

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE UNA EMPRESA DE
ALIMENTOS DE CONSUMO MASIVO, ESPECÍFICAMENTE PIZZAS



GUATEMALA, JULIO 2010

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

DECANO:	Lic.	José Rolando Secaida Morales
SECRETARIO	Lic.	Carlos Roberto Cabrera Morales
VOCAL 1°	Lic. MSc.	Álvaro Joel Girón Barahona
VOCAL 2°	Lic.	Mario Leonel Perdomo Salguero
VOCAL 3°	Lic.	Juan Antonio Gómez Monterroso
VOCAL 4°	P.C.	Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
VOCAL 5°	P.C.	José Antonio Vielman

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

Matemática - Estadística	Lic. Jorge Leonel Letrán Talento
Contabilidad	Lic. Carlos Humberto Echeverría Guzmán
Auditoría	Lic. Erik Roberto Flores López

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

Presidente:	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Examinador:	Lic. Mynor René Suruy Contreras
Examinador:	Lic. Gaspar Humberto López Jiménez

Licenciado
Jose Rolando Secaida Morales
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente

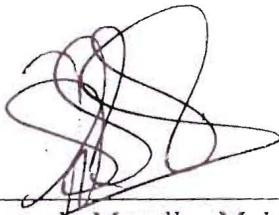
Estimado Licenciado:

De conformidad con el nombramiento emitido por esta decanatura de fecha 23 de Septiembre del año 2008, fui asignado como asesor de Tesis del estudiante Edy Rolando Cordova Molina sobre el punto de tesis denominado **“INFORMACION FINANCIERA POR SEGMENTOS DE UNA EMPRESA DE CONSUMO MASIVO, ESPECIFICAMENTE PIZZAS”**

El presente trabajo de investigación constituye un aporte para los estudiantes y profesionales interesados en profundizar su conocimiento acerca de la Información Financiera por Segmentos, como una base para la toma de decisiones así como la de promover estrategias en la compañía donde preste sus servicios.

Por lo anteriormente expuesto considero que la tesis fue elaborada satisfactoriamente con los requisitos y reglamentos exigidos por la Facultad y por lo tanto, la recomiendo para que sea aceptada a revisión y posterior discusión del **EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Atentamente



Lic. Jose Armando Muralles Maldonado
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 7815

José Armando Muralles Maldonado
Contador Público y Auditor



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTIDOS DE JUNIO DE DOS MIL DIEZ.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.4, subinciso 5.4.1 del Acta 10-2010 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 21 de junio de 2010, se conoció el Acta AUDITORIA 67-2010 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 18 de marzo de 2010 y el trabajo de Tesis denominado: "INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE UNA EMPRESA DE ALIMENTOS DE CONSUMO MASIVO, ESPECÍFICAMENTE PIZZAS", que para su graduación profesional presentó el estudiante EDY ROLANDO CORDOVA MOLINA, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



Smp.



ACTO QUE DEDICO

A DIOS

Por darme la sabiduría, para alcanzar los objetivos deseados.

A MIS PADRES

Angela Molina Flores
Alfredo Cordova
Por su ejemplo de humildad, apoyo incondicional, consejos, regaños y estar a mi lado siempre.

A MIS HERMANOS

Por darme ánimos siempre.

A MIS SOBRINOS

Por todo su cariño.

A MIS CENTROS DE TRABAJO

Por darme la oportunidad de adquirir el conocimiento profesional sin el cual esta tesis no habría sido posible.

A LOS LICENCIADOS

José Armando Muralles Maldonado
Álvaro Joel Girón Barahona
Por su ayuda, tiempo, dedicación y conocimiento brindado a mi persona para la realización de esta tesis.

A LA UNIVERSIDAD
SAN CARLOS DE GUATEMALA

Por abrirme las puertas del conocimiento y brindarme las bases para mi desarrollo como profesional de la Contaduría Pública y Auditoría.

A MIS AMIGOS

Por su apoyo siempre.

