolección.	Preguntas	Ejes de análisis.
	Proceso Contable.	Es un conjunto de pasos mediante el cual se registran y resumen las transacciones de una empresa para la obtención de los estados financieros.	Proceso de Contabilización.	<b>Primaria.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Texto.</li> <li>▪ Documentos.</li> </ul> <b>Secundaria:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contadora General.</li> <li>• Auxiliares contables.</li> </ul>	Entrevista y observación.  Revisión documental.	¿Realizan la contabilización de unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio? ¿Cómo se lleva a cabo el proceso de contabilización de las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio en la empresa durante todo el proceso de producción? ¿Existen debilidades en el sistema de contabilidad en cuanto al registro de las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio? ¿Qué cuentas se afectan para el registro de las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio? ¿Se estima una pérdida por unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio?	Análisis cualitativo de la Información proporcionada.  Análisis de la información documental.

## 5. Diseño Metodológico

En el presente capítulo se expone el enfoque y tipo de investigación, el universo y muestra objeto de estudio, así como los métodos y técnicas usados para la recolección de datos.

### 5.1. Enfoque de la Investigación

El enfoque de la presente investigación es cualitativo ya que analiza la realidad en su contexto natural y pretende profundizar en la comprensión del tema en estudio, en este caso particular: “El tratamiento contable de las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio” en la empresa estudiada.

Para ello se debe hacer uso de una variedad de instrumentos que permitan la recolección de la información, como entrevistas a los encargados del área productiva así como del área contable, interactuando con ellos de un modo natural y no intrusivo, además realizar observaciones de todo el proceso que conlleva la producción de puros para para desarrollar conceptos y comprensiones.

### 5.2. Tipo de Investigación

El tipo de investigación a realizar es un estudio de caso, ya que se desea conocer y comprender la particularidad de una situación específica sobre la contabilidad de costos para poder distinguir cómo funcionan las partes y las relaciones con el todo, con ello tener una percepción más amplia y determinar el tratamiento contable que se la da a las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.

La presente investigación es también de tipo descriptivo-explicativo. Descriptivo porque antes de todo se pretende describir paso a paso el proceso productivo de la elaboración de puros en la empresa y; explicativo porque no solo se describirá el fenómeno estudiado sino que se desea acercarse y explicar las causas que dieron origen a la situación en análisis, establecer conclusiones y explicaciones para enriquecer o esclarecer las teorías, confirmando o no el supuesto inicial.

### 5.3. Universo y Muestra

El universo de esta investigación está constituido por la empresa objeto de estudio la cual tiene por nombre “TABOLISA” Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.

La muestra seleccionada corresponde al área de contabilidad de costos de la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.

#### **5.4. Criterios de selección de la muestra**

Se escogió el tipo de muestra No Probabilístico por ser una investigación cualitativa, ya que no todo el universo tiene las mismas oportunidades de ser seleccionado, además de esto la muestra es de tipo intencional o por conveniencia debido a que los sujetos en la muestra son seleccionados en función de su accesibilidad o criterio personal.

Los criterios de selección de la muestra de la empresa “Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. son los siguientes:

Colaboradores que están directamente relacionados en el proceso de contabilidad de costos de la empresa, siendo:

- Responsable del área de producción
- Responsable del área de empaque
- Responsable bodega de Materia Prima y Materiales.
- Responsable de Inventario
- Contador General

#### **5.5. Métodos de Investigación para la recolección de datos**

El método a utilizar para la realización de este estudio es el método inductivo y analítico.

El método inductivo ya que este es el razonamiento que permite llegar a conclusiones generales a partir de casos particulares, como lo es el estudio del tratamiento contable dado a las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. (TABOLISA)

El método analítico se define como el conjunto de técnicas que permite conocer cualitativa y/o cuantitativamente la composición de cualquier proceso en el que se encuentre. (Pérez, 2017).

Es por ello que la aplicación de este permitió el análisis de los hechos a través de la descomposición de las fases del proceso productivo de TABOLISA, identificando en cada elemento el tratamiento contable, control y contabilización que se da a las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio.

#### **5.6. Técnicas de recolección de datos**

Las técnicas usadas para la recolección de la información son las siguientes:

##### **5.6.1. Fuentes Primarias**

Entre las fuentes primarias utilizadas para el desarrollo de la presente investigación se presentan las mencionadas a continuación:

Entrevistas: Se realizarán entrevistas tanto al personal de producción como del área administrativa y contable con la finalidad de ahondar en el tema de investigación.

Observación: Se pretende observar directamente el proceso productivo de la elaboración de puros, así como el control de materiales, registro contable y estados financieros para adquirir un conocimiento más cercano y determinar las debilidades existentes.

El tipo de observación usada fue la no participante llevando a cabo el estudio de la materia sin participar ni incidir en su desarrollo normal.

### **5.6.2. Fuentes Secundarias**

Las fuentes secundarias utilizadas han sido libros de texto referentes a la contabilidad de costos y consultas a diferentes sitios web, los cuales sirvieron en la realización del marco teórico.

## **5.7. Etapas de la Investigación**

### **5.7.1. Investigación Documental**

La investigación documental es una parte esencial de un proceso de investigación ya que permite desarrollar las habilidades y actitudes que se requieren para construir datos, información y conocimiento.

Durante esta etapa se realizó la recolección, selección, análisis y presentación de información importante para el desarrollo de la presente investigación, haciendo uso de libros y diferentes sitios web de carácter confiable, todo esto para la construcción del marco teórico.

### **5.7.2. Elaboración de Instrumentos**

Como se mencionaba anteriormente, los instrumentos que se elaboraron fueron guías de observación y entrevistas ya que como fuentes primarias se consideran las más adecuadas para desarrollar los objetivos planteados pues estas permiten obtener información precisa, directa y confiable.

### **5.7.3. Trabajo de Campo:**

A lo largo de la construcción de esta investigación se realizaron diversas visitas a la empresa objeto de estudio, donde se pudo observar el proceso de producción y contable, lo que permitió la aplicación de instrumentos como la guía de observación y entrevistas ya que además se logró entrevistar al personal directamente involucrado en la contabilidad de costos de la empresa, con lo cual se obtuvo información de una fuente más confiable y directa, desarrollando de esta manera el trabajo de campo.

### **5.7.4. Elaboración del documento final**

Como última etapa está la elaboración del documento final donde previamente se realiza la revisión de toda la información adquirida para la posterior presentación de los resultados obtenidos a lo largo de la investigación, en este se pretende simplificar y globalizar dicha información y el conocimiento alcanzado a lo largo del trabajo realizado.

## 6. Análisis y discusión de resultados.

A continuación se presentan los resultados obtenidos mediante la aplicación de instrumentos como entrevistas, observación, y revisión documental que han permitido el cumplimiento de los objetivos propuestos en la presente investigación y el análisis de la información obtenida.



INTRODUCTION TO TOBACCO PLANT PRIMINGS  
Ilustración 3: Planta de Tabaco y sus partes. Fuente: sitio Web.

Como primer punto se describirán las etapas del proceso productivo realizado en la empresa Tabacalera Oliva de Estelí, S.A. desde la adquisición de la materia prima hasta la obtención del producto terminado, siendo este el resultado del objetivo número uno de la investigación.

### 6.1. Etapas del proceso productivo desde la adquisición de la materia prima hasta la obtención del producto terminado.

En la imagen se puede observar los diferentes tipos de hoja que se obtienen de una planta de tabaco, las cuales son utilizadas en las diferentes etapas del proceso productivo.

#### 6.1.1. Adquisición de la Materia Prima y Materiales.

Según la entrevista realizada a la persona que nos dio el tour y nos explicó todo el proceso productivo que se da en las diversas áreas de la empresa y al responsable del área de pilones, la materia prima (hoja de tabaco) utilizada para tripa en los puros es producida en la finca y desde ahí es transportada en camiones a las instalaciones de la empresa en cajas y amonados para que no sufra algún tipo de daño, cada moño puede constar de 15, 20,25 hasta 30 hoja de tabaco en rama, el tabaco llega crudo, medianamente seco y sin ningún tipo de fermentación. Sin embargo, la hoja de tabaco utilizada para capa es importada de países como: México, Indonesia, Camerún, etc. debido a que en Nicaragua las condiciones climáticas no son aptas para producir este tipo de tabaco.

Además se les cuestiono si revisan las especificaciones de la materia prima cuando entra a bodega, a lo que respondieron que cuando las pacas de tabaco ingresan a la empresa proceden a revisarla, de acuerdo al tipo de tabaco solicitado y la cantidad conforme a lo requerido en la orden de compra y en caso de no cumplir con las condiciones del pedido realizan la devolución o bien el cambio. En ocasiones las hojas de tabaco llegan con manchas o rotas, por lo que es importante realizar la revisión al momento de la adquisición para poder solicitar cambio de la misma.

En el caso de los materiales de empaque (anillos, celofán, papelillo, goma) indicaron que por lo general son comprados en Estados Unidos y que son revisados en el momento en que llegan a la empresa para determinar si cumplen o no con lo requerido. En el caso de las cajas utilizadas como empaque para el producto terminado la empresa cuenta con su propia fábrica de caja.

También hicieron énfasis en que cuando las compras las realizan a nivel nacional es más fácil solicitar cambio o devolución de la materia prima y materiales de empaque, en caso de que no vengan de acuerdo a lo solicitado. Por el contrario, al realizar compras en el exterior es más complejo, debido a que se han efectuado todos los trámites requerido de facturación y aduaneros por ser una empresa que opera bajo el régimen de zona franca. En el caso de que se reciba la materia prima o materiales de empaque que no cumpla con lo solicitado se llega a un acuerdo con el proveedor de recibirla y posteriormente la empresa les realiza una venta como forma de devolución.

En cuanto a las observaciones realizadas se pudo constatar lo descrito por los entrevistados, ya que al momento de la entrevista se nos señaló los moños de hoja de tabaco, la manera en que realizan la inspección y las tarjetas donde colocan las especificaciones de cada paca de tabaco como medida de control de calidad, debido a que algunas pacas requieren más o a veces menos temperatura, es decir cada una puede requerir procedimientos distintos por ello es necesario realizar la inspección correspondiente.

También se les pregunto sobre las áreas y cada uno de los procesos que se realizan en estas, para lo cual detallaron lo siguiente:

La empresa Tabacalera Oliva de Estelí cuenta con diez áreas meramente en el ámbito productivo, que son: Pilonos, Despegue, Capa y Escogida, Producción, Cuadrado, Control de Calidad, Fumigado, Nevera, Bodega y Empaque.

### **6.1.2. Área de Pilonos:**

En la empresa existen actualmente dos áreas de pilones, en una se trabaja solamente la Tripa y en la otra se trabaja la Capa; el objetivo principal de estas áreas es realizar la fermentación del tabaco, el proceso realizado en ambas es similar, se recolecta el tabaco que es llevado de la finca. El tabaco es sacado de las cajas para luego formar los llamados pilones, un pilón puede contener aproximadamente entre 30 a 40 quintales de tabaco.

Para la elaboración de un pilón se ponen cartones sobre polines de madera y luego se coloca el tabaco moño por moño de manera ordenada alrededor de los polines, de modo que tome una forma cuadrada o un tanto rectangular, estos son cubiertos con sacos de yute y plástico negro para que se dé el proceso de fermentación.

En cuanto al control y la temperatura adecuada que debe poseer cada pilón nos respondieron que diariamente se toma la temperatura de cada pilón, esta debe mantenerse en 120 g° ya que si se excede existe el riesgo de que todo el pilón se queme lo cual generaría una gran pérdida y por lo contrario si se disminuye, el tabaco no lograría la fermentación ideal.

Cuando la temperatura llega a 80 o 100 grados se realiza el procedo de virado, el cual consiste en pasar la liga que es toda a parte del centro a los muros que son los extremos de los lados y viceversa, un pilón puede pasar desde 1 hasta 6 años virándose hasta que logre alcanzar la fermentación correcta; la fermentación no es solo alcanzar una temperatura, es olor, consistencia, textura, entre otros.

La temperatura determina que es lo que necesita el pilón, si necesita más calor se le colocan más sacos de yute y plástico negro, si necesita humedad el tabaco se saca y se pasa un área llamada mojado, donde se pasa el tabaco por una especie de máquina de agua sprayada para que este se moje en pocas cantidades.

Cuando el pilón de Tripa ya está listo se tiene que reducir por cuestiones de espacio, para eso se hacen pacas comprimidas, sacando de cada pilón 30 capas aproximadamente, las cuales pasan al área de despegue.

Los pilones de Capa a diferencia de los de Tripa no se ponen en pacas ya que este tabaco es muy delicado y sumamente costoso, por lo tanto no puede comprimirse, este se deja amojado o suelto preferiblemente y es puesto en cajas que pasan al área de Capa y Escogida.

De acuerdo a lo descrito por (Rosario Domínguez Larrinaga, 2011) en cuanto a la fermentación del tabaco, indica que “el proceso de fermentación es fundamental para la producción tabacalera, pues mejora la calidad del tabaco garantizando la blandura, el ulterior desarrollo del aroma de las hojas e incide directamente sobre la calidad de las capas y los capotes que se emplean en la producción de tabacos”.

Además, el tiempo de duración de la fermentación está en dependencia de la humedad con que fue conformado el pilón y del comportamiento de la humedad y la temperatura ambiental. El tabaco solo se considera listo para pasar a la clasificación cuando ha transcurrido un periodo no menor de 30 días.

### 6.1.3. Área de Despegue:

En esta se trabaja solamente el tabaco que trabaja el bonchero que es la Tripa, este se despega, es decir, se separa hoja por hoja y se selecciona en tres tipos según su contextura y tamaño: Ligero, Viso y Seco, aunque dependiendo el tamaño de la planta puede resultar también otro tipo de hoja llamada Volado.

- Según lo descrito en (Blog de Habanos, 2018) las hojas de tabaco “ligero obtienen el máximo de la luz solar, son por lo general más sustanciosas que las otras, más gruesas y pesadas, y han tomado más nutrientes que las inferiores, son típicamente más sabrosas también”.

El tabaco ligero es el que crece en la parte superior de la planta (corona). Son de gran fortaleza organoléptica, olor y sabor fuerte. Su color es oscuro y es llamado también un tipo de tabaco fortaleza 3.

Además (INTABACO, 2013) establece lo siguiente en cuanto a las hojas de tabaco seco, viso y volado:

- Seco: Le otorga el aroma al puro, se extrae de la parte media de la planta, su color es más claro que el del tabaco ligero y es un poco más fina.
- Viso: Son hojas de tabaco con características intermedias entre el tabaco seco y el ligero, o sea, esta es más fina que el ligero y más gruesa que el seco.
- Volado: Estas hojas son más finas que las anteriores y sirven para mejorar el quemado (combustibilidad).

### 6.1.4. Área de Capa y Escogida:

En el área de capa y escogida como su nombre lo dice se trabaja solamente la capa, se empieza por sacudir cuidadosamente los moños de tabaco, luego se separa hoja por hoja y se hace una selección por clase, cuando la hoja es muy grande se hace el proceso de bandeado, el cual consiste en sacar la vena de medio a medio de la hoja, dando como resultado dos medias bandas.

