

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO PARA SERVICIOS  
PROFESIONALES DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA”**

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

**HÉCTOR ALFONSO PINEDA**

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

**LICENCIADO**

GUATEMALA, NOVIEMBRE 2008

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

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero:	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal Segundo:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal Tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto:	S.B. Roselyn Janette Salgado Ico
Vocal Quinto:	P.C. José Abraham González Lemus

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

Contabilidad	Lic. Guillermo Javier Cuyún González
Matemática-Estadística	Lic. Edwin Eduardo Andrade Juárez
Auditoría	Lic. Manuel Fernando MoralesGarcía

**PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente:	Lic. José Adan de León
Examinador:	Lic. Oscar Noé López Cordón
Examinador:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero

Guatemala, 13 febrero de 2008

**Lic. José Rolando Secaida Morales**  
Decano Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho

Señor Decano:

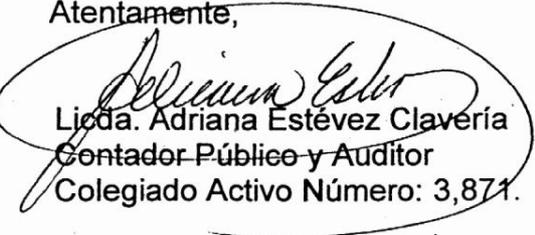
En atención a la designación emitida por su despacho de fecha veinte de (20) septiembre de dos mil seis, fui designado como asesor del trabajo de tesis denominado "**MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO PARA SERVICIOS PROFESIONALES DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA**" que debería desarrollar el señor **HÉCTOR ALFONSO PINEDA**, previo a su graduación como Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

En atención a la designación de que fui objeto, he asesorado al señor **HÉCTOR ALFONSO PINEDA**, en el desarrollo del trabajo mencionado y tengo mucho agrado en manifestar que el trabajo en cuestión llena a cabalidad los propósitos que, a mi juicio, debieran conformar los trabajos de tesis de graduación profesional.

Por lo razón expuesta, emito dictamen favorable, a efecto de que sea aceptado para su discusión en el examen privado de tesis.

Sin otro particular hago propicia la oportunidad para suscribirme del señor Decano con toda consideración y respeto.

Atentamente,



Licda. Adriana Estévez Clavería  
Contador Público y Auditor  
Colegiado Activo Número: 3,871.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

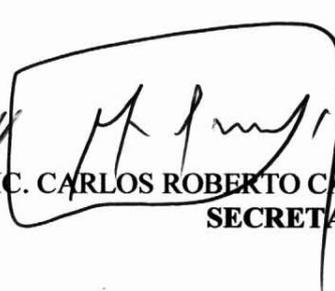
**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.  
GUATEMALA, VEINTICUATRO DE OCTUBRE DE DOS MIL OCHO.**

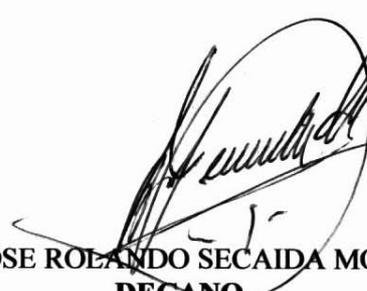
Con base al Punto SEXTO, inciso 6.8, subinciso 6.8.1 del Acta 25-2008 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 17 de octubre de 2008, se conoció el Acta AUDITORIA 159-2008 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha ocho de septiembre del año dos mil ocho y el trabajo de Tesis denominado **“METODO DE COSTEO POR ORDENES DE TRABAJO PARA SERVICIOS PROFESIONALES DE UNA FIRMA DE AUDITORIA”**, que para su graduación profesional presentó el estudiante **HECTOR ALFONSO PINEDA**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**



  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO

  
LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES  
DECANO



/Ingrid

  
REVISADO

## **DEDICATORIA**

**A DIOS por darme la vida y llenarme de bendiciones cada día.**

A mis padres: Alejandro Flores Carranza y  
Ada Magaly Pineda Pérez

Por ayudarme a cumplir mis metas, por la confianza que depositan en mi, el apoyo en cada momento y por todo el amor que me brindan.

A mis hermanos: Sandra Magaly y José Silverio  
Por el apoyo y muestra de amor que nos tenemos.

A mi novia: Annygret Mariam Evelyn Vásquez Montenegro

Porque su amor, presencia y dicha de tenerla llenan mi vida de fuerzas para seguir adelante.

A mis abuelitos, tíos, tías, primos, primas, amigos, compañeros y educadores.

**A la Gloriosa y Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, a la  
Facultad de Ciencias Económicas y especialmente a la Escuela de  
Auditoría.**

Por abrir sus puertas hacia el conocimiento y desarrollo.

## ÍNDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	
ASPECTOS GENERALES DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES	
Antecedentes históricos de la auditoría	1
Importancia de las firmas de auditoría en la economía de Guatemala	3
Aspectos legales	6
Leyes que regulan la profesión del Contador Público y Auditor en Guatemala	6
Aspectos legales que regulan la constitución y organización de una firma de auditoría	17
Estructura organizacional de una firma de auditoría	23
Firmas más grandes a nivel mundial	26
Proceso interno de la firma de auditoría	27
Generación de negocios	27
Ejecución de trabajo	29
Control de rentabilidad	30
Control de calidad	31
Servicios prestados por la firma de auditoría	32
Auditoría de estados financieros	32
Asesoría fiscal	33
Consultaría contable – financiera	34

Evaluación del desempeño en las firmas de auditoría	39
---	----

## CAPÍTULO II

### CONTABILIDAD DE COSTOS

Definición de costo	42
Definición de contabilidad de costos	43
Objetivos de la contabilidad de costos	44
Alcance de la contabilidad de costos	45
Diferencia entre la contabilidad de costos industriales y la contabilidad aplicada a empresas de servicios	46
Sistemas de costos	48
Sistema	48
Costos	48
Clasificación de sistemas de costos	49
Métodos de costos	53
Clasificación de métodos de costos	54
Técnicas de costos	55
Clasificación de técnicas de costos	55

## CAPÍTULO III

### COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO

3.1	Definición de costeo por órdenes de trabajo	58
3.2	Características y fines del costeo por órdenes de trabajo	59
3.2.1	Características del costeo por órdenes de trabajo	59
3.2.2	Fines del costeo por órdenes de trabajo	59

3.3	Ventajas y desventajas del costeo por órdenes de trabajo	60
3.3.1	Ventajas del costeo por órdenes de trabajo	60
3.3.2	Desventajas del costeo por órdenes de trabajo	61
3.4	Requisitos del costeo por órdenes de trabajo	61
3.5	Principios del costeo por órdenes de trabajo	62
3.6	Pasos a seguir en la aplicación del costeo por órdenes de trabajo	62
3.6.1	Costeo por órdenes de una auditoría, consultoría o asesoría	67
3.6.2	Método general de costeo por órdenes de una auditoría, consultoría o asesoría	68
3.6.3	Algunos formatos utilizados en el costeo	69
3.6.4	Costos del servicio y estados financieros	80

## CAPÍTULO IV

### APLICACIÓN PRÁCTICA DEL MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO PARA SERVICIOS PROFESIONALES DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA

4.1	Información de la empresa	84
	Actividad principal	84
4.2	Información para el desarrollo del caso práctico	85
4.3	Desarrollo del caso práctico	89
	<u>Paso 1:</u> Determinación de horas cargables ó facturables a clientes de todo el equipo profesional, así como el porcentaje de tiempo cargado a clientes.	90
	<u>Paso 2:</u> Determinación del costo mano de obra profesional directa	92
	<u>Paso 3:</u> Determinación del costo indirecto para cada hora	93

hombre ( <b><i>Overhead</i></b> )	
<u>Paso 4:</u> Hoja de costos de orden de trabajo (seguimiento de órdenes abiertas o iniciadas en el mes y su control)	94
<u>Paso 5:</u> Información desde el punto de vista fiscal (partidas de diario, balance de saldos, estado de resultados y balance general)	95
<u>Paso 6:</u> Información desde el punto de vista financiero (partidas de diario para llevar la contabilidad fiscal a financiera, balance de saldos, estado de resultados y balance general)	100
CONCLUSIONES	104
RECOMENDACIONES	106
ANEXOS	108
BIBLIOGRAFÍA	

## ÍNDICE DE FIGURAS

No.		PÁGINA
1.	Interés y utilidad de los estados financieros auditados, para diferentes personas u organismos	5
2.	Organigrama básico de una firma de Contadores Públicos y Auditores	29
3.	Organigrama del Departamento de Auditoría de una firma de Contadores Públicos y Auditores	30
4.	Proceso interno de la firma de auditoría	33
4.1	Proceso interno – Generación de negocios	34
4.2	Proceso interno – Ejecución de trabajo	35
4.3	Factores que impactan la rentabilidad	36
4.4	Proceso interno - control de calidad	37
5.	Cinco factores que impactan el desempeño de una firma de auditoría	46
6.	Diferencias entre empresas manufactureras, comercializadoras y de servicios	53
7.	Esquema de clasificación de sistemas de costos	56
8.	Modelo de sistemas de acumulación de costos en una firma de auditoría (empresa de servicio)	69
9.	Relación de acumulación, medición y distribución de costos en una firma de auditoría	70
10.	Formato reporte de tiempo por profesional	77
11.	Cantidad de horas estimadas que pueden ser cargadas o facturadas a clientes en el año 20XX	78
12.	Determinación del costo a asignar a cada hora de mano de obra profesional directa	79

13.	Determinación del costo indirecto ( <i>Overhead</i> ) a asignar a cada hora	81
14.	Informe plan de utilización de tiempo	82
15.	Hoja de costos de orden de trabajo	84
16.	Determinación del ingreso por tipo de servicio	86

## ÍNDICE DE CUADROS

No.	PÁGINA
los devengados por el equipo profesional	91
os y gastos indirectos	92
cios prestados a clientes	93
s cargables ó facturables a clientes de todo el equipo profesional	95
ne de utilización de tiempo de cada profesional	96
minación del costo a asignar a cada hora de Mano de Obra Profesional Directa	97
minación del costo indirecto (Overhead) a asignar a cada hora profesional	98
de costos de orden de trabajo	99
las de diario	100
ice de saldos (fiscal)	102
lo de resultados (fiscal)	103
ice General (fiscal)	104
las de diario para llevar la contabilidad fiscal a financiera	105
ice de saldos (financiero)	106
lo de resultados (financiero)	107
ice General (financiero)	108

## INTRODUCCIÓN

Las firmas de auditoría, se dedican a la prestación de diferentes tipos de servicios profesionales, encontrándose entre los más comunes la auditoría de estados financieros, asesoría fiscal y la asesoría contable – financiera. Para prestar los servicios profesionales, se hace necesario determinar los costos, el precio del servicio y el margen de rentabilidad de los mismos, para lo cual se presenta la tesis titulada, “MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO PARA SERVICIOS PROFESIONALES DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA”, en la cual se pone de manifiesto la descripción y aplicación de dicho método.

En el costeo por órdenes de trabajo de una firma de auditoría dedicada a la prestación de servicios profesionales, los dos elementos básicos del costo (Mano de obra directa profesional y Costos indirectos de servicios) se acumulan por cada trabajo, por lo tanto la aplicación de este método es apropiado cuando los servicios profesionales difieren en cuanto a requerimiento o especificaciones del cliente.

El método antes indicado, tiene como fin que los socios lleven un adecuado control de los costos incurridos en los servicios prestados a los clientes, es decir, los costos pueden relacionarse fácilmente a una propuesta de servicios debidamente aprobada por el cliente lo que en última instancia repercute en orden de trabajo. Además de llevar un adecuado control de los costos y el tiempo invertido en el trabajo, los socios podrán determinar en el futuro honorarios razonables en servicios de características similares, permitiendo así a la firma no quedar al margen de las demás empresas que se dedican a este tipo de actividad.

Cabe mencionar que éste documento, constituye también un material de estudio para los profesionales y estudiantes de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría. Esta tesis se compone de cuatro capítulos de la forma siguiente:

En el primer capítulo titulado, aspectos generales de una firma de auditoría dedicada a la prestación de servicios profesionales, se proporciona lo concerniente a los antecedentes históricos de la Contaduría Pública, el marco legal y fiscal, la estructura organizacional, tipos de servicios que presta y breve descripción del desempeño de la firma de auditoría.

En el segundo capítulo denominado, contabilidad de costos, se define el costo y la contabilidad de costos, se detallan los objetivos de la misma, el alcance de dicha contabilidad, se describe la diferencia entre la contabilidad de costos y la contabilidad aplicada a empresas de servicios, esquematizando los sistemas de costos, los métodos y las técnicas de costos.

En el tercer capítulo bajo el título de, costeo de órdenes de trabajo, se desarrolla en forma teórica el método por órdenes de trabajo, su definición, características, fines, ventajas y desventajas, requisitos, principios y pasos a seguir en la aplicación del método antes mencionado.

Por último en el capítulo cuarto, denominado aplicación práctica del método de costeo por órdenes de trabajo para servicios profesionales de una firma de auditoría, se muestra dicha aplicación de acuerdo a lo descrito en los capítulos anteriores.

El trabajo de tesis finaliza con las conclusiones, recomendaciones y bibliografía del estudio realizado.

## **CAPÍTULO I**

### **ASPECTOS GENERALES DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES**

#### **1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA AUDITORÍA**

“La auditoría o revisión de cuentas tiene algunos antecedentes muy remotos, como el caso descrito en un papiro de Zenón, donde refiere que en el año 254 (a.n.e) Apolonios, Ministro de Finanzas del rey Filadelfo, de la dinastía de los Ptolomeos de Egipto, contraído por haberse pagado de su caja siete talentos de plata sin su autorización, ordenó fuesen comprobadas las cuentas de Aristeos, uno de los tesoreros y las del mayordomo Artemidoro, esta orden la hizo extensiva a Zenón, administrador de todos sus intereses y jefe de contabilidad para que preparase sus cuentas para ser inspeccionadas por Pythen, banquero del Estado, a quien deberían entregar sus fondos que tuviesen en su poder y le serían devueltos más tarde.”(17:1)

En la Europa feudal esta profesión comenzó a precisarse más, llegando a identificarse las funciones con el cargo y así nació el auditor.

El nombre del auditor, debe su origen a la forma en que se recibían (oyéndolas) las liquidaciones de las cuentas.

“De esta época existen algunos antecedentes, principalmente en Inglaterra de los siglos XIII y XIV que permiten establecer las causas que dieron origen a esta profesión, principalmente las siguientes:

La necesidad de comprobar la honestidad de aquellos que administraban los bienes y dinero de otros. El deseo de los administradores de que su honradez quedase comprobada.

La falta de conocimientos en realidad, para rendir informes y cuentas de la gestión realizada.”(17:1)

A partir del siglo XVII, el feudalismo se debilitaba. Se desarrollaba la clase burguesa controlando la banca, el seguro, el tráfico marítimo, los mercados y la incipiente industria contraponiendo su poderío económico a la hegemonía feudal terminando por derrotar al feudalismo. Comienza así una era de gran desarrollo en las actividades comerciales e industriales.

Entre las nuevas actividades que surgen se encuentra la contabilidad pública. Según los antecedentes comúnmente aceptados por todos los tratistas de la contabilidad, George Watson fue el primer contador que ofreció al público sus servicios como auditor en el año 1645 en Escocia. Durante muchos años Watson desempeñó cargos de tesorero, cajero y contador del banco de Escocia. Es indudable que en el desarrollo de la contaduría pública en el mundo, principalmente en Inglaterra tuvieron gran importancia las convulsiones económicas y financieras experimentadas por la humanidad en el siglo XIX.

En el año 1799 existían varias firmas de contadores públicos ejerciendo en Inglaterra, lo que más tarde dio lugar a la creación de varias asociaciones de la nueva profesión, siendo la primera la formada en Escocia en el año 1854. En 1880 se organizó la de contadores certificados de Inglaterra y Gales. En 1885 se fundó la de contadores incorporados y auditores de Inglaterra. En 1896 se fundó la Asociación de Contadores Públicos de Estados Unidos.

En el año 1916 se inició la preparación de un programa mínimo de procedimientos a seguir en las auditorías, quedando establecidas las primeras reglas que rigieron la contaduría pública.

“De igual manera al desarrollo de las grandes empresas se desarrolló la contabilidad, haciéndose más profunda y analista, creando especialidades mecanizando los sistemas contables, facilitando a las auditorías mejorar los métodos y procedimientos, establecer reglas, principios, y mantener una constante superación para no estancarse.”(17:2)

## **1.2 IMPORTANCIA DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA EN LA ECONOMÍA DE GUATEMALA**

Las firmas de auditoría tienen como objetivo, apoyar a los miembros de las empresas en el desempeño de sus actividades, y para ello proporcionan análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información a las actividades realizadas.

Una firma de auditoría es estructurada por socios de manera que las líneas de negocio de las cuales son responsables, correspondan con la especialidad y experiencia, por lo tanto los socios de la firma tienen una participación directa en los compromisos adquiridos, atendiendo su experiencia profesional e internacional.

Las firmas de auditoría constituyen una alternativa excelente para las diferentes actividades empresariales tales como: industriales, comerciales, agropecuarias, constructoras, financieras entre otras, proporcionándoles un servicio en cuanto al sustento sobre la razonabilidad de las cifras financieras y originando una mayor confianza en los registros contables auditados de las empresas.

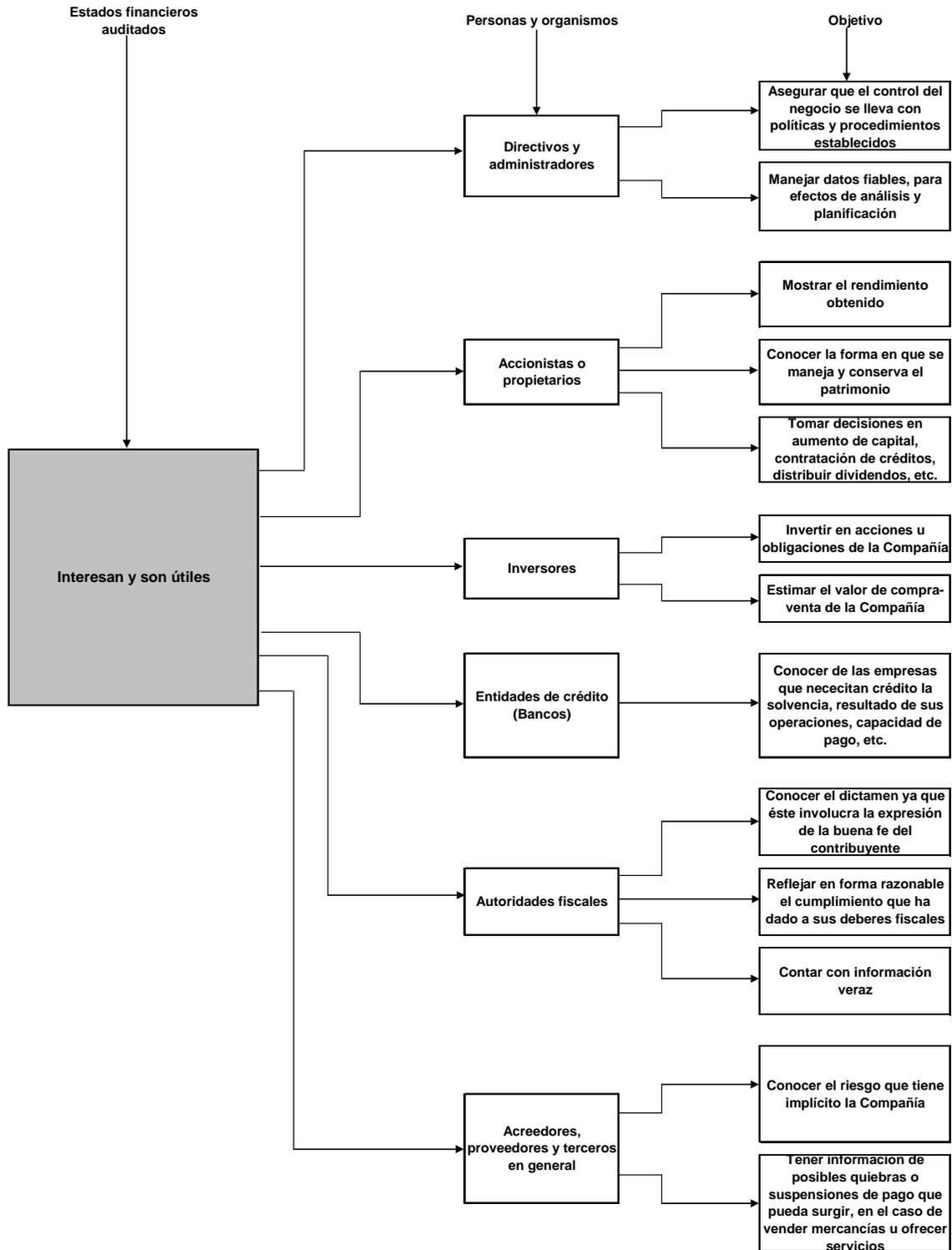
Las firmas de auditoría no se limitan al servicio de auditoría, sino que también prestan servicios en asesoría fiscal, con el objeto de determinar en las empresas que requieran tal servicio, posibles contingencias a las que estarían expuestas las empresas ante una eventual revisión por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), entregando como resultado a la(s) persona(s)

que haya(n) requerido el servicio un informe que contenga los hallazgos, riesgos y recomendaciones a efectuar para cumplir con el apego posible en las leyes tributarias.

También existe la prestación del servicio de consultoría contable – financiera, el cual está enfocado hacia una revisión detallada de los procesos más importantes y sensitivos de la empresa. El objetivo de estas revisiones es establecer si los controles existentes funcionan efectivamente con el propósito de tener información financiera confiable y oportuna para la toma de decisiones, asegurar que los recursos de la empresa se encuentran protegidos contra usos no deseados o no autorizados y maximizar el beneficio de los recursos del negocio. Además de los servicios mencionados anteriormente se pueden ofrecer los servicios de reclutamiento de personal, outsourcing, entre otros.

Explicada la importancia de las firmas de auditoría en Guatemala y los diferentes servicios que pueden ofrecer, es necesario mostrar el interés y utilidad que pueden tener los estados financieros auditados para diferentes personas y organismos, tal y como se muestra en la siguiente figura:

Figura 1  
Interés y utilidad de los estados financieros auditados para diferentes personas u organismos



Fuente: Hernández Meléndez, Ederlys / Sánchez Gómez, Adelys Rosa "La auditoría contable, concepto y finalidad, calidad de la auditoría." (21:2)

Adicionalmente este tipo de empresas, constituyen fuente importante de empleo, la cual se forma sobre una base de profesionales, dedicados especialmente a la prestación de los siguientes servicios: auditoría de estados financieros, asesoría fiscal, consultoría contable-financiera, entre otros.

### **1.3 ASPECTOS LEGALES**

Previo a considerar los aspectos legales que regulan la constitución y organización de una firma de auditoría, es necesario mencionar las leyes que regulan la profesión del Contador Público y Auditor.

#### **1.3.1 Leyes que regulan la profesión del Contador Público y Auditor en Guatemala**

Las profesiones a nivel universitario, se encuentran reguladas por leyes vigentes en el país de origen; en consecuencia dentro de las leyes emitidas en Guatemala, se incluyen algunos artículos de observancia general para todos los profesionales egresados de las distintas universidades. Las leyes y sus respectivos artículos o aspectos importantes de aplicación para los profesionales de la Contaduría Pública, se describen a continuación:

#### **Constitución Política de la República de Guatemala**

El artículo 90 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual se encuentra vigente a partir del 14 de enero de 1986, establece lo siguiente: “Colegiación profesional”. La colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria y tendrá por fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio.

Los colegios profesionales, como asociaciones gremiales con personalidad jurídica, funcionarán de conformidad con la Ley de Colegiación Profesional y los

estatutos de cada colegio se aprobarán con independencia de las universidades de las que fueren egresados sus miembros.

Contribuirán al fortalecimiento de la autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como a los fines y objetivos de todas las universidades del país. En todo asunto que se relacione con el mejoramiento del nivel científico y técnico cultural de las profesiones universitarias, las universidades del país podrán requerir la participación de los colegios profesionales.

### **Ley de Colegiación**

Esta ley se constituye de observación obligatoria para el ejercicio de las profesiones universitarias, la cual se encuentra contenida en el Decreto No. 72-2001, con vigencia a partir del 22 de diciembre de 2001. Sus aspectos relevantes se mencionan a continuación:

#### **b.1) Creación y objetivo**

De conformidad a lo que establece la Constitución Política de la República, la colegiación para el ejercicio de profesiones universitarias es obligatoria. Entendiéndose por colegiación la asociación de graduados universitarios de las respectivas profesiones; siendo los fines primordiales de los colegios profesionales los siguientes:

“Promover, vigilar y defender el ejercicio de la profesión, conservando la disciplina y solidaridad entre sus colegiados.

Promover el mejoramiento cultural de los graduados universitarios.

Promover y vigilar el ejercicio ético de las profesiones universitarias.

Mantener la honestidad y eficiencia del servicio de la profesión en beneficio de la colectividad.

Defender y proteger el ejercicio profesional universitario y combatir el empirismo.

Contribuir al fortalecimiento de la autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala, y al cumplimiento de los fines y objetivos de las demás universidades del país.

Participar en el estudio y solución de los problemas nacionales y propiciar el mejoramiento integral de los guatemaltecos.

Elegir los representantes del colegio respectivo del Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Juntas Directivas de las facultades de la misma.

Promover la organización y mejoramiento de otras asociaciones y agrupaciones afines a las de las respectivas profesiones universitarias”.

### **b.2) Organización y atribuciones**

Son obligaciones de los colegiados, además de las que se consignan en los respectivos estatutos del colegio al que pertenecen, las siguientes: velar por el cumplimiento de la ley, estatutos y reglamentos, es decir, que todo profesional debe estar consciente del papel que desempeña dentro de su profesión como garante de todas las disposiciones que norman su actuación y la de sus colegios.

### **b.3) Sanciones**

Las sanciones que las autoridades de los colegios pueden imponer a sus miembros por infracciones cometidas en el ejercicio de su profesión, a las normas contenidas en los respectivos reglamentos o a la Ley de Colegiación Profesional obligatoria pueden ser: multas, amonestaciones privadas, amonestaciones públicas, suspensión temporal en el ejercicio de la profesión y suspensión definitiva.

## **Código Civil**

El Código Civil, Decreto Ley No. 106, con vigencia a partir del 14 de septiembre de 1963, en el título XII (de los servicios profesionales), en sus artículos del 2027 al 2036, estipula los derechos y obligaciones del Contador Público y Auditor, los cuales se mencionan a continuación:

“Artículo 2027: Los profesionales que presten sus servicios y los que lo soliciten, son libres para contratar sobre honorarios y condiciones de pago.

Artículo 2028: A falta de convenio, la retribución del profesional se regulará de conformidad con el arancel respectivo y, si no hubiere, será fijado por el juez, tomando en consideración la importancia y duración de los servicios y las circunstancias económicas del que debe pagarlos.