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	
EMPRESAS DE ALIMENTOS DE CONSUMO MASIVO EN GUATEMALA	
1.1 Antecedentes históricos	1
1.1.1 Locales y restaurantes	2
1.1.2 Clases de alimentos	2
1.1.3 Historia de la pizza	3
1.1.4 Ingredientes	4
1.1.5 Forma de servir la pizza	4
1.2 Franquicias	5
1.2.1 Aportaciones del franquiciador	6
1.2.2 Función del franquiciador	7
1.2.3 Aportaciones del franquiciado	8
1.2.4 Tareas del franquiciado	9
1.3 Tipos de productos	10
CAPÍTULO II	
SEGMENTOS DE OPERACIÓN, CONTABILIDAD Y SISTEMAS DE CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO	
2.1 Segmentos de operación	11
2.2 Segmentos a revelar	13
2.3 Información a revelar	14
2.4 Información sobre las pérdidas o ganancias, los activos y pasivos	14
2.5 Contabilidad	15
2.5.1 Contabilidad administrativa	15
2.5.2 Contabilidad financiera	16
2.5.2.1 Comparación de la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa	16
2.5.3 Diferencias entre la contabilidad financiera y la administrativa	16

	Página	
2.5.4	Objetivos de la contabilidad administrativa	18
2.5.5	El papel de la contabilidad administrativa en el control administrativo	19
2.6	Sistemas de control administrativo	20
2.6.1	Diseño de los sistemas de control administrativo	21
2.6.1.1	Metas organizacionales	22
2.6.1.2	El proceso de trabajar dentro de las restricciones	22
2.6.2	Identificación de las áreas o centros de responsabilidad	23
2.6.2.1	Centros de costos	24
2.6.2.2	Ponderación de los costos y beneficios	26
2.6.3	Diseño de controles internos	26
2.6.3.1	Desarrollo de las medidas de desempeño	27
2.7	Control y medición del desempeño financiero	28
2.7.1	Costos no controlables	28
2.7.2	Costos controlables	28

CAPÍTULO III

MÉTODOS DE DISTRIBUCIÓN DE COSTOS Y GASTOS INDIRECTOS Y ARRENDAMIENTOS

3.	Criterios de distribución de costos y gastos comunes y de activos compartidos	30
3.1	Información para la toma de decisiones	30
3.1.1	Reducir el uso irresponsable de recursos	31
3.1.2	Estimular la evaluación de los servicios	31
3.1.3	Información sobre el costo total	31
3.2	Método tradicional de distribución de costos y gastos	33
3.2.1	Distribución primaria	33
3.2.1.1	Gastos indirectos	34
3.2.1.2	Base de distribución primaria	36
3.2.2	Distribución secundaria	36
3.2.2.1	Gastos y base para distribución secundaria	36
3.3	Costeo basado en actividades	38
3.3.1	Actividades a nivel de transacciones como generadores de los costos	39

	Página	
3.3.2	Generadores de costos relacionados y no relacionados con el volumen	40
3.3.3	Niveles de los generadores de costos	41
3.3.3.1	Célula de trabajo	42
3.3.3.2	Generadores de las actividades de producción a nivel de unidades y a nivel de lotes	42
3.3.3.3	Dispositivos de las actividades de producción a nivel de productos	43
3.3.4	Actividades de producción que añaden valor versus actividades que no lo añaden	43
3.3.4.1	Evaluación comparativa	44
3.4	Arrendamientos	45
3.4.1	Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los Arrendatarios	47
3.4.1.1	Contabilización de los arrendamientos operativos	46
3.4.1.2	Contabilización de los arrendamientos financieros	46
3.4.2	Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los Arrendadores	47
3.4.2.1	Contabilización de los arrendamientos operativos	47
3.4.2.2	Contabilización de los arrendamientos financieros	47
3.5	Distribución de costos con metodología de costeo basado en actividades	49

CAPÍTULO IV

INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE UNA EMPRESA DE ALIMENTOS DE CONSUMO MASIVO, ESPECÍFICAMENTE PIZZAS

-CASO PRÁCTICO-

4.1	Datos generales de la empresa	51
4.2	Estados financieros históricos	54
4.3	Identificación de los segmentos de operación, líneas de negocio, y clases de productos de la empresa	56