En el área de Escogida se hace una selección de la capa según color, se apartan las hojas que salgan rotas o manchadas y estos son utilizados posteriormente para parchar o elaborar tabacos de segunda, los cuales se elaboran en pocas cantidades. Mediante la observación se pudo determinar que la vena resultante del proceso de bandeado se convierte en un material de desecho debido a que ya no se le da ninguna utilidad y se genera en grandes cantidades por lo cual es necesario incurrir en gastos para deshacerse de este.

### **6.1.5. Área de Producción:**

En esta área trabajan aproximadamente 500 personas, un poco más de 250 parejas, es aquí donde se realiza la producción del puro y para ello se necesitan las parejas formadas por bonchero y rolera, normalmente el bonchero es hombre y la rolera mujer, debido a que el bonchero trabaja la tripa y la rolera se encarga de la capa que es más delicada y requiere un trato más cuidadoso.

Las herramientas que se necesitan son: Una máquina de bonchar, una chaveta utilizada para recortar, guillotina, goma, diámetro para medir el grosor del puro, moldes de diferentes tamaños, prensa.

Primero el bonchero coloca en la máquina de bonchado el capote que es una capa especial donde va enrollado el puro, luego coloca en su mano la tripa compuesta por los tres tipos viso, seco y ligero dependiendo el tipo de puro a elaborar, se pone la tripa sobre el capote que está en la máquina de bonchado para darle forma y se agrega un poco de picadura de la misma que ha sobrado que sirve como relleno, una vez listo se pegan las puntas con la goma y se corta uno de los bordes que no se necesitan, se coloca en los moldes y se corta el otro borde sobrante.

Cuando el molde está completo es colocado en la prensa por 60 minutos, divididos en 3 periodos de 20 minutos entre los cuales se le da vuelta al puro para que este quede completamente liso. Una vez concluidos los 60 minutos el puro es pasado a la rolera que se encarga de colocar la capa, las herramientas que necesita son: tabla de rolar metálica, esponja, taco de madera para estirar la capa, chaveta y goma.

Como primer paso se pasa la esponja con agua sobre la tabla de rolar para humedecerla y que sea más fácil trabajar la capa, en seguida se coloca la hoja de capa, se estira con el taco de madera y se cortan los bordes verticalmente para aprovechar al máximo la hoja ya que esta debe ir completa, coloca el puro, lo enrolla y corta los extremos, con el sobrante se corta el gorrito y se pega en la cabeza del puro.

### **6.1.6. Área de Cuadrado:**

Esta es una división del área de producción en la cual se elaboran pedidos especiales donde el cliente desea que los puros tengan forma cuadrada, esto genera un costo adicional que el cliente está dispuesto a asumir.

El proceso es exactamente el mismo que el realizado en el área de producción, la diferencia es que en este departamento los puros son colocados en cajuelas de madera ya que estas tienen una forma cuadrada diseñada para que el puro obtenga esta forma a través del proceso de prensado.

### **6.1.7. Control de Calidad:**

No existe un área determinada de control de calidad ya que este se realiza en cada departamento, los revisadores son quienes se encargan este trabajo, una vez elaborado el puro el revisador comprueba que este cumpla con los estándares de calidad, para ello lo prueba, lo palpa y realiza una combustión, si el puro está muy duro o demasiado suave se rechaza, este tiene que tener la textura correcta para que la combustión sea la adecuada.

Los entrevistados además mencionaron que los puros rechazados pueden volver a ser utilizados, algunos pueden reelaborarse y los que no se deshacen y se utilizan como picadura.

Lo descrito anteriormente coincide con lo expresado por (Emprendedor., 2011.) El cual hace referencia que durante el proceso de control de calidad “Se revisa visual y dactilarmente puro por puro para checar que no vayan duros (muy llenos) o vaciados (huecos), cortos o largos, si alguno es rechazado, se devuelve al personal de purería para arreglarlo; los que no se rechazan, son agrupados de 10 en 10, envueltos con papel estraza o papel periódico anotando el nombre de quien los elaboró para control de pago al personal.

A través de la observación se pudo constatar, que efectivamente la empresa tiene personal especializado para velar por la calidad de los puros y que son llamados revisadores, los cuales se encargan de verificar que los puros tengan la contextura, sabor, aroma y color adecuado. Estos deben poseer un alto grado de experiencia debido a que preservar la calidad es lo más importante en el producto final. Es importante destacar que si alguno de los puros ya elaborados es rechazado por el revisador, se devuelve al personal para arreglarlo y si no se pueden rehacer estos se les retiran y no son anotados como parte de su producción.

### **6.1.8. Fumigación:**

Los amarradores se encargan de ponerlos de 20 en 20, se ponen sobre papel de empaque con el nombre de quien lo rolo y boncho, posteriormente se colocan en bandejas para ser llevados a las bodegas, una vez ahí los puros son fumigados por 72 horas, para matar cualquier enfermedad o plaga que pueda tener el tabaco.

### **6.1.9. Nevera:**

Una vez concluidas las 72 horas los puros pasan a un cuarto de refrigeración o nevera, donde se almacenan los puros hasta que llega una orden de pedido y son pasados al área de empaque.

### **6.1.10. Bodega:**

En esta se almacenan todos los puros que ya están elaborados, cuenta con un reloj de temperatura y humedad, ya que se debe tomar periódicamente la temperatura y humedad de la bodega para que las condiciones en que esté el tabaco sean las idóneas para su

conservación, los puros pueden pasar en la bodega un tiempo considerable, la temperatura adecuada es 18 g° y la humedad varía entre 60 a 70.

#### **6.1.11. Empaque:**

De acuerdo a (Marketing-Free.com) en la actualidad el empaque es una parte fundamental del producto, porque además de contener, proteger, y/o preservar el producto permitiendo que este llegue en óptimas condiciones al consumidor final, es una poderosa herramienta de promoción y venta.

El proceso de empaque es el último paso antes de la comercialización, este se divide en:

- **Rezago:** Antes de que los puros sean empacados pasan a las rezagadoras quienes hacen otro proceso de selección o separación por color de los puros ya elaborados, puesto que todos los puros de la caja deben ser del mismo color o ir de manera degradada del más oscuro al más claro, según el gusto del cliente, también se separan los puros que tengan alguna falla y hayan pasado por el control de calidad sin ser identificados; el único equipo de las rezagadoras son sus ojos y su experiencia.

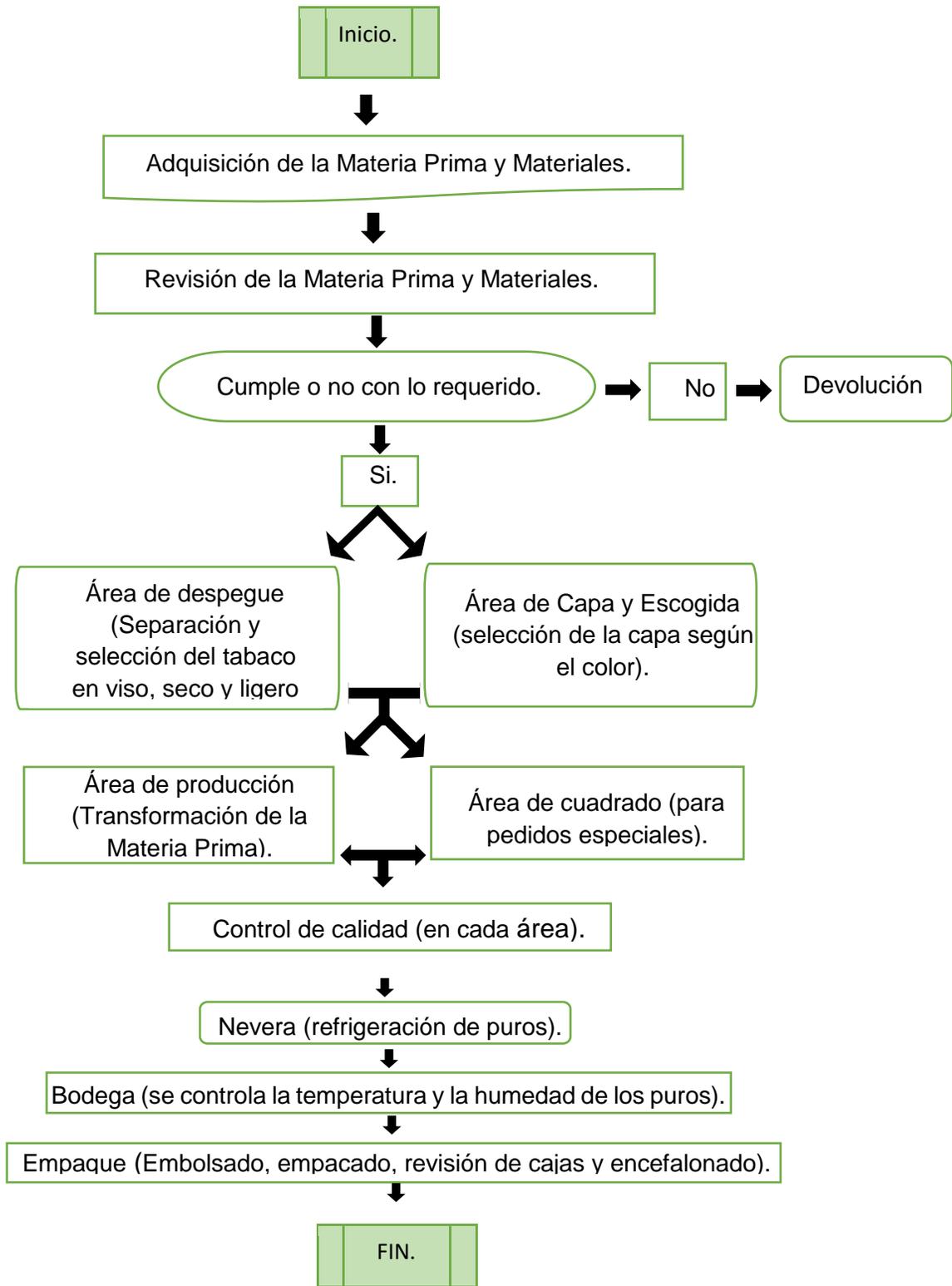
Cuando ya se han rezagado, se ponen en cajuela, se limpian para quitar cualquier suciedad y pasan al siguiente proceso.

- **Anillado:** Proceso en el cual se colocan los anillos a los puros, estos son elaborados exclusivamente para la empresa y son como el sello o distintivo de la misma, algunos puros pueden llevar hasta dos anillos dependiendo el pedido del cliente.
- **Embolsado:** Luego del anillado el puro es puesto en bolsitas de celofán, que ayudan a la conservación del buen estado del puro.
- **Empacado:** Posterior al embolsado el puro es puesto en cajas de madera, con los respectivos sellos y advertencias.
- **Revisión de cajas:** Se revisan las cajas para asegurarse que lleven los sellos y advertencias necesarias y que la cantidad de puro sea la correcta, la persona encargada de esto tiene un sello personalizado que sirve para identificar quien reviso esa caja en caso de algún reclamo.
- **Encefalonado:** Cuando las cajas ya han sido revisadas se procede a envolverlas con papel celofán, el cual ayuda a mantener la conservación de los puros.

Por último se crean los bultos que consiste en poner las cajitas de puros en cajas de cartón para su embarque y exportación; la empresa cuenta con una máquina de bolsitas de aire, las cuales se ponen en los bultos para que las cajas de puros no peguen unas con las otras y no sufran ningún deterioro durante su transportación.

En seguida se presenta un flujograma del proceso productivo de la empresa objeto de estudio:

**Figura N° 1: Flujograma del proceso productivo de la empresa**



*Ilustración 4: Flujograma del proceso productivo en Tabolisa.  
Fuente: Elaboración propia.*

## **6.2. Proceso de distribución y clasificación de costos, gastos e ingresos**

Una vez que se ha descrito el proceso productivo de la empresa, corresponde estudiar el proceso de distribución y clasificación de costos, gastos e ingresos generados por estas mismas. Tomando en cuenta los aspectos más importantes para la clasificación de cada uno de ellos.

### **6.2.1. Sistema de acumulación de costos utilizado por la empresa.**

La mayoría de personas que no son contadores ignora ingenuamente el volumen de documentos de trabajo que se procesa en una compañía. Compañías manufactureras de tamaño mediano y pequeño pueden generar miles de requisiciones, órdenes de compra, informes de recepción, facturas de vendedores, comprobantes, cheques, salidas de mercancías y documentos comerciales similares cada mes, es por ello que se requieren sistemas de acumulación de costos claramente definidos para controlar este volumen de trabajo.

La acumulación y clasificación de datos rutinarios del producto son tareas muy importantes que además demandan mucho tiempo. En general, la acumulación de costos es la recolección organizada de datos del costo mediante un conjunto de procedimientos o sistemas. La clasificación de costos es la agrupación de todos los costos de producción en varias categorías con el fin de satisfacer las necesidades de la administración. (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994)

Según la información proporcionada por la contadora general de la empresa, la empresa trabaja bajo el sistema de costos por órdenes de trabajo, es decir que toda la producción se realiza con base en pedidos de los clientes, quienes realizan las especificaciones del producto, como el tipo de vitola, la cantidad de anillos que desean en los puros y la forma de empacarlos por color; por mencionar algunas.

Esto concuerda con lo planteado por (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) en su libro "Contabilidad de Costos" quienes afirman que este sistema es más adecuado cuando se manufactura un solo producto o grupo de productos según especificaciones dadas por un cliente. De la misma forma plantean los tres elementos básicos del costo de un producto de acuerdo a este sistema, los cuales son: materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.

## 6.2.2. Clasificación y distribución de los costos

De acuerdo con la entrevista realizada a la contadora general, los costos los clasifican en directos e indirectos, siendo los directos los que están directamente involucrados en el proceso productivo y los indirectos los que no están directamente asociados en la elaboración del producto final y no se pueden identificar fácilmente en este. Lo cual concuerda con lo que exponen Horngren, Datar, & Rajan en su libro “Contabilidad de Costos, un enfoque gerencial”.

### 6.2.2.1. Clasificación y control de los materiales

Con base en la información obtenida con la entrevista realizada al responsable de producción, los materiales se clasifican en materiales directos y materiales auxiliares o indirectos, siendo material directo la hoja de tabaco en sus distintas clasificaciones: capa y tripa, y material indirecto los que generalmente ese usan en el área de empaque como son: los anillos para puros, pegamento, celofán, códigos de barra y etiquetas.

En el catálogo de cuentas la clasificación de los materiales es general, es decir que solo existen las cuentas de inventario de materia prima e inventario de materiales auxiliares, sin clasificar estos por área o tipo de materiales, ya que por ejemplo en el caso de la materia prima existen diversos tipos de tabaco que son usados en la producción y lo mismo con los materiales auxiliares.