Artículo 2029: El profesional tiene derecho, además de la retribución, a que se le paguen los gastos que haya hecho con motivo de los servicios prestados, justificándolos y comprobándolos debidamente.

Artículo 2030: Si varias personas encomendaren un negocio o solicitaren servicios profesionales en un mismo contrato, serán solidariamente responsables por el pago de los honorarios y gastos causados por tal motivo.

Artículo 2031: Cuando varios profesionales hubieren prestado sus servicios en un mismo asunto, cada uno de ellos tendrá derecho a ser retribuido proporcionalmente a los servicios prestados y al reembolso de los gastos.

Artículo 2032: Salvo pacto en contrario, los que prestaren servicios profesionales tendrán derecho a ser retribuidos, cualquiera que sea el éxito o resultado del negocio o asunto en el cual hubieren intervenido.

Artículo 2033: El profesional está obligado a prestar sus servicios con toda dedicación, diligencia y con arreglo a las prescripciones de la ciencia o arte de que se trate, siendo responsable de los daños y perjuicios que cause por dolo, ignorancia inexcusable, o por la divulgación de los secretos de su cliente.

Artículo 2034: Cuando un profesional no pueda continuar prestando sus servicios, deberá avisar con la debida anticipación, según la naturaleza del trabajo, a la persona que lo contrató, quedando responsable de daños y perjuicios si se separare sin dar aviso y sin dejar persona competente que lo sustituya.

Artículo 2035: Si la persona que contrató los servicios no está conforme con su desarrollo, con los actos o conducta del profesional, puede rescindir el contrato pagando el trabajo y los gastos efectuados, cantidad que fijará el juez, si hubiere desacuerdo entre las partes.

Artículo 2036: Las personas que sin tener título facultativo o autorización legal, prestaren servicios profesionales para los cuales la ley exige ese requisito, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho a retribución y serán responsables de los daños y perjuicios que hubieren ocasionado”.

### **Código de Comercio de Guatemala**

El Código de Comercio, Decreto No. 2-70 del Congreso de la República, vigente a partir del 1º. de enero de 1971, en el capítulo VI sección quinta, norma la fiscalización de la sociedad anónima. En sus artículos 184 al 193 menciona lo siguiente:

Artículo 184: Quienes fiscalizan. Las operaciones sociales serán fiscalizadas por los propios accionistas, por uno y/o varios contadores o auditores, o por uno o

varios comisarios, de acuerdo con las disposiciones de la escritura social y lo establecido en este capítulo. La escritura social podrá establecer que la fiscalización se ejerza por más de uno de los sistemas antes señalados.

Artículo 185: Designación. Los contadores, auditores o los comisarios, deberán ser designados por la asamblea ordinaria anual que practique la elección de administradores; para el ejercicio de sus funcionarios dependerán exclusivamente de la asamblea, a la cual rendirán sus informes. Si hubiere más de dos comisarios, éstos actuarán separadamente. En la misma asamblea ordinaria anual se elegirán los contadores auditores o comisarios suplentes, quienes ejercerán las funciones de fiscalización solo en ausencia de los titulares.

Artículo 186. Derecho de nombrar auditor. Si no obstante lo anterior no se designan los auditores o comisarios, sin perjuicios de que se mantiene el derecho de los accionistas para examinar por sí o por medio de expertos la contabilidad y los documentos de la sociedad, cualquier número de accionistas, aunque represente minoría, tiene el derecho para nombrar un auditor o comisario para que por cuenta de la sociedad, fiscalice las operaciones sociales hasta que la junta general de accionistas haga la designación correspondiente.

Artículo 187. Procedimiento para elegir o remover. Para la elección de comisarios, los cuales pueden ser o no accionistas, si fueren más de uno, se procederá como lo determina el artículo 115 de este Código.

Para la remoción de los auditores o de los comisarios se procederá como se establece para la remoción de administradores en los artículos 178 y 179 de este Código. (Dichos artículos indican que los administradores pueden ser removidos en forma parcial o total, mediante acuerdo adoptado en asamblea

general por medio de votación, eligiendo a los sucesores en la misma asamblea general).

Artículo 188: Atribuciones. Son atribuciones de los auditores o de los comisarios, además de las otras que les señalen leyes especiales, la escritura social o la asamblea general:

Fiscalizar la administración de la sociedad y examinar su balance general y demás estados de contabilidad, para cerciorarse de su veracidad y razonable exactitud.

Verificar que la contabilidad sea llevada en forma legal y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Hacer arqueos periódicos de caja y valores.

Exigir a los administradores informes sobre el desarrollo de las operaciones sociales o sobre determinados negocios.

Convocar a la asamblea general cuando ocurran causas de disolución y se presenten asuntos que, en su opinión, requieran del conocimiento de los accionistas.

Someter al consejo de administración y hacer que se inserten en la agenda de las asambleas, los puntos que estimen pertinentes.

Asistir con voz, pero sin voto, a las reuniones del consejo de administración, cuando lo estimen necesario.

Asistir con voz, pero sin voto, a las asambleas generales de accionistas y presentar un informe y dictamen sobre los estados financieros, incluyendo las iniciativas que a su juicio convengan.

En general fiscalizar, vigilar e inspeccionar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

Artículo 189: Incompatibilidad. No podrán ser auditores ni comisarios de la sociedad:

- Las personas que no sean ciudadanos guatemaltecos.
- Los profesionales que estén inhabilitados para el ejercicio de su profesión.
- Quienes conforme a la ley están inhabilitados para ser comerciantes.
- Los empleados o funcionarios de la sociedad.
- Las personas que se encuentren, en relación con los administradores o gerentes de la sociedad, en los casos que den lugar a la recusación de jueces.

Artículo 190: Denuncia de irregularidades. Cualquier accionista podrá denunciar por escrito, ante los auditores o comisarios, los hechos de la administración que estime irregulares y éstos en sus informes a la asamblea general, deberán formular acerca de tales denuncias, las consideraciones y proposiciones que estimen convenientes para ser discutidas y resueltas en la propia asamblea.

Artículo 191: Responsabilidad. Los contadores, auditores o los comisarios, están obligados a cumplir sus deberes con toda diligencia y son responsables ante los accionistas de la sociedad, en la forma establecida en el Código Civil para los profesionales. Los contadores, auditores o los comisarios observarán la debida reserva sobre los hechos y documentos que lleguen a su conocimiento por razón de su cargo.

Artículo 192: Falta de comisarios o auditores. Cuando por cualquier causa faltare el órgano de fiscalización, el consejo de administración deberá convocar, en el término de tres días a la asamblea general de accionistas, para que ésta haga la designación correspondiente. Sí el consejo de administración no hiciere la convocatoria dentro del plazo señalado, cualquier accionista podrá acudir al juez de Primera Instancia del domicilio de la sociedad, para que éste haga la convocatoria.

En el caso de que no se reuniera la asamblea general o de que reunida no se hiciera la designación, la autoridad judicial del domicilio de la sociedad, a solicitud de cualquier accionista, nombrará los comisarios, contadores o el auditor, quienes funcionarán hasta que la asamblea general de accionistas haga el nombramiento definitivo.

Artículo 193: Prohibiciones si tuvieren interés. Los auditores o comisarios que en cualquier operación, tuvieren interés personal directo o indirecto, deberán abstenerse de toda intervención y poner el asunto en conocimiento de la siguiente asamblea general, bajo sanción de responder de los daños y perjuicios que ocasionaren a la sociedad.

### **Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta no menciona directamente la responsabilidad de los auditores, sin embargo el Reglamento de dicha Ley en Acuerdo Gubernativo No. 206-2004, vigente a partir del 1º. de julio de 2004, contempla algunas normas aplicables a los profesionales y técnicos que actúen ante la Superintendencia de Administración Tributaria, de la forma siguiente:

Artículo 44: Responsabilidad de los contadores públicos y auditores y de los peritos contadores. Los contadores públicos y auditores, y los peritos contadores, inscritos ante la Administración Tributaria como tales, son responsables por las operaciones contables registradas, por cualquier otra documentación que certifiquen o dictaminen, según corresponda, en su calidad de contador del contribuyente.

Artículo 45: Infracciones sancionadas por el Código Penal. En los casos en que por su actuación, los profesionales, los contadores públicos y auditores, peritos contadores, y las entidades que prestan servicios de auditoría pudieran incurrir

en infracciones sancionadas por el Código Penal, se certificará lo conducente al juez competente.

Artículo 46: Registro de Contadores. La Administración Tributaria llevará un registro de contadores, en el cual están obligados a inscribirse todos los contadores públicos y auditores y los peritos contadores, facultados para ejercer su profesión y actuar ante la misma. El Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, deberá enviar mensualmente a la Administración Tributaria un listado de los contadores públicos y auditores colegiados activos.

### **Normas de ética profesional**

Para el ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, establece la observancia de un Código de Ética, donde se deben considerar aspectos importantes como sigue:

**Aplicación universal del código:** El Código de ética profesional es aplicable a todo Contador Público y Auditor que sea miembro activo del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, sin importar la índole de su actividad o especialidad, ya sea que practique el ejercicio independiente, que actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas. Adicionalmente abarca también a los contadores públicos que ejerzan otra profesión.

**Independencia de criterio:** El Contador Público y Auditor tiene la obligación de sostener un criterio libre de conflicto de intereses e imparcial, al expresar cualquier juicio profesional.

**Preparación y calidad profesional:** Para que el Contador Público y Auditor acepte prestar sus servicios, deberá contar con la preparación profesional y técnica y con la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

**Calidad profesional de los trabajos:** En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público y Auditor actuará con la intención, el cuidado y la diligencia propia de de una persona responsable.

**Responsabilidad personal:** El Contador Público y Auditor aceptará siempre la responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

**Secreto profesional:** Es obligación de guardar el secreto profesional y por lo tanto no revelar, por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias de que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión. Solamente estará obligado a revelar información de sus clientes o contratantes cuando exista orden de juez competente o lo establezca la ley respectiva.

**Obligación de rechazar tareas que irrespeten los principios y normas de la moral:** Faltarán al honor y dignidad profesional todo Contador Público y Auditor que directa o indirectamente intervenga en actividades que riñan con la moral.

**Lealtad hacia el usuario de los servicios:** El Contador Público y Auditor se abstendrá de sacar provecho de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

**Retribución económica:** Por los servicios que presta, el Contador Público y Auditor se hace acreedor a una retribución económica decorosa.

**Respeto a los colegas y a la profesión:** Todo Contador Público y Auditor cuidará las relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscará que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, y actuará con espíritu de grupo.

**Dignificación de la imagen profesional gracias a la calidad:** Para proyectar en los usuarios de sus servicios y en la sociedad en general una imagen positiva y prestigiosa, el Contador Público y Auditor se valdrá fundamentalmente de su calidad profesional y personal, apoyándose en la

promoción institucional y, cuando lo considere pertinente, podrá difundir y resaltar sus capacidades, pero sin demeritar a sus colegas o a la profesión en general.

**Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos:** Todo Contador Público y Auditor que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los contenidos propios de la profesión.

### **1.3.2 Aspectos legales que regulan la constitución y organización de una firma de auditoría**

La legislación guatemalteca contempla dos grupos de sociedades, siendo éstas las que se mencionan a continuación:

Sociedades mercantiles

Sociedad civil

#### **a. Sociedades mercantiles**

Estas sociedades se encuentran normadas por el Código de Comercio, Decreto No. 2-70 del Congreso de la República, que en sus artículos 2 y 3, se definen como sigue: Las sociedades mercantiles son personas jurídicas que ejercen en nombre propio y con fines de lucro cualesquiera de las siguientes actividades:

La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.

La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.

La banca, seguros y fianzas.

Las auxiliares de los anteriores.

Además, dicho Código en su artículo 1º, establece que “Los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, se regirán por las disposiciones de éste Código y en su defecto, por las del derecho

civil que se aplicarán e interpretarán de conformidad con los principios que inculca el derecho mercantil”. En conclusión de acuerdo con el Código de Comercio, los Contadores Públicos y Auditores pueden constituirse a través de sociedades mercantiles siempre que el servicio a prestar constituya una asesoría o consultoría, pero no así los servicios de auditoría.

El mismo Código en su artículo 9, establece que no son comerciantes “Los que ejercen una profesión liberal”. En consecuencia el Contador Público y Auditor para el ejercicio de su profesión, no puede constituir una sociedad mercantil entre las cuales en dicho Código quedan comprendidas las siguientes sociedades: colectiva, en comandita simple, de responsabilidad limitada, anónima y en comandita por acciones.

Asimismo, las normas de Ética Profesional, de observancia general para los Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas universidades del país o debidamente incorporados, en su párrafo 3.4.2 establece que: “ No es permitido el ejercicio profesional a través de sociedades mercantiles”.

#### **b. Sociedad civil**

La sociedad civil, se encuentra normada por el Código Civil Decreto Ley 106, el cual en su artículo 1728 lo define como: “La sociedad es un contrato por el que dos o más personas convienen en poner en común bienes o servicios para ejercer una actividad económica y dividirse las ganancias”. Además en el artículo 1729 establece que: “La sociedad debe celebrarse por escritura pública e inscribirse en el registro respectivo para que pueda actuar como persona jurídica”.

Las características más importantes de la sociedad civil se describen a continuación:

La razón o firma social se formará con el nombre y apellido de uno de los socios; o los apellidos de dos o más, con la agregación de las palabras Sociedad Civil.

Las obligaciones sociales se garantizan con los bienes de la sociedad; y si éstos no fueren suficientes, con los bienes propios de los socios.

Es necesario mencionar que el Contador Público y Auditor puede ejercer su profesión en forma individual, por lo tanto, no tendrá necesidad de constituir una sociedad, ni documentar su decisión de prestar sus servicios.

En la constitución y organización de una sociedad, es necesario realizar la inscripción ante entes gubernamentales, con el objeto de cumplir con sus obligaciones en algunos de los impuestos siguientes:

**a. Impuesto Sobre la Renta**

Toda persona individual o jurídica debe inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria, toda vez obtenga ingresos o rentas en Guatemala, que en consecuencia se consideran contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

Respecto a la inscripción como contribuyente, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto No. 26-92, vigente a partir del 1º. de julio de 1992, establece lo siguiente:

**Persona individual**

Cuando el Contador Público y Auditor ejerce su profesión en forma individual, está obligado a inscribirse como contribuyente del régimen del Impuesto Sobre la Renta, y según el artículo 2 numeral 2 del reglamento del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe acompañar la siguiente documentación:

Cédula de vecindad o pasaporte si fuere extranjero, y

Quando sea profesional, constancia de ser colegiado activo.

#### Sociedad civil

Quando se haya optado por constituir una sociedad civil, ésta tiene la categoría de contribuyente del régimen del Impuesto Sobre la Renta e inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del término de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produzca el contrato que les dio origen, acompañando copia legalizada de dicho contrato.

#### **b. Agente de retención del Impuesto Sobre la Renta**

La inscripción como agente de retención del Impuesto Sobre la Renta, se efectuará conjuntamente con la inscripción como contribuyente del mismo impuesto.

La ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la obligación de actuar como agente de retención de dicho impuesto de la forma siguiente:

#### Persona individual

La ley contempla dos momentos para actuar como agente de retención del Impuesto Sobre la Renta, cuando se pagan sueldos y/o acrediten servicios a terceros. Si el Contador Público y Auditor ejerce su profesión en forma individual, tiene la obligación de retener el Impuesto Sobre la Renta que le corresponde a sus empleados en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, en la forma y con los procedimientos establecidos por el artículo 39 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto No. 26-92).

#### Sociedad Civil

Quando se constituya como sociedad civil, debe actuar como agente de retención del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

A los empleados en relación de dependencia, sean permanentes, o eventuales, de acuerdo a la forma y procedimientos establecidos por el artículo 39 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto No. 26-92).

Retener el 5% sobre las rentas de los contribuyentes domiciliados en Guatemala, cuando se paguen conceptos tales como: arrendamientos de inmuebles, honorarios y cualquier otra clase de servicios obtenidos individualmente o por empresas.

Cuando contrate directamente con personas no domiciliadas en el país.

### **c. Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

#### Persona individual

Si el Contador Público y Auditor ejerce la profesión en forma individual, los servicios que presta constituyen servicios no personales, en consecuencia está obligado a inscribirse en el régimen del Impuesto al Valor Agregado, donde puede inscribirse como contribuyente del régimen general, los cuales se encuentran fundamentados en los artículos del 45 al 51 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92 del Congreso de la República, vigente a partir del 1º. de julio de 1992.

#### Sociedad Civil

Los servicios profesionales prestados por los Contadores Públicos y Auditores organizados en sociedad, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92 del Congreso de la República, los conceptúa también como sujetos pasivos del impuesto (artículo 6, inciso 5). En consecuencia el artículo 3, inciso 2) de dicha ley, establece que el impuesto se genera en la prestación de servicios en el territorio nacional.

### **d. Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS)**

Para el ejercicio de la profesión el Contador Público y Auditor necesita personal que lo apoye en el desarrollo de sus actividades, en consecuencia se convierte en patrono, ya sea en forma individual o en sociedad civil. Asimismo tiene la obligación de inscribirse como tal, ante el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), toda vez llene el requisito de tener tres (3) trabajadores en adelante, conforme el Acuerdo No. 396 de la junta directiva de dicha institución, con vigencia a partir del 23 de julio de 1963.

Con esta inscripción automáticamente queda sujeto para tributar las cuotas del Instituto de Recreación de los Trabajadores de Guatemala (IRTRA) y el Instituto Técnico de Capacitación y Productividad (INTECAP).

#### **e. Aspectos laborales**

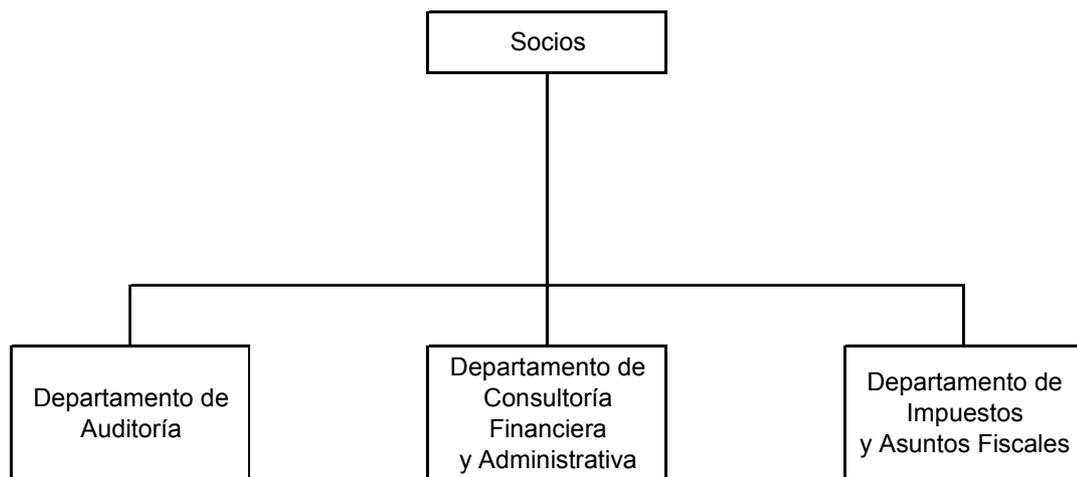
Entre los aspectos más importantes que debe observar el Contador Público y Auditor como patrono al inicio de sus operaciones de conformidad con el Código de Trabajo son los siguientes:

- 1) Extender contrato individual de trabajo y enviar una copia a la Dirección General de Trabajo dentro de los quince (15) días posteriores a su celebración, modificación o novación. Artículo 28 del Código de Trabajo.
- 2) Si ocupa permanentemente diez o más trabajadores, queda obligado a elaborar y poner en vigor su respectivo reglamento interno de trabajo, debidamente aprobado por la Inspección General de Trabajo. Artículos 58 y 59 del Código de Trabajo.
- 3) Si ocupa permanentemente a diez o más empleados debe llevar un libro de salarios autorizado y sellado por la Dirección General del Ministerio de Trabajo y Previsión Social. Artículo 102 del Código de Trabajo.

### **1.4 ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA**

Desde el punto de vista del concepto de organización como una estructura técnica de las relaciones que deben existir entre los niveles, funciones y actividades de los elementos materiales y humanos de un ente económico, y con el fin de lograr su máxima eficiencia con la óptima utilización de los recursos, la organización de una firma de contadores públicos y auditores, se puede esquematizar de acuerdo al siguiente organigrama básico.

**Figura 2**  
**Organigrama básico de una firma de**  
**Contadores Públicos y Auditores**



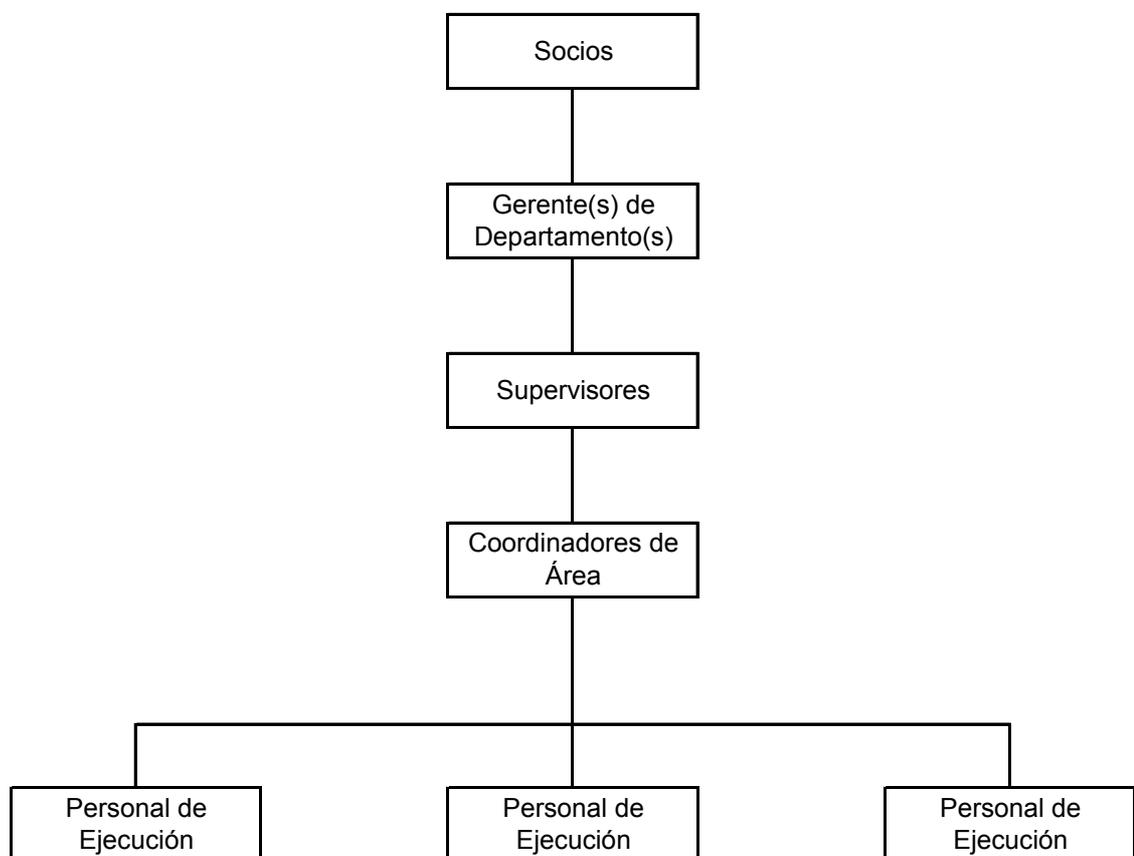
Fuente: Estructura y organización de una firma de auditoría (16:3)

Lo expuesto anteriormente es recomendable considerarlo para la organización de una firma de contadores públicos y auditores, no importando la magnitud de la misma, debido a que se ajusta adecuadamente dependiendo del volumen de clientes y de la diversificación de servicios que ofrezca.

Cabe mencionar que cada uno de los departamentos tiene su respectiva división de trabajo y escala jerárquica.

En el caso del departamento de auditoría puede tener la estructura de acuerdo al organigrama que se presenta a continuación.

**Figura 3**  
**Organigrama del Departamento de Auditoría de una firma de Contadores Públicos y Auditores**



Fuente: Estructura y organización de una firma de auditoría (16:4)

Aún cuando el organigrama parece corresponder a una organización estática por sus líneas jerárquicas, en la realidad la organización es dinámica; su división obedece a la necesidad de especialización y supervisión. El número de grupos de ejecución puede ser mayor, dependiendo del volumen de actividad.

De acuerdo a las divisiones detalladas en el organigrama anterior, éstas pueden definirse brevemente de la siguiente forma:

### **Los Socios**

Son los dueños de las empresas y velan por la generación de negocios, acreditamiento del nombre, proyección social, crecimiento en ingresos, revisión de práctica y estándares de calidad, es decir, cumplimiento y apego a normas de la profesión, entre otros

### **Los Gerentes de Departamentos**

Son los profesionales que tienen a su cargo la responsabilidad y la conducción de las tareas que cumple la organización.

### **Los Supervisores**

Constituyen una categoría de personal superior que releva a los directores del trabajo de detalle y asumen la responsabilidad por lo que hacen los coordinadores de área en el trabajo de la auditoría.

### **Los Coordinadores de Área**

Son los que están a cargo directo del trabajo de la auditoría en la oficina del cliente y son quienes en su mayoría hacen los informes derivados de las revisiones.

### **El Personal de Ejecución**

En esta categoría se encuentran aquellos que cuentan con alguna experiencia pero que no están suficientemente capacitados para afrontar todos los problemas derivados de la revisión de la auditoría, así como personal que realiza

el trabajo de detalle de las auditorías, bajo la supervisión directa de los coordinadores de área.