	Página	
4.3.1	Asignación de centros de costo	57
4.3.2	Asignación de ingresos y costos por centro de costo	60
4.3.3	Análisis de los umbrales cuantitativos para determinar si existen segmentos de operación	68
4.3.4	Identificación de los productos disponibles para la venta	70
4.4	Distribución de gastos indirectos	76
4.4.1	Base para distribución de gastos comunes	76
4.5	Estados financieros por segmento	81
4.5.1	Estados financieros por línea de negocio	83
4.5.2	Estados financieros por segmento y línea de negocio	85
4.5.3	Estados financieros por unidad de ventas	88
4.5.4	Indicadores financieros por segmento	91
4.6	Estados financieros comparativos	92
4.7	Informe de los resultados obtenidos	95
	CONCLUSIONES	102
	RECOMENDACIONES	104
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	106

ÍNDICE DE CUADROS

	Página	
1.	CENTROS DE COSTO	25
2.	DETERMINACIÓN DEL FACTOR PARA DISTRIBUCIÓN DE COSTOS Y GASTOS CON METODOLOGÍA DE COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES	49
3.	DISTRIBUCIÓN PRIMARIA CON METODOLOGÍA DE COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES	50
4.	DISTRIBUCIÓN DE GASTOS INDIRECTOS CON METODOLOGÍA DE COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES	50
5.	DON CORLEONE, S.A. BALANCE DE SITUACIÓN	54
6.	DON CORLEONE, S.A. ESTADO DE RESULTADOS	55
7.	DISTRIBUCIÓN ARRENDAMIENTO EDIFICIO	63
8.	DISTRIBUCIÓN ARRENDAMIENTO EQUIPO DE COCINA	64

	Página	
9.	BALANCE DE SITUACIÓN POR CENTRO DE COSTO	65
10.	ESTADO DE RESULTADOS POR CENTRO DE COSTO	67
11.	VENTA POR ZONA GEOGRÁFICA PARA DETERMINAR SI ALCANZA LOS UMBRALES CUANTITATIVOS PARA SER CONSIDERADO SEGMENTO DE OPERACIÓN	68
12.	CARACTERÍSTICAS DE LOS SEGMENTOS	69
13.	MIX DE VENTAS Y PRODUCTOS EMPRESA DON CORLEONE	70
14.	MIX DE VENTAS Y PRODUCTOS REGIÓN CENTRAL	71
15.	MIX DE VENTAS Y PRODUCTOS REGIÓN METROPOLITANA	72
16.	MIX DE VENTAS Y PRODUCTOS REGIÓN NORTE	73
17.	MIX DE VENTAS Y PRODUCTOS REGIÓN SUR- OCCIDENTE	74
18.	BASE PARA DISTRIBUCIÓN DE GASTOS COMUNES	76
19.	CEDULAS DE DISTRIBUCIÓN DE GASTOS COMUNES	77
20.	TOTAL DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN DISTRIBUIDOS A LAS A LAS UNIDADES DE VENTAS	80
21.	BALANCE DE SITUACIÓN POR SEGMENTO GEOGRÁFICO	81
22.	ESTADO DE RESULTADOS POR SEGMENTO GEOGRÁFICO	82
23.	BALANCE DE SITUACIÓN POR LÍNEA DE NEGOCIO	83
24.	ESTADO DE RESULTADOS POR LÍNEA DE NEGOCIO	84
25.	BALANCE DE SITUACIÓN POR SEGMENTO Y LÍNEA DE NEGOCIO	85
26.	ESTADO DE RESULTADOS POR SEGMENTO Y LÍNEA DE NEGOCIO	87
27.	BALANCE DE SITUACIÓN POR UNIDAD DE VENTAS	88
28.	ESTADO DE RESULTADOS POR UNIDAD DE VENTAS	90
29.	INDICADORES FINANCIEROS	91
30.	ESTADO DE RESULTADOS COMPARATIVO	93
31.	BALANCE DE SITUACIÓN COMPARATIVO	94

INTRODUCCIÓN

En la actualidad el negocio de comida rápida está teniendo mucho éxito a nivel global, la forma como las grandes empresas de esta rama han encontrado para expandirse es a través de la franquicia. Con este sistema empresarios de diferentes países alrededor del mundo obtienen los derechos de comercialización de productos ya conocidos por el consumidor y los dueños de la marca obtienen beneficios por la explotación de su producto sin haber realizado ninguna inversión.