## Plan de cuentas

Versión: **Específico del cliente**

Opción empresarial: **Contabilidad financiera y de gestión: Libro mayor: Plan de cuentas: Planes de cuentas, estructuras de informes financieros, determinación de cuentas**

Grabar y cerrar | Grabar | Cerrar | Traducir

Añadir fila | Copiar | Borrar | Importar desde Microsoft Excel®

Plan de cuentas	Descripción
CAIA	CIA: Plan de cuentas IFRS
CAUS	CAUS: EE.UU. Gráficos de cuentas

Detalles: CIA: Plan de cuentas IFRS

Añadir fila | Exportar | Copiar | Borrar | Lista de referencia de utilización

Cuenta de mayor	Descripción	Bloqueo de contabilización de cuenta ...	Gest...	Tipo de cuenta de libro mayor
120000	Inventario	1 - Se permiten sólo contabilizaciones	<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
120100	Inventario de materia prima	1 - Se permiten sólo contabilizaciones	<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
120500	Inventario de materiales auxiliares		<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
121000	Inventario de productos semielaborados	1 - Se permiten sólo contabilizaciones	<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
125000	Inventario de productos terminados		<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén
126000	Inventario de trabajo en curso	1 - Se permiten sólo contabilizaciones	<input type="checkbox"/>	WIP - Inventario en proceso
128000	Material Promocional		<input type="checkbox"/>	INV - Inventario de almacén

Ilustración 5 Captura del catálogo de cuentas de Inventario. Fuente: Sistema SAP.

Como se puede apreciar la empresa cuenta con una estructura bien definida en cuanto a la clasificación de inventarios, dividiéndolos en: Inventario de materiales con las cuentas 120100 y 120500, inventario de trabajo en curso 126000 e inventario de productos terminados 125000 como lo estipula la teoría de contabilidad de costos.

El control de materiales se hace desde el momento en que es recibido en bodega, para ello se usan tarjetas de inventario donde se registra la fecha de recepción, el origen, cantidad y proveedor y en el caso del tabaco se revisa la clase de tabaco recibido y su peso.

De igual forma se elabora un reporte de recepción por cada compra que se realiza, en este se detalla el material comprado, cantidad, peso, bultos, fecha de adquisición, costo y proveedor, este reporte sirve como soporte para el registro contable y va acompañado con la factura por lo cual se hacen dos copias quedando la original en el área de contabilidad y la copia en el área de inventario.

Con la revisión documental realizada a las tarjetas de inventario y reportes de recepción se verificó lo expresado en la entrevista realizada al jefe de producción comprobando que dichos documentos sirven de control para saber el consumo que se ha hecho del material y cuánto queda en existencia.

Antes de esto se tuvo que realizar el proceso previo correspondiente a la compra, elaborando la solicitud de compra, cotizaciones (la empresa acepta mínimo tres cotizaciones para poder aprobar la compra); orden de compras y la entrada a almacén.

En lo que respecta al consumo y de acuerdo con la información proporcionada por el jefe de inventario, para que la materia prima pueda salir de bodega y se traslade a las áreas de entrega de materiales se debe preparar la orden de producción con la cantidad de puros solicitados y las especificaciones de estos y luego darle salida a los materiales usando tarjetas kardex, las cuales se utilizan para realizar el inventario físico y comparar que las existencias concuerden con los datos mostrados en el sistema, esta comparación de inventario se realiza cada mes.

Este proceso es importante para controlar el adecuado aprovechamiento de los materiales y de la misma forma constatar que no se tenga información errónea de las existencias de la misma.

El sistema que la empresa utiliza, está programado para indicar la cantidad de tabaco que se requiere para cada tipo de puro, de modo que cuando se ingresa el material que se utilizará para una orden de producción este automáticamente calcula la cantidad y el costo de los materiales, así como el costo de mano de obra directa, y la cantidad de puros que se espera obtener, de la misma forma hace el traslado del inventario de materiales al inventario de trabajo en proceso, disminuyendo la materia prima del inventario.

## Contabilización de los materiales

El registro de la compra del material se realiza según el criterio del contador, quien toma en cuenta la relación del material con el producto terminado, siendo la materia prima en este caso el tabaco, material directo obviamente, los demás materiales debido a la experiencia de la contadora ya sabe dónde clasificarlos y en el caso de que se compre algún producto nuevo se pide la asistencia del jefe de inventario quien es el que sabe en qué específicamente se utilizará dicho material y la forma correcta de clasificarlo y contabilizarlo.

Lo mencionado concuerda con lo planteado por (Horngren, Datar, & Rajan, 2012) en su libro “Contabilidad de Costos. Un enfoque Gerencial” donde hablan de la clasificación de los costos de manufactura, clasificando los costos de materiales directos como los costos de adquisición de todos los materiales que, en última instancia, se convertirán en parte del objeto de costos (productos en elaboración y luego productos terminados), y que se pueden atribuir al objeto de costos de una manera económicamente factible.

La contadora mencionaba que para poder realizar el registro contable necesitan tener el soporte necesario que consta de la factura del proveedor y el reporte de recepción elaborado por el personal de inventario como se mencionaba anteriormente, este contiene las firmas de los responsables de la adquisición de materiales y la autorización del gerente general de la empresa.

Según la entrevista, cuando la factura es recibida en el área de contabilidad esta ya ha pasado por revisiones previas tanto de aduana como de los responsables de recibir el material, quienes también se encargan de verificar el buen estado de estos y que los datos en la factura concuerden con lo recibido.

Las cuentas que se utilizan para la contabilización de los materiales directos de acuerdo a lo relatado por la contadora son: en la cuenta de inventario de materia prima y los materiales auxiliares en la cuenta de inventario de materiales auxiliares aplicando el sistema de costos de perpetuo.

A continuación se presentan ejemplos de los asientos de diario para los registros tanto de materia prima como de materiales auxiliares.

Materia Prima:

Asiento contable: 200000002643



Empresa: 2000 - TABACALERA OLIVA DE ESTELI S.A. Sistema contable: 9011 Ejercicio fiscal: 2018 Período contable: 010

Grabar Cerrar Crear Informes

También puede

Asiento contable Flujo de documentos Modificaciones

Información general

Tipo de asiento contable: 00023 - Factura de proveedor  
 ID de documento original: 32336  
 Tipo de documento original: 127 - Factura de proveedor  
 Fecha de documento original: 31.10.2018  
 Referencia externa: FACTURA 2138 RR.4531/4530

Etapa de cierre: 010 - Contabilizaciones operativas  
 Fecha de contabilización: 31.10.2018  
 Fecha de conversión de moneda: 31.10.2018  
 Tipo de cambio: 32.0679  
 Texto de cabecera: Compra 17,185Lbs Tripa Despalillada  
 Creado el: 09.11.2018 18:22  
 Creado por: Xochilt Cordoba (K8SR9H9VJ9T)

Editar

Partidas individuales

Visualizar todo



Cuenta de mayor	Débito en moneda de empresa	Crédito en moneda de empresa	ID de centro de coste	ID de centro de beneficio
200000 - Cuentas nacionales por pagar		3,626,103.75 NIO		
130000 - Compras en tránsito	870,992.70 NIO			2001
130000 - Compras en tránsito	233,762.48 NIO			2001
130000 - Compras en tránsito	124,780.05 NIO			2001
130000 - Compras en tránsito	239,065.55 NIO			2001
130000 - Compras en tránsito	1,003,545.05 NIO			2001
130000 - Compras en tránsito	551,594.50 NIO			2001
130000 - Compras en tránsito	65,133.75 NIO			2001
130000 - Compras en tránsito	116,342.98 NIO			2001
130000 - Compras en tránsito	110,252.97 NIO			2001

Detalles de posición: General

Cuenta de mayor: 200000 - Cuentas nacionales por pagar  
 Centro de beneficio:  
 Segmento:

Importe en moneda de empresa: -3,626,103.75 NIO  
 Importe en moneda de transacción: -113,075.81 USD  
 Texto de posición: Compra 17,185Lbs Tripa Despalillada

Editar

Detalles de posición: Deudores/Acreedores

Socio comercial: TAC002 - Tabacalera Cubana Nicaragüense, S.A.

Compensados por ID de documento: 3631  
 Compensados por tipo de documento: 82 - Paqo manual

Ilustración 6: Captura de un asiento contable por compra de Tabaco. Fuente: Sistema SAP.

Materiales Auxiliares

Asiento contable: 200000002565



Empresa: 2000 - TABACALERA OLIVA DE ESTELI S.A. Sistema contable: 9011 Ejercicio fiscal: 2018 Período contable: 010

Grabar Cerrar | Crear | Informes

También puede

Asiento contable Flujo de documentos Modificaciones

Información general

Tipo de asiento contable: 00023 - Factura de proveedor  
 ID de documento original: 32101  
 Tipo de documento original: 127 - Factura de proveedor  
 Fecha de documento original: 31.10.2018  
 Referencia externa: FACTURA 0850 RR.4515

Etapa de cierre: 010 - Contabilizaciones operativas  
 Fecha de contabilización: 31.10.2018  
 Fecha de conversión de moneda: 31.10.2018  
 Tipo de cambio: 32.0679  
 Texto de cabecera: 10,000 Adhesivo Limt, Servic preliminares  
 Creado el: 05.11.2018 10:15  
 Creado por: Xochilt Cordoba (K8SR9H9VJ9T)

Editar

Partidas individuales

Visualizar todo



Cuenta de mayor	Débito en moneda de empresa	Crédito en moneda de empr...	ID de centro de coste	ID de centro de beneficio
201000 - Cuentas internacionales por pagar		83,055.87 NIO		
130000 - Compras en tránsito	56,118.83 NIO			2001
500150 - Materiales Auxiliares	26,937.04 NIO		2600	2001

Detalles de posición: General

Cuenta de mayor: 201000 - Cuentas internacionales por pagar  
 Centro de beneficio:  
 Segmento:

Importe en moneda de empresa: -83,055.87 NIO  
 Importe en moneda de transacción: -2,590.00 USD  
 Texto de posición: 10,000 Adhesivo Limt, Servic preliminares

Editar

Detalle Ilustración 7: Captura de un asiento contable por compra de materiales auxiliares. Fuente: Sistema SAP.

Socio comercial: CIR009 - Cigar Rings, SA

Compensados por ID de documento: 3288

En cuanto al método de valuación de inventario los entrevistados: La contadora y el jefe de inventario comentaron que utilizan el método del costo promedio ponderado porque así lo estipula la gerencia, se registran las compras de materiales directos y materiales auxiliares en el sistema de inventario y este se encarga de promediarlos cada que se realizan nuevas compras, el sistema se encarga luego, de asignar el costo promedio a los productos cuando estos son trasladados del inventario de materiales a los inventarios de producción en curso (proceso) y al de productos terminados respectivamente.

Cabe señalar que este método: “Costo Promedio Ponderado” es el que aconsejan las normas de contabilidad y su uso está autorizado por la Dirección General de Ingresos a través del artículo n° 18 de la Ley de Equidad Fiscal.

Dicha información concuerda con la teoría la cual plantea que este método se utiliza con el sistema de inventario perpetuo y lo que hace es determinar un promedio, sumando los valores existentes en el inventario con los valores de las nuevas compras, para luego dividirlos entre las unidades existentes en el inventario, incluyendo tanto las inicialmente existentes como las de las nuevas compras.

### **Clasificación y control de la mano de Obra**

Se entrevistó a la responsable de nómina quien explicó que para realizar el cálculo del pago de los colaboradores se hace uso de tarjetas de control de producción en las cuales se detalla el nombre y código del colaborador y se la cantidad de puros que este elaboró en el día, así como el tipo de vitola de estos. (Ver anexo N° 1) donde se muestra una fotografía tomada a una de las tarjetas de control de inventario que utiliza la empresa.

Esta información es ingresada en el sistema de nómina y este automáticamente realiza el cálculo del salario correspondiente, realizando simultáneamente la acumulación de las prestaciones sociales: vacaciones, aguinaldo e indemnización.

Del mismo modo el sistema está programado para realizar automáticamente el cálculo de las deducciones salariales como el IR sobre salario, el cual se hace cuando el trabajador gana más de C\$ 100,000.00 córdobas anuales, esto equivale a C\$ 8,333.33 el mes después de la deducción del 6.25% del Inss Laboral el cual se le deduce a cada trabajador de su salario devengado debido a que la empresa está inscrita bajo el régimen integral.

Como empresa también se debe realizar un aporte al seguro social de los colaboradores correspondiente al 19% sobre el salario devengado y un aporte del 2% para el pago de INATEC.

Según la entrevista realizada a la contadora, la mano de obra se clasifica en directa e indirecta, siendo la mano de obra directa la de los colaboradores que trabajan directamente en la elaboración del puro hasta obtener el producto final; estos serían los boncheros, roleras y empacadoras.

Los demás colaboradores que trabajan en las áreas de capa, escogida, pilones, supervisores y revisadores o responsables de control de calidad se denominan mano de obra indirecta, estos trabajan al día, a excepción de los revisadores quienes ganan de manera quincenal como el área administrativa que también entra en la clasificación de mano de obra indirecta.

Las prestaciones también se incluyen se clasifican en directas e indirectas, según su relación con el producto final, es decir que las prestaciones sociales de los boncheros, roleras y empacadores son clasificadas dentro de la mano de obra directa y las de los revisadores y demás personal administrativo se denomina mano de obra indirecta.

Lo expresado por la contadora tiene relación con lo que mencionan escritores como: (Horngren, Datar, & Rajan, 2012) quienes mencionan que los costos directos de mano de obra de manufactura: incluyen la remuneración de toda la mano de obra de manufactura que se puede atribuir al objeto de costos (productos en elaboración y luego productos terminados) de una manera económicamente factible. Algunos ejemplos incluyen los sueldos y las prestaciones que se dan a los operadores de maquinaria y a los trabajadores en la línea de ensamble de una empresa, quienes convierten los materiales directos comprados en productos terminados.

### **Contabilización de la mano de obra**

Después de la elaboración de la nómina se imprimen comprobantes de pago para cada colaborador, en ellos se detalla la información completa referente al pago de cada uno como lo es: el devengado, menos las deducciones según ley y el neto a pagar, esto con el objetivo de que el colaborador revise los datos y pueda realizar algún reclamo si no está conforme con lo detallado.

Una vez realizado el pago se procede a elaborar el registro contable correspondiente para lo cual la contadora expresó en la entrevista que la mano de obra de Bonchado y Rolado así como sus prestaciones según ley y aportaciones al estado se carga directamente a la cuentas de Balance en la categoría de Inventario (debe), contra (haber) en las cuentas de pasivo correspondientes (23000 Gastos acumulados por pagar), esta representa una parte importante del costo directo del producto final porque son los colaboradores que están de manera directa transformado la materia prima en producto final.

Según la revisión documental realizada a los estados financieros de la empresa se confirmó lo expresado en las entrevistas, donde el pago de salario de boncheros(as) y roleros(as), las obligaciones laborales adicionales y prestaciones sociales son contabilizados como costos directos en la cuenta de inventario de productos en proceso.

El salario correspondiente a la mano de obra directa se distribuye a los puros elaborados esto lo realiza el sistema de forma automática cuando se ingresa la orden de producción según se hacía mención anteriormente.