#### **1.4.1 Firmas más grandes a nivel mundial**

“Hasta inicios del siglo XXI se mencionaban cinco empresas como las más grandes del mundo dedicadas al negocio de la auditoría, las cuales eran conocidas como las Big five, sin embargo, a inicios de dicho siglo desapareció una de ellas, siendo ésta Arthur Andersen. Actualmente existen cuatro empresas, llamadas las “Big four” siendo éstas: PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young y KPMG.”(16:2)

Otras firmas de auditoría importantes que han desarrollado el negocio a través de sus sucursales en el mundo son: HLB International, BDO International, Grant Thornton International, Moores Rowland International, Moore Stephens International, DFK International, UHY International, entre otras.”(16:2)

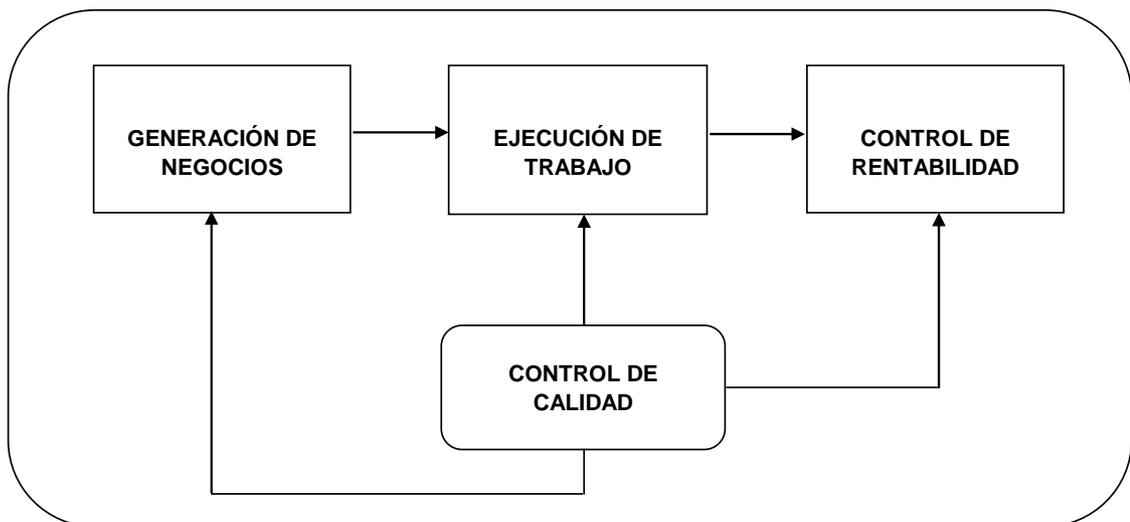
En el medio guatemalteco algunas firmas de auditores, para llegar a tener una mejor imagen y aumentar el prestigio recurren a una representación internacional, sin embargo, muchas empresas dependiendo el fin y el propósito para que requieran una auditoría pueden recurrir a contratar los servicios de las firmas más grandes a nivel mundial o bien el de una firma pequeña a nivel nacional.

#### **1.5 PROCESO INTERNO DE LA FIRMA DE AUDITORÍA**

Una firma de contadores públicos y auditores, debe establecer sus normas, políticas y procedimientos generales, con el objeto de estandarizar las

actividades y asegurar que los objetivos de la misma se llevan a cabo, a través de un proceso interno, tal y como se muestra en la siguiente figura:

**Figura 4**  
**Proceso interno de la firma de auditoría**



Fuente: Hernández Meléndez, Ederlys / Sánchez Gómez, Adelys Rosa "La auditoría contable, concepto y finalidad, calidad de la auditoría." (21:4)

### **1.5.1 Generación de negocios**

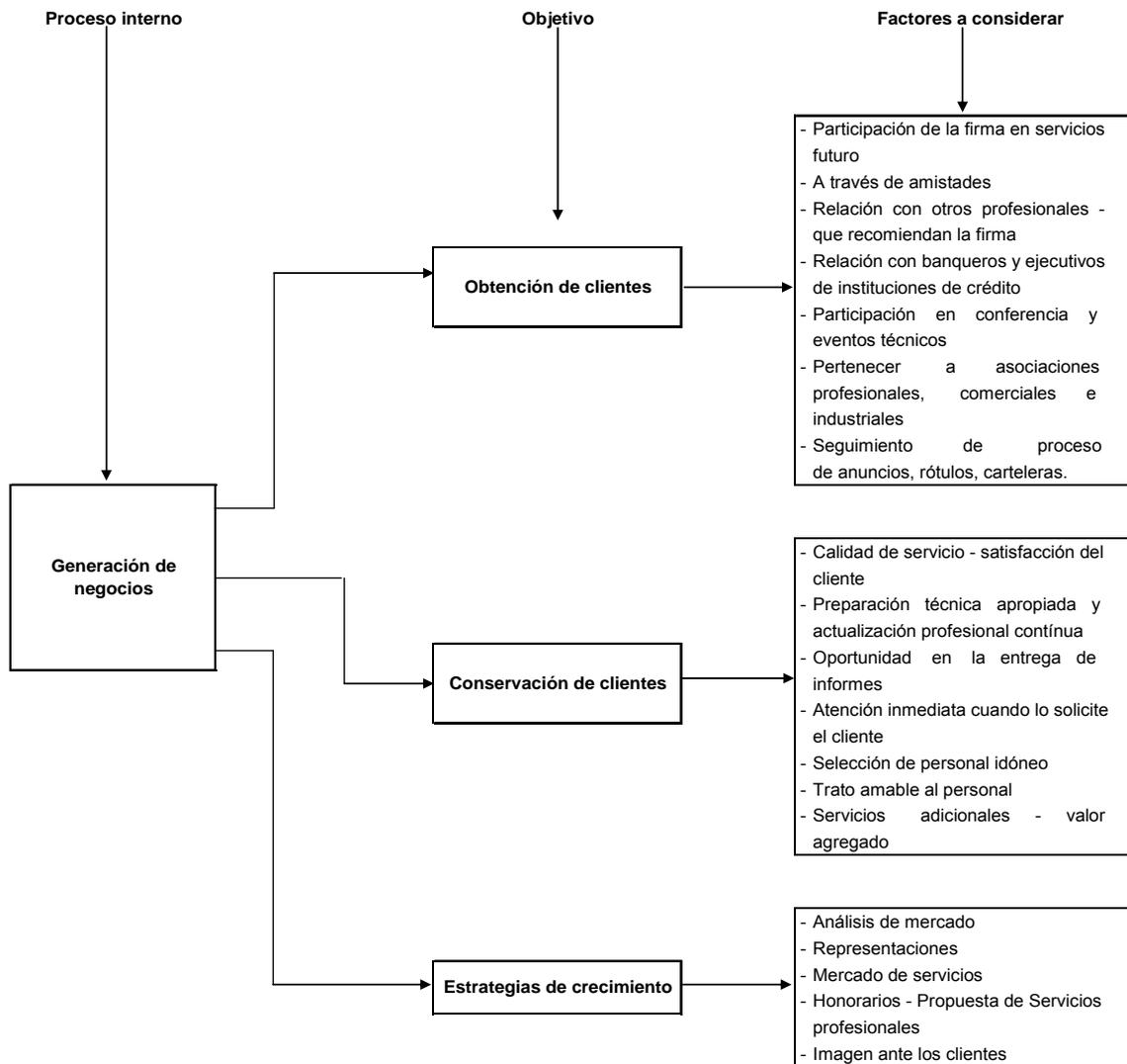
Constantemente los socios de la firma de auditoría ofrecen sus servicios profesionales, dando a conocer en el medio sus nombres, cimentando el prestigio personal así como enfatizando la calidad profesional de los servicios otorgados a los clientes.

Hay que considerar que actualmente los usuarios demandan los servicios con base en la preparación, capacidad y experiencia profesional de los socios de la firma, permitiéndole a estos últimos aumentar el volumen de clientes, conservación o retención de los mismos y estableciendo estrategias de crecimiento en el medio.

No debe perderse de vista que los servicios que brinda la firma son para satisfacer las necesidades de los clientes, por lo que éste tiene que ser de calidad desde el primer contacto hasta la finalización del servicio.

El servicio hay que prestarlo bien, debido a que un servicio defectuoso no puede ser deshechado o revendido a otros clientes. Para obtener una mejor comprensión de lo antes expuesto, en la siguiente figura se presenta el proceso interno de generación de negocios:

Figura 4.1  
Proceso interno - Generación de negocios



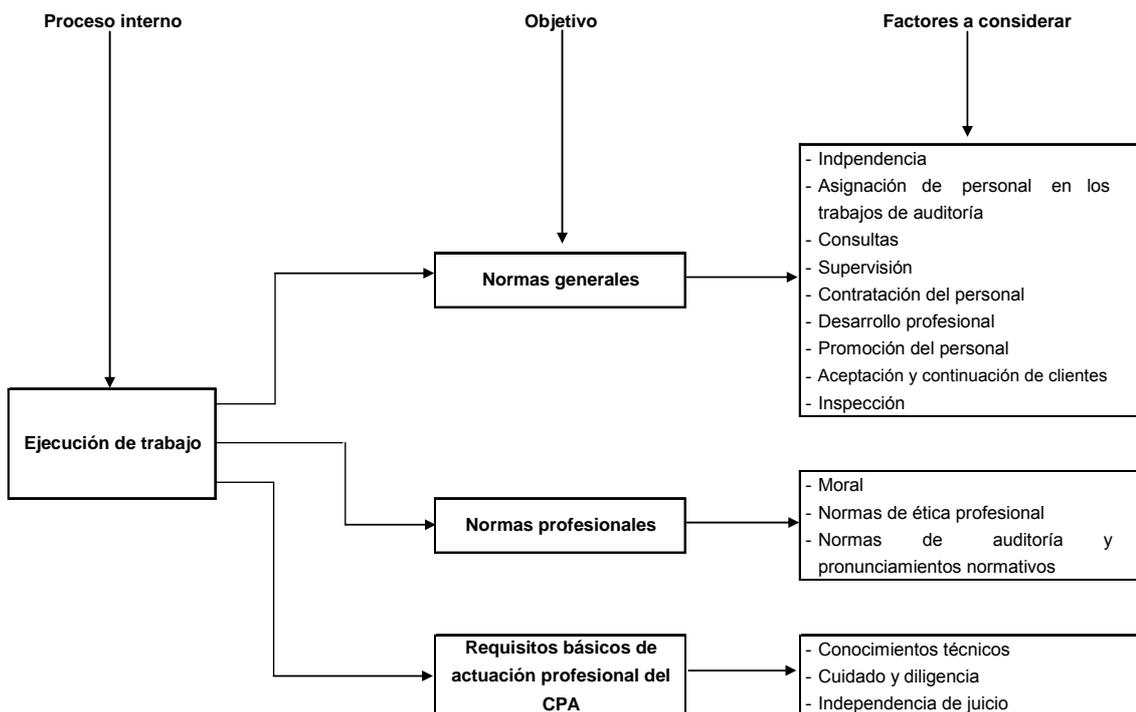
Fuente: Hernández Meléndez, Ederlys / Sánchez Gómez, Adelys Rosa "La auditoría contable, concepto y finalidad, calidad de la auditoría." (21:6)

### 1.5.2 Ejecución de trabajo

El ejercicio profesional de la Contaduría Pública y Auditoría ejercida en nombre propio o como una asociación, debe regirse por normas de auditoría generalmente aceptadas enmarcadas en las normas personales así como las normas de ética, contando a la vez con la observación de políticas y

procedimientos relacionados con el control de calidad. En la siguiente figura se muestra el proceso interno de ejecución de trabajo:

Figura 4.2  
Proceso interno - Ejecución de trabajo

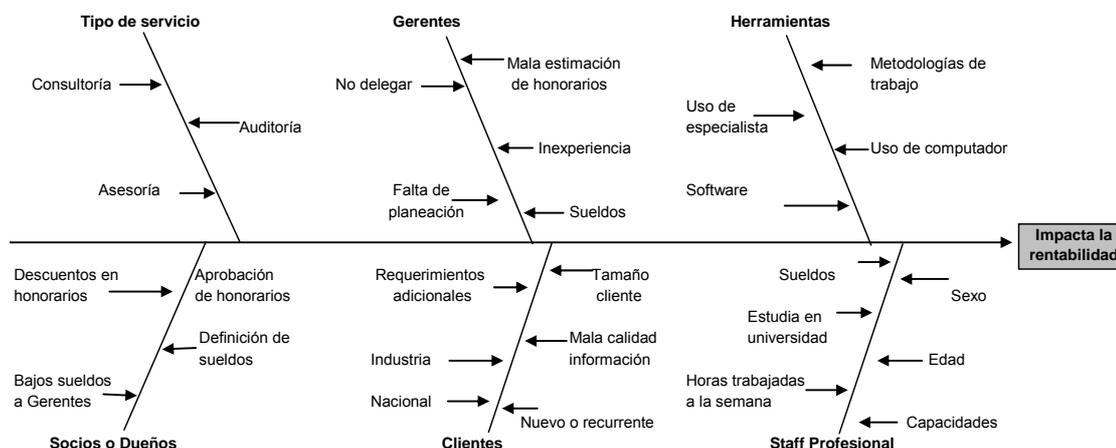


Fuente: Hernández Meléndez, Ederlys / Sánchez Gómez, Adelys Rosa "La auditoría contable, concepto y finalidad, calidad de la auditoría."(21:9)

### 1.5.3 Control de rentabilidad

Constantemente los socios de la firma necesitan obtener información sobre la rentabilidad generada de cada servicio concluido, debido a que éstos persiguen obtener un margen de utilidad aceptable y compararlo con el pronóstico de utilidad que se había estimado. La importancia del control anterior, radica en que la rentabilidad se puede ver afectada por la existencia de factores, tal y como se muestra en la figura siguiente:

**Figura 4.3**  
**Factores que impactan la rentabilidad**



Fuente: Lic. Rodxel Alarcón, Contador Público y Auditor.

#### 1.5.4 Control de calidad

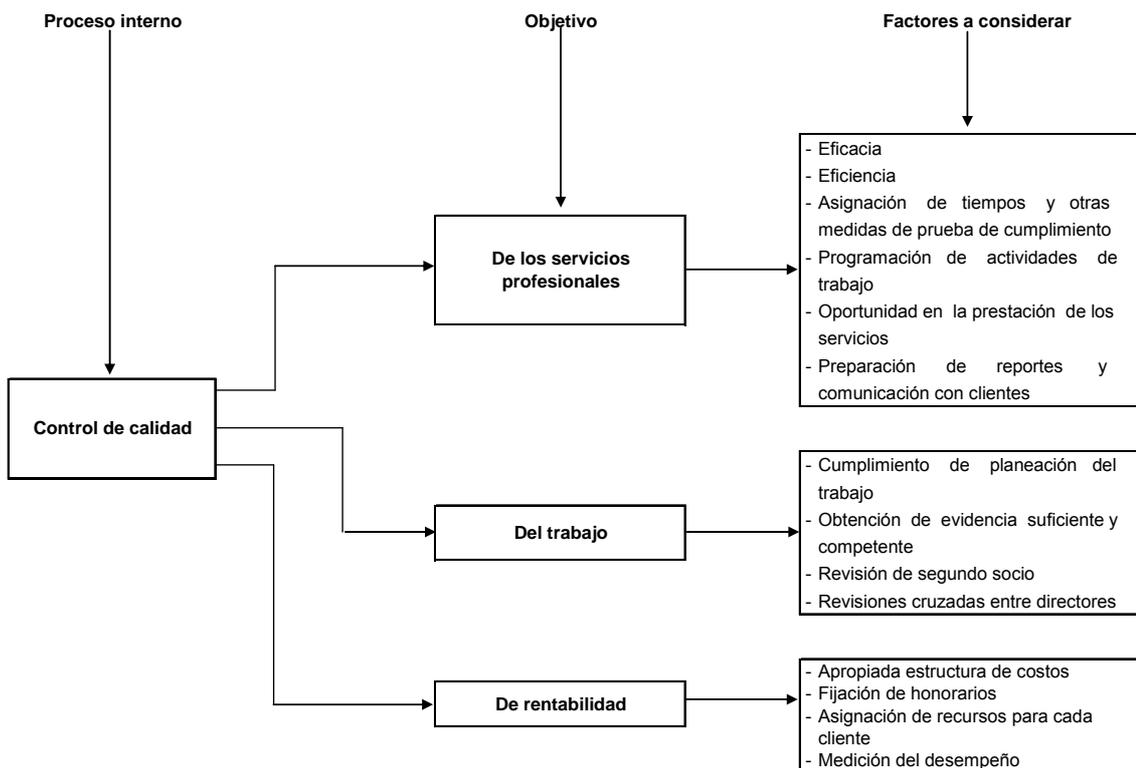
El mejor camino para la supervivencia y crecimiento de las firmas, se debe a la calidad de los servicios que presta.

Es obligación de las firmas de Contadores Públicos y Auditores observar las normas de control de calidad. Es importante mencionar tres de los requisitos básicos para el éxito de un sistema de control de calidad: orden, oportunidad y documentación; quienes lo practiquen en las diversas fases del sistema, estarán contribuyendo a la calidad de los trabajos realizados. Esto se combina con los recursos tecnológicos que ya se utilizan en otras fases del trabajo, es decir, microcomputadoras, grabadoras y reproductores de audio para elaborar y conservar la evidencia de soporte producido, minimizando el tiempo a invertir en estas labores.

De acuerdo a lo anterior se hace necesario profundizar en la manera de mejorar la calidad de los servicios, para atender correctamente a los clientes, garantizando así las ventajas y competitividad de la firma frente a otras entidades de la misma rama empresarial.

En la siguiente figura se contemplan los tres procesos internos del control de calidad mencionados anteriormente:

Figura 4.4  
Proceso interno - Control de calidad



Fuente: Hernández Meléndez, Ederlys / Sánchez Gómez, Adelys Rosa "La auditoría contable, concepto y finalidad, calidad de la auditoría." (21:12)

## 1.6 SERVICIOS PRESTADOS POR LA FIRMA DE AUDITORÍA

La firma de auditoría, obtiene sus ingresos a través de los principales servicios que presta, los cuales se mencionan a continuación:

### 1.6.1 Auditoría de estados financieros

Consiste en la responsabilidad de la realización de la auditoría independiente, siguiendo Normas Internacionales de Auditoría, las cuales requieren que se

planee y ejecute la misma para obtener una seguridad razonable (no absoluta), de que los estados financieros se encuentran libres de errores u omisiones sustanciales o importantes.

La auditoría es un examen sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda los saldos y las divulgaciones contenidos en los Estados Financieros, una evaluación de las Normas Internacionales de Contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas realizadas por la Administración, y una evaluación de la presentación general de los estados financieros bajo Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-.

En la auditoría de estados financieros, se consideran los procedimientos relacionados con el control interno, con el propósito de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para expresar una opinión sobre dichos estados financieros, más no para dictaminar sobre el control interno como tal.

### **1.6.2 Asesoría fiscal**

Consiste en hacer una revisión, con el objeto de determinar posibles contingencias a las que estarían expuestas las empresas ante una eventual revisión por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-. El servicio puede realizarse a través de un cumplimiento detallado de todas las leyes fiscales aplicables a cada tipo de empresa o específicamente a una.

En la prestación del servicio de asesoría fiscal se pueden realizar algunas de las siguientes revisiones:

Revisión de las últimas declaraciones del Impuesto Sobre la Renta presentadas, conciliándolas con los registros contables para determinar la principal diferencia entre ganancia contable y renta imponible.

Revisión de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, conciliando los registros contables, así como los libros de compras y ventas para determinar la procedencia de créditos y débitos fiscales.

Defensa fiscal ante la Administración Tributaria.

### **1.6.3 Consultoría contable - financiera**

Este tipo de servicio está enfocado hacia una revisión detallada de los procesos más importantes y sensitivos de la empresa. El objetivo de estas revisiones es establecer si los controles existentes funcionan efectivamente con el propósito de tener información financiera confiable y oportuna para la toma de decisiones, asegurar que los recursos de la empresa se encuentran protegidos contra usos no deseados o no autorizados y maximizar el beneficio de los recursos del negocio.

Para el logro de los objetivos el trabajo puede estar dirigido a hacer diagnósticos específicos en áreas tales como: control sobre el efectivo de la empresa, cuentas por pagar, área de facturación y cuentas por cobrar, valuación de inventarios y control de activos fijos, entre otros.

Para cada uno de los servicios descritos anteriormente, la firma de Contadores Públicos y Auditores, debe considerar ciertos aspectos tales como:

#### **Elaboración de Propuesta de Servicios Profesionales**

Previo a prestar el servicio profesional, es necesario elaborar propuestas de servicios profesionales, para lo cual es importante realizar una entrevista personal con los representantes o ejecutivos de la Compañía que requiere el

servicio. En la entrevista se debe obtener toda la información necesaria que servirá para preparar la propuesta y por lo tanto tener claro la clase de trabajo que el cliente requiere. La propuesta de servicios profesionales, como mínimo debe contener:

Descripción de la naturaleza del servicio.

Alcance del trabajo a realizar.

Informes a entregar derivados del trabajo objeto de revisión.

Monto de los honorarios por el servicio a prestar.

Tiempo que se estima para la realización del trabajo.

Currículum de la firma

Currículum de los socios de la firma.

Cualquier otra información que sea necesaria para plasmar claramente el servicio que se propone y la forma en que se desarrollará.

La propuesta que se presente al cliente, dependerá de la clase de servicio que éste solicite, toda vez que la firma esté en condiciones profesionales para prestarlo.

### **Estimación y cálculo de los honorarios**

Los ingresos de una firma de contadores públicos y auditores se basan en la estimación, cotización y cobro de honorarios, que en última instancia repercuten en la facturación.

Se dice que los honorarios profesionales, es la cantidad que la firma de auditoría debe cobrar por la actividad ejecutada y que permita garantizar el servicio competente, completo y de suficiente calidad.

“El monto de los honorarios debe cubrir: a) todos los costos y gastos necesarios para prestar el servicio. b) un beneficio o utilidad. c) una reserva para cubrir riesgos y contingencias.”(14:1)

### **Cotización de honorarios**

Existen diversas formas de cotizar los honorarios, siendo las principales las que a continuación se describen:

#### Honorarios fijos

Aplicable en aquellos casos en que se tenga un conocimiento completo de la empresa, de tal forma que se esté seguro de obtener en el término del trabajo el margen de utilidad deseado.

#### Honorarios basados en un máximo y un mínimo

Similar a la anterior, pero permite cubrirse de cualquier imprevisto que no pudiera haber sido tomado en cuenta para la estimación, por no tener un conocimiento completo de la empresa.

#### Honorarios basados en el tiempo empleado

Consiste en proporcionar al cliente un análisis de las horas que se estima serán empleadas en el servicio; esta forma de cotizar los honorarios presenta las siguientes ventajas:

Un menor margen de error en el cálculo de honorarios.

Ayuda por parte del cliente, quien cuida el tiempo utilizado por personal de la firma.

Eficiencia por parte del personal de la firma al saber que el honorario está basado en horas de su propio trabajo.

En conclusión, el monto de los honorarios que percibe el Contador Público y Auditor deberán estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo que a esa labor se destine y el grado de especialización requerido.

Al obtener la retribución por el servicio prestado, ésta deberá relacionarse con la naturaleza del trabajo, señalando las limitaciones y el alcance del compromiso adquirido para eliminar el riesgo de que se impute al Contador Público y Auditor, alguna responsabilidad no contraída derivada de asuntos ajenos a su conocimiento.

### **Cobro de honorarios**

Las formas más comunes para realizar el cobro de honorarios son las que se describen a continuación:

Cobros parciales, al iniciar el trabajo, durante el propio trabajo y al finalizarlo.  
A través de cuotas fijas mensuales.

### **Control de trabajos**

Entre los métodos más usuales para el control de trabajos se mencionan los siguientes:

#### **Registro de operaciones a base de efectivo cobrado**

Por ser el más sencillo, es el que la mayoría de las firmas adoptan, pero carece de la información necesaria para juzgar con razonabilidad los resultados y el progreso de la firma ya que consiste en registrar los honorarios pactados en el mes en que se facturan, no coincidiendo en muchos casos al mismo período.

#### **Registro a base de tiempo incurrido o en proceso**

Este método requiere de más organización de la administración de la firma, pero es el que se considera más completo, debido a que se pueden obtener datos que permitan juzgar la situación y desarrollo de la firma. Este sistema se controla a base de horas trabajadas, valuados a precio de venta, difiere de los

demás sistemas conocidos, en lo que se refiere al control y registro de los trabajos y a las cuentas por cobrar.

### **Políticas de cancelaciones o reservas**

Cuando se elabora la carta convenio, también se debe elaborar un programa de trabajo, presupuesto de horas y su respectivo valor; es posible que el trabajo requiera más o menos tiempo del presupuestado inicialmente y es factible que ya no se pueda facturar al cliente el exceso, por lo que será necesario aprobar la cancelación de dicho exceso en los importes trabajados a cada cliente, aplicando un criterio conservador con la creación de una reserva para la cancelación de ingresos, permitiendo mostrar un mejor estado de resultados en la ejecución del trabajo, amarrado al proceso de auditoría.

### **Facturación de trabajos**

Es conveniente que la decisión de la facturación la tome un socio, debido a que pueden existir casos en que el tiempo real invertido sea menor al presupuestado y contratado, consecuentemente él decidirá si factura todo o bien bonifica al cliente la diferencia.

### **Medición de rentabilidad**

Pueden hacerse al corte, es decir, a fin de mes o año una vez efectuada la liquidación individual de cada trabajo, cerrando la clave y ajustando las variaciones al cierre del período ya sea mensual o fin de año.

## **1.7 EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA**

“Una firma de auditores tiene una estructura de costos generalmente diferente a las organizaciones tradicionales, por lo tanto, en este giro de negocio lo que se tiene es un bien intangible, basado la mayoría de las veces en la experiencia de

aquel que provee el servicio y no tanto en los recursos tangibles que utiliza para hacerlo.”(11:567)

En este caso para los socios es importante que el negocio genere el rendimiento necesario para su supervivencia y crecimiento, lo cual se basa en tener una cartera de clientes que confíe en que la firma podrá resolver sus problemas financieros, fiscales y contables de una forma efectiva. En algunos casos la firma de auditores preferirá aceptar un servicio con poco margen de utilidad pero que implique un reto para su capacidad de respuesta, a uno altamente rentable pero que no aporte aprendizaje al equipo de trabajo.

“En una firma de auditores la ventaja competitiva no se obtiene reduciendo costos o invirtiendo en maquinaria sofisticada, sino apostándole al aprendizaje de su equipo de profesionales.

En este sentido, se puede decir que los factores de éxito de una firma de auditores se basan en los siguientes elementos críticos:”(11:567)

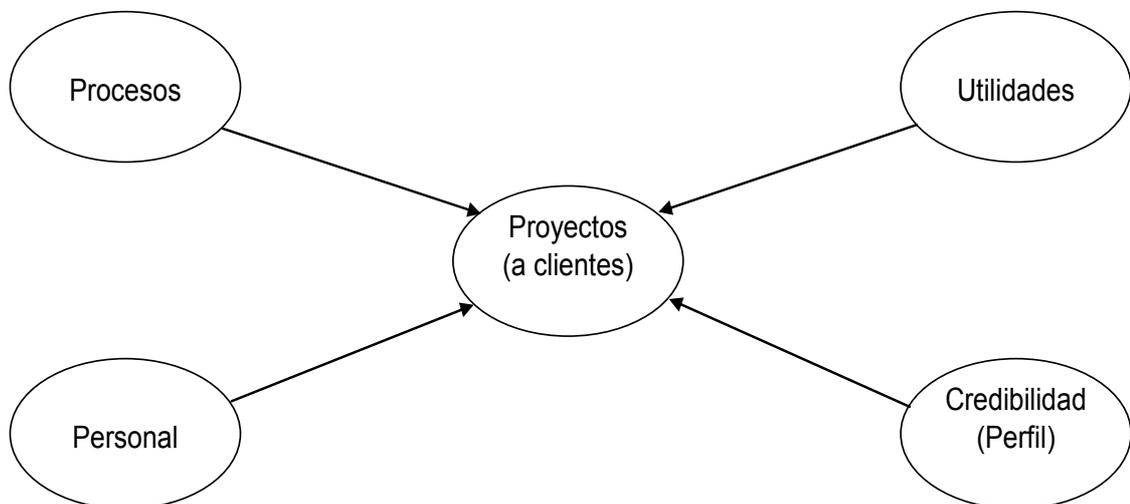
- a) Reclutamiento y mantenimiento de los más experimentados profesionales.
- b) Aplicar el conocimiento de la firma a los mejores proyectos o clientes, tanto en términos de maximización del valor agregado de la empresa y del cliente en el corto plazo como en el aspecto de maximización del conocimiento y reputación de la firma en el largo plazo.
- c) Capacitación continua al personal.
- d) Utilizar y mejorar los métodos y procedimientos para tener la mínima pérdida de valor y el mayor aprendizaje a través del tiempo.
- e) Utilización de herramientas tecnológicas para optimización de pruebas en el trabajo de campo.