En el ramo de comida rápida se tienen variedad de productos, así como diferentes formas de venderlos, lo que genera la necesidad de contar con información financiera de cada uno de estos, la cual puede ser presentada de diferentes formas como segmentos geográficos, líneas de negocio, clases de productos. Al contar con información detallada se puede analizar y evaluar los diferentes segmentos de la empresa así como diagnosticar si hay áreas que necesitan mejora ya sea a nivel financiero u operativo.

El objetivo principal de este proyecto de tesis es proporcionar lineamientos para la preparación de información financiera por segmento de una empresa de venta de alimentos, siendo su principal producto la pizza, para que tanto los usuarios de ésta, como lo son los Contadores Públicos y Auditores, los miembros de la Junta Directiva y cualquier otra persona que tenga acceso e interés, puedan analizar la información por segmento de operación y clase de producto que se tenga para la venta, evaluar el impacto que cada uno está teniendo en el resultado final, para poder tomar acciones correctivas a tiempo cuando sea necesario.

Para poder lograr lo planteado anteriormente se ha estructurado el contenido de la tesis en cuatro capítulos de la siguiente forma:

En el Capítulo I se exponen las características principales de las empresas de consumo masivo de alimentos, específicamente las de comida rápida, su historia, clases de alimentos, orígenes de la pizza, su forma de preparación y venta. Se incluye también lo referente a la

franquicia y su funcionamiento.

Dentro del Capítulo II se dan a conocer los factores más importantes para la identificación de un segmento de operación, detalla o relacionado a los centros de costo, el control interno administrativo así como los diferentes factores para la medición del desempeño financiero.

El Capítulo III detalla los métodos tradicionales y vanguardistas para la distribución de activos y los gastos indirectos hacia los principales segmentos del negocio.

Se proporciona un ejemplo con un caso práctico en el Capítulo IV, en el cual se exponen los estados financieros tradicionales, se hace un análisis de la empresa para determinar si cumple con los requisitos para poder presentar información financiera por segmentos, así como los cálculos para la distribución de activos y gastos indirectos para llegar con esto a la información financiera por segmento de una empresa de alimentos de consumo masivo en Guatemala, específicamente dedicada a la preparación y venta de Pizzas.

Al final se presentan las conclusiones y recomendaciones que se consideran necesarias para el desarrollo de la presente tesis, así como la bibliografía que fue consultada.

CAPÍTULO I

EMPRESAS DE ALIMENTOS DE CONSUMO MASIVO EN GUATEMALA

1.1. Antecedentes históricos

El concepto comida rápida (del inglés conocido también como Fast Food) es un estilo de alimentación que se prepara y sirve para consumir rápidamente en establecimientos especializados generalmente callejeros o a pie de calle. El ejemplo de locales más extendido a nivel mundial, es la multinacional McDonald's, hay otras compañías como Burger King, Pizza Hut, Dominos Pizza y Taco Bell, de los cuales hay presencia en muchos países.

En Europa durante las Guerras Napoleónicas cuando en el siglo XIX los mercenarios cosacos del Ejército Ruso en Francia solicitaban en los restaurantes que se les sirviera lo antes posible, mencionaban repetidas veces la palabra Bistro (en ruso.: bystro = rápido). Los restaurantes franceses quedaron con esta denominación a partir de entonces y aparece allí lo que hoy se conoce como comida rápida.

A mediados del siglo XX Gerry Thomas un empresario de la alimentación en Estados Unidos comercializó por primera vez lo que se conoce como comida preparada. Con este invento una persona sin mayores esfuerzos se encuentra en pocos minutos con un plato preparado en casa. Se hizo muy popular en los establecimientos de conveniencia y por esta razón se le conoce también al alimento preparado como "alimento de conveniencia".

En 1912 se abre el primer local de comida rápida en Nueva York, un local que ofrecía comida detrás de una ventana de vidrio y una ranura para pagar con monedas. El sistema ya existía antes en Berlín y en algunas ciudades de Estados Unidos como Filadelfia. La firma popularizó la comida para llevar bajo el eslogan "menos trabajo para mamá".