A continuación se presenta un ejemplo de la contabilización de la mano de obra de la empresa:

Empresa: 2000 - TABACALERA OLIVA DE ESTELI S.A. Sistema contable: 9011 Ejercicio fiscal: 2018 Período contable: 012

Grabar Cerrar Crear Informes

Asiento contable Flujo de documentos Modificaciones

### Información general

Tipo de asiento contable: 00047 - Cont.manual - Documento asiento contable Etapa de cierre: 010 - Contabilizaciones operativas  
 ID de documento original: 2276 Fecha de contabilización: 22.12.2018  
 Tipo de documento original: 7 - Documento de asiento contable Texto de cabecera: Nomina 17-23/12/2018 DOC.5199596 [Editar](#)  
 Fecha de documento original: 22.12.2018 Creado el: 17.01.2019 11:32  
 Creado por: Krissbel Talavera (K8SR9H9VC4)

### Partidas individuales

Visualizar todo

Cuenta de mayor	Débito en moneda de empresa	Crédito en moneda de empresa	ID de centro de coste	ID de centro de beneficio
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	132,011.71 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	12,386.80 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	261,271.57 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	24,845.27 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	57,186.26 NIO			
518100 - Mano de Obra - Bonchado y Rolado TABO I	821,199.74 NIO			
510520 - Incentivo al Empleado	38,305.86 NIO			
518100 - Mano de Obra - Bonchado y Rolado TABO I	91,223.35 NIO			
518100 - Mano de Obra - Bonchado y Rolado TABO I	27,655.52 NIO			
518400 - Mano de Obra - Empaque	352,377.47 NIO			
518400 - Mano de Obra - Empaque	23,975.31 NIO			
518250 - Mano de Obra - Almacén	73,336.81 NIO			
518150 - Mano de Obra - Control de Material	9,934.00 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	48,514.21 NIO			
518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I	66,739.24 NIO			
518300 - Mano de Obra - Producción de cajas	498,160.80 NIO			
518300 - Mano de Obra - Producción de cajas	2,569.61 NIO			
518550 - Gastos generales de administración general	90,542.32 NIO			
500043 - Herramientas y Utiles		580.00 NIO		
118500 - Anticipos a empleados		19,025.00 NIO		
232010 - Gastos acumulados por pagar - Sueldos y sala...		1,675,751.26 NIO		
232020 - Gastos acumulados por pagar - Vacaciones		148,298.31 NIO		
232030 - Gastos acumulados por pagar - Aguinaldo		148,298.31 NIO		
232040 - Gastos acumulados por pagar - Indemnización		148,298.31 NIO		
232050 - Gastos acumulados por pagar - INSS Patronal		342,978.09 NIO		
232060 - Gastos acumulados por pagar - INATEC		36,109.19 NIO		
234200 - Retenciones por pagar: INSS Laboral		112,822.38 NIO		
500045 - Uniforme de Personal y Gabachas		75.00 NIO		

### Detalles de posición: General

Cuenta de mayor: 518200 - Mano de Obra - Selección de Tabaco TABO I Importe en moneda de empresa: 132,011.71 NIO  
 Centro de beneficio: Importe en moneda de transacción: 132,011.71 NIO  
 Segmento: Texto de posición: Nomina 17-23/12/2018 Día [Editar](#)  
 Área funcional: 9900 - Área func.no asign.(Cta. pérd.y gan.)

Ilustración 8: Captura del registro de nómina. Fuente: Sistema SAP.

## **Clasificación y control de los Costos indirectos de fabricación**

Costos indirectos de un objeto de coste son los costos relacionados con un objeto de costeo en particular, que no se pueden atribuir a ese objeto de costeo de una manera económicamente factible (efectiva en cuanto a costos); por ejemplo, los costos de los supervisores que vigilan productos múltiples o la renta que se paga por las instalaciones que se ocupan de reparar muchos y distintos productos. (Horngren, Datar, & Rajan, 2012)

Los cargos indirectos son costos indispensables para llevar a cabo la producción, sin embargo no son identificables especialmente con las unidades físicas, por lo que su aplicación a los productos se hace mediante una distribución llamada “prorrateo” que se basa en el siguiente principio contable:

“Cada departamento, orden, proceso u operación debe absorber cierta parte del total de una erogación determinada, proporcional al grado en que la haya originado o a la magnitud en que se haya beneficiado con la misma”.

En la entrevista realizada a la contadora general y al responsable de inventario se les cuestionó sobre la forma en que realizan el prorrateo de los costos indirectos de fabricación, ellos explicaron que en la empresa no se hace ningún tipo de prorrateo de CIF ya que solo registran los costos directos de materiales y mano de obra como costos de producción, los demás costos y gastos incurridos son contabilizados directamente en el gasto.

La contadora mencionó que en la empresa no se contabiliza los CIF como parte de los gastos operativos, pero si se toman en cuenta para la fijación de precios de transferencia (sumado todo el gasto anual según el estado de resultado entre la cantidad monetaria vendida durante el año) ese porcentaje se toma en cuenta para establecer el precio de transferencia de los puros del siguiente año, el precio de transferencia es el costo que tuvieron los puros en el año y que se toma como referencia para el siguiente año, es decir que esto significa que la empresa trabaja con costos indirectos de fabricación predeterminados.

Existen distintos costos adicionales incurridos para el proceso de producción, algunos de ellos se dan en el proceso de compra de los materiales, como son: los fletes de importación, el transporte de los materiales y los trámites realizados por Aconic, la contadora expuso que estos son contabilizados directamente en los gastos debido a que el sistema no permite hacer la asignación de dichos costos a la producción.

Ella afirma que esto no afecta la determinación del costo del producto y no considera relevante contabilizarlos como parte integral del costo del producto, sin embargo está consiente que las normas de contabilidad orientan que estos costos deben reconocerse como parte del valor de los inventarios de materiales que se adquieren.

A continuación se presenta un ejemplo de la contabilización de estos costos:

Flete:

Asiento contable: 200000002575



Empresa: 2000 - TABACALERA OLIVA DE ESTELI S.A. Sistema contable: 9011 Ejercicio fiscal: 2018 Período contable: 010

Grabar Cerrar | Crear | Informes

También puede

Asiento contable Flujo de documentos Modificaciones

Información general

Tipo de asiento contable: 00023 - Factura de proveedor  
ID de documento original: 32117  
Tipo de documento original: 127 - Factura de proveedor  
Fecha de documento original: 24.10.2018  
Referencia externa: FACTURA 280995/150631 FLET IMP

Etapa de cierre: 010 - Contabilizaciones operativas  
Fecha de contabilización: 24.10.2018  
Fecha de conversión de moneda: 24.10.2018  
Tipo de cambio: 36.667  
Texto de cabecera: Flete importac F-280988 Anillos  
Creado el: 05.11.2018 13:41  
Creado por: Xochilt Cordoba (K8SR9H9VJ9T)

Editar

Partidas individuales

Visualizar todo

Cuenta de mayor	Débito en moneda de empresa	Crédito en moneda de empresa	ID de centro de coste	ID de centro de beneficio
201000 - Cuentas internacionales por pagar		16,475.22 NIO		
500500 - Gastos de portes de entrada	16,475.22 NIO		2600	2001

Detalles de posición: General

Cuenta de mayor: 201000 - Cuentas internacionales por pagar  
Centro de beneficio:  
Segmento:

Importe en moneda de empresa: -16,475.22 NIO  
Importe en moneda de transacción: -449.32 EUR  
Texto de posición: Flete importac F-280988 Anillos

Editar

Detalles de posición: Deudores/Acreedores

Socio comercial: VRP001 - Vrijdag Premium Printing

Compensados por ID de documento: 2207  
Compensados por tipo de documento: 36 - Compensación

Ilustración 9: Captura del registro de los fletes de importación. Fuente: Sistema SAP

Tramites Aconic:

SAP Business ByDesign Asiento contable: 200000002993

Empresa: 2000 - TABACALERA OLIVA DE ESTELI S.A. Sistema contable: 9011 Ejercicio fiscal: 2018 Período contable: 011

Grabar Cerrar Crear Informes

Asiento contable Flujo de documentos Modificaciones

**Información general**

Tipo de asiento contable: 00023 - Factura de proveedor  
 ID de documento original: 33217  
 Tipo de documento original: 127 - Factura de proveedor  
 Fecha de documento original: 01.11.2018  
 Referencia externa: OCTUBRE

Etapa de cierre: 010 - Contabilizaciones operativas  
 Fecha de contabilización: 01.11.2018  
 Texto de cabecera: Gastos de aduana  
 Creado el: 11.12.2018 09:28  
 Creado por: Greysid Peralta (K8SR9H9VJDF)

**Partidas individuales**

Visualizar todo

Cuenta de mayor	Débito en moneda de empresa	Crédito en moneda de empresa	ID de centro de coste	ID de centro de beneficio
200000 - Cuentas nacionales por pagar		341,962.33 NIO		
500520 - Gastos de Aduana	341,962.33 NIO			

**Detalles de posición: General**

Cuenta de mayor: 200000 - Cuentas nacionales por pagar  
 Centro de beneficio:  
 Segmento:

Importe en moneda de empresa: -341,962.33 NIO  
 Importe en moneda de transacción: -341,962.33 NIO  
 Texto de posición: Gastos de aduana

**Detalles de posición: Deudores/Acreedores**

Socio comercial: AC - ACONIC

Compensados por ID de documento: 2347  
 Compensados por tipo de documento: 36 - Compensación

Ilustración 10: Captura del registro de los pagos a Aconic. Fuente: Sistema SAP.

La información proporcionada sobre el registro de los costos adicionales no coincide con lo planteado en las NIIF para Pymes, que dicen textualmente: “El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercancías, materiales y servicios”.

Referente a la mano de obra del personal que no está directamente relacionado con la producción como es el caso de: revisadores y el área administrativa se registran directamente en las cuentas de gasto, incluyendo las prestaciones sociales, horas extra, feriados subsidios, Inss Patronal e Inatec; las deducciones de Ir salarial se registran en la cuenta de pasivo: gastos acumulados por pagar.

El uso de las cuentas señaladas en la entrevista se pudo corroborar a través de la revisión documental de los asientos contables y los estados financieros.

Por ende al no realizarse la adecuada clasificación y distribución de los costos indirectos que se generan en la producción, se afecta la determinación de los costos de producción ya que no se está tomando en cuenta parte de los costos que se produjeron para lograr obtener el producto terminado.

Con base en la información obtenida se puede apreciar que el principal problema de la empresa en cuanto a la clasificación y distribución de los tres elementos del costo está en el último de estos, es decir en los costos indirectos de fabricación.

Se identificó que la forma de operar de la empresa no coincide con la teoría la cual dice que se debe tener un control de los costos indirectos de fabricación para realizar el respectivo prorrateo, que consiste en repartir una cantidad proporcional y equitativamente de los costos entre los distintos departamentos de una fábrica a fin de asignar a cada departamento y por ende a cada producto o lote de ellos una proporción justa del costo incurrido al proveer y usar los servicios industriales.

(Horngren, Datar, & Rajan, 2012) Plantean que los costos indirectos se asignan al objeto de costeo usando un método de asignación de costos, la asignación de costos se refiere a la aplicación de costos indirectos y en el caso de los costos directos se conoce como seguimiento de costos; esta relación se representa de la siguiente manera.

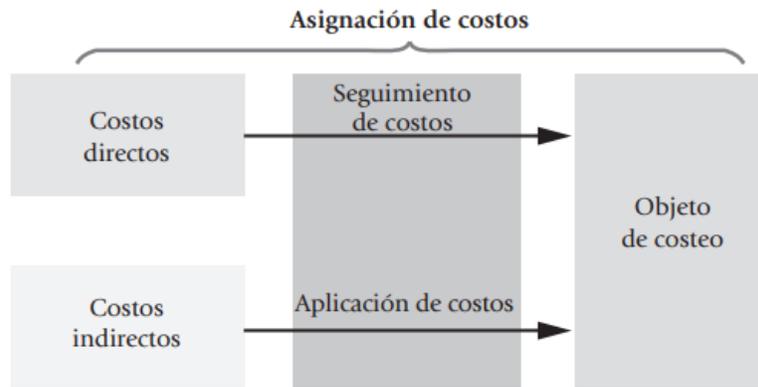


Ilustración 11: Cuadro de asignación de costos.  
Fuente: libro "Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial".

La teoría nos dice que los costos indirectos de fabricación, no pueden asociarse en forma fácil o conveniente a una orden o departamento específico debido a que son un elemento indirecto del costo del producto, como consecuencia comúnmente se emplea una modificación de un sistema de costos reales, denominada costeo normal.

Sin embargo la empresa no utiliza un sistema de costos reales sino que trabaja bajo el sistema de costos presupuestados.

### 6.2.3. Unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio.

#### Costos, Gastos e Ingresos.

En la entrevista realizada al jefe de inventario y a la contadora general, se les cuestionó sobre como realizan la distribución y clasificación de los costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio resultante del proceso productivo.

Según el jefe de inventario no es común que surja una gran cantidad de unidades dañadas durante el proceso productivo por lo que estas se van almacenando para luego ser convertidos en picadura, esta viene siendo un material de desecho ya que puede utilizarse como relleno de puros pero lo común en la empresa es realizar una venta de este material ya que su rubro no es el elaborar puros de picadura sino de tripa.

Indicó que los ingresos provenientes de esta venta no se clasifican como tal y únicamente se contabiliza en la cuenta de otros ingresos, también mencionó que no se elabora ningún registro contable de la materia prima que se consumió por los puros que resultaron dañados durante la producción ya que el costo de estos es absorbido por las unidades buenas y por ende cuando se genera la venta de los puros son registrados sin ningún costo, esto hace que su valor represente una ganancia del 100% según su explicación.

En lo que respecta a los puros defectuosos, se nos comentó que estos pasan por un proceso de reparación que puede hacerse en el área de empaque si el defecto es mínimo, de lo contrario son devueltos al área de producción donde lo que se procede es realizar un cambio de capa.

La contadora general explicó en la entrevista que se le realizó, que la empresa no registra el costo de la mano de obra en que se incurre para mejorar los puros que no pasan el control de calidad ya que a los boncheros y roleras solo se les paga los puros buenos y el costo de la reelaboración o mejora de los puros defectuosos es absorbido en su totalidad por la producción de primera calidad.

Esto sucede cuando los puros defectuosos son reparados en el área de empaque; cuando son devueltos a producción se les denomina puros rehechos y su contabilización es la misma de los puros de primera calidad con la diferencia de que estos se pagan con precio menor al colaborador que los repara, sin embargo no se realiza una separación del costo de mano de obra de los puros buenos y los defectuosos.

Con relación al material de desperdicio que únicamente es la vena del tabaco que surge en el área de capa, esta se va almacenando y luego de cierto periodo se realizan las gestiones necesarias para proceder a la quema de este material, todos los gastos incurridos para ello son contabilizados directamente en el estado de resultado.

La contadora expresó que como en la empresa no se realiza ningún registro contable en relación a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio por ende tampoco se realiza una clasificación de los costos y gastos que estas generan, tampoco así de los ingresos procedentes por las ventas del material de desecho; por consiguiente no hay nada que distribuir.