- f) Generar utilidades suficientes para permitir al negocio aceptar proyectos retadores que impliquen bajos márgenes de utilidad.
- g) Agregar valor a los proyectos realizados de tal manera que la reputación de la firma se incremente y que la probabilidad de obtener proyectos más retadores y de contratar a los mejores profesionales se maximice, de manera que se genere un entorno positivo. Los objetivos de estas prácticas son la retención de clientes (lealtad de los mismos) y la publicidad en el medio.

La siguiente figura muestra los cinco factores que impactan el desempeño de una firma de auditoría. (11:568)

**Figura 5**

**Cinco factores que impactan el desempeño de una firma de auditoría**



Fuente: Ramírez Padilla, David Noel. Contabilidad Administrativa (11:568).

No es casualidad que el cliente o proyecto esté en el centro. Si una firma de auditoría acepta un trabajo que implique un reto para su equipo de trabajo, el resto de los aspectos (utilidades, procesos, personal y perfil de la firma), se verán beneficiados de la siguiente manera: los profesionales adquirirán nuevos

conocimientos para resolver la saturación de conflicto, lo cual desencadenará el desarrollo de nuevos procesos para resolverlo, lo que otorgará a la firma la capacidad de dar una respuesta acertada al cliente, por lo que su reputación se verá incrementada y será capaz de adquirir nuevos clientes con problemas similares, los cuales eventualmente resultarán menos costosos que el proyecto original, puesto que ya existe el conocimiento para resolverlo y esto desembocará en un incremento en las utilidades de la firma, por lo tanto esto se convierte en un entorno positivo.

Por el contrario si la firma sólo acepta proyectos tradicionales, el personal se vería desmotivado para innovar, lo cual no daría riqueza al conjunto de procesos para la resolución de problemas; los clientes no obtendrían valor agregado debido a que las propuestas de la firma serían iguales a las que cualquier otra puede dar, finalmente las utilidades disminuirían debido que la firma estaría en un ambiente más competitivo, las oportunidades de nuevos clientes decaerían y provocarían un descontento en el equipo de profesionales, lo cual radicaría en un entorno negativo.

Es por eso que en las firmas de auditores (con alto índice de inversión intelectual) el proyecto (cliente) es la piedra angular donde descansa la estrategia de los socios.

## **CAPÍTULO II**

### **CONTABILIDAD DE COSTOS**

#### **DEFINICIÓN DE COSTO**

“El costo, se refiere a la suma de erogaciones o desembolsos en que se incurren para la adquisición de un bien o de un servicio, con la intención de que genere ingresos en el futuro.”(11:35)

Los desembolsos deben clasificarse o agruparse de modo que puedan servir adecuadamente a las necesidades de quienes se proponen utilizarlos o analizarlos.

El costo, desde el punto de vista de la contabilidad, no puede definirse concretamente. El costo se convierte en una fórmula particular en cada empresa. Para algunos, el costo representa el desembolso real y efectivo de dinero, anterior o actual, en relación con el costo del servicio. Para otros, el costo no sólo incluye el costo del servicio, sino también los gastos de venta y los gastos de administración, agregados éstos últimos con el fin de obtener el costo total o costo comercial. La naturaleza del servicio y la importancia de la empresa son, por otra parte, factores que influyen también en la determinación de los costos.

El costo de un bien o servicio lo constituyen los elementos y recursos invertidos con el fin de originar parcial o totalmente algo. La inversión está representada por: tiempo, esfuerzo, sacrificio y recursos o capitales.

La realización de un bien o servicio requiere un conjunto de factores integrales, los cuales se enumeran a continuación:

Materiales.

Horas hombre.

Equipo.

Herramientas.

Un lugar adecuado para llevar a cabo la producción o prestación del servicio.

Los factores físicos descritos anteriormente, tienen un factor común denominado: la moneda, como unidad de medida. En el caso de los materiales el valor desembolsado para su adquisición, para las horas hombre la remuneración del esfuerzo físico y mental de las personas, así como las prestaciones que de acuerdo a la legislación laboral vigente corresponda; en lo concerniente al equipo, herramientas y el lugar para llevarse a cabo la prestación del servicio, el reconocimiento de la depreciación sobre la base a una estimación razonable de la vida útil del bien o el pago de renta, según corresponda.

### **DEFINICIÓN DE CONTABILIDAD DE COSTOS**

“La contabilidad de costos, es la rama de la contabilidad que analiza cómo se distribuyen los costos y los ingresos que genera una empresa entre:

Los diversos bienes que comercializa o los servicios que ofrece.

Entre sus diferentes departamentos de la empresa.

Entre sus clientes.

Con ello trata de reflejar cuál es el costo de cada bien o servicio, de cada departamento, de cada cliente y ver que rentabilidad obtiene de cada uno de ellos.”(6:5).

También puede decirse que la contabilidad de costos es la aplicación de técnicas y conceptos adecuados para procesar los datos históricos y proyectos de carácter económico de una entidad, con el fin de ayudar a la administración a establecer planes para el logro de objetivos económicos razonables, así como para la toma de decisiones racionales hacia el logro de estos objetivos.

Esta rama contable, permite establecer además de los costos de servicio y distribución, los costos financieros, y sus métodos son aplicados a todas las empresas, con el fin de lograr una operación económica, eficiente y productiva.

La importancia de la contabilidad de costos radica en contribuir al mantenimiento o aumento de las utilidades de la empresa, meta que se logra suministrando a la administración las cifras importantes que puedan ser utilizadas para llegar a la toma de decisiones, que contribuyan a la reducción de costos de los servicios, aumentar la productividad o incrementar el volumen de ventas o ingresos.

### **OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS**

Tiene por objeto, efectuar el registro y análisis de los costos de una empresa, de manera que la gerencia tenga información sobre los costos del bien o servicio y los costos de distribución, ambos por unidad y en total de uno o de todos los productos elaborados o servicios prestados.

“Teniendo la información de clasificación, acumulación, control y asignación de costos, el contador de costos calcula, informa y analiza los costos para realizar diferentes funciones tales como: la operación de un proceso, la elaboración de un bien o prestación de un servicio y la realización de proyectos especiales, lo cual sirve para los propósitos u objetivos siguientes:

Proporcionar informes relativos a costos para medir los ingresos, evaluar los trabajos en proceso (estado de ingresos y balance general).

Ofrecer información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (informes de control).

Proporcionar información sobre la cual se basa la administración para el planeamiento y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales).”(6:5).

### **ALCANCE DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS**

La contabilidad de costos es generalmente considerada y discutida como si fuera aplicable únicamente a las operaciones de manufactura; sin embargo, cada tipo (Estatal, Privada y ONGs) y clase de actividad (industrial, comercial y de servicios) empresarial, sin importar tamaño, debe considerar el uso de conceptos y técnicas (aplicar sus diferentes sistemas y métodos de costos para cada empresa) de la contabilidad de costos; por ejemplo: las empresas comerciales, bancos, financieras, compañías de seguros, empresas de transportes, escuelas, colegios, universidades, hospitales, entidades estatales, organizaciones de bienestar social, todas ellas deben emplear contabilidad de costos, a fin de conocer los resultados de su operación y estar en condiciones de tomar decisiones para rectificar tendencias desfavorables o mejorar su operatividad.

Es indispensable que el Contador Público y Auditor como profesional responsable de presentar la información a la Gerencia General, esté consciente de la aplicabilidad de los conceptos y técnicas de la contabilidad de costos que se deben emplear en cada tipo de empresa, para obtener resultados fiables.

### **DIFERENCIA ENTRE LA CONTABILIDAD DE COSTOS INDUSTRIALES Y LA CONTABILIDAD APLICADA A EMPRESAS DE SERVICIOS**

Es conveniente distinguir a una empresa de servicios de una empresa industrial, no sólo por la forma de operar sino por las repercusiones de sus diferentes operaciones en el aspecto contable. La distinción entre ambas empresas se menciona a continuación:

“La empresa de servicios, tiene como finalidad ofrecer servicios a través de la tecnificación y especialización de la mano de obra y en esas mismas condiciones venderlos, con el propósito de obtener una contribución marginal entre el costo del servicio y su precio de venta, mientras que una empresa industrial adquiere los elementos para producir las mercaderías, es decir, que conjuga los elementos de producción, capital y trabajo para obtener un bien que satisfaga las necesidades del mercado, en esa situación se convierte en comerciante obteniendo una utilidad al transferirlo.”(5:113)

Derivado de lo expuesto anteriormente, se deduce que el área industrial tiene propiamente una doble función, ya que en cierto momento es productor y luego se convierte en comerciante. Para la empresa industrial la obtención del costo es laborioso y complejo en relación con las empresas de servicios, pues en el segundo caso es más práctico determinar el costo del servicio ofrecido y la utilidad que se obtiene de acuerdo a las habilidades que tengan para prestar el servicio.

En las industrias primero hay que combinar los elementos del costo (materia prima, mano de obra y gastos indirectos de fabricación) necesarios para producir un bien, que después al venderlo deje el margen de utilidad deseado, lo cual dependerá de la habilidad de producir y vender. De ahí la diferencia de la forma de operar del prestador del servicio y la del industrial, lo que deriva que el tratamiento en la determinación del costo varíe sustancialmente.

“Para una mejor comprensión en la figura que se presenta a continuación se muestra lo siguiente:

Figura 6

Diferencias entre empresas manufactureras, comercializadoras y de servicios

<b>Variable de comparación</b>	<b>De servicios</b>	<b>Manufactureras</b>	<b>Comercializadoras</b>
Actividad a la cual se dedica	Elaboración y venta de productos intangibles.	Fabricación de artículos para la venta.	Compra y venta de artículos.
Presencia de inventarios	No presenta inventarios.	Inventarios de productos terminados, de productos en proceso, de materias primas, materiales y suministros, de desechos y productos dañados.	Inventarios de los productos que comercializan, (mercancía disponible para la venta).
Costos predominantes	Mano de obra directa y costos indirectos	Materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación.	Costo del producto comprado, mano de obra y otros gastos operativos.
Determinación de los costos del período	Costos asociados a los servicios ofrecidos durante el período.	Costos de producción y ventas.	Costo de ventas y gastos operativos.
Costos de los productos vendidos	Costos identificados con los servicios prestados durante el período.	Materiales, mano de obra y otros costos que convergen para elaborar los productos.	Valor de los productos comprados.
Sistemas de acumulación de costos y de registros de inventarios para determinar costos de los productos vendidos.	Por órdenes de trabajo y por procesos, encaminados a determinar los costos del período. Costeo Basado en Actividades.	Sistemas por órdenes específicas y por proceso, basados en un sistema de registro continuo. Costeo Basado en Actividades.	Sistemas de inventario continuo o sistema de inventario por órdenes específicas. Costeo Basado en Actividades.
Métodos para valorar inventarios	Ninguno.	P.E.P.S, U.E.P.S y promedio ponderado para todos los inventarios manejados.	P.E.P.S., U.E.P.S y promedio ponderado.

Fuente: Sistemas de acumulación de costos para empresas de servicios Molina de Paredes, Olga Rosa / Morillo Moreno, Marysela Coromoto (20:10)

**Lectura de las siglas:**

P.E.P.S.: Primeras en entrar primeras en salir.

U.E.P.S: Últimas en entrar primeras en salir.

**SISTEMAS DE COSTOS**

Para comprender de mejor forma que es un sistema de costos se hace necesario definir los siguientes conceptos:

**Sistema**

Es un conjunto de reglas o principios sobre una determinada materia, entrelazados entre sí, y que están relacionados ordenadamente contribuyendo a lograr un mismo propósito u objetivo.

**Costos**

Representan una porción de adquisición de artículos, propiedades o servicios, que ha sido diferida o que todavía no se ha aplicado a la realización de ingresos. También puede decirse que es el conjunto de inversiones necesarias para producir, transportar, distribuir o vender un producto, o para prestar un trabajo o un servicio.

En consecuencia el sistema de costos, es un conjunto de procedimientos y técnicas para calcular el costo de las distintas actividades, o bien como un conjunto de transacciones financieras expresadas en su relación con los elementos de la prestación, interpretados en la forma adecuada para determinar el costo de elaboración de un bien o el costo de la prestación de un servicio.

El registro lo constituyen, factores primordiales de documentos originales como: facturas, reportes de supervisores, diarios, mayores o auxiliares, estados de operación y una adecuada clasificación de las cuentas, todos ellos necesarios para presentar a los dirigentes responsables detalles adecuados sobre los

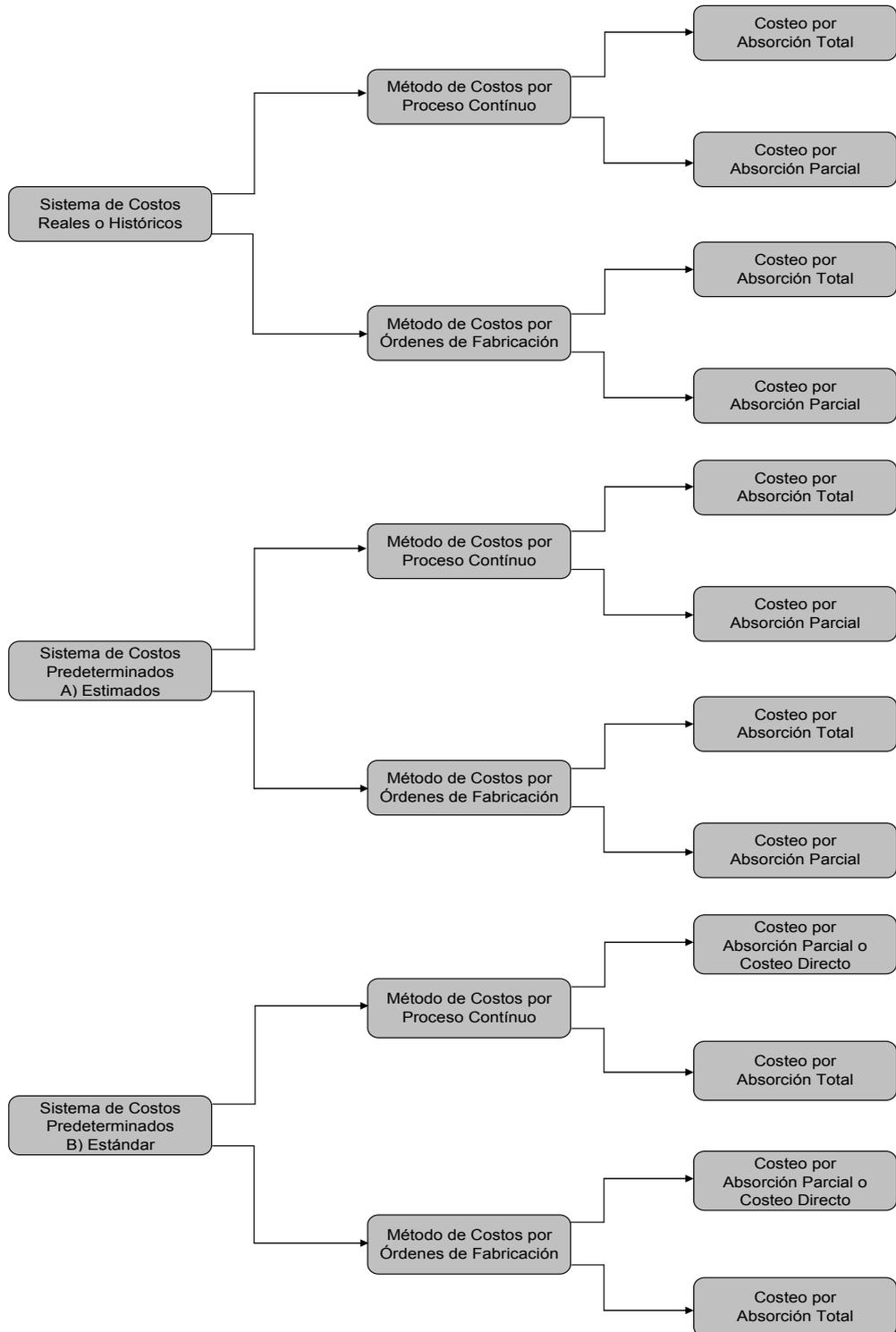
gastos para la producción de un bien o la prestación de un servicio, de venta y de administración.

### **Clasificación de sistemas de costos**

“Actualmente, los tratadistas se refieren a los sistemas de costos de diversas formas, sin embargo, éstos pueden clasificarse sobre la base de tiempo, es decir, atendiendo si los costos son históricos o reales, o si representan costos predeterminados; a su vez, cada uno de los tipos de costos citados puede subdividirse tomando como base el tipo de producción de un bien o la prestación de un servicio llevado a cabo, que para efectos de este estudio se considerará como un método de determinación de costos, en consecuencia también existen técnicas para la aplicación de los métodos descritos.”(13:14)

Derivado de lo expuesto anteriormente, se estima que la clasificación más adecuada de los sistemas de costos, métodos y técnicas es la que se describe en la siguiente figura:

**Figura 7**  
**ESQUEMA DE CLASIFICACIÓN DE SISTEMAS DE COSTOS**



Fuente: Soto, Jorge Eduardo. "Manual de Contabilidad de Costos I" (13:14)

**a. Costos históricos o reales**

“Sistema de costos que registra y resume los costos a medida que éstos se originan y que a su vez determina los costos totales después de que se han prestado los servicios, por lo tanto, se dice que es un sistema de costos reales o históricos. En conclusión son aquellos costos que se incurren en un determinado período.”(6:27)

El sistema de costos históricos presenta ciertas ventajas que pueden resumirse como sigue:

Representan los costos realmente incurridos en trabajos concretos o durante un período determinado.

Son útiles especialmente en el caso de contratos con el Gobierno, hechos sobre la base del costo más un porcentaje especificado u honorario fijo.

Su implantación es económica puesto que no necesita de inversiones mayores.

Es fácil de comprender y aplicar.

Las desventajas de los sistemas de costos históricos se resumen de la siguiente forma:

Para la fecha en que se preparan los informes de costos y los estados financieros, la información derivada de ellos puede ser atrasada para ser considerada como útil, a fin de corregir las deficiencias que dan como resultado costos excesivos.

No hay ninguna unidad de medida con la cual los costos reales puedan compararse. La administración sabe solamente que los costos son mayores o menores que la última vez, pero ignora las causas que lo originaron.

Si existe alguna unidad de medida en forma de cálculo predeterminado de costos, es difícil definir si la diferencia proviene de un error en los cálculos de la estimación o si es el resultado de ciertas deficiencias en la operación.

**b. Costos predeterminados**

“Son los costos que se calculan con anterioridad, tomando como base condiciones futuras específicas. También se dice que son los que se estiman con bases estadísticas y para elaborar presupuestos.”(11:36)

Los costos predeterminados, se calculan antes de que se preste el servicio o que se efectúe la producción, y son utilizados para medir la ejecución.

Los costos predeterminados pueden ser:

Costos estimados: Se basan en estimaciones realizadas sobre bases empíricas y representan un método de aproximación de los costos. Representan un promedio de las experiencias pasadas, o de ciertas opiniones personales, no basadas, en ninguno de los dos casos, en una acumulación científica de datos.

La estimación anticipada del costo del servicio o producción se puede utilizar como base para la determinación de precios de venta.

Costos Standard: Se basan en estudios científicos realizados sobre la actual capacidad productiva o la que se espera en el futuro.

Es el tipo de costos predeterminados, basado en cálculos científicos de la cantidad y de los precios del material y de la mano de obra que debe utilizarse así como los gastos indirectos que intervendrán en cada proceso, o por cada producto.

Standard es lo que se fija por la administración de la empresa con una base de medición.

Costos Standard Directos: Al igual que el costos de absorción total, es un método de aplicación de los costos a los ingresos para determinar la utilidad del período, pero bajo este método el proceso de aplicación se basa en distinguir los costos directos.

Como se mencionó anteriormente, dentro de los costos predeterminados se pueden encontrar los costos estimados y los costos estándar. Los primeros representan, en realidad más que un sistema de costos en sí, un método de aproximación de los mismos. En este caso, los costos reales se comparan con las estimaciones y se corrigen los errores de estas últimas. Estos costos son menos exactos que los obtenidos por medio de un sistema de costos históricos, pero este inconveniente se compensa con las economías que se obtienen, eliminando una buena parte del trabajo de detalle que implica cualquier otro sistema. En los costos estándar se hacen cálculos científicos de la cantidad, de los precios del material y de la mano de obra que debe utilizarse, así como de los gastos de fabricación que intervendrán en cada proceso u operación, por cada producto. Se lleva para el efecto un sistema de costos completo, a través del cual se proyectan los estándares establecidos, comparando esta proyección contra los resultados reales, analizando en cada elemento del costo variaciones en cantidades y en precios.

## **MÉTODOS DE COSTOS**

Son aquellos que reúnen los principales elementos de materia prima, mano de obra y gastos de fabricación en el proceso productivo de una empresa industrial; en el caso de una firma de auditoría que presta servicios profesionales los

elementos que se reúnen son, mano de obra profesional directa y costos indirectos del servicio.

### **Clasificación de métodos de costos**

Como se mencionó anteriormente, los costos se pueden clasificar tomando como base el tiempo y pueden ser: históricos o reales y predeterminados, pero éstos a su vez, tomando como base el tipo de elaboración de un bien o la prestación de un servicio llevado a cabo, pueden subdividirse en:

- Costos por órdenes de trabajo y
- Costos por procesos.

#### **Costos por órdenes de trabajo**

En este enfoque, son los que costos se acumulan por cada trabajo, lo cual recibe el nombre de costeo por órdenes de trabajo, donde la obtención de costos por cada trabajo proporciona una información vital para la administración. Una vez que se termina un trabajo, se pueden obtener los costos unitarios de cada servicio o bien.

#### **Costos por procesos**

Son los que se obtienen a través de una serie de procesos sucesivos o continuos, sin hacer referencia alguna a lotes u órdenes específicas, los costos por procesos, son utilizados por las empresas que fabrican sus productos en una corriente más o menos masiva y continua, los costos se determinan por períodos de tiempo. Este método es utilizado en la industria del plástico, textiles, azúcar, cerveza y otras.

En el costeo por procesos, el costo de un producto o servicio se obtiene al asignarle costos a masas de unidades similares y luego se calculan los costos

unitarios sobre una base promedio. A menudo se producen artículos idénticos (como las muñecas Barbie o clavos) para su venta en general y no para un cliente específico.

## **TÉCNICAS DE COSTOS**

Se definen como un conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve el sistema de costos a través de los diferentes métodos de costos, para distribuir sus gastos indirectos de una mejor manera. Lo anterior significa que los sistemas de costos, son métodos para obtener o calcular el costo del servicio o producción de algo, según las necesidades del analista.

### **Clasificación de técnicas de costos**

En los métodos de costos por procesos y de órdenes de trabajo, se pueden aplicar las siguientes técnicas de costeo, de acuerdo a la forma en que se calculen:

#### **Costeo de absorción total**

Conocido también con los nombres de costos totales o globales, el costo de cada artículo se obtiene a base del costo de los materiales directos, la mano de obra directa y los gastos de fabricación fijos y variables.

Esta técnica de costeo absorbe los tres elementos tradicionales del costo, el uso de materiales, la mano de obra y los gastos indirectos de fabricación, todos los que clasifican y se absorben dentro de la producción, necesarios directa o indirectamente considerados; a diferencia del costeo directo que se describirá seguidamente, que considera aquellos gastos de fabricación que actúan directamente en la fabricación; es decir, los gastos de fabricación de clasificación variables.

### **Costeo de absorción parcial o costeo directo**

Esta técnica se fundamenta en la segregación de los elementos que intervienen en la elaboración de un bien o en la prestación de un servicio, dividiéndolos en variables y fijos.

Los gastos variables son todos aquellos que se incurren con relación a las cantidades y precio, en la medida que se disminuye o aumenta la elaboración de un bien o la prestación del servicio, mientras que los gastos fijos son todos aquellos que aunque afectan el costo, no están determinados por el volumen de los bienes elaborados o los servicios prestados.

El costeo directo, excluye los gastos fijos de elaboración de un bien o la prestación de servicios, en consecuencia los servicios que están siendo prestados, presentan los costos directos de mano de obra y gastos indirectos de servicios variables; los demás gastos que puedan afectar a la prestación de los servicios, se cargan directamente a resultados del período, como ejemplo, se dice que el costeo directo elimina entre otros gastos fijos de bienes o servicios, los gastos indirectos, como gastos de supervisión, servicios públicos, depreciaciones (método de línea recta), mano de obra indirecta, impuestos, seguros, materiales indirectos, mantenimiento, combustibles y lubricantes, entre otros.

El costo variable, así también denominado costeo directo, difiere del costeo de absorción total en una suposición básica, se estima que los costos indirectos fijos de elaboración, no son más que costos del período en que se debe incurrir sólo para permanecer operando un negocio. Cuando se prepara el estado de resultados sobre la base de costeo de absorción total, hace que la utilidad o pérdida, se determine en función del volumen de las ventas como del volumen de la producción. Por aparte cuando se determina el estado de resultados sobre

la base de costeo variable (costeo directo), la utilidad o pérdida es determinada en función del volumen de las ventas, siendo el costo de servicio en ese caso un instrumento que proporcionará el precio, sin entrar a considerar otros agregados que corresponden al campo de la dirección de la empresa.

## **CAPÍTULO III**

### **COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO**

#### **3.1 DEFINICIÓN DE COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO**

Antes de definir qué es un costeo por órdenes de trabajo, es necesario especificar qué son las órdenes de trabajo, y se dice que “es el control individualizado que se lleva de cada pedido o trabajo que se está elaborando, siendo un sistema que pueden utilizar las empresas productoras de bienes o las que se dedican a la prestación de servicios. En el caso de los prestadores de servicios se pueden destacar los despachos de profesionales.”(1:51).

“Ahora bien el costeo de órdenes de trabajo se define como el método básico para asignar los costos en las plantas que producen diversos productos; éste método se conoce con el nombre de contabilidad de costos por órdenes de trabajo o por pedido específico.”(7:225)

El método definido anteriormente se usa también en talleres donde se trabaja a destajo o en talleres de servicio que cuentan con el equipo necesario para realizar una o más operaciones por cuenta de su clientela.