Luego con la llegada de los populares Drive-through, que son locales en los que se sirve al cliente sin la necesidad de salir del automóvil, en los años 40's en Estados Unidos, es el

período en el que se hace muy popular este tipo de servicio, el concepto "fast food" se inicia en la vida de los norteamericanos. Las comidas se sirven a pie de calle o en algunos países se ofrecen en locales comunes denominados Food Courts.¹

En Guatemala, en el año 1974, un grupo de empresarios guatemaltecos adquirieron la licencia de McDonald's y en 1977 se creó el servicio de anfitrionas, que eran personas especialmente entrenadas para dar atención personalizada al cliente.

Otras franquicias se adquirieron en el país siendo al día de hoy las más importantes y manteniéndose en el gusto de la gente los restaurantes Dominos Pizza, Burger King, Wendy's y Taco bell.

1.1.1. Locales y restaurantes

Una de las características más importantes de la comida rápida, es que se consume sin el empleo de cubiertos. Algunos de estos ejemplos son pizza, hamburguesas, pollo frito, tacos, sándwiches, papas fritas, aros de cebolla, entre otros. Adicional a esto en la mayoría de los establecimientos de comida rápida no hay camareros ni servicio de mesa y las personas deben hacer una fila para pedir y pagar su comida, que es entregada en el instante para que posteriormente puedan sentarse a disfrutarla. La mayoría de los lugares suele tener una ventanilla en donde puede ordenarse la comida desde el automóvil para comerla en casa o en algún otro lugar.

1.1.2. Clases de alimentos

Debido a que el concepto de la comida rápida se basa en velocidad, uniformidad y bajo costo, ésta se hace a menudo con los ingredientes formulados para alcanzar un cierto sabor o consistencia y para preservar su frescura. Esto requiere un alto grado de ingeniería de alimentos, la cual tiene como función la transformación de materias primas de

¹ "En Guatemala los Food Courts están localizados comúnmente en Centros Comerciales en donde se puede encontrar diversos Restaurantes de Comida Rápida"

consumo humano en productos con una vida útil más prolongada fundamentada en la comprensión de fenómenos de la química de los alimentos, la biología y la física; esto se realiza con distintos fines, siendo el más importante que estas materias primas puedan conservarse el mayor tiempo posible, sin que pierdan su valor nutritivo, sin afectar la reducción de costos.

1.1.3. Historia de la pizza

Según el Nuevo Diccionario Etimológico de la Lengua Italiana, de Manlio Cortelazzo y Paolo Zolli, la palabra pizza que se utilizaba en el año 997 en latín medieval de la ciudad de Gaeta y posteriormente fue hallada en el pueblo de Penne D'Abruzzo en el año 1195, procede de Alemania. En el antiguo alemán bizzopizzo (Bissen en el idioma alemán actual) significaba mordisco y trozo de pan. En el siglo XII pizzo se convierte en pizza e indica un pequeño pan redondo y tierno, típico de los pueblos lombardos.

Sin embargo, los panes planos son una tradición por todo el Mediterráneo. Quizá de antiguo origen Persa. Este pan fue introducido en la Magna Grecia (Italia meridional) por los primeros colonos griegos. En el siglo III A.C., la primera historia de Roma, escrita por Catón el Viejo, menciona una «masa redonda aderezada con aceite de oliva, hierbas y miel, horneada sobre piedras». Se han encontrado posteriores evidencias que datan del año 79 D. C. en los restos de Pompeya. Las excavaciones arqueológicas han sacado a la luz unididad de ventas con una gran similitud a una pizzería moderna.

Este plato no es muy antiguo, pese a ser uno de los máximos exponentes de la cocina italiana y quizá el más conocido en el mundo; en principio era un plato innoble. No existía constancia escrita de su existencia a finales del siglo XIX. El primero que hace referencia a ella es Pellegrino Artusi en su libro "La scienza in cucina o l'arte de mangiar bene" (en español, La ciencia en la cocina o el arte del buen comer), pero sólo suministra dos formas de hacerla y otras dos para postres a base de harina, almendras, vainilla, leche y huevos. Se piensa que en el siglo XVIII existió este plato, aunque el único argumento a favor de esta

suposición es que la base con la que se hace era popular en Italia en aquella época. El tomate llegó a Italia en el año 1554 llevado por los españoles al que los italianos supieron sacar partido, hasta el punto de ser la base de casi toda su cocina, siendo la salsa de tomate el máximo exponente de su ingenio. Sólo hay tres fórmulas básicas de pizza que se consideran originales, denominadas alla porta San Gennaro, alla marinera (a la marinera) y margherita (Margarita).