Por lo general en las empresas menosprecian o no toman importancia a los aspectos relacionados con este tipo de producción, pues consideran que su volumen no es tan grande y por lo tanto no afecta la determinación del costo unitario del producto pero sin embargo este es un punto importante en el que la empresa debe tomar principal atención, ya que es de suma importancia llevar un control adecuado de todos los gastos, costos e ingresos incurridos durante el proceso productivo.

Un control adecuado puede ayudar a detectar variaciones significativas en los costos y gastos, determinar el origen de ello y tomar medidas de acción para corregirlo, muchas veces pueden estarse presentando situaciones donde se esté haciendo derroche de material o haya negligencia en la producción que genere unidades dañadas y defectuosas en exceso ya sea por causa de la materia prima o de los colaboradores y la gerencia no se da cuenta del efecto que esto causa en el costo del producto y las utilidades.

### **6.3. Proceso contable adoptado por la empresa “Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.”**

Luego del estudio del proceso de distribución y clasificación de los costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio, corresponde estudiar el proceso contable adoptado por la empresa para el registro de las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio. Considerando para esto los aspectos más importantes para la contabilización de cada uno de ellos.

#### **6.3.1 Unidades dañadas**

Según la información proporcionada por el responsable del área de Inventario de la empresa, existe un porcentaje permitido de unidades dañadas que esta entre un 6 a 8 %. Cuando este porcentaje se sobrepasa, se determina la causa del incremento de daño en las unidades y se toman las medidas adecuadas para solucionarlo.

Este incremento se puede dar por varios factores tales como: la actitud que tenga el colaborador, la calidad de los materiales utilizados (materia prima), las condiciones de las áreas de trabajo, etc., ya que es una industria meramente artesanal y depende básicamente del trabajo manual realizado por el colaborador y de la calidad de la materia prima.

En la empresa existen 2 grados de control de calidad en los cuales se detectan los daños en la producción, el primer grado es en el área de producción y el segundo en el área de empaque antes de empacar los puros terminados.

#### **6.3.2. Unidades defectuosas**

El porcentaje aceptable de unidades defectuosas es el mismo que para las unidades dañadas, es decir entre 6 y 8%, se lleva un control de este por cada proceso, ya que si no se detectan estas unidades la empresa pierde prestigio ya que vendería unidades defectuosas como buenas, estas unidades están destinadas a venderse como puros de segunda calidad los cuales tienen un precio inferior.

Para evitar este tipo de producción existen controles de calidad en cada proceso de la producción y empaque donde se debe detectar las fallas que se estén dando en la producción.

Además de acuerdo a la entrevista realizada (Inventario, 2019) referente al control y registro de las unidades dañadas y defectuosas, indica que se realizan diversas etapas, que van desde el ingreso al sistema de la materia prima que se utilizará en una orden de producción, con la cual se espera obtener cierta cantidad de puros, siendo este el primer paso; luego se ingresan las unidades reales que se elaboraron y estas se clasifican en unidades de primera calidad, unidades de segunda calidad (defectuosas), unidades dañadas y unidades en espera de clasificación entre unidades de segunda calidad y unidades dañadas; pero no existe una

clasificación entre unidades dañadas normales y unidades dañadas anormales para ellos solo existen unidades dañadas y defectuosas.

A continuación se presenta una captura de una orden de producción elaborada por el personal de inventario de la empresa:

**SAP Business ByDesign** Resumen de confirmación de producción: 534391

ID de lote de producción: 96456 Tipo de confirmación: Estándar

Editar Cerrar Imprimir Vista previa Imprimir confirmación

**Datos generales**

Creado el: 23.01.2019 09:11 AM UTC-6 Procesado el: 22.01.2019 09:10 AM UTC-6  
 Creado por: 01 NICBODEGA (K8SR9H9VJF3) Procesado por: 01 NICBODEGA

**Punto de notificación**

ID de punto de notificación	Descripción de punto de notificación	Cantidad confirmada	Rechazo confirmado	Motivo de desviación
END	Fin Produccion	1,120 UN	47 UN	Problema de calidad

**Productos de salida**

ID de producto	Descripción de producto	Tipo de producto	ID de op...	ID de actividad	Tipo d...	ID de ...	Tipo d...	ID de ...	Cantidad con...	ID d...
UOVX070	PURO SERIE V 5 X 54 BELICOSO	Producto principal	CONTR...	INSPECCION	Producir	AGRA			1,120 UN	2001
UOVX070	PURO SERIE V 5 X 54 BELICOSO	Subproducto				ASEC			67 UN	2001
UOVX070	PURO SERIE V 5 X 54 BELICOSO	Subproducto				NQUA			30 UN	2001

**Historial de salida**

Reenviar Fijar como correcto Visualizar datos XML Actualizar

Tipo ...	Nombre de documento	Estado	Destinatario	Enviado por	Emisor	Enviado el	Resultado el	Retenido hasta
No se ha encontrado ningún registro								

Ilustración 12: Captura de una orden de producción tomada del sistema SAP

La figura presenta los datos generales de una orden de producción, esta contiene: (Fecha de elaboración, quien la elaboró, ID de producto que corresponde al código de este, descripción del producto, tipo de producto, ID de operación referente a la actividad que se está realizando, en este caso es el control de calidad, ID de actividad es la técnica utilizada para realizar el control de calidad, cantidad confirmada tanto de unidades buenas como dañadas y el motivo del daño). Esta es una captura de pantalla de la orden de producción 534391, del PURO SERIE V 5 X 54 BELICOSO, en la cual se logra observar que al final de la producción se obtuvieron 1,120 unidades clasificadas como producto principal, es decir (unidades buenas), 67 clasificadas como subproducto (unidades de segunda calidad o defectuosas), 30 (en almacén de espera) y 47 unidades dañadas.

Por lo tanto de acuerdo a lo anteriormente descrito referente a las unidades dañadas y defectuosas (Neiza, 2014) afirma lo siguiente:

Es común en las empresas productoras que luego de aplicar el respectivo control de calidad se encuentren unidades defectuosas y dañadas independientes de las técnicas de producción y el sistema de costos que emplee. La presentación de los productos dañados y defectuosos normales se puede planear, es decir que una empresa para fabricar productos buenos tiene que producir algunas unidades dañadas y defectuosas.

Los daños anormales exceden el porcentaje máximo aceptable y son consecuencia de factores de carácter incontrolable (mano de obra deficiente, materia prima de baja calidad, maquinaria y equipo en mal estado).

También (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) describe que en todos los sistemas de contabilidad de costos debe desarrollarse un sistema de contabilización para los artículos dañados y defectuosos. Este sistema debe suministrar a la gerencia la información necesaria para determinar la naturaleza y la causa de las unidades dañadas y defectuosas.

El deterioro es un aspecto importante en cualquier decisión de control y planeación que se relacione con la producción, la gerencia debe determinar el proceso de fabricación más eficiente que mantenga a un nivel mínimo el deterioro normal y anormal.

Es decir que la empresa está tomando medidas de control adecuadas en cuanto a este tipo de producción, ya que se determinan las causas cuando se da un exceso en el deterioro y existe un porcentaje como mínimo lo que permite controlar la mano de obra ineficiente y el derroche de materiales. Sin embargo a pesar de que existe un porcentaje mínimo de aceptación de unidades dañadas y defectuosas se observó que no se da una adecuada clasificación de estas ya que consideran todas las unidades dañadas y defectuosas como normales lo que podría generar una inadecuada contabilización.

### **6.3.3 Material de desecho**

El material de desecho que surge de la producción como la picadura, se vende a otras fábricas que se dedican a la elaboración de puros con este tipo de material pero antes de vender este material se debe pedir una autorización al MAGFOR quien es el organismo encargado de regular este proceso, si esto no se hace la empresa tendría que pagar la multa que el MAGFOR le imponga.

Según la información brindada, en la empresa no se da un derroche de material y por ende es muy poco el material de desecho que surge, ya que las ordenes de producción se hacen contra pedidos, es decir que se pide el material necesario para cumplir con una orden de producción que se haya pedido y de este modo evitar tener material almacenado por mucho tiempo que pueda sufrir daños o deterioro.

### **6.3.4 Material de desperdicio**

El jefe de inventario comentaba que en la empresa no surge ningún material que no pueda ser utilizado ni venderse, por lo tanto no se generan gastos adicionales para poder deshacerse de este; sin embargo la vena de tabaco se clasifica como desperdicio ya que esta se tiene que botar porque no se le puede utilizar en ninguna de las etapas del proceso productivo y es la Aduana quien se encarga de regular la cantidad de este material que la empresa puede eliminar.

Con relación al material de desecho y desperdicio, se puede mencionar lo que puntualiza (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) quien describe al material de desecho como materias primas que sobran del proceso de producción y que no pueden reintegrarse a la producción para el mismo propósito, pero que pueden utilizarse para un propósito o proceso de producción diferente o venderse a terceras personas por un valor nominal. Por otra parte al material de desperdicio lo considera parte de materias primas que sobra después de la producción y que no tiene uso adicional o valor de reventa; y que puede incurrirse en un costo adicional para eliminar los materiales de desperdicio.

De acuerdo a las observaciones y el análisis de la información proporcionada en la empresa no tienen un criterio mínimo establecido para considerar los materiales como normal o anormal siendo este otro aspecto muy importante que influye en el proceso de contabilización.

### **6.3.5. Contabilización**

De acuerdo a la entrevista realizada a la contadora general, en la empresa no se realiza una contabilización de las unidades dañadas ni del material de desperdicio, debido a que no consideran relevante los costos o gastos resultantes por estos; por lo tanto el costo/gasto de estos es absorbido por las unidades buenas.

El salario de los colaboradores del área de producción: boncheros y roleras quienes son los encargados de elaborar los puros depende de la cantidad de puros buenos que puedan realizar en un día, ya que ellos ganan por producción, es decir; que solo se les paga los puros que logran pasar el control de calidad. Las unidades defectuosas a las que se les hace un proceso adicional, se denominan puros rehechos y estos se les pagan a los colaboradores con un costo menor que el de los puros buenos, pero la contabilización es la misma, es decir que no se realiza una distinción entre la mano de obra por los puros buenos y la mano de obra adicional por los puros rehechos.

En cuanto a los ingresos recibidos por el material de desecho que se vende este se contabiliza en la cuenta de otros ingresos directamente; a continuación se presenta un ejemplo del registro contable por esta venta.

SAP Business ByDesign Asiento contable: 210000000731

Empresa: 2000 - TABACALERA OLIVA DE ESTELI S.A. Sistema contable: 9011 Ejercicio fiscal: 2017 Período contable: 011

Grabar Cerrar Crear Informes

Asiento contable Flujo de documentos Modificaciones

**Información general**

Tipo de asiento contable: 00025 - Factura de cliente Etapa de cierre: 010 - Contabilizaciones operativas  
 ID de documento original: 113971 Fecha de contabilización: 13.11.2017  
 Tipo de documento original: 28 - Factura de cliente Fecha de conversión de moneda: 13.11.2017  
 Fecha de documento original: 13.11.2017 Tipo de cambio: 30.594  
 Referencia externa: FACTURA 1024 Texto de cabecera: Factura 1024 Venta 32,131Lbs Picadura de Editar  
 Creado el: 29.11.2017 10:15  
 Creado por: Xochilt Cordoba (K8SR9H9VJ9T)

**Partidas individuales**

Visualizar todo

Cuenta de mayor	Débito en moneda de empresa	Crédito en moneda de empresa	ID de centro de coste	ID de centro de beneficio
110500 - Cuentas internacionales por cobrar	884,714.23 NIO			
408000 - Otros ingresos		884,714.23 NIO		2300

**Detalles de posición: General**

Cuenta de mayor: 110500 - Cuentas internacionales por cobrar Importe en moneda de empresa: 884,714.23 NIO  
 Centro de beneficio: Importe en moneda de transacción: 28,917.90 USD  
 Segmento: Texto de posición: Factura 1024 Venta 32,131Lbs Picadura de Editar

**Detalles de posición: Deudores/Acreedores**

Socio comercial: ROI - Rolida Investments Inc Compensados por ID de documento: 11  
 Compensados por tipo de documento: 80 - Aviso de pago

Ilustración 13: Captura del registro contable de la venta de picadura tomada del sistema SAP

En la ilustración se puede observar que el asiento contable consta de datos generales como lo son: nombre de la empresa, ejercicio fiscal, periodo contable, el tipo de asiento y tipo de documento original que hace referencia al documento que se está registrando el cual en este caso es una factura de cliente, ID de documento correspondiente al código del asiento, fecha de documento original, fecha de contabilización y fecha de conversión de moneda que es la fecha de la factura, la referencia externa es el número de factura, tipo de cambio, la fecha y hora en que se creó y el nombre del usuario que lo elaboró, el texto de cabecera o texto de posición donde se detalla el número y concepto de la factura. En las partidas individuales se presentan las cuentas con su respectivo código y débito o crédito correspondiente, los montos se presentan en moneda nacional denominada NIO y su equivalente en dólares USD o EUR referente a euros si fuese el caso; así como también se muestran los detalles del cliente.

Referente a lo antes mencionado al no contabilizar los costos de las unidades dañadas se puede decir que la empresa está haciendo uso del **método de la teoría de la negligencia**, el cual según (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) se denomina de esta manera porque las unidades dañadas se consideran como si nunca hubieran sido puestas en producción, sin importar la cantidad de trabajo realizado en ellas. Ya que las unidades dañadas se ignoran en el cálculo de las unidades equivalentes, los costos del período se dividen entre unidades equivalentes menores; esto aumenta el costo por unidad equivalente. La asignación de costos a unidades terminadas y aún en proceso se calcula usando un costo por unidad equivalente más alto, de tal forma que el costo de los daños es automáticamente absorbido por las unidades buenas restantes.

Esta teoría asigna de manera automática los costos por deterioro al inventario final de trabajo en proceso aun cuando este no haya llegado al punto de inspección. La ventaja de este método es su facilidad, la desventaja es que no puede diferenciarse entre el deterioro normal y el anormal.

Según lo que nos dice la teoría, la contabilización de las unidades dañadas puede hacerse dos formas, ya sea aplicado a todas las órdenes de producción en el cual se efectúa una estimación del costo del deterioro neto normal (costo del deterioro normal menos cualquier valor de salvamento estimado) y se incluye en el cálculo de la tasa de costos indirectos de fabricación que se aplica a todas las órdenes de trabajo, o aplicado a una orden de producción específica, donde se ignora el deterioro normal en el cálculo de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación que se va a aplicar a las órdenes de trabajo.

Según nuestro criterio la forma de contabilización más conveniente para la empresa es el método asignado a órdenes específicas ya que la empresa no lleva control de los cif y con este método no es necesaria su aplicación.

A continuación se presenta un ejemplo de contabilización bajo este método, para las unidades dañadas de la línea de producción Nicaragua 300, durante el segundo semestre del año 2018, para estos asientos se utilizó las cuentas del catálogo de cuentas que se elaboró como

propuesta y se tomó como referencia el costo unitario de una de las tesis señaladas como referencia, con el tema “Distribución de costos en la producción de puros de la empresa Tabacalera El Buen Sabor S, A. Estelí, durante el año 2014”, elaborada por Lic. Xochilt Córdoba Peralta.