“El costeo por órdenes de trabajo, es el más apropiado cuando los servicios prestados difieren en cuanto a los requerimientos de los clientes. Cada servicio se presta de acuerdo con las especificaciones del cliente y el precio cotizado se asocia estrechamente al costo estimado.”(10:180)

Algunas empresas de servicios que usan el costeo por órdenes de trabajo se pueden mencionar, el sector de servicios de auditorías de despachos contables, Campañas de publicidad entre otras.

Una auditoría es un servicio que brindan las firmas de auditoría y pueden diferir marcadamente en su complejidad como resultado de las características de las empresas clientes donde se realizan, por lo tanto, el servicio es identificable. El costeo por órdenes de trabajo está diseñado para acomodar la contabilidad de costos para estos servicios individuales.

### **3.2 CARACTERÍSTICAS Y FINES DEL COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO**

#### **3.2.1 Características del costeo por órdenes de trabajo**

Las principales características del sistema de costos por órdenes de trabajo se describen a continuación:

- Se concede mayor énfasis a la distribución entre costos directos e indirectos de la que es necesaria en la contabilidad de costos por procesos.
- Se extienden órdenes y se llevan los costos de cada propuesta de servicio prestado.
- Los costos relacionados al servicio se registran en el resultado como costo del servicio o costos operativos (incluyendo el costo de mano de obra profesional directa y el costo indirecto del servicio) y son controlados mediante una hoja de costos acumulados en cada servicio.

#### **3.2.2 Fines del costeo por órdenes de trabajo**

La separación de los costos aplicables a una orden de trabajo hace posible evaluar si los gastos clasificados por elemento del costo fueron no demasiado altos, así mismo determinar si el precio cotizado al cliente fue o no demasiado bajo. Por otra parte, si se lleva un registro y archivo de todas las órdenes de trabajo terminadas con una descripción adecuada del servicio a prestar, la

referencia puede ser de gran utilidad para cotizar nuevos precios de venta a clientes potenciales en pedidos iguales o con características similares.

### **3.3 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO**

#### **3.3.1 Ventajas del costeo por órdenes de trabajo**

Las ventajas del costeo por órdenes de trabajo pueden resumirse como sigue:

“Permite evaluar qué trabajos son lucrativos a través de la determinación de la ganancia marginal porcentual.

Utilizar los costos reales como base para presupuestar trabajos o productos con características similares en el futuro.

Utilizar los costos como base para controlar la eficacia productiva en las operaciones.

Usar los costos en los contratos con el gobierno y en otros contratos en los que éstos son decisivos para fijar el precio de venta. En esos últimos contratos se permite al prestador del servicio cargar el costo más los honorarios fijos; o el costo más una ganancia razonable. Estos costos pueden llevarse sobre la base de órdenes de trabajo.

Da a conocer con detalles el costo de cada elemento que compone el servicio.

Proporciona el valor del servicio en proceso sin necesidad de estimarlo.

Permite determinar fácilmente la utilidad o pérdida de cada uno de los servicios.

Es posible controlar las operaciones aún cuando se presenten varios servicios diferentes entre sí.

El volumen de servicios es más susceptible de planeación y control en función de los requerimientos de cada empresa.” (5:128)

#### **3.3.2 Desventajas del costeo por órdenes de trabajo**

Las desventajas del costeo por órdenes de trabajo se mencionan a continuación:

“El costo de operación es alto debido a la labor meticulosa que se requiere para obtener los datos en forma detallada, la cual debe aplicarse a cada orden de trabajo.

Se requiere mayor tiempo para obtener los costos de servicios, por esta razón, los datos que se proporcionan a la administración posiblemente resulten extemporáneos.

Cualquier deficiencia que ocurra en la prestación de un servicio se absorbe en el costo del trabajo, es decir, que esta deficiencia no se verá reflejada en forma separada, sino que estará incluida en el costo del trabajo.

No proporciona información relativa a rendimientos, rechazos, deficiencias por operación, que permitan identificar fácilmente las razones por las que estos costos difieren.” (5:129)

### **3.4 REQUISITOS DEL COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO**

La prestación de servicios basada en órdenes de trabajo requiere, para su operación eficaz, dos mecanismos fundamentales, siendo éstos: El control de la producción documental y el control de la contabilidad en cada etapa del proceso del servicio.

Los documentos o formas características del método de costos por órdenes de trabajo son:

“La propuesta del servicio aprobada por el cliente y en consecuencia la orden del servicio - honorarios.

El programa de operaciones (eficiencia y asignación de recursos – costos directos)

El planteamiento o programación de los trabajos a ejecutar. (eficiencia y asignación de recursos – costos directos)

La hoja técnica de costos, la cual llevará detallado los elementos del costo (Mano de obra profesional directa y costos indirectos del servicio)

Reportes de tiempo.” (6:101)

Además para completar el funcionamiento del costeo suelen necesitarse ordinariamente algunos otros elementos, tales como: un reloj para marcar la hora en que se inician y se finalizan los trabajos, un cuadro de control de la prestación de servicios o algunas gráficas de Gantt adecuadas.

### **3.5 PRINCIPIOS DEL COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO**

A todos los trabajos del servicio a costear, se les debe asignar número de orden, preparar una hoja de costos para cada orden y cargar a la misma todos los elementos empleados. Los cargos por concepto de mano de obra aplicables al trabajo en cuestión, se registran en los reportes de tiempo o en las boletas de trabajo y se resumen en la hoja de costos, por cada trabajo. Los gastos indirectos aplicados se anotan también en la misma forma. De esta manera, los elementos de los costos del servicio quedan reunidos en un sólo lugar, obteniendo finalmente el costo unitario por servicio prestado.

### **3.6 PASOS A SEGUIR EN LA APLICACIÓN DEL COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO**

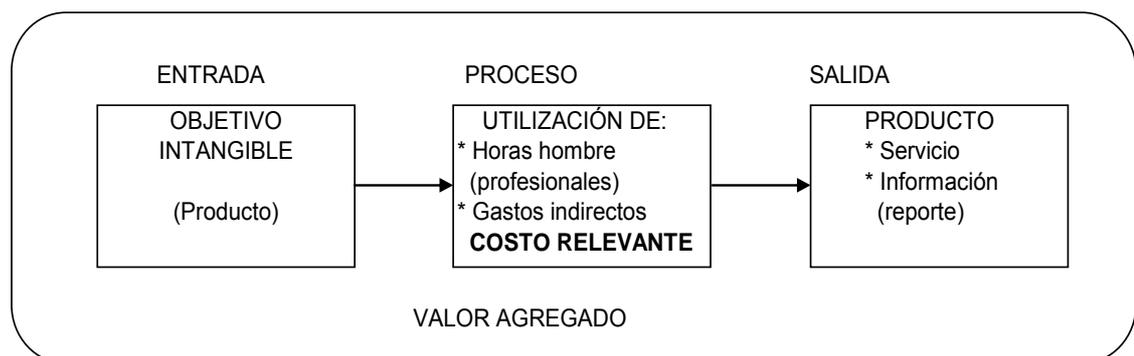
“Para que el costeo por órdenes de trabajo funcione de manera adecuada es necesario identificar físicamente cada orden de trabajo y separar sus costos relacionados.”(10:180)

En el costeo de órdenes de trabajo de una empresa que se dedica a la prestación de servicios profesionales, los dos elementos del costo (mano de obra directa y costos indirectos de servicios), se acumulan de acuerdo con los números asignados a las órdenes de trabajo.

Cabe mencionar que los costos de una firma de auditoría tienen estructura similar a la de cualquier otro tipo de empresa productora de bienes o servicios. “Se diferencian básicamente en el tipo de actividad, la cual es de carácter eminentemente profesional. En la siguiente figura, se muestra el modelo de

sistemas de acumulación de costos en una firma de auditoría (empresa de servicio).”(11:558)

**Figura 8**  
**Modelo de sistemas de acumulación de costos en una firma de auditoría**  
**(empresa de servicio)**

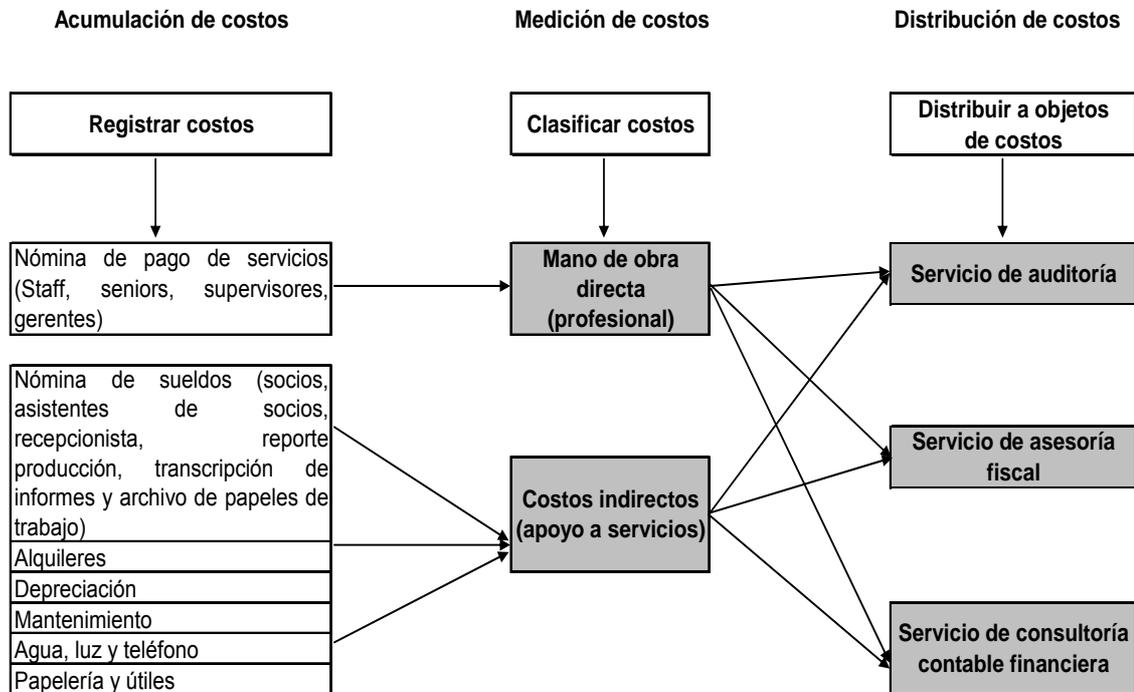


Fuente: Ramírez Padilla, David Noel. Contabilidad Administrativa (11:558).

“Las firmas de auditoría proporcionan a sus clientes servicios o productos intangibles. En las firmas de auditoría, los trabajos a menudo difieren considerablemente, respecto de su duración, cuántos recursos consumen y su complejidad técnica.”(6:101)

“Para que la firma de auditoría lleve a cabo el sistema anterior, es necesario mostrar la relación de la acumulación, medición y distribución de costos, tal y como se ilustra en la siguiente figura.”(5:117)

**Figura 9**  
**Relación de acumulación, medición y distribución de costos en una firma de auditoría**



Fuente: Hansen, Don R. / Mowen, Maryanne M. "Administración de costos, contabilidad y control." (5:117)

“Los términos de acumulación, medición y distribución de costos, así como otros términos que se muestran en la figura anterior, se definen de la siguiente forma:

Acumulación de costos: es el reconocimiento del registro de los costos.

Medición de costos: implica determinar los montos en dinero (pueden ser los montos reales gastados o montos estimados) de la mano de obra profesional directa e inspección utilizada en el servicio. Además significa que los costos se registran para su uso posterior.

Distribución de costos: es la relación de servicios prestados con la unidad de servicio otorgado.

Objeto de costos: cualquier cosa para la que se desea una medición separada de costos.”(6:98)

El desarrollo de una verdadera capacidad especializada de un despacho de auditoría, requiere de la configuración de una importante infraestructura integrada por los recursos humanos profesionales (técnicos y especializados), además de las instalaciones físicas y de servicios de apoyo necesarios. En consecuencia, el valor total del costo de servicios profesionales prestados por la firma de auditoría está constituido básicamente por la sumatoria de los siguientes componentes o elementos principales:

Costos directos de un objeto de costos: “están relacionadas con el objeto de costos y puede hacerse el seguimiento de forma factible.”(6:98)

En el seguimiento de costos directos a órdenes de trabajo, se distinguen dos categorías principales:

- 1) *Los recursos utilizados exclusivamente en una orden específica.* Por lo general, se pueden costear estos recursos a una orden en forma directa. Por ejemplo, si se usan suministros (como disquetes de computadora) en forma exclusiva en una orden, se puede hacer el seguimiento del costo de esos materiales a esa orden. En forma similar si se necesita un viaje redondo de un lugar a otro sólo por una orden, se puede hacer el seguimiento de todos los costos del viaje a esa orden.
- 2) *Los recursos utilizados en trabajos múltiples.* El seguimiento de estos costos típicamente requiere más trabajo que el seguimiento de los costos en la categoría anterior. Un ejemplo es la compensación pagada en el mes a un auditor profesional contratado por la firma de auditoría, para trabajar en las auditorías de muchas organizaciones o clientes.

La mayor parte de las partidas de costos directos en las organizaciones de servicio están relacionadas con la mano de obra, y caen en la categoría dos (2).

Los costos directos, son aquellos en los cuales incurre el despacho de auditoría, directamente relacionados con servicios profesionales específicos e identificables. Son costos variables en función de la mayor o menor actividad productiva de la oficina. Los costos directos están formados por:

La nómina o remuneración del personal integrado por profesionales, asistentes y auxiliares.

Los costos asociados al personal descrito en el punto anterior, los cuales incluyen las prestaciones laborales y todas las demás compensaciones laborales obligatorias.

Costos o gastos indirectos de un objeto de costos: “costos que están relacionados con el objeto de costos pero que no se puede hacer el seguimiento al mismo de forma factible.”(6:99)

Son aquellos en los cuales incurre el despacho de auditoría, no directamente relacionados con servicios profesionales facturables al cliente. Se le denomina también costos fijos o estructurales, puesto que no dependen principalmente de la mayor o menor actividad productiva de la oficina, pero son indispensables para mantener su operación y disponibilidad. Son los primeros costos que deben recuperarse en la prestación del servicio. Están expresados generalmente como total anual y se subdividen en gastos generales operacionales, formados a su vez por:

Dotación (personal) y operación de oficina.

Servicios y suministros

Gastos del personal administrativo

Gastos de equipo tecnológico

Papelería y útiles

Comunicaciones

Gastos de servicios corporativos

Gastos reembolsables (erogaciones que la firma de auditoría debe efectuar para cubrir los egresos por aquellos insumos o servicios realizados por terceros, no cubiertos por los gastos o servicios propios del profesional y que además han sido previamente convenidos con el cliente en cada caso particular).

Los costos directos y los diferentes costos indirectos son propios de toda la empresa. Con el fin de poder estimar el valor de un determinado servicio profesional, es necesario establecer una metodología que permita ponderar los costos realmente asignados sobre la porción del esfuerzo utilizado por el cliente.

Teniendo claro los elementos a considerar en la determinación del costo del servicio profesional, la firma de auditoría debe llevar ciertos reportes e informes para obtener oportunamente información confiable y tomar de decisiones apropiadas.

### **3.6.1 Costeo por órdenes de una auditoría, consultoría o asesoría**

“En el transcurso del año, se controlan continuamente los costos de cada orden de auditoría, consultoría o auditoría. Existen dos usos principales para esta información de costeo por órdenes:

Para orientar en la fijación de precios de las órdenes y el énfasis que debe darse a los mismos, es decir, cuáles órdenes se deben buscar activamente y cuáles se pueden dejar pasar. La firma acuerda honorarios fijos para cada orden antes de

realizarla. Los costos reales en órdenes similares recientes son una información clave en la proyección de los costos de órdenes futuras de auditoría, consultoría o asesoría.

Para ayudar en la planeación y administración de costos. La información sobre costos directos e indirectos permite a la firma de auditoría administrar las órdenes de manera que la orden se desarrolle eficientemente.”(6:101)

### **3.6.2 Método general de costeo por órdenes de una auditoría, consultoría o asesoría**

“A continuación se presentan los cinco pasos que se requieren para asignar costos a los trabajos individuales en la firma de auditoría.”(6:102)

**Paso 1:** Identificar la orden que es el objeto de costos. La orden es la auditoría anual de los estados financieros, una asesoría fiscal, una asesoría contable – financiera, outsourcing u otro servicio que preste la firma.

**Paso 2:** Identificar las categorías de costos directos para las órdenes de auditoría individuales – mano de obra profesional. Cada profesional mantiene un registro diario de tiempo, que se usa para el seguimiento de las horas de mano de obra profesional a las órdenes individuales de auditoría, asesoría fiscal, financiera o outsourcing.

**Paso 3:** Identificar los grupos de costos indirectos asociados con la orden. Incorpora todos sus costos indirectos individuales en un solo grupo de costos llamado apoyo a las auditorías, consultorías o asesorías. Este grupo de costos representa todos los costos en el departamento de apoyo de auditorías, consultorías o asesorías de la firma.

**Paso 4:** Seleccionar la base de asignación de costos que se va a utilizar para asignar a cada grupo de costos indirectos a la orden. La firma selecciona la base de asignación que ha tenido una relación de causa-efecto entre los cambios en la misma y cambios en el nivel de los costos indirectos. La base de asignación seleccionada para el apoyo en la auditoría, consultoría o asesoría del grupo de costos indirectos son las horas de mano de obra profesional.

**Paso 5:** Desarrollar el porcentaje o tasa por unidad de la base de asignación de costos utilizados para asignar costos indirectos a la orden. Se usa una tasa por hora en su mano de obra profesional. Los cinco pasos anteriores, dirigen el cálculo de costo de la orden de auditoría, consultoría o asesoría del cliente.

### **3.6.3 Algunos formatos utilizados en el costeo**

A continuación se describen y se presentan algunos formatos utilizados en las firmas de auditoría para llevar un control adecuado de los recursos, los cuales permiten determinar con facilidad el costo de los servicios:

#### **Reporte de tiempo por empleado**

“Por medio de éstos se reúne la información de costos que ingresa en los sistemas mediante documentos fuente. Los documentos fuente que utiliza la firma de auditoría en el costeo por órdenes de trabajo, incluyen los registros de tiempo que lleva el personal profesional. Todos los miembros del personal profesional registran (en un archivo de computadora) cómo utilizan cada hora del día. Al final de cada quincena se tabula el total de horas de mano de obra profesional que pasaron en cada trabajo (tanto para la quincena más reciente como el total acumulado desde el inicio del trabajo). Es importante la precisión de la información de cómo pasan su tiempo los empleados, especialmente en organizaciones de servicio, donde los costos de mano de obra con frecuencia constituyen más de la mitad de los costos. Las firmas de auditoría con

frecuencia imponen castigos al personal que no presenta registros precisos de tiempo en forma oportuna. Las computadoras tienen un papel cada vez más importante en el registro y preparación de la información de costos por órdenes. Cualquiera que sea el documento fuente que utiliza un negocio para reunir la información que necesita, el objeto es el seguimiento de costos específicos a cada orden específica, hasta el punto en que dicho seguimiento sea económicamente factible.”(6:104)

Este reporte es una hoja adecuadamente diseñada, donde el personal profesional, anotará en cada día laborable las horas que trabajó en uno o varios clientes. El reporte de tiempo debe contener la siguiente información:

Período (mes) que se reporta

Nombre, puesto y número del empleado

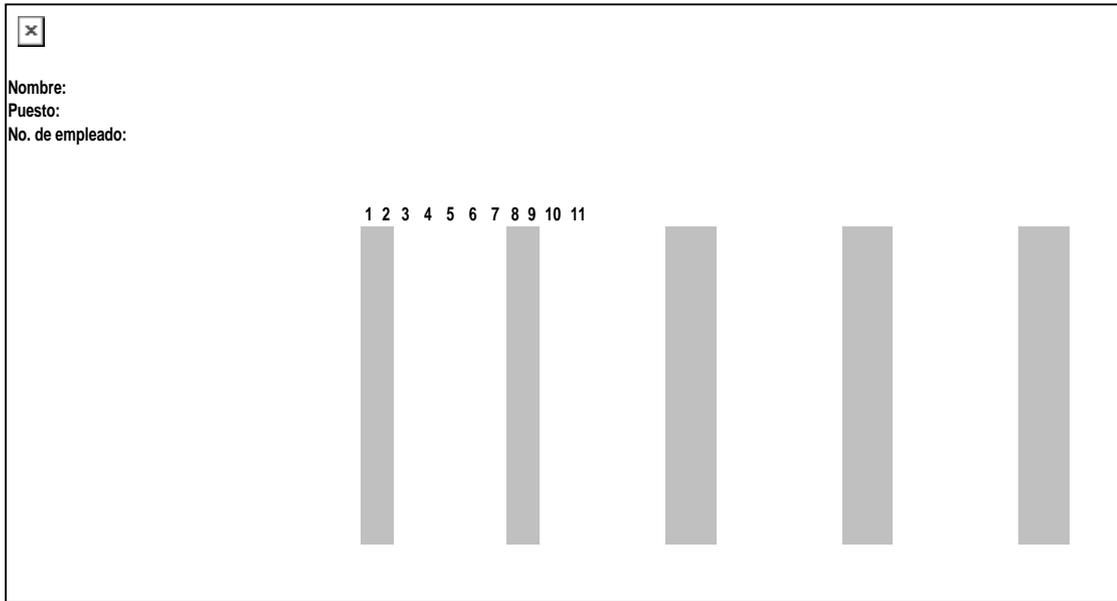
Nombre, clave (número de propuesta) y/o código del cliente (la clave por cliente facilita la localización y ubicación, la cual es indispensable para aquellos casos en que se usa computador para el manejo de este procedimiento).

Tipo de servicio que se presta, el cual se anotará en clave que puede ser de la forma siguiente: Auditoría de estados financieros (1), asesoría fiscal (2) y consultoría contable – financiera (3).

Al cliente y tipo de servicio se le asignará el número de horas laboradas en el día y una vez entregado el reporte por el profesional se determinará el total de horas que cargó a clientes en el mes.

Horas no cargables a clientes. En ésta se asignarán todas aquellas horas que no corresponden a algún trabajo vinculado con los clientes, sino que serán las originadas por motivos de asuetos, enfermedad, permisos, reuniones administrativas, vacaciones entre otros.

En el cuadro que se muestra a continuación se presenta un ejemplo de formato de reporte de tiempo por empleado.



**Calendario de horas estimadas que pueden ser cargadas o facturadas a clientes**

Es conveniente elaborar un calendario de horas estándar cargables a clientes, (ya sea de forma mensual o anual) para estimar la cantidad de horas que pueden ser facturadas a clientes. La información a considerar en la determinación de horas cargables a clientes es la siguiente:

Período al que corresponde (año o mes)

En cada mes o año se estimarán las horas que serán cargables a clientes considerando en cada semana cinco días laborables (de lunes a viernes de 8 horas cada día, para un total de cuarenta – 40 horas a la semana).

El total de horas estándar cargables a clientes en el mes deben estar libres de días festivos, es decir, que en la determinación de dichas horas únicamente deben figurar días hábiles laborables.

En el año se estima que cada empleado profesional tendrá aproximadamente 2,000 horas laborables a clientes, para un promedio mensual aproximado de 166 horas (2,000 horas / 12 meses).

En el cuadro que se muestra a continuación se presenta un ejemplo de cómo determinar la horas que posiblemente pueden ser cargadas a clientes en un año o un mes.

**Figura 11**  
**Cantidad de horas estimadas que pueden ser cargadas o facturadas a clientes en el año 20XX**

Mes	Horas cargables			Días festivos	
	Quincena		Total	Días	Circunstancia / motivo
	Primera	Segunda			
Enero	80	96	176	1	Año nuevo
Febrero	88	72	160		
Marzo	88	88	176		
Abril	60	88	148	2.5	Semana santa
Mayo	80	96	176	1	Día Internacional del Trabajador
Junio	88	80	168	1	Día del ejército
Julio	80	96	176		
Agosto	80	96	176	1	Día de la Asunción
Septiembre	72	80	152	1	Día de la Independencia
Octubre	88	88	176	1	Día de la Revolución
Noviembre	80	88	168	1	Días de Todos los Santos
Diciembre	80	68	148	2	Navidad y fin de año
<b>Total horas</b>	<b>964</b>	<b>1,036</b>	<b>2,000</b>		

**Fuente:** Elaboración propia año 2007.

Nótese que las horas estimadas que pueden ser cargadas (facturadas) a clientes en el año son 2,000. Si se analiza un mes en particular, por ejemplo, enero del año 20XX, se puede observar que las horas estimadas cargables son 176, las cuales fueron determinadas de la forma siguiente: En la primera y segunda quincena se consideran 10 y 12 días hábiles de trabajo, obteniendo como resultado 80 (10 días por 8 horas) y 96 horas (12 días por 8 horas) respectivamente. En la primera quincena en relación a la segunda, los días hábiles laborales son menores debido a que no se toma en cuenta el día de asueto del 1 de enero.

**Determinación del costo a asignar a cada hora de mano de obra profesional directa**

Con información obtenida de las nóminas, se determinará la tasa salarial o la cuota por hora directa de cada profesional, por lo tanto en la determinación del

costo de mano de obra profesional directa se consignará la siguiente información:

Período al que corresponde (mes)

Número, nombre y puesto del empleado

Horas cargables a clientes de cada uno de los profesionales

Total de remuneraciones devengadas de cada profesional (sueldos y prestaciones laborales).

Tasa salarial o costo por hora de mano de obra profesional directa (se obtendrá de dividir, el total de remuneraciones devengadas de cada empleado dentro de la cantidad de horas cargables o facturables a clientes).

El siguiente cuadro, es un ejemplo del formato que se puede utilizar para determinar el costo por hora de mano de obra profesional directa.

Figura 12  
Determinación del costo a asignar a cada hora de mano de obra profesional directa  
Correspondiente al mes de \_\_\_\_\_

No.	Nombre del empleado	Puesto	Sueldos y prestaciones					Horas estimadas cargables o facturables a clientes	CMOPD
			Sueldo base	Bonificación 78-89	Bonificación productividad	Prestaciones laborales	Total		Total sueldos y prestaciones (/) Horas estimadas cargables a clientes

Fuente: Elaboración propia año 2007.

CMOPD= Costo Mano de Obra Profesional Directa

### Determinación del costo indirecto (*Overhead*) a asignar a cada hora profesional

El segundo elemento que debe incluirse en la determinación del costo del servicio, son los costos indirectos (**overhead**), que no es más que la cuota o tasa indirecta que se asigna a cada hora profesional que se carga a clientes.

Existe un documento fuente que es preparado por el departamento de contabilidad, donde se deben considerar todos los gastos indirectos relacionados a la prestación de los servicios, tales como: ocupación del local, de operación de oficina, seguros, depreciaciones, sueldos y prestaciones del personal administrativo, de socios, gastos de capacitación, de viaje, entre otros. Cabe mencionar que dependiendo el monto de los gastos indirectos, éstos pueden ascender a un importe semejante al costo directo de mano de obra.