1.1.4. Ingredientes

En su forma básica, una pizza es un pan plano, generalmente de forma circular, cocinado en un horno con fuego de leña en un tiempo de 2 a 3 minutos y cubierto por diversos ingredientes, siendo estos básicamente el queso mozzarella, salsa de tomate, aceite de oliva y orégano. Se pueden emplear otros ingredientes como, jamón, salami, pimientos, aceitunas, cebollas, champiñones, anchoas, piñas y atún. La pizza se puede comer caliente (generalmente en el almuerzo o la cena) o fría (generalmente en un picnic).

1.1.5. Forma de servir la pizza

La forma tradicional de servirla es en porciones triangulares separadas con un cortador de pizza especial, las porciones son generalmente de un sexto o un octavo del tamaño de la pizza completa. Es típico comerla sosteniéndola con la mano por su borde posterior, el cual forma una especie de engrosamiento redondeado donde no llegan los ingredientes.

En algunos lugares de Europa, la pizza se sirve sin cortar en porciones, así los consumidores pueden dividirla a su gusto. Aunque no es una manera popular, también se suele enrollar la porción en forma de taco para prevenir quemarse con los ingredientes calientes en su parte superior.

En la mayoría de los países desarrollados las pizzas se venden en supermercados como alimento congelado. Se ha utilizado toda clase de tecnología alimentaria para crear sabrosas pizzas congeladas. Los principales obstáculos han sido evitar que la salsa se mezcle con la masa y producir una corteza que se pueda congelar y recalentar posteriormente sin quedar

rígida. Tradicionalmente, la masa está pre horneada y el resto de los ingredientes han sido precocinados, aunque últimamente han comenzado a aparecer pizzas con todos los ingredientes crudos.

También últimamente han comenzado a popularizarse en varios países máquinas expendedoras automáticas que entregan la pizza recién horneada a cambio de unas monedas.

1.2. Franquicias

Franquicia es una de las fórmulas de asociación comercial entre dos empresas legalmente independientes que se utiliza para que una de ellas, el franquiciado, distribuya los bienes o servicios desarrollados por la otra, el franquiciador, bajo su misma marca, sistema de trabajo y en una zona en exclusiva, a cambio de contraprestaciones económicas que paga el franquiciado. La franquicia es uno de los sistemas de distribución de bienes y servicios más exigentes para el canal de distribución y que está teniendo gran éxito en el mercado global.

Otra definición de franquicia es la siguiente “Es el derecho o privilegio que recibe por una organización para efectuar de manera exclusiva negocios en un área geográfica determinada” (3:440)

La franquicia es la fórmula de expansión de negocios que más ha triunfado a nivel mundial se ha permitido a muchas empresas desarrollar una marca a nivel nacional e internacional, posicionándose con los años como fuertes líderes.

Este modelo ha permitido a muchos emprendedores establecer su propio negocio asociándose a una marca de éxito y aligerando sus dificultades de competitividad.

La clave del éxito de la franquicia es aportar ventajas a la vez para la gran compañía y para el pequeño emprendedor que colaboran mediante unas reglas de juego bastante definidas en el contrato.

Este éxito se plasma en diferentes variables:

- Número creciente de empresas que franquician en cada sector.
- Nuevos sectores que se incorporan a la franquicia.
- Más aperturas de centros que realizan las empresas que franquician.
- Empresas franquiciadoras con creciente notoriedad de marca.
- Creciente presencia de las franquicias en la calle, con una cuota creciente en el comercio detallista.
- Movimientos de internacionalización, que aunque lentos son imparables. Permite la globalización de una marca, aunque es difícil.

1.2.1. Aportaciones del franquiciador

Se conoce como franquiciador a la empresa que ha desarrollado un negocio de éxito y que quiere comenzar a crecer utilizando la franquicia como fórmula complementaria a la apertura de delegaciones propias.