Se tomó este costo de producción porque se trabajó con la misma empresa objeto de estudio que ahora lleva el nombre de “Tabacalera Oliva de Estelí, S.A.” y en ella se consideraron todos los elementos necesarios para calcular el costo de producción de manera adecuada.

Es importante señalar que se utilizó la producción mensual de la empresa según la información proporcionada por el responsable de inventario durante el proceso investigativo, además se estimó un porcentaje de 10% para las unidades dañadas, siendo el 8% unidades dañadas normales ya que este es el porcentaje que la empresa tiene establecido y el excedente 2% pasa a considerarse unidades dañadas anormales.

<b>Costo de Producción</b>	\$ 1.19
<b>Valor residual estimado</b>	\$ 0.65
<b>(Costo - Valor residual)</b>	\$ 0.54

Mes de julio 2018

Unidades Producidas		Unidades dañadas		Uds buenas	Costo U.P	Costos normales	Costos Anormales	Costos buenas
Tipos de vitolas	Uds de puros	Normales (8%)	Anormales (2%)					
Nicaragua 3000	49,357.00	3,949	987	44,421.30	1.19	4,686.94	1,171.74	52,728.08

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>2,566.56</b>	
120600-01	Unidades dañadas	2,566.56		
<b>120300</b>	<b>Inventario de Producción en proceso</b>			<b>2,566.56</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	2,566.56		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 2,566.56</b>	<b>\$ 2,566.56</b>

Mes de agosto 2018

Unidades Producidas		Unidades dañadas		Uds buenas	Costo U.P	Costos normales	Costos Anormales	Costos buenas
Tipos de vitolas	Uds de puros	Normales (8%)	Anormales (2%)					
Nicaragua 3000	57,609.00	4,609	1,152	51,848.10	1.19	5,470.55	1,367.64	61,543.69

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>2,995.67</b>	
120600-01	Unidades dañadas	2,995.67		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>2,995.67</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	2,995.67		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 2,995.67</b>	<b>\$ 2,995.67</b>

Mes de septiembre 2018

Unidades Producidas		Unidades dañadas		Uds buenas	Costo U.P	Costos normales	Costos Anormales	Costos buenas
Tipos de vitolas	Uds de puros	Normales (8%)	Anormales (2%)					
Nicaragua 3000	63,972.00	5,118	1,279	57,574.80	1.19	6,074.78	1,518.70	68,341.29

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>3,326.54</b>	
120600-01	Unidades dañadas	3,326.54		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>3,326.54</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	3,326.54		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 3,326.54</b>	<b>\$ 3,326.54</b>

Mes de octubre 2018

Unidades Producidas		Unidades dañadas		Uds buenas	Costo U.P	Costos normales	Costos Anormales	Costos buenas
Tipos de vitolas	Uds de puros	Normales (8%)	Anormales (2%)					
Nicaragua 3000	76,920.00	6,154	1,538	69,228.00	1.19	7,304.32	1,826.08	82,173.64

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>3,999.84</b>	
120600-01	Unidades dañadas	3,999.84		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>3,999.84</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	3,999.84		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 3,999.84</b>	<b>\$ 3,999.84</b>

Mes de noviembre 2018

Unidades Producidas		Unidades dañadas		Uds buenas	Costo U.P	Costos normales	Costos Anormales	Costos buenas
Tipos de vitolas	Uds de puros	Normales (8%)	Anormales (2%)					
Nicaragua 3000	77,369.00	6,190	1,547	69,632.10	1.19	7,346.96	1,836.74	82,653.30

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>4,023.19</b>	
120600-01	Unidades dañadas	4,023.19		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>4,023.19</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	4,023.19		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 4,023.19</b>	<b>\$ 4,023.19</b>

Mes de diciembre 2018

Unidades Producidas		Unidades dañadas		Uds buenas	Costo U.P	Costos normales	Costos Anormales	Costos buenas
Tipos de vitolas	Uds de puros	Normales (8%)	Anormales (2%)					
Nicaragua 3000	101,428.00	8,114	2,029	91,285.20	1.19	9,631.60	2,407.90	108,355.53

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>5,274.26</b>	
120600-01	Unidades dañadas	5,274.26		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>5,274.26</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	5,274.26		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 5,274.26</b>	<b>\$ 5,274.26</b>

En cuanto al deterioro anormal el costo total de las unidades dañadas anormales debe ser deducido de las cuentas de inventario de trabajo en proceso de la orden de trabajo y cualquier valor de salvamento se registra en la cuenta de inventario de artículos dañados; la diferencia entre el costo total de deterioro anormal y el valor de salvamento se carga a la cuenta de deterioro anormal. Esta cuenta aparecerá en el estado de ingresos como un costo del período. Es importante mencionar que costo unitario de las unidades buenas no se afecta por esta técnica.

Mes de julio 2018

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>641.64</b>	
120600-01	Unidades dañadas	641.64		
<b>519255</b>	<b>Pérdida por unidades dañadas</b>		<b>530.09</b>	
519255-01	Perdida por deterioro anormal	530.09		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>1,171.74</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	1,171.74		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 1,171.74</b>	<b>\$ 1,171.74</b>

Mes de agosto 2018

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>748.92</b>	
120600-01	Unidades dañadas	748.92		
<b>519255</b>	<b>Pérdida por unidades dañadas</b>		<b>618.72</b>	
519255-01	Perdida por deterioro anormal	618.72		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>1,367.64</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	1,367.64		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 1,367.64</b>	<b>\$ 1,367.64</b>

Mes de septiembre 2018

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>831.64</b>	
120600-01	Unidades dañadas	831.64		
<b>519255</b>	<b>Pérdida por unidades dañadas</b>		<b>687.06</b>	
519255-01	Perdida por deterioro anormal	687.06		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>1,518.70</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	1,518.70		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 1,518.70</b>	<b>\$ 1,518.70</b>

Mes de octubre 2018

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>999.96</b>	
120600-01	Unidades dañadas	999.96		
<b>519255</b>	<b>Pérdida por unidades dañadas</b>		<b>826.12</b>	
519255-01	Perdida por deterioro anormal	826.12		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>1,826.08</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	1,826.08		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 1,826.08</b>	<b>\$ 1,826.08</b>

Mes de noviembre 2018

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>1,005.80</b>	
120600-01	Unidades dañadas	1,005.80		
<b>519255</b>	<b>Pérdida por unidades dañadas</b>		<b>830.94</b>	
519255-01	Perdida por deterioro anormal	830.94		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>1,836.74</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	1,836.74		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 1,836.74</b>	<b>\$ 1,836.74</b>

Mes de diciembre 2018

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120600</b>	<b>Inventario de unidades dañadas</b>		<b>1,318.56</b>	
120600-01	Unidades dañadas	1,318.56		
<b>519255</b>	<b>Pérdida por unidades dañadas</b>		<b>1,089.34</b>	
519255-01	Perdida por deterioro anormal	1,089.34		
<b>120300</b>	<b>Producción en proceso</b>			<b>2,407.90</b>
120300-01	Orden de producción N° 1	2,407.90		
<b>Sumas iguales</b>			<b>\$ 2,407.90</b>	<b>\$ 2,407.90</b>

A continuación se muestra una gráfica con el comportamiento mensual de las pérdidas por deterioro anormal, en él se reflejan los resultados del supuesto de unidades dañadas anormales, donde se determina que en el mes de diciembre por poseer mayor producción se tienen mayores pérdidas por deterioro anormal. Sin embargo estas pérdidas no siempre dependerán del nivel de producción, también influyen otros factores como lo es la calidad de materia prima, mano de obra, entre otros.

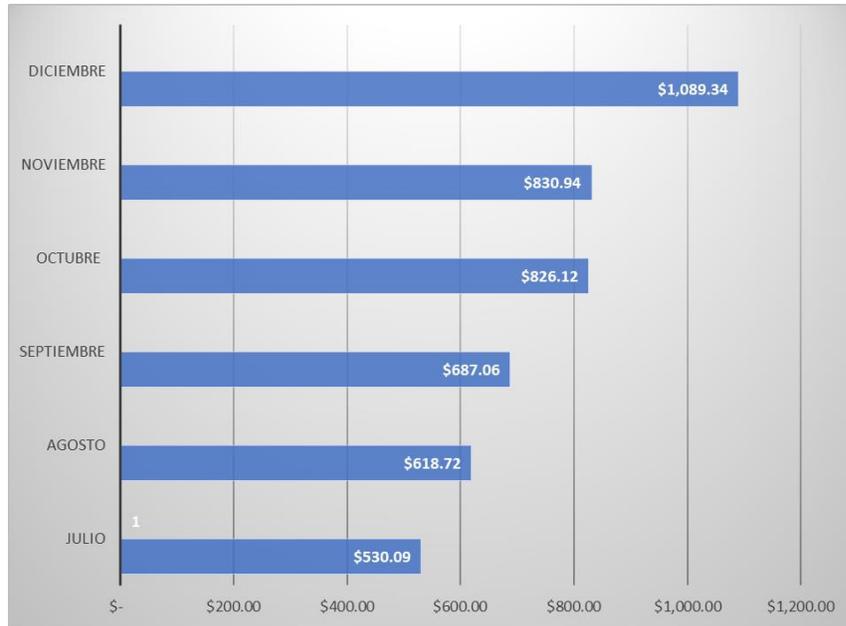


Ilustración 14: Grafica del comportamiento mensual de pérdidas por deterioro anormal.

Fuente: Elaboración propia.

En lo que respecta al material de desperdicio su enfoque es similar a las clasificaciones anteriormente analizadas, es decir, se subclasifican en normales y anormales.

(Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) Propone la siguiente forma de contabilizar los desperdicios: asignar el costo de disponer materiales de desperdicio a todos los trabajos (incluido en la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación) o a órdenes específicas (no incluido en la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación). Siendo este último el que recomendamos.

A continuación presentamos la forma de contabilización bajo este método.

#### Desperdicios asignados (aplicados) a órdenes de trabajo específicas:

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120300</b>	<b>Inventario de Producción en proceso</b>		<b>x</b>	
120300-01	Orden de producción N° 1	x		
<b>200000</b>	<b>Cuentas nacionales por pagar</b>			<b>x</b>
<b>Sumas iguales</b>			<b>x</b>	<b>x</b>

(Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) Indica que los desperdicios que exceden el nivel normal (basado en experiencia pasada o especificaciones de ingeniería) indican ineficiencia en alguna parte del proceso de producción y ello sugiere a la administración adelantar una acción correctiva.

Referente a las unidades defectuosas (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) enfoca teórica y metodológicamente la producción defectuosa de la misma forma que la dañada. Por ello, propone la misma clasificación con la utilización del sistema de costos por órdenes de producción.

Para las unidades defectuosas normales:

Del mismo modo que las unidades dañadas la contabilización de unidades defectuosas puede hacerse asignada a todas las órdenes de producción o a una orden específica, siendo esta última la que mejor se adaptaría a la forma de operar de la empresa.

En este método **Asignados (aplicados) a órdenes específicas** los costos de reproceso son ignorados en el cálculo de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación que se aplicará a órdenes específicas; cuando los costos de reproceso son necesarios, el inventario de trabajo en proceso para la orden específica se carga.

En seguida se muestra un ejemplo de la contabilización de unidades defectuosas normales asignadas a una orden específica:

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>120300</b>	<b>Inventario de Producción en proceso</b>		<b>x</b>	
120300-01	Orden de producción N° 1	x		
<b>120300-01-01</b>	<b>Materiales directos</b>			<b>x</b>
<b>120300-01-02</b>	<b>Mano de obra directa</b>			<b>x</b>
<b>120300-01-03</b>	<b>Costos indirectos de fabricación</b>			<b>x</b>
<b>Sumas iguales</b>			<b>x</b>	<b>x</b>

Por su parte, en relación con las unidades defectuosas anormales señala lo siguiente:

Unidades defectuosas anormales. El número de unidades defectuosas que excede lo que es considerado normal en una operación productiva eficiente constituye las unidades defectuosas anormales. El costo total de reprocesar unidades defectuosas anormales debería ser cargado a una cuenta de Pérdida por unidades defectuosas anormales en vez de la cuenta de Inventario de trabajo en proceso porque es el resultado de operaciones ineficientes; no debería ser parte del costo del producto. El costo de reprocesar unidades defectuosas anormales debería presentarse en el estado de ingreso como un costo del período.

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
<b>519260-01</b>	<b>Pérdida por unidades defectuosas anormales</b>		<b>x</b>	
120300-01	Orden de producción N° 1	x		
<b>120300-01-01</b>	<b>Materiales directos</b>			<b>x</b>
<b>120300-01-02</b>	<b>Mano de obra directa</b>			<b>x</b>
<b>120300-01-03</b>	<b>Costos indirectos de fabricación</b>			<b>x</b>
<b>Sumas iguales</b>			<b>x</b>	<b>x</b>

En lo que respecta al material de desecho los criterios de (Polimeni, Fabozzi, Adelberg, & Kole, 1994) afirman que existe un índice normal de producción de desechos pero cuando la cantidad de desechos producidos excede a lo normal puede ser una indicación de alguna ineficiencia. Por ello debería prepararse una tasa predeterminada para los desechos, como una guía de comparación que realmente se producen. Si se originan variaciones considerables, la gerencia debe encontrar la razón y corregir el problema.

Siguiendo el mismo método propuesto, los materiales de desecho se contabilizan de la siguiente manera:

**Asignados (aplicados) a trabajos específicos.** En este los estimativos por la venta de desechos no se consideran en el cálculo de tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación. El asiento para registrar la venta de desechos reduciría el inventario de trabajo en proceso del trabajo específico donde se originó el desecho.

A continuación se muestra la modificación del asiento presentado en la página 102, el cual es la captura de pantalla del registro contable de una venta de picadura realizada por la empresa.

Código	Descripción	Parcial	Debe	Haber
110000	Cuentas nacionales por cobrar		C\$ 884,714.23	
120300	Inventario de Producción en proceso			C\$884,714.23
120300-01	Orden de producción N° 1	884,714.23		
<b>Sumas iguales</b>			<b>C\$ 884,714.23</b>	<b>C\$884,714.23</b>

Según la teoría no se hace ningún asiento en los libros cuando los desechos se devuelven al inventario de materiales, sólo se elabora un apunte refiriéndose al tipo y cantidad del material devuelto. Solamente cuando el valor de los desechos es relevante y cuando transcurre un tiempo significativo antes de que los desechos se puedan vender, se hace una asignación de valor de inventario.

Cabe mencionar que en lo que respecta a las unidades defectuosas, en la empresa no llevan el control adecuado de los costos de materiales, mano de obra y cif incurridos para mejorarlas, de igual manera sucede con el material de desecho y desperdicio, donde no se realiza el debido control de la cantidad de estos que surge mensualmente; por dicha razón los registros contables presentados no pudieron elaborarse con montos que hubiese sido lo más conveniente, pero se deja planteado el ejemplo de los asientos correspondientes usando las cuentas de las empresa y las cuenta presentadas en el catálogo de cuentas que se propone al final de la investigación y que se considera ayudara a una mejor acumulación de los costos.