Una vez obtenido los gastos indirectos del mes, el total se dividirá entre la cantidad de horas que el equipo profesional cargará a clientes, obteniendo como resultado el costo indirecto asignable a cada hora profesional.

En el siguiente cuadro se muestra un ejemplo hipotético, para determinar el costo indirecto que debe ser asignado a cada hora profesional (**overhead**).

**Figura 13**  
**Determinación del costo indirecto (*Overhead*) a asignar a cada hora**  
**Correspondiente al mes de \_\_\_\_\_**

<b>Costo del mes</b>	<b>Importe Q.</b>
Alquiler de oficina	12,236.27
Papelería y útiles	2,109.62
Seguros	2,913.71
Depreciaciones	1,526.42
Agua, luz y teléfono	4,306.09
Otros gastos	1,785.93
Sueldos y prestaciones de personal administrativo	6,836.92
Sueldos y prestaciones de Socios y Directores	44,058.76
<b>Total de costos indirectos a distribuir</b>	<b>Q 75,773.72</b>
(/) <b>Horas cargables a clientes en el mes</b>	<b>800</b>
<b>Valor de costos indirectos asignado a cada hora cargable a clientes - <i>Overhead</i> (Q 75,773.72 / 800)</b>	<b>Q 94.72</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007.

### Informe de utilización de tiempo

Este informe permite a los socios de la firma, analizar de forma mensual o anual cómo cada profesional utilizó el tiempo, es decir, cuánto fue cargado y no cargado a clientes. La información a consignar en el informe se menciona a continuación:

Período al que corresponde (año o mes)

Número, nombre y puesto del empleado

Cantidad de horas estimadas que cada uno de los profesionales cargará a clientes durante el año o mes.

Cantidad de horas que no fueron cargadas a clientes por razones como: capacitación, vacaciones, reunión de oficina, entre otros.

Porcentaje de tiempo utilizado por cada miembro profesional de la firma. Este porcentaje se obtendrá de dividir el total de horas reales cargadas a clientes dentro del total de horas que se habían estimado cargar a dichos clientes.

A continuación se muestra un ejemplo hipotético del formato denominado informe plan de utilización de tiempo, durante un determinado año.

Figura 14  
Informe plan de utilización de tiempo  
Correspondiente al año 20XX

No.	Nombre del empleado	Puesto	Horas estimadas cargables a clientes (a)	Horas no cargables						Sub-total (h)=(b+c+d+e+f+g)	Total de horas cargables (i)=(a - h)	% de tiempo cargado a clientes (j)=(i / a)
				Capacitación (b)	Vacaciones (c)	Reunión de oficina (d)	Permisos (e)	Enfermedad (f)	Otros (g)			
1	Joel Solís	(Gerente)	2,000	60	120	44	8	-	40	272	1,728	86%
2	Carlos Ruiz	(Supervisor)	2,000	50	120	30	4	-	40	244	1,756	88%
3	Julio Rodas	(Senior)	2,000	32	120	30	-	16	40	238	1,762	88%
4	Jorge Rodas	(Senior)	2,000	32	120	30	-	12	40	234	1,766	88%
5	Fredy Garcia	(Asistente)	2,000	32	120	20	12	-	24	208	1,792	90%

Fuente: Elaboración propia año 2007.

Nótese que de 2,000 horas estimadas que pueden ser laboradas en trabajos de clientes, cada empleado profesional invirtió horas reales en forma diferente,

debido a que existen horas no cargables por razones de capacitación, vacaciones, reuniones de oficina, permisos, enfermedad, otros.

### **Hoja de costos de orden de trabajo**

Esta hoja resume el valor de mano de obra directa y costos indirectos aplicados para cada propuesta de trabajo aprobada, derivado de las horas que fueron cargadas a clientes en el mes por el tipo de servicio que se haya prestado. En consecuencia la hoja de costos de orden de trabajo debe contener la siguiente información.

La denominación “Hoja de costos de orden de trabajo”

Período al que corresponde (mes)

Un correlativo para identificar el número de servicios otorgados en el mes

Nombre del cliente

Número de propuesta aprobada

Tipo de servicio que se presta

Fecha en que se inició y terminó la visita

Cantidad de horas que invirtió cada profesional en el servicio prestado (el cual se obtiene del reporte de tiempo por empleado)

Tasa salarial o cuota por hora de mano de obra profesional directa (la información se obtiene del formato denominado “Determinación del costo a asignar a cada hora de mano de obra profesional directa”).

Cuota por hora del costo indirecto del servicio – *overhead* (la información se obtiene del formato denominado “ Determinación del costo indirecto – *overhead*- a asignar a cada hora profesional”).

Una columna para obtener el costo total de mano de obra profesional directa (se obtendrá de multiplicar el número de horas cargadas a clientes de cada profesional, por el costo unitario de mano de obra profesional directa) y una columna para el costo indirecto del servicio (de igual manera se multiplicará el

número de horas cargadas a clientes de cada profesional, por el costo unitario indirecto del servicio –*overhead*-).

Una columna del costo total del servicio. Este se obtiene de sumar la columna total del costo de mano de obra profesional directa y la del costo indirecto del servicio. Además en la parte derecha se puede clasificar el costo por servicio, es decir de auditoría, asesoría fiscal y asesoría contable - financiera.

En el cuadro que se muestra a continuación, se presenta un ejemplo de formato de hoja de costos de orden de trabajo.

Figura 15  
Hoja de costos de orden de trabajo  
Correspondiente al mes de \_\_\_\_\_

No.	Cliente	No. de propuesta aprobada	Tipo de servicio	Fecha de la visita		Horas invertidas por empleado profesional					Costo mano de obra profesional directa		Costo indirecto del servicio		Costo total	Costo por servicio			
				Inicia	Termina	Joel Solís (Gerente)	Carlos Ruiz (Supervisor)	Jorge Rodas (Senior)	Fredy García (Asistente)	Total	Ver cuadro	Por hora	Total	Por hora		Total	(1) Auditoría	(2) Asesoría fiscal	(3) Consultoría contable - financiera
	Total					-	-	-	-	-					-	-	-	-	-

Fuente: Elaboración propia año 2007

### Determinación del ingreso por tipo de servicio

“Para determinar el ingreso de los servicios, es necesario que el monto de los honorarios cubra: a) todos los costos y gastos necesarios para prestar el servicio. b) un beneficio o utilidad. c) una reserva para cubrir riesgos y contingencias.”(14:1)

Los honorarios se fijan a través de una propuesta de servicios profesionales, la cual es requerida por clientes que solicitan el servicio de una firma de auditoría. Dependiendo el tipo de servicio que requieran los clientes pueden adquirir un servicio con firmas de reconocimiento mundial (ante esto el cliente está

adquiriendo, marca – representación internacional, prestigio, imagen – reconocimiento en el mercado) o bien pueden requerir el servicio con firmas pequeñas a nivel nacional que no sean muy reconocidas, todo dependerá de las necesidades y el uso que se quiera dar al servicio por parte del cliente.

Para calcular el ingreso por tipo de servicio en la firma de auditoría se pueden utilizar los siguientes métodos:

Determinar un elemento o factor de fijación del precio de venta del servicio (*markup*). Se calcula mediante la concentración de los costos de todos los servicios prestados y terminados durante el mes. En algunos casos se puede utilizar un factor entre 2 y 2.5 dependiendo del monto de gastos que tenga la firma. Por el contrario, en firmas grandes, con una infraestructura costosa el factor pudiera ser más de 3.

En base a los honorarios pactados en el mes en que se facturan. Como su nombre lo indica es registrar el ingreso a través de la facturación, sin embargo, el servicio aún no ha sido prestado al cliente por lo que no es factible asociarlo con algún costo.

En base al tiempo incurrido. El ingreso se determina en base a las horas trabajadas multiplicado por el precio unitario estimado por hora (honorarios acordados en propuesta dividido entre horas estimadas a incurrir en el trabajo). En una firma de auditoría, todo costo del servicio debe estar relacionado a un ingreso. Los honorarios se fijan en base a las horas que el equipo profesional estima llevar a cabo en el servicio, de acuerdo a la complejidad del mismo, especificaciones y requerimientos del cliente y en base a experiencia y conocimiento de los honorarios que cobrarían otras firmas en el mercado.

Derivado de lo anterior la hoja de determinación del ingreso por tipo de servicio debe contener la siguiente información:

La denominación “Hoja de determinación del ingreso por tipo de servicio”

Período al que corresponde (mes o año)

Identificación del tipo de servicio prestado

Correlativo para identificar el número de servicios otorgados en el mes o año

Nombre del cliente

Número de propuesta aprobada

Tipo de servicio que se presta

El monto de honorarios acordados, horas estimadas a invertir, número de visitas a realizar (de acuerdo a lo negociado en la propuesta de servicios).

Una columna de determinación del ingreso por hora (se obtendrá de dividir el total de honorarios acordados dentro de las horas estimadas a invertir durante el servicio).

Cantidad de horas que invirtió en el mes todo el equipo profesional en cada uno de los servicios (dato que se obtiene del formato denominado “Hoja de costos de orden de trabajo”)

Una columna que constituirá el ingreso a registrar, el cual se clasificará por tipo de servicio, es decir, por servicio de auditoría, asesoría fiscal o asesoría contable – financiera.

En la siguiente figura, se presenta un ejemplo de formato de determinación del ingreso por tipo de servicio:

Figura 16  
 Determinación del ingreso por tipo de servicio  
 Correspondiente al mes de \_\_\_\_\_

No. de orden	Cliente	No. de propuesta aprobada	Tipo de servicio	Honorarios acordados	Horas estimadas a invertir	Visitas a realizar	Horas invertidas en el mes		Ingreso por hora o por lo invertido	Ingreso devengado por servicio			
							Septiembre	Ver cuadro		Total Ingreso devengado por servicio	Auditoría	Asesoría fiscal	Consultoría contable financiera
				-						-	-	-	-

Fuente: Elaboración propia año 2007

### 3.6.4 Costos del servicio y estados financieros

Las firmas de auditoría, adicional a los costos de mano de obra directa, presentan también niveles de costos indirectos, es decir, costos no asociados fácilmente con los servicios prestados, como depreciaciones, arrendamientos, servicio de mantenimiento técnico, suministros y otros. Sin embargo, no puede ni es apropiado hablarse de inventarios de materia prima o de insumos, debido que no transforman un producto tangible.

En algunos casos se pueden tener insumos para ser usados (papelería, cartuchos de tinta, pastas de encuadernado, pastas para cubrir los papeles de trabajo entre otros) y suelen presentarse como gastos pagados por anticipado, puesto que generalmente se consumen durante un determinado ejercicio contable.

Partiendo de la clasificación primaria de los costos todos los desembolsos o acumulaciones pueden tratarse de tres formas. 1) Considerarse gastos y compararse con los ingresos en el momento de incurrirse (gastos operativos o costos del período); 2) capitalizarse y clasificarse como un activo fijo, como gastos pagados por anticipado o cargos diferidos y más adelante ser depreciado o consumido; y 3) pueden inventariarse como parte de los costos de los

servicios que se presten a los clientes y compararse con los ingresos en el estado de resultados cuando sean vendidos.

“De acuerdo a la clasificación anterior, las firmas de auditoría sólo incurren en costos capitalizables (activos fijos, cargos diferidos y gastos pagados por anticipado) y en “gastos”, puesto que la intangibilidad de los servicios conlleva a que no puedan almacenarse. Contablemente no existen inventarios, tampoco costos del producto; es decir, todos los costos incurridos durante un período contable, para prestar un servicio, requieren ser presentados en el estado de resultados como costos del período, porque generan beneficios (ingresos) inmediatos para la firma, por tanto no existen inventarios de productos terminados e inventarios de productos en proceso. “El costo del servicio, que se presta, es llevado como costo del período, en el momento de proporcionar el servicio.”(20:3)

Así se cumple el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado, en cuanto a realización y período contable, con el propósito de realizar cortes convencionales en el tiempo, lo cual implica “que al realizarse un ingreso se reconozca paralelamente los costos y gastos que le sean inherentes, independientemente de cuando se liquiden” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1999:5).”(20:3)

“Respecto a la estructuración del estado de resultados, las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF-, se pronuncian e indican claramente que, considerando el giro de cada entidad dentro de la descripción de las operaciones se deben especificar los ingresos, el costo de lo vendido y los gastos de operaciones. Dentro del costo del servicio las firmas de auditoría deben presentar sólo los costos identificables razonablemente en forma directa, con la prestación de los servicios.”(20:3)

### Contabilización de los servicios

Del total de resúmenes de tiempo trabajado por clientes u hoja de concentración mensual por socio, se desprenderán los asientos contables siguientes:

Partida No.	Descripción	Debe	Haber
1	Control de costos directos	Q XX	
	Caja y bancos		Q XX
	Cuentas por pagar		Q XX
	Para registrar los sueldos y prestaciones devengados por los profesionales que intervienen en la prestación del servicio.	Q XX	Q XX

<b>Partida No.</b>	<b>Descripción</b>	<b>Debe</b>		<b>Haber</b>	
2	Control de costos indirectos Cuentas por pagar	Q	XX	Q	XX
	Para registrar los costos indirectos efectuados en el mes.	Q	XX	Q	XX
3	<b><u>Servicios en proceso de auditoría</u></b> P-10	Q	XX		
	<b><u>Servicios en proceso de asesoría fiscal</u></b> P-11	Q	XX		
	<b><u>Servicios en proceso de consultoría contable - financiera</u></b> P-12	Q	XX		
	Control de costos directos (mano de obra profesional directa)			Q	XX
	Control de costos indirectos			Q	XX
	Para distribuir a los servicios en proceso el control de los costos directos e indirectos.	Q	XX	Q	XX
4	Caja y bancos	Q	XX		
	Cuentas por cobrar clientes	Q	XX		
	<b><u>Ingresos servicios de auditoría</u></b> P-10			Q	XX
	<b><u>Ingresos servicios de asesoría fiscal</u></b> P-11			Q	XX
	<b><u>Ingresos servicios de consultoría contable-financiera</u></b> P-12			Q	XX
	Para registrar las ventas efectuadas en el mes.	Q	XX	Q	XX
5	<b><u>Costo de servicio de auditoría</u></b> P-10	Q	XX		
	<b><u>Costo de servicio de asesoría fiscal</u></b> P-11	Q	XX		
	<b><u>Costo de servicio de consultoría contable - financiera</u></b> P-12	Q	XX		
	<b><u>Servicios en proceso de auditoría</u></b> P-10			Q	XX
	<b><u>Servicios en proceso de asesoría fiscal</u></b> P-11			Q	XX
	<b><u>Servicios en proceso de consultoría contable - financiera</u></b> P-12			Q	XX
	Para registrar el costo de los servicios terminados en el mes.	Q	XX	Q	XX

## **CAPÍTULO IV**

### **APLICACIÓN PRÁCTICA DEL MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE TRABAJO PARA SERVICIOS PROFESIONALES DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA**

#### **INFORMACIÓN DE LA EMPRESA**

En este capítulo, se utiliza la metodología descrita en los capítulos anteriores, para cumplir con los objetivos de aplicar el método de costeo por órdenes de trabajo para servicios profesionales de una firma de auditoría. En consecuencia, se describe la información relativa de la empresa, de la forma siguiente:

Organización legal:	Sociedad Civil.
Razón social:	Martínez, Marroquín & Asociados, S.C.
Ubicación:	Zona 10, Ciudad Guatemala.
Clasificación:	Empresa de servicio
Fundación:	1,998

Para efectos de este estudio, la firma de auditoría sujeta a evaluación, se denominará “Martínez, Marroquín & Asociados, S.C.” – MM&A-

#### **Actividad principal**

La actividad principal de la firma de auditoría, es la prestación de servicios profesionales de auditoría de estados financieros, asesoría fiscal y asesoría contable-financiera, siendo otorgados a clientes de acuerdo a requerimientos específicos y necesidades de los mismos.

Para llevar a cabo la prestación del servicio, la firma de auditoría elabora las propuestas de servicios profesionales donde conjuntamente con el cliente se

acuerdan y aprueban los honorarios, las visitas a realizar y el tiempo de horas estimadas a invertir por el equipo profesional de trabajo, quienes son asignados de acuerdo a la experiencia (complejidad en el servicio), capacidad técnica y eficiencia en el tipo de servicio otorgado.

### INFORMACIÓN PARA EL DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

- a) Durante el mes de septiembre de 2007, la firma de Contadores Públicos y Auditores Martínez, Marroquín & Asociados, S.C., trabajó 20 días en una jornada de 8 horas diarias.
- b) Los sueldos devengados durante el mes de septiembre, por el personal que intervino directamente en la prestación de los servicios profesionales fue de la siguiente forma:

**Cuadro 1**  
**Sueldos devengados por el equipo profesional**  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**

No.	Nombre	Puesto	Sueldos					
			Base (*)	Bonificación productividad (*)	Bonificación 37-2001 (*)	Total	(-) IGSS laboral	Liquido a recibir
			(a)	(b)	(c)	d = (a+b+c)	e =(a x 4.83%)	f = (d-e)
1	Roberto Andes	Gerente	16,900.00	3,430.00	250.00	20,580.00	816.27	19,763.73
2	Julio Medina	Supervisor	13,000.00	2,650.00	250.00	15,900.00	627.90	15,272.10
3	Miguel Marroquín	Senior	7,800.00	1,610.00	250.00	9,660.00	376.74	9,283.26
4	Carlos Martínez	Senior	7,800.00	1,610.00	250.00	9,660.00	376.74	9,283.26
5	Manuel Morales	Asistente	3,250.00	700.00	250.00	4,200.00	156.98	4,043.03
6	Juan Arriaza	Asistente	3,250.00	700.00	250.00	4,200.00	156.98	4,043.03
7	Gustavo Pérez	Asistente	3,250.00	700.00	250.00	4,200.00	156.98	4,043.03
8	Ricardo Méndez	Asistente	3,250.00	700.00	250.00	4,200.00	156.98	4,043.03
			<b>58,500.00</b>	<b>12,100.00</b>	<b>2,000.00</b>	<b>72,600.00</b>	<b>2,825.55</b>	<b>69,774.45</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007.

(\*) Información utilizada en cuadro 6 columna a,b y c.

La firma de auditoría calcula las prestaciones laborales de indemnización, bono-14, aguinaldo utilizando para cada uno el 8.33%; para vacaciones el 4.17% y para cuotas patronales el 12.67%.

- c) Durante el mes de septiembre de 2007, los costos y gastos reportados por los registros contables de la firma Martínez, Marroquín & Asociados, S.C., para la determinación del costo indirecto del servicio fueron los siguientes:

**Cuadro 2**  
**Costos y gastos indirectos**  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**

<b>No.</b>	<b>Descripción</b>	<b>Importe Q.</b>
1	Alquiler de oficina	17,857.14 (*)
2	Papelería y útiles	2,825.33 (*)
3	Seguros	3,843.51 (*)
4	Agua, luz y teléfono	6,606.21 (*)
5	Otros gastos	1,979.11 (*)
6	Depreciaciones	1,888.70
7	Sueldos y prestaciones de personal administrativo	7,333.33
8	Sueldos y prestaciones de Socios y Directores	45,450.43
9	Sueldos y prestaciones de horas no cargadas por el personal profesional	2,032.15
	<b>Total de costos indirectos (**)</b>	<b>89,815.91</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007.

(\*) Corresponden a los saldos que generaron IVA crédito fiscal durante el mes el cual asciende a Q3,973.36 (Q33,111.30 x 12%)

(\*\*) Información utilizada en cuadro 7

- d) Los servicios profesionales prestados a clientes en el mes de septiembre de 2007, se detallan a continuación:

Cuadro 3  
Servicios prestados a clientes  
Correspondiente al mes de septiembre de 2007

No.	Cliente <u>a/</u>	No. de propuesta aprobada <u>a/</u>	Tipo de servicio <u>a/</u>	Fecha de la visita <u>a/</u>		Honorarios acordados según propuesta (Sin IVA) <u>b/</u>	Horas estimadas a invertir en el servicio (*)	No. de visitas a realizar (**)	Forma de facturación		Ingresos a facturar más IVA	
				Inicia	Termina				En la primer visita	En la visita final	En la primer visita (***)	En la visita final
1	Desarrolladora de lotes, S.A.	P-100	1 Auditoría de estados financieros año 2006	03/09/2007	21/09/2007	54,000.00	273	1	100%	0%	54,000.00	-
2	Multiservicios, S.A. (1)	P-101	1 Auditoría de estados financieros año 2007	03/09/2007	28/09/2007	140,000.00	785	2	65%	35%	91,000.00	49,000.00
3	Hinorent, S.A.	P-102	3 Consultoría contable - financiera	03/09/2007	07/09/2007	18,000.00	88	Mensual	100%	0%	18,000.00	-
4	Inmobiliaria Los Pinos, S.A.	P-103	2 Asesoría fiscal	10/09/2007	14/09/2007	26,120.00	150	Mensual	100%	0%	26,120.00	-
5	Agrícola Las Puetas, S.A.	P-104	1 Auditoría de estados financieros año 2007	17/09/2007	28/09/2007	115,000.00	578	2	60%	40%	69,000.00	46,000.00
6	Aceros de Guatemala, S.A.	P-105	1 Auditoría de estados financieros año 2007	24/09/2007	12/10/2007	85,000.00	438	2	40%	60%	34,000.00	51,000.00
<b>Total</b>						<b>438,120.00</b>					<b>292,120.00</b>	<b>146,000.00</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

a/ Información utilizada en cuadro 8

b/ Información utilizada en anexo 13

- (1) Para efectos de ilustración, en este cliente se presenta un ejemplo de propuesta de servicios profesionales, para su efecto (Ver anexo 1).
- (\*) Horas que se estiman incurrir en el servicio del cliente de acuerdo a propuesta de servicios aprobada.
- (\*\*) En los servicios de auditoría que se realizarán dos visitas se acordó con el cliente (según propuesta) que se realizará una visita preliminar en septiembre de 2007 y una visita final en marzo de 2008.

El reconocimiento de los ingresos se efectuará de la siguiente forma: 1) Por la particularidad del servicio de auditoría pueden darse los siguientes casos:

1.1) Cuando un cliente requiera la auditoría de los estados financieros del año 2006 y el servicio se preste por ejemplo en septiembre de 2007, los honorarios acordados se registrarán como ingreso en este mes, toda vez que el servicio se haya terminado de prestar en septiembre de 2007, pero si el servicio se prestó en septiembre y octubre de 2007, el ingreso debe registrarse en ambos meses de acuerdo a las horas invertidas en cada mes.

1.2) Cuando el servicio de auditoría de un cliente corresponde por ejemplo al año 2007, regularmente se efectúa más de una visita (preliminar y final según lo convenido con el cliente a través de la propuesta de servicios profesionales), entonces el ingreso se registrará en el mes que se efectuó la visita, el cual se determinará de dividir el total de honorarios acordados dentro las horas estimadas a invertir en el servicio y el precio de venta unitario, se multiplicará por el total de horas reales que invirtió todo el equipo profesional en el servicio del cliente.

2) Ahora bien, si el servicio consiste en que mensualmente se efectuará un servicio de asesoría fiscal o un servicio de consultoría contable-financiera u otro tipo de servicio, el ingreso u honorarios acordados en la propuesta, se registrarán en el mes que se preste el servicio sin perder de vista la cantidad de horas negociadas con el cliente.

(\*\*\*) De la facturación emitida a los clientes, se originó un IVA débito fiscal por Q35,054.40 (Q292,120 x 12%). Por otro lado en el mes no se cobró el monto facturado por Q34,000 más IVA, el cual corresponde al cliente Aceros de Guatemala, S.A. según número de propuesta P-105, debido a que el servicio se inició el 24 de septiembre de 2007 y se terminó el 12 de octubre de 2007, lo cual significa que el servicio aún estaba en proceso.

e) Los reportes de tiempo presentados por cada profesional durante el mes de septiembre de 2007, se muestran en los anexos 3 al 10:

f) Los socios de la firma desean saber cuánto del tiempo facturable en el mes no fue cargado a clientes, por lo que requieren conocer las causas que lo originaron.

- g) La firma para el pago del Impuesto Sobre la Renta, tributa en un 5% mensual (régimen general) sobre la base de los ingresos brutos.

### **DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO**

Para el desarrollo del caso práctico, esta guía se ha dividido en seis pasos los cuales brevemente se detallan a continuación:

Determinar horas cargables o facturables a clientes de todo el equipo profesional, así como el porcentaje de tiempo cargado a clientes: En este paso se identifica la cantidad de horas que los profesionales cargaron a clientes y considerando el total de horas menos las que no fueron cargadas, se obtiene el porcentaje real del tiempo utilizado. Este último ayudará a los socios a identificar y conocer posibles deficiencias del tiempo no utilizado.

Determinar el costo de mano de obra profesional directa: Aquí se conoce la tasa que se le asignará directamente al servicio, por cada profesional que cargue horas a clientes.

Determinar el costo indirecto para cada hora hombre (*overhead*): Consiste en determinar la tasa o cuota que se asignará indirectamente a cada hora profesional, toda vez que cargue horas a clientes.

Hoja de costos de orden de trabajo: En este paso se le dará seguimiento a las órdenes que fueron abiertas o iniciadas en el mes. Esta hoja de costos presentará el costo total del servicio una vez se hayan combinado los elementos de mano de obra profesional directa y costos indirectos. Por otro lado en la hoja de costos se llevará el estatus en que se encuentra cada orden, es decir si ya fue terminada o aún se encuentra en proceso.

Preparar información financiera para propósitos fiscales: Como su nombre lo indica, consiste en presentar información para cumplir con obligaciones fiscales ante la Administración Tributaria.

Preparar información financiera (administrativa): Consiste presentarle a los socios la situación financiera real de la firma, la cual les será de utilidad para toma de decisiones inmediatas.

Expuesto lo anterior, se presenta a continuación el desarrollo del caso práctico.

**Paso 1 Determinación de horas cargables o facturables a clientes de todo el equipo profesional, así como el porcentaje de tiempo cargado a clientes.**

- a) Determinación de horas cargables ó facturables a clientes de todo el equipo profesional.

**MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.**  
Contadores Públicos y Auditores

**Cuadro 4**  
Horas cargables ó facturables a clientes de todo el equipo profesional  
Correspondiente al mes de septiembre de 2007

No.	Nombre	Puesto	Días que contiene el mes	(-) Sábados y domingos <u>a/</u>	Total días cargables en el mes	Horas estimadas cargables a clientes		
						Por día	Del equipo profesional	
						(d)	(e) = (c x d)	
1	Roberto Andes	Gerente	30	10	20	8	160	
2	Julio Medina	Supervisor	30	10	20	8	160	
3	Miguel Marroquín	Senior	30	10	20	8	160	
4	Carlos Martínez	Senior	30	10	20	8	160	
5	Manuel Morales	Asistente	30	10	20	8	160	
6	Juan Arriaza	Asistente	30	10	20	8	160	
7	Gustavo Pérez	Asistente	30	10	20	8	160	
8	Ricardo Méndez	Asistente	30	10	20	8	160	
Horas cargables (facturables) a clientes de todo el equipo profesional							1,280	*

Fuente: Elaboración propia año 2007

\* Información utilizada en cuadro 5 columna (a)

- a/** Los 10 días corresponden a 5 sábados y 5 domingos, que constituyen días no laborales del mes. (Ver anexo 2 calendario septiembre 2007).

b) Informe de utilización de tiempo de cada profesional

MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
Contadores Públicos y Auditores

Cuadro 5  
Informe de utilización de tiempo de cada profesional  
Correspondiente al mes de septiembre de 2007

No.	Nombre	Puesto	* Horas estimadas cargables a clientes a/ (a)	(-) Horas no cargables a clientes						* Total horas cargables (Ver anexo 3 al 10) (h)=(a-g)	% de tiempo cargado a clientes (i)=(h/a)
				Capaci- tación (b)	Vaca- ciones (c)	Reuniones admitivas. (d)	Permisos (e)	Enfer- medad (f)	* Sub-total (g)=(b+c+d+e+f)		
				1	Roberto Andes	Gerente	160	-	-		
2	Julio Medina	Supervisor	160	-	-	-	-	-	-	160	100.00%
3	Miguel Marroquín	Senior	160	-	-	-	-	-	-	160	100.00%
4	Carlos Martínez	Senior	160	-	-	-	-	8	8	152	95.00%
5	Manuel Morales	Asistente	160	-	-	-	-	-	-	160	100.00%
6	Juan Arriaza	Asistente	160	-	-	-	-	-	-	160	100.00%
7	Gustavo Pérez	Asistente	160	-	-	-	-	-	-	160	100.00%
8	Ricardo Méndez	Asistente	160	-	-	-	8	-	8	152	95.00%
			1,280	-	-	6	8	8	22	1,258	

Fuente: Elaboración propia año 2007

a/ Ver cuadro 4 columna (e)

\* Información utilizada en cuadro 6 columnas (f,h y j)

Obsérvese que no todo el equipo profesional cargó a clientes el 100% de horas, debido a que algunos reportaron horas no cargables por reuniones administrativas, permisos y enfermedad (ver anexo 3,6 y 10), lo cual hace que el porcentaje de tiempo utilizado no sea igual para cada profesional.

## Paso 2 Determinación del costo mano de obra profesional directa.

MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
Contadores Públicos y Auditores

Cuadro 6  
Determinación del costo a asignar a cada hora de Mano de Obra Profesional Directa  
Correspondiente al mes de septiembre de 2007

No.	Nombre	Puesto	Sueldos y prestaciones del mes					Hrs. estimadas cargables ó facturables a clientes <u>b/</u>	CMOPD **	* Horas reales invertidas a clientes <u>b/</u>	Costo por hora directa	Horas no invertidas a clientes <u>b/</u>	Costo a distribuir por hora de forma indirecta
			Base <u>a/</u>	Bonificación productividad <u>a/</u>	Bonificación 37-2001 <u>a/</u>	Prestaciones laborales (Ver anexo 11)	Total		Total sueldo y prestaciones del mes (f) Hrs. estimadas cargables a clientes				
			(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=(a+b+c+d)		(g)=(e / f)				
1	Roberto Andes	Gerente	16,900.00	3,430.00	250.00	8,069.46	28,649.46	160	179.06	154	179.06	6	1,074.35
2	Julio Medina	Supervisor	13,000.00	2,650.00	250.00	6,210.64	22,110.64	160	138.19	160	138.19	-	-
3	Miguel Marroquín	Senior	7,800.00	1,610.00	250.00	3,732.22	13,392.22	160	83.70	160	83.70	-	-
4	Carlos Martínez	Senior	7,800.00	1,610.00	250.00	3,732.22	13,392.22	160	83.70	152	83.70	8	669.61
5	Manuel Morales	Asistente	3,250.00	700.00	250.00	1,563.60	5,763.60	160	36.02	160	36.02	-	-
6	Juan Arriaza	Asistente	3,250.00	700.00	250.00	1,563.60	5,763.60	160	36.02	160	36.02	-	-
7	Gustavo Pérez	Asistente	3,250.00	700.00	250.00	1,563.60	5,763.60	160	36.02	160	36.02	-	-
8	Ricardo Méndez	Asistente	3,250.00	700.00	250.00	1,563.60	5,763.60	160	36.02	152	36.02	8	288.18
			<b>58,500.00</b>	<b>12,100.00</b>	<b>2,000.00</b>	<b>27,998.91</b>	<b>100,598.91</b>	<b>1,280</b>		<b>1,258</b>		<b>22</b>	<b>2,032.15</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

a/ Ver cuadro 1, columnas (a,b y c)

b/ Ver cuadro 5, columnas (a,g y h)

\* Información utilizada en cuadro 7

\*\* Información utilizada en cuadro 8, columna (b)

**Paso 3** Determinación del costo indirecto para cada hora hombre (*Overhead*).

**MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.**  
Contadores Públicos y Auditores

**Cuadro 7**  
**Determinación del costo indirecto (*Overhead*) a asignar a cada hora profesional**  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**

<b>No.</b>	<b>Descripción</b>	<b>Importe Q.</b>
1	Alquiler de oficina	17,857.14
2	Papelería y útiles	2,825.33
3	Seguros	3,843.51
4	Depreciaciones	1,888.70
5	Agua, luz y teléfono	6,606.21
6	Otros gastos	1,979.11
7	Sueldos y prestaciones de personal administrativo	7,333.33
8	Sueldos y prestaciones de Socios y Directores	45,450.43
9	Sueldos y prestaciones de horas no cargadas por el personal profesional	2,032.15
	Total de costos indirectos <u>a/</u>	89,815.91
(/)	Horas reales invertidas a clientes (facturables) <u>b/</u>	1,258
	<b>Valor de costos indirectos asignado a cada hora cargable a clientes - Overhead <u>c/</u></b>	<b>71.40</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

a/ Ver cuadro 2

b/ Ver cuadro 6, columna (h)

c/ Información utilizada en cuadro 8, columna (d)



**Paso 5 Información desde el punto de vista fiscal (Partidas de diario, balance de saldos, estado de resultados y balance general).**

MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
Contadores Públicos y Auditores

**Cuadro 9**  
**Partidas de Diario**  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**  
**(Cifras Expresadas en Quetzales)**

Partida No.	Descripción	Parcial	Debe	Haber
1	Control de costos directos (mano de obra profesional directa) Caja y bancos Prestaciones laborales por pagar IGSS cuota laboral por pagar IGSS cuota patronal por pagar  Para registrar los sueldos y prestaciones devengados por los profesionales - <b>Cuadro 6, columna (e)-</b>		100,598.91	69,774.45 20,586.96 2,825.55 7,411.95
			<b>Q 100,598.91</b>	<b>Q 100,598.91</b>
2	Control de costos indirectos (gastos administrativos) IVA por cobrar <b>Cuentas por pagar</b> Alquiler de oficina Papelería y útiles Seguros Agua, luz y teléfono Otros gastos Depreciación acumulada Sueldos por pagar de personal administrativo, socios y directores Prestaciones laborales por pagar IGSS cuota laboral por pagar IGSS cuota patronal por pagar Control de costos directos  Para registrar los costos indirectos efectuados en el mes. ( <b>Cuadro 2</b> )	20,000.00 3,164.37 4,304.73 7,398.96 2,216.60	89,815.90 3,973.36	37,084.66  1,888.70 39,592.70 11,180.73 1,851.95 158.38 2,032.15
			<b>Q 93,789.26</b>	<b>Q 93,789.26</b>
3	<b>Servicios en proceso de auditoría</b> P-100 P-101 P-104 P-105 <b>Servicios en proceso de asesoría fiscal</b> P-103 <b>Servicios en proceso de consultoría contable - financiera</b> P-102 Control de costos directos (mano de obra profesional directa) Control de costos indirectos (gastos administrativos)  Para distribuir a los servicios en proceso el control de los costos directos e indirectos. ( <b>Cuadro 8, columna denominada "costo por servicio"</b> )	42,521.86 54,074.79 40,858.66 14,257.44  20,984.23 15,685.68	151,712.76  20,984.23 15,685.68	98,566.76 89,815.91
			<b>Q 188,382.67</b>	<b>Q 188,382.67</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

**Cuadro 9**  
**Partidas de Diario**  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**  
**(Cifras Expresadas en Quetzales)**

Partida No.	Descripción	Parcial	Debe	Haber
4	Caja y bancos Cuentas por cobrar clientes <u>Ingresos servicios de auditoría</u> P-100 P-101 P-104 P-105 <u>Ingresos servicios de asesoría fiscal</u> P-103 <u>Ingresos servicios de consultoría contable-financiera</u> P-102 IVA por pagar  Para registrar las ventas efectuadas en el mes. (Cuadro 3, columna denominada "ingresos a facturar más IVA" (Q292,120 x 1.12)	   54,000.00 91,000.00 69,000.00 34,000.00  26,120.00  18,000.00  	289,094.40 38,080.00           <b>Q 327,174.40</b>	248,000.00       26,120.00 18,000.00 35,054.40  <b>Q 327,174.40</b>
5	<u>Costo de servicio de auditoría</u> P-100 P-101 P-104 P-105 <u>Costo de servicio de asesoría fiscal</u> P-103 <u>Costo de servicio de consultoría contable - financiera</u> P-102 <u>Servicios en proceso de auditoría</u> P-100 P-101 P-104 P-105 <u>Servicios en proceso de asesoría fiscal</u> P-103 <u>Servicios en proceso de consultoría contable - financiera</u> P-102  Para registrar el costo de los servicios terminados en el mes. (Cuadro 8, columna denominada "costo por servicio", excluyendo únicamente la P-105 la cual aún estaba en proceso).	42,521.86 54,074.79 40,858.66 -  20,984.23  15,685.68  42,521.86 54,074.79 40,858.66 -  20,984.23  15,685.68  	137,455.32           20,984.23  15,685.68           <b>Q 174,125.23</b>	137,455.32           20,984.23 15,685.68           <b>Q 174,125.23</b>
6	ISR gasto ISR por pagar  Para registrar el 5% de impuesto sobre la renta del mes el cual se calcula sobre el total de ingresos (Q292,120 x 5%). Cuadro 3, columna denominada "Ingresos a facturar más IVA".		14,606.00   <b>Q 14,606.00</b>	14,606.00   <b>Q 14,606.00</b>
7	IVA por pagar IVA por cobrar  Para regularizar los saldos de IVA por pagar y por cobrar		15,012.16   <b>Q 15,012.16</b>	15,012.16   <b>Q 15,012.16</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

**Cuadro 10**  
**Balance de saldos (fiscal)**  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**  
**(Cifras Expresadas en Quetzales)**

Descripción	Saldo inicial	Debe (*)	Haber (*)	Saldo final(**)
<b>ACTIVO</b>				
Caja y bancos	10,000.00	289,094.40	69,774.45	229,319.95
Cuentas por cobrar clientes	-	38,080.00	-	38,080.00
IVA por cobrar	11,038.80	3,973.36	15,012.16	-
Servicios en proceso (de auditoría)	-	151,712.76	137,455.32	14,257.44
Servicios en proceso (de asesoría fiscal)	-	20,984.23	20,984.23	-
Servicios en proceso (de consultoría contable - financiera)	-	15,685.68	15,685.68	-
Control de costos directos (mano de obra profesional directa)	-	100,598.91	100,598.91	-
Control de costos indirectos	-	89,815.90	89,815.90	-
Propiedad y equipo	91,990.00	-	-	91,990.00
Depreciación acumulada	-	-	1,888.70	(1,888.70)
<b>PASIVO</b>				
Sueldos por pagar de personal administrativo, socios y directores	-	-	39,592.70	(39,592.70)
Prestaciones laborales por pagar	-	-	31,767.69	(31,767.69)
IGSS cuota laboral por pagar	-	-	4,677.50	(4,677.50)
IGSS cuota patronal por pagar	-	-	7,570.33	(7,570.33)
Cuentas por pagar	(108,028.80)	-	37,084.67	(145,113.47)
IVA por pagar	-	15,012.16	35,054.40	(20,042.24)
ISR por pagar	-	-	14,606.00	(14,606.00)
<b>CAPITAL</b>				
Capital social	(5,000.00)	-	-	(5,000.00)
Utilidades retenidas	-	-	-	-
<b>INGRESOS</b>				
Ingresos (de servicios de auditoría)	-	-	248,000.00	(248,000.00)
Ingresos (de servicios de asesoría fiscal)	-	-	26,120.00	(26,120.00)
Ingresos (de servicios de consultoría contable-financiera)	-	-	18,000.00	(18,000.00)
<b>COSTO DE SERVICIOS</b>				
Costo de servicio (de auditoría)	-	137,455.32	-	137,455.32
Costo de servicio (de asesoría fiscal)	-	20,984.23	-	20,984.23
Costo de servicio (de consultoría contable - financiera)	-	15,685.68	-	15,685.68
<b>ISR</b>				
ISR gasto	-	14,606.00	-	14,606.00
<b>Total</b>	-	<b>913,688.64</b>	<b>913,688.64</b>	<b>(0.00)</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

(\*) Cargos y abonos obtenidos del anexo 12, denominado "mayorización".

(\*\*) Información utilizada para preparar el estado de resultados y balance general (Cuadros 11 y 12)

**Cuadro 11**  
**MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.**  
**Contadores Públicos y Auditores**  
**Estado de Resultados (Fiscal) \***  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**  
**(Cifras Expresadas en Quetzales)**

<b><u>INGRESOS</u></b>			
Ingresos (de servicios de auditoría)	248,000.00		
Ingresos (de servicios de asesoría fiscal)	26,120.00		
Ingresos (de servicios de consultoría contable-financiera)	<u>18,000.00</u>	292,120.00	100%
<b><u>(-) COSTO DE SERVICIOS</u></b>			
Costo de servicio (de auditoría)	137,455.32		
Costo de servicio (de asesoría fiscal)	20,984.23		
Costo de servicio (de consultoría contable - financiera)	<u>15,685.68</u>	<u>174,125.23</u>	60%
Utilidad antes de ISR		117,994.77	40%
(-) Impuesto Sobre la Renta (5%), sobre ingresos (Pago Directo)*		<u>14,606.00</u>	5%
<b>Utilidad neta</b>		<u><u>103,388.77</u></u>	35%

Fuente: Elaboración propia año 2007

\* El impuesto sobre la renta (5%) sobre ingresos (Pago Directo) fue determinado de la forma siguiente:

Ingresos del mes	Q 292,120.00
Multiplicado por la tasa impositiva	<u>5%</u>
Impuesto Sobre la Renta determinado	Q 14,606.00 (*)

**Nota:** El Estado de Resultados, fue preparado en base al Balance de saldos (Cuadro 10)

(\*) Información utilizada en cuadro 15.

**Cuadro 12**  
**MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.**  
**Contadores Públicos y Auditores**  
**Balance General (Fiscal) \***  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**  
**(Cifras Expresadas en Quetzales)**

<b><u>ACTIVO</u></b>			
<b><u>Corriente</u></b>			
	Caja y bancos	229,319.95	
	Cuentas por cobrar clientes	38,080.00	
	Servicios en proceso (de auditoría)	14,257.44	281,657.39
	<b><u>No corriente</u></b>		
	Propiedad y equipo	91,990.00	
(-)	Depreciación acumulada	(1,888.70)	90,101.30
	<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b><u>371,758.69</u></b>
<b><u>PASIVO</u></b>			
<b><u>Corriente</u></b>			
	Sueldos por pagar de personal administrativo, socios y directores	39,592.70	
	Prestaciones laborales por pagar	31,767.69	
	IGSS cuota laboral por pagar	4,677.50	
	IGSS cuota patronal por pagar	7,570.33	
	Cuentas por pagar	145,113.47	
	IVA por pagar	20,042.24	
	ISR por pagar	14,606.00	263,369.92
	<b>SUMA DEL PASIVO</b>		<b>263,369.92</b>
<b><u>CAPITAL</u></b>			
	Capital social	5,000.00	
	Utilidad del ejercicio	103,388.77	108,388.77
	<b>SUMA DEL CAPITAL</b>		<b>108,388.77</b>
	<b>SUMA DEL PASIVO Y CAPITAL</b>		<b><u>371,758.69</u></b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

Nota: El Balance General, fue preparado en base al Balance de saldos (Cuadro 10)

**Paso 6 Información desde el punto de vista financiero (Partidas de diario para llevar la contabilidad fiscal a financiera, balance de saldos, estado de resultados y balance general).**

**MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.**  
**Contadores Públicos y Auditores**

**Cuadro 13**  
**Partidas de diario para llevar la contabilidad fiscal a financiera**  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**  
**(Cifras Expresadas en Quetzales)**

<b>Partida No.</b>	<b>Descripción</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
1	Costo de servicio (de auditoría) Servicios en proceso (de auditoría)	14,257.44	14,257.44
	Para registrar financieramente el costo del servicio de auditoría de la P-105 Cuadro 8.	<b>Q 14,257.44</b>	<b>Q 14,257.44</b>
2	Ingresos (de servicios de auditoría) Anticipos recibidos de clientes	54,039.49	54,039.49
	Para eliminar de la contabilidad fiscal los ingresos que aún no han sido devengados.	<b>Q 54,039.49</b>	<b>Q 54,039.49</b>
3	ISR diferido activo ISR gasto	2,701.97	2,701.97
	Para registrar al ISR diferido activo por la diferencia entre los ingresos fiscales y financieros (Q54,39.49 x 5%)	<b>Q 2,701.97</b>	<b>Q 2,701.97</b>

**Fuente: Elaboración propia año 2007**

Cuadro 14  
Balance de saldos (financiero)  
Correspondiente al mes de septiembre de 2007  
(Cifras Expresadas en Quetzales)

Descripción	Saldo inicial	Ajustes y/o reclasificaciones		Saldo final
	Fiscal (*)	Debe (**)	Haber (**)	Financiero (***)
<b>ACTIVO</b>				
Caja y bancos	229,319.95			229,319.95
Cuentas por cobrar clientes	38,080.00			38,080.00
IVA por cobrar	-			-
Servicios en proceso (de auditoría)	14,257.44		14,257.44	-
Servicios en proceso (de asesoría fiscal)	-			-
Servicios en proceso (de consultoría contable - financiera)	-			-
Control de costos directos (mano de obra profesional directa)	-			-
Control de costos indirectos	-			-
Propiedad y equipo	91,990.00			91,990.00
Depreciación acumulada	(1,888.70)			(1,888.70)
ISR diferido activo	-	2,701.97		2,701.97
<b>PASIVO</b>				
Sueldos por pagar de personal administrativo, socios y directores	(39,592.70)			(39,592.70)
Prestaciones laborales por pagar	(31,767.69)			(31,767.69)
IGSS cuota laboral por pagar	(4,677.50)			(4,677.50)
IGSS cuota patronal por pagar	(7,570.33)			(7,570.33)
Cuentas por pagar	(145,113.47)			(145,113.47)
IVA por pagar	(20,042.24)			(20,042.24)
ISR por pagar	(14,606.00)			(14,606.00)
Anticipos recibidos de clientes	-		54,039.49	(54,039.49)
<b>CAPITAL</b>				
Capital social	(5,000.00)			(5,000.00)
Utilidades retenidas	-			-
<b>INGRESOS</b>				
Ingresos (de servicios de auditoría)	(248,000.00)	54,039.49		(193,960.51)
Ingresos (de servicios de asesoría fiscal)	(26,120.00)			(26,120.00)
Ingresos (de servicios de consultoría contable-financiera)	(18,000.00)			(18,000.00)
<b>COSTO DE SERVICIOS</b>				
Costo de servicio (de auditoría)	137,455.32	14,257.44		151,712.76
Costo de servicio (de asesoría fiscal)	20,984.23			20,984.23
Costo de servicio (de consultoría contable - financiera)	15,685.68			15,685.68
<b>ISR</b>				
ISR gasto	14,606.00		2,701.97	11,904.03
<b>Total</b>	<b>(0.00)</b>	<b>70,998.90</b>	<b>70,998.90</b>	<b>(0.00)</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

(\*) Ver cuadro 10

(\*\*) Cargos y abonos obtenidos del cuadro 13, denominado "Partidas de Diario para llevar la contabilidad fiscal a financiera"

(\*\*\*) Información utilizada para preparar el estado de resultados y el balance general (Cuadros 15 y 16)

**Cuadro 15**  
**MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.**  
**Contadores Públicos y Auditores**  
**Estado de Resultados (Financiero) \***  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**  
**(Cifras Expresadas en Quetzales)**

<b>INGRESOS</b>			
Ingresos (de servicios de auditoría)	193,960.51		
Ingresos (de servicios de asesoría fiscal)	26,120.00		
Ingresos (de servicios de consultoría contable-financiera)	18,000.00	238,080.51	100%
<b>(-) COSTO DE SERVICIOS</b>			
Costo de servicio (de auditoría)	151,712.76		
Costo de servicio (de asesoría fiscal)	20,984.23		
Costo de servicio (de consultoría contable-financiera)	15,685.68	188,382.67	79%
Utilidad antes de ISR		49,697.84	21%
<b>(-) Impuesto Sobre la Renta (5%), sobre ingresos</b>		11,904.03	5%
<b>Utilidad neta</b>		<b>37,793.81</b>	16%

Fuente: Elaboración propia año 2007

**Prueba del ISR gasto**

Descripción	Estado de resultados	
	Fiscal	Financiero
Ingresos	292,120.00	238,080.51
Tasa de impuesto sobre la renta	5%	5%
<b>ISR gasto</b>	<b>14,606.00</b>	<b>11,904.03</b>
<b><u>Determinación del ISR diferido</u></b>		
ISR gasto fiscal (**)	14,606.00	
<b>(-) ISR gasto financiero</b>	<b>11,904.03</b>	
ISR diferido activo	<b>2,701.97</b>	

\* Ver cuadro 14

(\*\*) Ver cuadro 11

**Cuadro 16**  
**MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.**  
**Contadores Públicos y Auditores**  
**Balance General (Financiero) \***  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**  
**(Cifras Expresadas en Quetzales)**

<b><u>ACTIVO</u></b>		
<b><u>Corriente</u></b>		
Caja y bancos	229,319.95	
Cuentas por cobrar clientes	<u>38,080.00</u>	267,399.95
<b><u>No corriente</u></b>		
Propiedad y equipo	91,990.00	
(-) Depreciación acumulada	<u>(1,888.70)</u>	90,101.30
Impuesto sobre la renta diferido	<u>2,701.97</u>	2,701.97
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b><u><u>360,203.22</u></u></b>
<b><u>PASIVO</u></b>		
<b><u>Corriente</u></b>		
Sueldos por pagar de personal administrativo, socios y directores	39,592.70	
Prestaciones laborales por pagar	31,767.69	
IGSS cuota laboral por pagar	4,677.50	
IGSS cuota patronal por pagar	7,570.33	
Cuentas por pagar	145,113.47	
IVA por pagar	20,042.24	
ISR por pagar	14,606.00	
Anticipos recibidos de clientes	<u>54,039.49</u>	317,409.41
<b>SUMA DEL PASIVO</b>		<b>317,409.41</b>
<b><u>CAPITAL</u></b>		
Capital social	5,000.00	
Utilidad del ejercicio	<u>37,793.81</u>	42,793.81
<b>SUMA DEL CAPITAL</b>		<b>42,793.81</b>
<b>SUMA DEL PASIVO Y CAPITAL</b>		<b><u><u>360,203.22</u></u></b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

\* Preparado con información del balance de saldos - financiero (Cuadro 14)

## **CONCLUSIONES**

Las firmas de auditoría desde su formación han incursionado y explotado diferentes campos de servicios como la auditoría misma, asesoría fiscal, consultoría contable-financiera entre otras, con el objeto de brindar a los clientes servicios diversificados y que éstos puedan contar con herramientas e información necesaria para tomar decisiones.

Para ofrecer esta gama de servicios las firmas necesitan contar con recurso humano capacitado, tecnificado y especializado, lo cual repercutirá en la determinación del costo del servicio que se brindará al cliente.

La contabilidad de costos en las firmas de auditoría es importante, ya que ayuda a los socios de la firma a determinar cuánto es el costo de un servicio, permitiendo analizar con profundidad la distribución de los costos que se han asignado en cada tipo de servicio y los ingresos obtenidos en cada uno de ellos, lo que sirve para cotizar los honorarios en base a un mercado de competitividad sano, en estimación del tiempo y personal que se involucra en el servicio que el cliente requiere.

El costeo por órdenes de trabajo es el que mejor se adapta cuando los servicios que una firma de auditoría presta, difieren en cuanto a los requerimientos de los clientes, debido a que permite conocer con detalle el costo de cada elemento que integra el servicio y utiliza estos costos como base para controlar la eficacia productiva de las operaciones, con la finalidad de determinar el precio que otorgará al cliente mediante una propuesta de servicios profesionales.

Los servicios que brindan las firmas de auditoría pueden diferir marcadamente en su complejidad como resultado de las características de las empresas clientes donde se realizan, por lo tanto el servicio es identificable. El costeo por órdenes de trabajo está diseñado para acomodar la contabilidad de costos para estos servicios individuales.

## **RECOMENDACIONES**

Se recomienda a la firma de auditoría que se enfoque en reclutar, seleccionar y contratar a profesionales que basen su comportamiento en el código de ética, conocedores y practicantes de normas y principios internacionales de auditoría y contable, y que sean capaces de enfrentar los retos de brindar un servicio de calidad a los clientes de la firma, lo cual conllevará a mantener actualizado al personal mediante capacitaciones continuas.

Que para la contabilización de los costos en la firma de auditoría dedicada a la prestación de servicios, se utilice el sistema de costos históricos, ya que con éste se determina el costo real que lleva incurrido el servicio, que puede derivar de aumentos y disminuciones en los importes de los elementos del costo (mano de obra profesional directa y costos indirectos de servicios) y que éstos se vean reflejados en el momento, por lo tanto son más razonables.

Que la firma de auditoría identifique físicamente cada orden de trabajo objeto de costos, en base a las propuestas de servicios aprobadas por los clientes, así también separar sus costos relacionados, es decir, las categorías de costos directos e indirectos y que se seleccione en estos últimos la base de asignación de costos que se va a utilizar y en la distribución de los mismos, significando estos pasos la aplicación del método de costeo por órdenes de trabajo.

Que los socios de la firma de auditoría y los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría pongan en práctica los sistemas, métodos, procedimientos y técnicas relacionados al costo, lo cual contribuye al

mejoramiento del análisis y determinación de los costos en las empresas que se dedican a la prestación de servicios, así como en las empresas que producen y comercializan bienes y productos.

# **ANEXOS**

## Anexo 1

### Ejemplo de Propuesta de Servicios profesionales

16 de agosto de 2007

Licenciado  
Jorge de Barrios  
Gerente General  
**MULTISERVICIOS, S.A.**

Estimado Licenciado:

Agradecemos la oportunidad que nos brindan de presentar a su estimable consideración nuestra propuesta de servicios profesionales para llevar a cabo la Auditoria Externa para **MULTISERVICIOS, S.A.** Esperamos que el contenido de esta propuesta satisfaga sus requerimientos.