#### 6.4. Acciones de mejora

En esta etapa ya se han estudiado los tres primeros objetivos, se describió el proceso productivo llevado a cabo en Tabacalera Oliva de Estelí desde la adquisición de la materia prima hasta la obtención del producto final (puros), luego se identificó el proceso de distribución

y clasificación de los costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y material de desperdicio para poder así analizar el proceso contable que se les da a estas unidades.

Después de esto se logró tener una visión más amplia del entorno de la empresa y su manera de operar, por lo cual se presentan algunas propuestas de mejora que se consideran ayudaran a tener un mejor control de este tipo de producción y por ende un cálculo más preciso del costo del producto final.

Las propuestas de mejora son las siguientes:

- **Agregar al catálogo una cuenta de costos indirectos de fabricación.**

Aunque aparentemente los CIF no representen una cantidad significativa en comparación a los costos directos, estos cuentan en el costo del producto terminado, al no ser contabilizados de la forma correcta el costo unitario presentaría diferencias en comparación al método que se está implementando, pues estos se contabilizan como gastos, por ende no son recuperables para la empresa.

### **Estrategia**

Agregar una cuenta de CIF al catálogo, de esta forma poder determinar con exactitud los costos indirectos de fabricación que se generan en la producción de puros. (Ver anexo N° 4) donde se muestra la propuesta del catálogo de cuentas.

### **Objetivo**

Al hacer una separación de los costos indirectos de fabricación e incluirlos en el costo unitario se espera obtener costos del producto final más precisos.

### **Resultado**

Adecuada contabilización de los costos incurridos en la producción de puros.

- **Hacer una separación entre unidades dañadas y defectuosas normales y anormales.**

Si bien, en la entidad cuentan con un promedio básico de unidades dañadas y defectuosas del 6 a 8% del total de producción, si se genera más del promedio esperado los responsables de producción toman las medidas necesarias para mejorar la situación, pero esto no quiere decir que las unidades buenas dejen de asumir los costos de las unidades dañadas y defectuosas que sobrepasen el límite, pues estos costos no son considerados relevantes para la empresa, no obstante, en algún periodo pueden haber costos mayores sin ser detectados, viéndose afectado de esta forma la utilidad obtenida, es por ello que debe haber un control entre lo que se considera normal y anormal.

## **Estrategia**

Agregar al catálogo de cuentas las cuentas de pérdida por deterioro anormal y pérdida por unidades defectuosas anormales y usarlas para su contabilización. (Ver anexo N° 4) donde se muestra la propuesta del catálogo de cuentas.

## **Objetivo**

Tener una precisión del costo unitario de los puros, tomando en cuenta la pérdida anormal de los puros dañados y defectuosos, de esta forma no se estaría afectando el costo de las unidades buenas, pues no asumirían el costo de las unidades dañadas anormales que surjan en el proceso.

## **Resultado**

Obtener costos de venta más precisos y mayores utilidades.

- **Hacer una estimación entre el volumen de material de desecho y desperdicio normal y anormal.**

Al igual que con las unidades, en el material no se hace un estimado entre normal y anormal lo que provoca que existan ingresos y egresos que no son registrados de forma correcta. En la empresa debe haber una separación de estos factores; aunque el material de desperdicio es controlado por la ley esto no significa que no haya un volumen mayor en ciertos períodos e impliquen mayores gastos en los mismos; el material de desecho es aquello que resulta de la producción aunque no se puedan vender como producto principal, en sí su venta es a un valor mínimo, sin embargo esta debe controlarse para tener en cuenta cuanto es lo que resulta de la producción y qué se considera como beneficio y/o ganancia.

## **Estrategia**

Contabilizar el material de desecho y desperdicio.

## **Objetivo**

Controlar los gastos e ingresos que resultan de estos factores.

## **Resultados**

Percibir los beneficios y/o perjuicios que pueden producir estos materiales.

- **Determinar los costos adicionales incurridos en la mejora de unidades defectuosas**

Los trabajadores por producción son remunerados de acuerdo a las unidades buenas que producen, y las unidades defectuosas son pagadas a un menor costo, por lo que estas se venden a un precio más bajo, o de segunda calidad; sin embargo, con ellas incurre un costo

extra del material que no es tomado en cuenta. Por ello es recomendable tomar en cuenta los costos de material extra que incurren en la reparación de estas unidades.

### **Estrategia**

Contabilizar el costo de mano de obra, materiales y cif para la reparación de unidades defectuosas.

### **Objetivo**

Agregar el costo extra que incurre en la reparación de dichas unidades.

### **Resultados**

Obtener costos más precisos.

- **Mejorar los formatos de producción existentes y agregar formatos nuevos donde se pueda llevar un mejor control de la producción y el consumo de materiales.**

### **Estrategia**

Modificar los formatos de producción donde se vea reflejado el número de orden, la producción total por mes y las unidades que resultan defectuosas y dañadas, crear formatos para el control de puros defectuosos en el cual se vaya anotando diariamente la cantidad que surge de estos, así mismo agregar formatos para el control del consumo y venta de materiales. (Ver anexo 5)

### **Objetivo:**

Llevar un mejor control de la producción y el consumo de materiales.

### **Resultados:**

Obtener datos precisos y actualizados.

- **Adoptar el método de contabilización de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio, siendo este: Asignados (aplicados) a órdenes de trabajo específicas.**

### **Estrategia**

Adoptar el método Asignados (aplicados) a órdenes de trabajo específicas que permita la adecuada contabilización y un mayor control de los costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio que resulta del proceso productivo en la empresa.



### **Objetivo**

Lograr un adecuado tratamiento contable a las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio.

### **Resultado**

Correcta acumulación de los costos, gastos e ingresos generados por este tipo de producción.

## 7. Conclusiones.

A continuación se presentan las conclusiones obtenidas una vez analizados los resultados de esta investigación.

1. La empresa Tabacalera Olivas de Estelí, S.A, inicia su proceso productivo con la adquisición de materia prima y material, revisión de las especificaciones, fermentación del tabaco, separación y selección de la hoja de tabaco, preparación de la materia prima, transformación de la materia prima en el área de bonchado y rolado, control de calidad, control de temperatura y humedad, empaque. La entrega de materiales se realiza de acuerdo a lo especificado en la solicitud que envía cada área, los colaboradores controlan su producción diaria a través de las tarjetas de producción cabe mencionar que la unidades defectuosas se devuelven para realizarles un procesamiento adicional y las unidades que no pueden rehacerse se retiran, por ende no son anotados como parte de la producción de los trabajadores. El revisador lleva un control del total de las unidades buenas, unidades defectuosas (rehechos) y unidades dañadas, esta información es trasladada al área de inventario para la realización de un consolidado.
2. La producción en Tabacalera Olivas de Estelí, S.A se realiza de acuerdo a los pedidos de los clientes, por lo tanto el sistema de acumulación de costos que implementa la empresa es por órdenes de producción, siendo este el más adecuado ya que permite la acumulación de los tres elementos básicos del costo (materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) de acuerdo con los números asignados a las órdenes de trabajo. Sin embargo, este sistema posee algunas debilidades tales como:
  - La clasificación de los materiales no es la adecuada debido a que en el catálogo de cuentas solo se presenta el inventario de materia prima e inventario de materiales auxiliares, es decir que no se clasifican por área o tipos de materiales.
  - En la empresa los costos adicionales incurridos en el área de compra de los materiales, como son: los fletes de importación, el transporte de los materiales y los trámites realizados por Aconic, se contabilizan directamente en los gastos. Por lo tanto, esto afecta la determinación de los costos de producción.
  - En Tabacalera Olivas de Estelí, S. no se contabilización los costos de los materiales utilizados en las unidades que resultan dañadas y en las defectuosas, así como los materiales de desecho y el material desperdicio originados durante el proceso productivo. Debido a que el costo de estos es absorbido por las unidades buenas y por ende cuando se genera la venta de los puros son registrados sin ningún costo, esto hace que su valor represente una ganancia del 100%.
  - Las obligaciones legales generadas por el salario básico de los trabajadores de producción: (séptimo día, prestaciones sociales, subsidios, feriados, bonos) y aportes al estado: (INATEC, INSS patronal, vacaciones, aguinaldo e indemnización) son asignados a los costos de mano de obra directa, sin embargo la teoría específica que estas obligaciones deben de clasificarse dentro de los costos indirectos de

- fabricación debido a que, a la mano de obra directa solamente le corresponde el costo por las horas realmente trabajadas o unidades elaboradas.
- La empresa no registra el costo de la mano de obra en que se incurre para mejorar los puros que no pasan el control de calidad ya que a los boncheros y roleras solo se les paga los puros buenos y el costo de la reelaboración o mejora de los puros defectuosos es absorbido en su totalidad por la producción de primera calidad.
  - En la empresa no se realiza el prorrateo de los costos indirectos de fabricación ya que solo se registran los costos de la materia prima directa, materiales directos y mano de obra directa del área de producción, y los costos indirectos de fabricación son contabilizados directamente en la cuenta de gastos operativos, es decir que en el catálogo no existe una cuenta de CIF.
3. En la empresa, existe un porcentaje permitido de unidades dañadas y defectuosas que esta entre un 6 a 8 %. Cuando este porcentaje se sobrepasa, se determina la causa del incremento de daño y defecto en las unidades, por lo tanto se toman las medidas adecuadas para solucionarlo. Por otra parte para la producción del material de desecho y desperdicio no existe un porcentaje máximo establecido, es por esto que la contabilización de las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio presenta algunas debilidades tales como:
- No existe una clasificación entre unidades dañadas normales y unidades dañadas anormales para ellos solo existen unidades dañadas y defectuosas por lo tanto se está contabilizando las unidades anormales como costo del producto y no como costos del período
  - El material de desecho que se produce en la empresa es poco, sin embargo los ingresos percibidos por la venta de este se contabiliza directamente a otros ingresos.
  - En la empresa consideran que no surge material de desperdicio, sin embargo la vena que surge en el proceso de separación de bandas de la hoja de tabaco es un material que no se puede reutilizar ni vender por lo tanto se debe incurrir en gastos para la eliminación de este material.
4. Los costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio que se obtiene en el proceso productivo no se contabilizan adecuadamente debido a que los tres elementos del costo (materia prima directa, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) no se asignan totalmente como parte de los costos de producción, los costos adicionales generados en el proceso de adquisición de materiales (fletes de importación, el transporte de los materiales y los trámites realizados por Aconic) se contabilizan directamente al gasto. Además los costos incurridos en la producción de unidades dañadas y defectuosas son asumidos por las unidades buenas y los ingresos percibidos por la venta de material de desecho se registran directamente a otros ingresos. Esto conlleva a que los costos no se estén calculando sobre una base real y por lo tanto el costo unitario resultante no es 100% exacto.

## 8. Recomendaciones

A continuación se detallan una serie de recomendaciones que tienen como propósito ayudar a que se mejore la forma de contabilización de las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio; dichas recomendaciones están basadas en las debilidades encontradas en la empresa objeto de estudio.

- Tomar en cuenta las propuestas de mejora planteadas para distribuir, clasificar y contabilizar los costos por las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio.
- Agregar la cuenta de costos indirectos de fabricación al catálogo de cuentas para no tener que mandar todos los costos indirectos al gasto directamente y de esta manera realizar una mejor asignación de costos.
- Establecer políticas para el control y tratamiento contable de la producción dañada, defectuosa y los materiales de desecho y desperdicio.
- Fijar un porcentaje permitido para las unidades dañadas y defectuosas, así como para el material tanto de desecho como de desperdicio.
- Inventariar las unidades dañadas y defectuosas y determinar los costos incurridos en estas, como: mano de obra, materiales y costos indirectos de fabricación.
- Supervisar adecuadamente el uso y manejo del material para evitar su derroche.
- Elegir el método más adecuado para la contabilización de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio que permita realizar un mejor tratamiento contable, distribuir adecuadamente los costos y determinar el precio del producto con datos más precisos.
- Asegurar que las bodegas de materiales y de producción cuenten con las condiciones adecuadas y minimicen el riesgo de daños.
- Incluir en el costo de los materiales todos los gastos adicionales incurridos (transporte, flete de importación, trámites de Aconic) lo cual permita una correcta asignación de costos.

## 9. Bibliografía

- Cornejo, G. P. (2012). *Proceso Contable*. Obtenido de [http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico\\_administrativo/Proceso\\_contable.pdf](http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico_administrativo/Proceso_contable.pdf)
- El Nuevo Diario. (13 de 03 de 2018). Obtenido de <https://www.elnuevodiario.com.ni/economia/458286-industria-tabaco-nicaragua-espera-crecer-6-plantac/>
- El Nuevo Diario. (09 de 01 de 2018). Obtenido de <https://www.elnuevodiario.com.ni/economia/452117-exportaciones-tabacaleras-ascenderan-us-230-millon/>
- Emprendedor., I. N. (2011.). *Guías Empresariales* . Obtenido de <http://www.contactopyme.gob.mx/guiasempresariales/guias.asp?s=14&guia=42&giro=1&ins=861>
- Gerardo Guajardo Cantú, N. E. (2008). Contabilidad Financiera. En N. E. Gerardo Guajardo Cantú, *Contabilidad Financiera*. (págs. 74-75). México: McGRAW-HILL/INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.
- Hornngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial*. México: PEARSON EDUCACIÓN .
- Inventario, R. d. (8 de febrero de 2019). Resp. (I. V. Reyes, Entrevistador)
- Neiza, K. (16 de Abril de 2014). *Productos dañados Normales y Anormales*. Obtenido de [https://prezi.com/skto\\_ododbev/productos-danados-normales-y-anormales/](https://prezi.com/skto_ododbev/productos-danados-normales-y-anormales/)
- Pérez, A. B. (31 de 01 de 2017). *Enciclopedia Financiera*. Obtenido de <https://www.encyclopediainanciera.com/definicion-metodo-analitico.html>
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., Adelberg, A. H., & Kole, M. A. (1994). *Contabilidad de costos*. Colombia: Marta Edna Suárez R.
- Rosario Domínguez Larrinaga, Y. M. (2011). *Cuba Tabaco*. Obtenido de <http://www.actaf.co.cu/revistas/tabaco/12-1/articulos/art-9.pdf>
- Saveedra, G. G. (2003). Contabilidad general. En G. G. Saveedra, *Contabilidad general*. (págs. 40-49).
- Siigo., C. d. (Enero. de 2018). *Siigo*. Obtenido de <https://www.siigo.com/blog/contador/que-son-los-gastos-en-contabilidad/>

## 10. ANEXOS

### Anexo N° 1: Tarjeta de control de producción

**Tabacalera Oliva de Estelí, S. A.**

CODIGO:  NOMBRE: \_\_\_\_\_ PERIODO DEL \_\_\_\_\_

CONTROL DE PRODUCCION (BONCHERO)	MEDIDA											TOTAL	DEFECTUOSO		OBSERVACIONES
													VIT	CANT.	
L															
M															
M															
J															
V															
S															
D															
TOTAL															
TOTAL C\$															

### Anexo N° 2: Costos Unitarios calculados en el mes de julio 2014

Tipos de vitolas	Costo Unitario de Producción \$
Nub	0.8254
Flor de Oliva	1.0176
Series	1.1619
Cain	1.031
<b>Nicaragua 3000</b>	<b>1.187</b>
Melanio	1.1521
Padilla	1.1857
Conerico Oliva	1.1096
Nub TB2	1.1065
Flor de Oliva TB2	1.0253
WL Conneticut	0.9319

### Anexo N° 3: Producción de la línea de puros Nicaragua 300

MEDIDA	CLASE	TOTAL
5 X 54	NICARAGUA 3000	16,750
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 ROBUSTO	6,860
6 X 60	NICARAGUA 3000	11,697
7 X 52	NICARAGUA 3000	8,567
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 TORPEDO	5,483
<b>Total Julio</b>		<b>49,357</b>
5 X 54	NICARAGUA 3000	16750
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 ROBUSTO	5805
6 X 60	NICARAGUA 3000	17669
7 X 52	NICARAGUA 3000	14566
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 TORPEDO	2819
<b>Total Agosto</b>		<b>57,609</b>
5 X 54	NICARAGUA 3000	16,750
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 ROBUSTO	5,805
6 X 60	NICARAGUA 3000	20,033
7 X 52	NICARAGUA 3000	18,565
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 TORPEDO	2,819
<b>Total Septiembre</b>		<b>63,972</b>
5 X 54	NICARAGUA 3000	16,750
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 ROBUSTO	5,805
6 X 60	NICARAGUA 3000	20,033
7 X 52	NICARAGUA 3000	18,565
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 TORPEDO	15,767
<b>Total de Octubre</b>		<b>76,920</b>
5 X 54	NICARAGUA 3000	16,750
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 ROBUSTO	2,050
6 X 60	NICARAGUA 3000	29,229
7 X 52	NICARAGUA 3000	15,330
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 TORPEDO	14,010
<b>Total de Noviembre</b>		<b>77,369</b>
5 X 54	NICARAGUA 3000	16,661
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 ROBUSTO	6,588
6 X 60	NICARAGUA 3000	31,709
7 X 52	NICARAGUA 3000	18,026
5 1/2 X 54	NICARAGUA 3000 TORPEDO	28,444.00
<b>Total de Diciembre</b>		<b>101,428</b>

## **Anexo N° 4: Propuesta de catálogo de cuentas para inventario.**

### **120000 Inventario**

#### **120100 Inventario de materia prima**

##### **120100-01 Nacionales**

1201100-01-01 Tabaco en rama para tripa

120100-01-02 Tabaco despalillado para tripa

##### **120100-02 Importadas**

120100-02-01 Tabaco en rama para capa

120100-02-02 Tabaco despalillado para capa

120100-10 Transferencia a producción en proceso

#### **120200 Inventario de materiales de empaque**

120200-01 Nacionales

120200-02 Importados

120200-10 Transferencia a producción en proceso

#### **120300 Inventario de Producción en proceso**

##### **120300-01 Orden de producción N° 1**

120300-01-01 Materiales directos

120300-01-02 Mano de obra directa

120300-01-03 Costos indirectos de fabricación

##### **120300-02 Orden de producción N° 2**

120300-02-01 Materiales directos

120300-02-02 Mano de obra directa

120300-02-03 Costos indirectos de fabricación

##### **120300-03 Orden de producción N° 3**

120300-03-01 Materiales directos

120300-03-02 Mano de obra directa

120300-03-03 Costos indirectos de fabricación

**120400 Productos terminados**

120400-01 Puros procesado

120400-01-01 Orden de producción N° 1

120400-01-02 Orden de producción N° 2

120400-01-02 Orden de producción N° 3

120400-02 Puros empacados

120400-02-01 Orden de producción N° 1

120400-02-02 Orden de producción N° 2

120400-02-02 Orden de producción N° 3

**120600 Inventario de unidades dañadas**

120600-01 Unidades dañadas

**519255 Pérdida por unidades dañadas**

519255-01 Perdida por deterioro anormal

**519260 Pérdida por unidades defectuosas**

519260-01 Perdida por unidades defectuosas anormales



- **Formato para venta de material de desecho**

 <b>TABACALERA OLIVA DE ESTELI, S.A</b>						
<b>FECHA :</b>						
<b>DESTINO :</b>						
<b>CONCEPTO :</b>						
<b>ORDEN N° :</b>						
N°	Cantidad	Descripción	Tamaño	Peso Neto	Costo \$	Total \$

- **Formatos para consumo de materiales**

 <b>TABACALERA OLIVA DE ESTELI S.A</b> <b>TABOLISA</b> <b>CONSUMO DE CAPAS Y BANDAS PARA PRODUCCIÓN DE PUROS</b>											
CAPAS	BANDAS	PRODUCCIÓN	Capa Consumo	Capa Rezago Actual Fecha	Capa Rezago Anterior Fecha	BANDA Consumo	BANDA Rezago Actual Fecha	BANDA Rezago Anterior Fecha	CONSUMO LBS	SISTEMA	DIFERENCIA

 <b>TABACALERA OLIVA DE ESTELI S.A</b> <b>TABOLISA</b> <b>CONSUMO DE CAPAS Y BANDAS PARA PUROS REHECHOS</b>											
CAPAS	BANDAS	PRODUCCIÓN	Capa Consumo	Capa Rezago Actual Fecha	Capa Rezago Anterior Fecha	BANDA Consumo	BANDA Rezago Actual Fecha	BANDA Rezago Anterior Fecha	CONSUMO LBS	SISTEMA	DIFERENCIA

**Anexo N° 6: Guía de Observación**



**Facultad Regional Multidisciplinaria FAREM-Estelí.**

**Guía de observación.**

**Objetivo:** Observar las actividades que se realizan en las distintas etapas del proceso productivo y en la contabilización de los costos incurridos.

**Guía de observaciones**

N°	Actividades a observar	Cumplimiento			Observaciones
		Si	No	N/A	
1	<b>La revisión de materia prima y materiales se hace en base a:</b>				
	1) Cantidad solicitada.				
	2) Especificaciones solicitadas.				
2	<b>El control de calidad de los puros se realiza considerando los siguientes aspectos:</b>				
	1) Contextura.				
	2) Sabor.				
	3) Aroma.				
	4) Color.				
3	<b>Cuando empacan los puros les colocan materiales como:</b>				
	1) Anillos.				
	2) Etiquetas.				
	3) Celofán.				
	4) Cajas.				
4	<b>En las tarjetas de control producción se lleva un registro manual de:</b>				
	1) Unidades producidas buenas.				
	2) Unidades producidas defectuosas.				
	3) Unidades producidas dañadas.				

5	<b>Existe una clasificación entre:</b>				
	1) Unidades dañadas y defectuosas normales.				
	2) Unidades dañadas y defectuosas anormales.				
6	<b>Existe una clasificación entre:</b>				
	1) Material de desecho.				
	2) Material de desperdicio.				
7	<b>Contabilizan los costos incurridos en la producción de unidades dañadas y defectuosas.</b>				
8	<b>El sistema de acumulación de costos permite a la empresa contabilizar los tres elementos del costo:</b>				
	1) Mano de Obra Directa.				
	2) Materiales Directos.				
	3) Costos Indirectos de Fabricación.				
9	<b>La contabilización de los costos se realiza de acuerdo:</b>				
	1) El número de orden al que corresponden.				
	2) De manera general.				

**Anexo N° 7: Guía de Entrevista para la responsable de tour/responsable de producción.**



**Facultad Regional Multidisciplinaria FAREM-Estelí.**

**Entrevistador (a):** \_\_\_\_\_

**Entrevistado (a):** \_\_\_\_\_

**Fecha:** \_\_\_\_\_

**Objetivo:** Recopilar información sobre el proceso productivo de la empresa.

1. ¿Dónde obtienen la materia prima?
2. ¿Se revisan las especificaciones de la materia prima cuando entra a bodega?
3. ¿Se verifica la calidad?
4. ¿Cuáles son las etapas del proceso productivo en la empresa?
5. ¿Cuáles son las áreas y que proceso se realiza en cada una de ellas?
6. ¿Cuánto tiempo tarda la fermentación?
7. El lugar donde almacenan la materia prima dispone de:
  - Espacio adecuado
  - Humedad adecuada
  - Temperatura adecuada
8. ¿Cuál es la manera de utilización de las órdenes de producción y tarjetas de inventario para controlar el consumo de la materia prima?
9. ¿De qué manera utilizan las tarjetas de producción para controlar la cantidad de puros elaborados?

**Anexo N° 8: Guía de entrevista para el responsable de inventario.**



**Facultad Regional Multidisciplinaria FAREM-Estelí.**

**Entrevistador (a):** \_\_\_\_\_

**Entrevistado (a):** \_\_\_\_\_

**Fecha:** \_\_\_\_\_

**Objetivo:** Recopilar información sobre el control de las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio.

1. **¿Se generan unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio en la empresa?**
2. **¿Existe una clasificación entre unidades dañadas normales y anormales?**
3. **¿Cuál es la cantidad máxima de unidades dañadas que pueden surgir en la producción?**
4. **¿Qué puede ocasionar el deterioro en las unidades?**
5. **¿Qué hacen con las unidades dañadas?**
6. **¿Cuándo el deterioro es mayor al estimado que medidas se implementan?**
7. **¿Considera que puede haber ineficiencias en el proceso productivo?**
8. **¿Hasta qué grado de avance se pueden detectar los daños en las unidades?**
9. **¿Cree que los daños en las unidades pueden darse por mala calidad en la materia prima?**
10. **¿Existe una clasificación entre unidades defectuosas normales y anormales?**
11. **¿En qué área o departamento es posible detectar las unidades defectuosas?**

12. ¿Cuál es la cantidad máxima de unidades defectuosas que pueden surgir en la producción?
13. ¿Realizan un trabajo adicional a estas unidades o las venden como unidades defectuosas?
14. ¿Llevan un control de la cantidad que surge en cada periodo?
15. ¿Se dan unidades defectuosas en exceso? ¿Qué consecuencias con lleva si no se detectan estas unidades?
16. ¿Qué hacen con el material de desecho?
17. ¿Llevan un control de la cantidad que surge en cada orden de trabajo?
18. ¿Considera que puede darse el derroche de materiales?
19. ¿Cómo evitan que se produzca en exceso este tipo de material?
20. ¿Se lleva un control cuando venden estos materiales?
21. ¿Qué ministerio da la autorización para vender el material de desecho?
22. ¿Qué consecuencias puede conllevar si venden el material sin la correspondiente autorización?
23. ¿Qué medidas toman para evitar este tipo de producción?
24. ¿Surge material en el proceso productivo que no puede ser utilizado ni venderse?
25. ¿Se da una clasificación de material de desecho y desperdicio?
26. ¿Incurren en un costo adicional para deshacerse de este?
27. ¿Debe existir algún permiso para deshacerse del material de desperdicio?
28. ¿Quién inspecciona la cantidad de material que la empresa debe deshacerse?
29. ¿Qué debilidades se dan en el control de la producción de este material?

## Anexo N° 9: Guía de entrevista para la contadora general



### Facultad Regional Multidisciplinaria FAREM-Estelí.

#### Entrevista para el contador (a).

Entrevistador (a): \_\_\_\_\_

Entrevistado (a): \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_

**Objetivo:** Recopilar información sobre los registros contables del proceso productivo en la empresa.

1. ¿Cuál sistema de acumulación de costos implementa la empresa? ¿Y por qué?
2. ¿Qué método de valuación de inventario utiliza la empresa? ¿Y por qué?
3. ¿Qué consideran como costos directos e indirectos?
4. ¿Qué criterios toman en cuenta para clasificar el material en directo e indirecto?
5. ¿Cómo prorratan los costos indirectos de fabricación?
6. ¿Qué cuentas utilizan para el registro de los materiales directos e indirectos?
7. ¿Qué criterios se toman en cuenta para clasificar la mano de obra directa e indirecta?
8. ¿Qué cuentas utilizan para el registro de la mano de obra directa e indirecta?
9. ¿Explique la manera en que la empresa contabiliza el salario devengado, prestaciones sociales retenciones al empleado, feriados, subsidios, horas extras, INSS patronal e INATEC?
10. Referente a los costos indirectos de fabricación ¿La empresa utiliza CIF reales o predeterminados?
11. ¿Explique la manera en que realizan la acumulación y distribución de los costos durante el proceso productivo?

- 12. ¿La empresa determina las unidades equivalentes? ¿Por qué? Explique.**
- 13. ¿Existe una clasificación entre unidades dañadas normales y anormales?**
- 14. ¿Cuál es el tratamiento contable que se les da a las unidades dañadas, unidades defectuosas, material de desecho y desperdicio originado en el proceso productivo? ¿Y qué cuentas utilizan?**
- 15. ¿Se realiza un análisis de los ingresos versus costos para determinar la utilidad del producto?**
- 16. ¿Considera que el deterioro surge en todas las ordenes de trabajo o solamente en ordenes específicas?**
- 17. ¿En qué gastos o costos incurren para eliminar el material de desperdicio?**

## Anexo N° 10: Guía de Revisión documental



### Facultad Regional Multidisciplinaria FAREM-Estelí.

#### Guía para revisión documental.

**Objetivo:** Obtener información sobre el tratamiento contable y la clasificación de costos, gastos e ingresos generados por las unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio.

N°	Procedimiento	Cumplimiento			Observaciones
		Si	No	N/A	
1	Solicitar las tarjetas de control de producción para verificar si se lleva un control de las unidades buenas, defectuosas y dañadas.				
2	Solicitar las ordenes de producción y las tarjetas de inventario para constatar si controlan el consumo de las materias primas directas y materiales directos.				
3	Solicitar los consolidados mensuales de los puros producidos sean estos buenos, dañados y defectuosos para corroborar si se lleva un control de esta producción.				
4	Requerir solicitudes de materiales para verificar si se lleva un control del consumo de materiales de acuerdo a cada orden y área de producción.				
5	Solicitar la información de la determinación del costo de mano de obra directa e indirecta con el fin de cotejar la contabilización de esta.				

6	Solicitar los estados financieros correspondientes al año 2018 para verificar si los registros estan siendo presentados adecuadamente en cuanto a:				
	1)Materia prima.				
	2)Materiales directos e indirectos.				
	3) Salario devengado, prestaciones sociales, subsidios, feriados, horas extras, INSS laboral, retenciones, INSS patronal e INATEC de los <u>trabajadores directos e indirectos.</u>				
	4) Costos adicionales incurridos en las compras de las materias primas directa y materiales indirectos.				
7	Solicitar el catálogo de cuentas para verificar si se encuentran reflejadas todas las cuentas necesarias para la contabilización de unidades dañadas, defectuosas, material de desecho y desperdicio.				

**Anexo N° 11: Propuesta de mejora del logotipo de la empresa**