#### **I. ANTECEDENTES DE LA FIRMA**

Somos una Firma de Auditoria y Consultoría de Negocios integrada dos Socios con una experiencia acumulada de más de 25 años (promedio de cada socio entre 13 y 12 años), haciendo Auditorias para empresas multinacionales y nacionales, en diverso tipo de industrias tales como: Compañías Comerciales, Compañías Farmacéuticas, Manufactureras en general, entre otras.

Martínez, Marroquín & Asociados es una Firma dedicada a la prestación servicios de Auditoria, Asesoría Fiscal y de Consultoría Contable-Financiera.

#### **II. EL ENFOQUE DE AUDITORIA DE NUESTRA FIRMA**

Nuestro enfoque de trabajo parte de la premisa que para auditar es fundamental conocer las operaciones del negocio, objetivos y su entorno, ya que de lo contrario no contaríamos con elementos de juicio necesarios para estar en posición de opinar sobre las cifras reportadas en los Estados Financieros.

Nuestro enfoque de auditar, involucra entre otras cosas la evaluación de los siguientes aspectos:

Actitud de la Dirección y empleados hacia un ambiente de control que permita el logro de los objetivos de la empresa y sus accionistas.

Entendimiento de los procesos para la generación de información financiera.

Entendimiento de las políticas contables utilizadas para la preparación de información financiera.

Identificación de los riesgos más significativos existentes que afectan las operaciones del negocio y la forma en que estos son manejados para que tengan el menor impacto posible en la empresa.

Para resumir, nuestra práctica se basa en que para cada cliente y cada trabajo, debemos identificar los riesgos inherentes del negocio y el impacto que éstos pueden tener en los Estados Financieros. Una vez identificados dichos riesgos nuestro enfoque requiere la definición de pruebas de auditoría específicas para determinar que los mismos no ocasionan errores o irregularidades significativas en los Estados Financieros.

### **III. PROCEDIMIENTOS A REALIZAR**

Tomando en consideración el tipo de industria en la cual ustedes operan a continuación, describimos los procedimientos de Auditoría más importantes que aplicaremos en nuestro trabajo:

Confirmación de saldos de clientes y evaluación de las estimaciones efectuadas por la Administración para el tratamiento de la reserva de cuentas incobrables.

Confirmación de los saldos entre compañías relacionadas para determinar que no existan ajustes significativos que deban ser realizados a los estados financieros.

Participación en la toma física de inventarios de producto para la venta, al 31 de diciembre de 2007.

Revisar la correcta valuación de los inventarios, considerando el principio del costo histórico así como las estimaciones de la Administración para el valor de la reserva de obsolescencia. El objetivo de esta prueba es validar que no existen problemas de sobre o subvaluación del inventario, los cuales tienen un efecto directo en la determinación del costo reportado en los Estados Financieros.

Revisión de conciliaciones bancarias y partidas en conciliación no ajustadas. El objetivo de esta prueba es determinar que las Conciliaciones Bancarias no reflejen transacciones que deben ser registradas en los libros, así como también detectar operaciones a las cuales habrá que darles seguimiento en caso de errores de operación del Banco.

Revisión de adiciones y bajas de propiedades y equipo, así como recálculo del año de la depreciación del costo en función a la vida útil de los activos.

Revisión de la cifra mostrada como costo de ventas en el estado de resultados.

Revisión de los pasivos (proveedores y acreedores) y una confirmación selectiva de saldos. El objetivo de esta prueba es determinar que la empresa ha reflejado correctamente sus obligaciones en los Estados Financieros. Esta prueba incluye verificar la correcta valuación de cuentas en moneda extranjera.

Revisión selectiva de expedientes de personal y su cumplimiento con las leyes laborales vigentes.

Revisión de los rubros más importantes de gasto para determinar su propiedad respecto a las operaciones del negocio.

Revisión de los ingresos reportados como ventas y su relación con el costo de ventas.

Revisión de los montos reflejados como parte del patrimonio de los accionistas.

Revisión del cálculo del impuesto sobre la renta diferido.

Lectura de Actas de la Junta Directiva y Asamblea General de Accionistas.

Confirmación de abogados por eventuales litigios que afecten a la compañía.

#### **IV. RESPONSABILIDADES DE NUESTRO TRABAJO**

Nuestra responsabilidad es la realización de la Auditoría independiente, siguiendo Normas Internacionales de Auditoría, las cuales requieren que planeemos y ejecutemos la misma para obtener una seguridad razonable (no absoluta) de que los Estados Financieros se encuentran libres de errores u omisiones sustanciales o importantes.

La Auditoría es un examen sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda los saldos y las divulgaciones contenidos en los Estados Financieros, una evaluación de los Principios de Contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas realizadas por la Administración, y una evaluación de la presentación general de los Estados Financieros de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera.

Consideraremos los procedimientos relacionados con el Control Interno, únicamente para el propósito de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de Auditoría necesarios para expresar una opinión sobre dichos Estados Financieros, mas no para dictaminar sobre el Control Interno como tal.

#### **V. INFORMES**

De acuerdo con su requerimiento nuestro trabajo daría como resultado los siguientes informes:

1. Informe del Contador Público y Auditor Independiente que incluye Dictamen sobre los **Estados Financieros expresados en Quetzales** al 31 de diciembre de 2007, los cuales incluyen el Balance General, Estado de Resultados, Estado de Movimiento Patrimonial de los Accionistas, Estado de Flujos de Efectivo y las Notas a los Estados Financieros de **MULTISERVICIOS, S.A.**, de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera.
2. Un Informe que describa nuestras recomendaciones para mejorar los procedimientos de control de la operación de las dos empresas. Generalmente las recomendaciones expuestas en este Informe tienen como propósito proteger a la compañía del uso no autorizado de los recursos.

## **VI. OPORTUNIDAD DE NUESTRAS VISITAS**

Por el conocimiento de sus operaciones, es importante mencionar que debemos realizar un trabajo preliminar bastante fuerte, ya que se deben enviar los estados financieros durante el primer mes de enero de 2008. Por esta razón necesitamos realizar dos visitas de la siguiente forma:

Primera visita en la semana del 3 al 14 de septiembre de 2007, para revisar cifras a agosto (necesitaremos estados financieros, integraciones de cuentas de balance general y conciliaciones bancarias).

Segunda visita durante el mes de enero de 2008 para revisar las cifras finales a diciembre. Tenemos como objetivo entregar el reporte de auditoría a más tardar en dicho mes. Esto dependerá en gran medida de la colaboración y la oportunidad de la información que solicitemos.

## **VII. HONORARIOS**

El valor de nuestros honorarios se fija con base en el tiempo que estimamos invertirá nuestro personal, a quienes se les asigna una cuota de facturación relacionada directamente con su grado de experiencia y responsabilidad. De conformidad con lo anterior y con base al trabajo que hemos definido hacer, hemos estimado nuestros honorarios en Q 140,000 más IVA, así como hemos estimado una inversión de tiempo de 785 horas durante las dos visitas. Estos honorarios serían facturados y cobrados en un 65% al iniciar en la visita preliminar y el 35% restante en la visita final.

Los honorarios aquí planteados no incluyen asesoría de tipo fiscal que pueda ser requerida en forma específica para atender ciertos problemas fiscales.

Esperamos que esta propuesta de servicios sea aprobada, para iniciar con la asignación del equipo y planeación del trabajo. Estaremos muy complacidos en servirles como Asesores y Auditores y apreciamos mucho la confianza depositada en nuestra Firma.

Atentamente,

Carlos Martínez  
Socio

**Anexo 2**  
**Calendario septiembre 2007**

Domingo	Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	
							1
	2	3	4	5	6	7	8
	9	10	11	12	13	14	15
	16	17	18	19	20	21	22
	23	24	25	26	27	28	29
	30						

Fuente: Calendario año 2007



MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
 Contadores Públicos y Auditores

Anexo 3  
 Reporte de tiempo por profesional  
 Correspondiente al mes de septiembre de 2007

Nombre: Roberto Andes  
 Puesto: Gerente  
 No. de empleado: 1

Nombre del cliente	Clave	Tipo de servicio	Días																														Total		
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30			
Desarrolladora de lotes, S.A.	P-100	1			3	3	3	3	3		4	6	3	6	3				3			4													44
Multiservicios, S.A.	P-101	1			2	2	5	2	2				2						2	2		2			3	3	3	3	3					36	
Hinorent, S.A.	P-102	3			3	3		3	3																									12	
Inmobiliaria Los Pinos, S.A.	P-103	2									4	2	3	2	5																			16	
Agrícola Las Puertas, S.A.	P-104	1																	2	3	6	8	2			2	2	2	2	2				31	
Aceros de Guatemala, S.A.	P-105	1																								3	3	3	3	3				15	
<b>Total horas cargables a clientes</b>					8	8	8	8	8		8	8	8	8	8			2	8	8	8	8			8	8	8	8	8	8	8			154	
Horas no cargables																																			
Enfermedad	900																																		
Permiso	901																																		
Reuniones administrativas	902																		6																6
<b>Total horas no cargables</b>					-	-	-	-	-		-	-	-	-	-			6	-	-	-	-			-	-	-	-	-	-	-	-	-	6	
<b>Total horas del mes</b>					8	8	8	8	8		8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8	8	8			160	

Fuente: Elaboración propia año 2007

MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
 Contadores Públicos y Auditores

Anexo 4  
 Reporte de tiempo por profesional  
 Correspondiente al mes de septiembre de 2007

Nombre: Julio Medina  
 Puesto: Supervisor  
 No. de empleado: 2

Nombre del cliente	Clave	Tipo de servicio	Días																												Total			
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		29	30	
Hinorent, S.A.	P-102	3			8	8	8	8	8																									40
Inmobiliaria Los Pinos, S.A.	P-103	2									8	8	8	8	8												8	8	8	8				40
Agrícola Las Puertas, S.A.	P-104	1																																80
<b>Total horas cargables a clientes</b>					8	8	8	8	8	8		8	8	8	8	8				8	8	8	8	8			8	8	8	8	8		160	
Horas no cargables																																		
Enfermedad	900																																	
Permiso	901																																	
<b>Total horas no cargables</b>					-	-	-	-	-	-		-	-	-	-	-				-	-	-	-	-			-	-	-	-	-		-	
<b>Total horas del mes</b>					8	8	8	8	8	8		8	8	8	8	8				8	8	8	8	8			8	8	8	8	8		160	

Fuente: Elaboración propia año 2007.

MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
 Contadores Públicos y Auditores

Anexo 5  
 Reporte de tiempo por profesional  
 Correspondiente al mes de septiembre de 2007

Nombre: Miguel Ángel Marroquín  
 Puesto: Senior  
 No. de empleado: 3

Nombre del cliente	Clave	Tipo de servicio	Días																												Total				
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		29	30		
Desarrolladora de lotes, S.A.	P-100	1			8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8											120
Aceros de Guatemala, S.A.	P-105	1																								8	8	8	8	8					40
<b>Total horas cargables a clientes</b>					8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8				<b>160</b>
Horas no cargables																																			
Enfermedad	900																																		
Permiso	901																																		
<b>Total horas no cargables</b>					-	-	-	-	-	-			-	-	-	-	-			-	-	-	-	-			-	-	-	-	-	-	-		<b>-</b>
<b>Total horas del mes</b>					8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8				<b>160</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007

MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
 Contadores Públicos y Auditores

Anexo 6  
 Reporte de tiempo por profesional  
 Correspondiente al mes de septiembre de 2007

Nombre: Carlos Martínez  
 Puesto: Senior  
 No. de empleado: 4

Nombre del cliente	Clave	Tipo de servicio	Días																														Total			
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30				
Multiservicios, S.A.	P-101	1			8	8	8	8	8	8			8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8	8						152
<b>Total horas cargables a clientes</b>					8	8	8	8	8	8			8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8	8						152
Horas no cargables Enfermedad Permiso	900 901											8																							8	
<b>Total horas no cargables</b>					-	-	-	-	-			8	-	-	-			-	-	-	-	-			-	-	-	-	-	-	-	-			8	
<b>Total horas del mes</b>					8	8	8	8	8	8			8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8	8						160

Fuente: Elaboración propia año 2007

MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
 Contadores Públicos y Auditores

Anexo 7  
 Reporte de tiempo por profesional  
 Correspondiente al mes de septiembre de 2007

Nombre: Manuel Morales  
 Puesto: Asistente  
 No. de empleado: 5

Nombre del cliente	Clave	Tipo de servicio	Días																												Total			
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		29	30	
Desarrolladora de lotes, S.A.	P-100	1			8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8									120
Aceros de Guatemala, S.A.	P-105	1																								8	8	8	8	8				40
<b>Total horas cargables a clientes</b>					8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8								<b>160</b>	
Horas no cargables																																		
Enfermedad	900																																	
Permiso	901																																	
<b>Total horas no cargables</b>					-	-	-	-	-	-			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-										<b>-</b>
<b>Total horas del mes</b>					8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8								<b>160</b>	

Fuente: Elaboración propia año 2007



MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
 Contadores Públicos y Auditores

Anexo 9  
 Reporte de tiempo por profesional  
 Correspondiente al mes de septiembre de 2007

Nombre: Gustavo Pérez  
 Puesto: Asistente  
 No. de empleado: 7

Nombre del cliente	Clave	Tipo de servicio	Días																												Total			
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		29	30	
Hinorent, S.A.	P-102	3			8	8	8	8	8																									40
Inmobiliaria Los Pinos, S.A.	P-103	2									8	8	8	8	8											8	8	8	8	8				40
Agrícola Las Puertas, S.A.	P-104	1																																80
<b>Total horas cargables a clientes</b>					8	8	8	8	8	8		8	8	8	8	8				8	8	8	8	8			8	8	8	8	8		160	
Horas no cargables																																		
Enfermedad	900																																	
Permiso	901																																	
<b>Total horas no cargables</b>					-	-	-	-	-	-		-	-	-	-	-				-	-	-	-	-			-	-	-	-	-		-	
<b>Total horas del mes</b>					8	8	8	8	8	8		8	8	8	8	8				8	8	8	8	8			8	8	8	8	8		160	

Fuente: Elaboración propia año 2007

MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
 Contadores Públicos y Auditores

Anexo 10  
 Reporte de tiempo por profesional  
 Correspondiente al mes de septiembre de 2007

Nombre: Ricardo Méndez  
 Puesto: Asistente  
 No. de empleado: 8

Nombre del cliente	Clave	Tipo de servicio	Días																												Total		
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		29	30
Multiservicios, S.A.	P-101	1			8	8	8	8	8	8																							40
Inmobiliaria Los Pinos, S.A.	P-103	2									8	8	8	8	8					8	8	8	8			8	8					40	
Agrícola Las Puertas, S.A.	P-104	1																															72
<b>Total horas cargables a clientes</b>					8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8				152	
Horas no cargables																																	
Enfermedad	900																																
Permiso	901																										8						8
<b>Total horas no cargables</b>					-	-	-	-	-	-																	8	-	-				8
<b>Total horas del mes</b>					8	8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	8	160	

Fuente: Elaboración propia año 2007

De los reportes de tiempo de los profesionales correspondientes al mes de septiembre de 2007, se determinó que el empleado 1 Roberto Andes (anexo 3) el día lunes 17 reportó 6 horas no cargables por concepto de reuniones administrativas, el empleado 4 Carlos Martínez (anexo 6) no laboró el día martes 11 por motivos de enfermedad y el empleado 8 Ricardo Méndez (anexo 10) no laboró el día miércoles 26 ya que pidió permiso para cumplir con asuntos de la práctica del octavo semestre, de la carrera de Auditoría, la cual cursa en la Universidad de San Carlos de Guatemala.

**Anexo 11**  
**Cálculo de prestaciones laborales del equipo profesional**  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**

No.	Nombre	Puesto	Sueldos afectos			Prestaciones laborales					
			Base	Bonificación productividad	Total	Aguinaldo	Bono-14	Indemnización	Vacaciones	Cuotas patronales	Total
			(a)	(b)	(c)=(a + b)	(d)=(c x 8.33%)	(e)=(c x 8.33%)	(f)=(c x 8.33%)	(g)=(c x 4.17%)	(h)=(a x 12.67%)	(i)=(d+e+f+g+h)
1	Roberto Andes	Gerente	16,900.00	3,430.00	20,330.00	1,693.49	1,693.49	1,693	847.76	2,141	8,069.46
2	Julio Medina	Supervisor	13,000.00	2,650.00	15,650.00	1,303.65	1,303.65	1,304	652.61	1,647	6,210.64
3	Miguel Marroquín	Senior	7,800.00	1,610.00	9,410.00	783.85	783.85	784	392.40	988	3,732.22
4	Carlos Martínez	Senior	7,800.00	1,610.00	9,410.00	783.85	783.85	784	392.40	988	3,732.22
5	Manuel Morales	Asistente	3,250.00	700.00	3,950.00	329.04	329.04	329	164.72	412	1,563.60
6	Juan Arriaza	Asistente	3,250.00	700.00	3,950.00	329.04	329.04	329	164.72	412	1,563.60
7	Gustavo Pérez	Asistente	3,250.00	700.00	3,950.00	329.04	329.04	329	164.72	412	1,563.60
8	Ricardo Méndez	Asistente	3,250.00	700.00	3,950.00	329.04	329.04	329	164.72	412	1,563.60
			<b>58,500.00</b>	<b>12,100.00</b>	<b>70,600.00</b>	<b>5,880.98</b>	<b>5,880.98</b>	<b>5,880.98</b>	<b>2,944.02</b>	<b>7,411.95</b>	<b>27,998.91</b>

Fuente: Elaboración propia año 2007



**Anexo 12**  
**Mayorización**  
**Correspondiente al mes de septiembre de 2007**  
**(Cifras Expresadas en Quetzales)**

Costo de servicio (de auditoría)		Costo de servicio (de asesoría fiscal)		Costo de servicio (de consultoría contable - financiera)	
(5) P-100	42,521.86	(5) P-103	20,984.23	(5) P-102	15,685.68
(5) P-101	54,074.79				
(5) P-104	40,858.66				
137,455.32		20,984.23		15,685.68	
	-		-		-
<b>ISR gasto</b>		<b>ISR por pagar</b>			
(6)	14,606.00			(6)	14,606.00
14,606.00		-		14,606.00	
	-		-		-

Fuente: Elaboración propia año 2007. Mayorización efectuada tomando de base las partidas de diario realizadas en el cuadro 9. Saldos mayorizados para presentar el balance de saldos en cuadro 10.

Anexo 13  
Determinación del ingreso por tipo de servicio  
Correspondiente al mes de septiembre de 2007

No. de orden	Cliente	No. de propuesta aprobada	Tipo de servicio	Honorarios acordados a/	Horas estimadas a invertir a/	Horas reales invertidas en el mes	Ingreso por hora		Ingreso devengado por servicio				
							Estimada o acordada en propuesta	Reales invertidas	Sobre horas estimadas	Sobre horas reales invertidas	Auditoría	Asesoría fiscal	Consultoría contable financiera
							(d)=(a / b)	(e)=(a / c)	(f)=(c x d)	(g)=(c x e)			
1	Desarrolladora de lotes, S.A.	P-100	1 Auditoría de estados financieros año 2006	54,000.00	273	284	197.80	190.14		54,000.00	-	-	
2	Multiservicios, S.A.	P-101	1 Auditoría de estados financieros año 2007	140,000.00	785	388	178.34		69,197.45	69,197.45	-	-	
3	Hinorent, S.A.	P-102	3 Consultoría contable - financiera	18,000.00	88	92	204.55	195.65		18,000.00	-	18,000.00	
4	Inmobiliaria Los Pinos, S.A.	P-103	2 Asesoría fiscal	26,120.00	150	136	174.13	192.06		26,120.00	26,120.00	-	
5	Agrícola Las Puertas, S.A.	P-104	1 Auditoría de estados financieros año 2007	115,000.00	578	263	198.96		52,326.99	52,326.99	-	-	
6	Aceros de Guatemala, S.A.	P-105	1 Auditoría de estados financieros año 2007	85,000.00	438	95	194.06		18,436.07	18,436.07	-	-	
				438,120.00		1,258			139,960.51	98,120.00	193,960.51	26,120.00	18,000.00

Fuente: Elaboración propia año 2007

Q'238,080.51 (Anexo 14)

**a/** Información obtenida del cuadro 3.

Como se puede observar el ingreso devengado para cada tipo de servicio, se obtuvo de la siguiente forma:

- En los servicios de auditoría de estados financieros del año 2006, se multiplican las horas reales invertidas por el ingreso por hora realmente invertida.
- Los servicios de asesoría contable – financiera y los servicios de asesoría fiscal se multiplica también las horas reales invertidas por el ingreso por hora realmente invertida.
- En los servicios de auditoría de estados financieros del año 2007 se multiplican, las horas reales invertidas por el ingreso por hora estimada o acordada en propuesta.

MARTÍNEZ, MARROQUÍN & ASOC. S.C.  
Contadores Públicos y Auditores

Anexo 14  
Hoja de resumen de Ingresos, costos y ganancia de los servicios prestados  
Correspondiente al mes de septiembre de 2007

No. de orden	Cliente	No. de propuesta aprobada	Tipo de servicio	Servicio de auditoría			Servicio de asesoría fiscal			Servicio de consultoría contable financiera		
				Ingresos devengados	Costos incurridos	Ganancia	Ingresos devengados	Costos incurridos	Ganancia	Ingresos devengados	Costos incurridos	Ganancia
				a/	b/	(c)=(a - b)	a/	b/	(f)=(d - e)	a/	b/	(i)=(g - h)
			(a)	(b)	(c)=(a - b)	(d)	(e)	(f)=(d - e)	(g)	(h)	(i)=(g - h)	
1	Desarrolladora de lotes, S.A.	P-100	1 Auditoría de estados financieros año 2006	54,000.00	42,521.86	11,478.14	-	-	-	-	-	-
2	Multiservicios, S.A.	P-101	1 Auditoría de estados financieros año 2007	69,197.45	54,074.79	15,122.66	-	-	-	-	-	-
3	Hinorent, S.A.	P-102	3 Consultoría contable - financiera	-	-	-	-	-	-	18,000.00	15,685.68	2,314.32
4	Inmobiliaria Los Pinos, S.A.	P-103	2 Asesoría fiscal	-	-	-	26,120.00	20,984.23	5,135.77	-	-	-
5	Agrícola Las Puertas, S.A.	P-104	1 Auditoría de estados financieros año 2007	52,326.99	40,858.66	11,468.33	-	-	-	-	-	-
6	Aceros de Guatemala, S.A.	P-105	1 Auditoría de estados financieros año 2007	18,436.07	14,257.44	4,178.63	-	-	-	-	-	-
				193,960.51	151,712.76	42,247.75	26,120.00	20,984.23	5,135.77	18,000.00	15,685.68	2,314.32

Fuente: Elaboración propia año 2007

**Resumen:**

Ingresos por servicios (Ver anexo 13)	238,080.51	$\Sigma a/$
Costos por servicios (Ver cuadro 8)	188,382.67	$\Sigma b/$
Utilidad antes de ISR	<u>49,697.84</u>	

En esta hoja se resume el ingreso y el costo por tipo de servicio, llegando a determinar por último la ganancia en dichos servicios. La importancia de esta hoja además de lo mencionado anteriormente, es que puede ser tomada de base para preparar de forma condensa el estado de resultados del mes.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Calleja Bernal, Francisco Javier. Contabilidad de Costos. México. Pearson Ecuación, 1995. 865 páginas.

Código Civil, Decreto No. 106.

Código de Comercio de Guatemala. Decreto No. 2-70 del Congreso de la República. 94 páginas.

Constitución Política de la República de Guatemala, Guatemala, 1985. 75 páginas.

Hansen, Don R. / Mowen, Maryanne M. Administración de costos, contabilidad y control. Buenos Aires, Argentina. Grupo GEO Impresores, S.A. de C.V. Tercera edición; 2003. 952 páginas.

Hornngren, Charles T. / Foster, George / Datar, Srikant M. Contabilidad de Costos Un Enfoque Gerencial. México. Pearson Educación. Décima Edición, 2002. 906 páginas.

Lawrence, W.B. / Ruswinckel, John W. Contabilidad de Costos. México. UTEHA. Segunda edición, 1995. 657 páginas.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto No. 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. 105 páginas.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto No. 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. 126 páginas

Polimeni, Ralph S. Ph. D., CPA, CCA / Fabozzi, Frank J. Ph. D., CPA, CCA / Adelberg, Arthur H. Ph. D., CPA, CCA / Kole, Michael A. Ph. D. Contabilidad de Costos. Universidad Austral de Chile. McGraw-Hill. Tercera edición, 1,994. 950 páginas.

Ramírez Padilla, David Noel. Contabilidad Administrativa. México D.F. McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V. Séptima edición, 2,005. 601 páginas.

Reyes Pérez, Ernesto. Contabilidad de Costos Primer Curso. México. Editorial Limusa. Cuarta edición, 1995.

Soto, Jorge Eduardo. Manual de Contabilidad de Costos I. Guatemala. Impresos EOKA. Tercera edición, 1,996. 180 páginas.

## EN INTERNET

Sitio Aqc.com. Costo de los servicios profesionales. <http://www.aqc.com.ve/downloads/CostoDeServProf.pdf>, 7 páginas.

Sitio Gestiópolis. Costeo por órdenes de trabajo. Téllez Aguirre, Domingo Antonio. <http://www.gestioplis.com/recursos3/docs/fin/siscosordtrab.htm>. 19 páginas.

Sitio Google.com. Estructura y organización de una firma de auditoría <http://es.wikipedia.org/wiki/Auditor%C3%ADa>. 20 páginas.

Sitio Ilustrados. Desarrollo histórico de la auditoría en el mundo. Ferrando, Alonso Leticia y otros autores. <http://www.ilustrados.com/publicaciones/EpyZykFVVyOBAsqwms.php>, 7 páginas

Sitio Monografías. Trabajo final de contabilidad de costos. Loera y Chávez, Alejandro Vera. <http://www.monografias.com/trabajos32/contabilidad-costos/contabilidad-costos2.shtml>. 22 páginas

Sitio Monografías. Objetivos de la contabilidad de costos. Fevola, Cristina. <http://www.monografias.com/trabajos31/contabilidad-costos/contabilidad-costos4.shtml>. 107 páginas.

Sistemas de acumulación de costos para empresas de servicio. Molina de Paredes, Olga Rosa / Morillo Moreno, Marysela Coromoto. [http://www.saber.ula.ve/db/ssaber/Edocs/centros\\_investigacion/cide/publicaciones/papers/morillo\\_molina\\_acumulacion.pdf](http://www.saber.ula.ve/db/ssaber/Edocs/centros_investigacion/cide/publicaciones/papers/morillo_molina_acumulacion.pdf). 14 páginas.

La auditoría contable, concepto y finalidad, calidad de la auditoría. Hernández Meléndez, Ederlys / Sánchez Gómez, Adelys Rosa.. <http://www.gestiopolis.com/canales7/fin/auditoria-contable-concepto-finalidad-y-la-calidad-de-la-auditoria.htm>. 13 páginas.