Una vez se tiene el negocio probado y en funcionamiento, este tiene muchas posibilidades de ofrecer valor a sus franquiciados.

El saber hacer del negocio un éxito es una parte muy importante, ya que suele tardar tiempo e invertir dinero hasta llegar a tener un negocio que funciona. Además de los nuevos negocios que empiezan de cero, solamente un 20% logran el éxito. Por lo tanto, montar un negocio partiendo de este saber hacer o “know how”, reducirá mucho el factor riesgo del nuevo negocio no probado.

Este empresario o corporación, estandariza y empaqueta su sistema de gestión para poderlo transmitir. Por ello debe montar lo que se llama Paquete de Franquicia o Franchise Package, el cual contiene lo siguiente:

- Dossier de información
- Manual de Operaciones
- Contrato

1.2.2. Función del franquiciador

Las funciones del franquiciador son variables según el sector y la marca. Cada empresa puede encontrar su equilibrio en un punto diferente, pero no por eso se es mejor o peor. Es importante que la aportación sea razonable por el precio cobrado.

Los aspectos que se suelen aportar son:

- **Licencia la marca:** El franquiciador desarrolla un negocio bajo una marca que debe estar registrada y que por medio del contrato de franquicia se licencia a los franquiciados. Esta marca se plasma en un conjunto de signos distintivos que se usan en la identificación del negocio.
- **Transmite el saber hacer:** Transmite la manera de gestionar el negocio bajo los parámetros de su marca a los franquiciados. Esta transmisión se realiza vía manuales de operaciones y cursos de formación.
- **Forma al franquiciado:** La formación es una parte fundamental en los procesos de franquicia. Ser realmente eficiente y eficaz formando al equipo humano de los franquiciados es un elemento esencial. Por eso, vale la pena organizar esta función para disponer de las metodologías, capacidades y habilidades necesarias para que fluya el conocimiento en la organización.

- **Presta servicios de soporte:** La central de franquicias atiende al franquiciado en los casos en los que no encuentra en los manuales las soluciones a sus incidencias. El franquiciador asiste, cuando es posible en estas incidencias.
- **Realiza funciones centrales:** Cada negocio y cada empresa realiza unas funciones diferentes. Normalmente en un mismo sector nos se encuentran funciones parecidas, pero incluso dentro de una misma tipología de actividad puede haber dos franquicias bien planteadas, con servicios muy diferentes. Unas ayudan en la venta, otras en la compra, algunos en la producción o en la administración del negocio.
- **Innova y mejora el negocio:** Los mercados cambian sin parar. Por eso el franquiciador mejora la unidad piloto para mantenerla al día. Después transmite estas actualizaciones a sus franquiciados.

1.2.3. Aportaciones del franquiciado

Es una de las partes más importantes de la franquicia. El franquiciado es el empresario que va a montar el negocio que creó el franquiciador en su zona, el que lo va a dirigir y, en definitiva, el que debe lograr que el negocio funcione en su plaza.

Es un profesional que decide ser su propio jefe y montar su propio negocio, pero que no quiere correr el riesgo de hacerlo en solitario, arriesgándose a montar algo que no domina. Es por tanto quien invierte en la reproducción local del negocio, convirtiéndose en el propietario del mismo y se evita el coste de inventarse un negocio.

El franquiciado aporta:

- **La inversión para montar su negocio:** El negocio es del franquiciado y es quien realiza toda la inversión. Este factor ayuda a que la marca crezca, ya que permiten invertir menos recursos en cada nuevo centro. Al mismo tiempo éste necesita invertir menos al estar el negocio estandarizado.

- **Su trabajo de gestión del negocio:** Como motor emprendedor. Este es el valor más importante. Una buena capacidad de gestión con una buena motivación y dedicación ayudarán al buen fin del negocio.
- **Paga una serie de contraprestaciones:** por beneficiarse del modelo de negocio. Por tanto aporta ingresos para él a su contraparte.
- **Aporta uniformidad de marca.** Se obliga a seguir las pautas marcadas por la marca en la prestación del servicio para que el consumidor perciba lo mismo en todos los locales.
- **Mantener la confidencialidad:** con respecto al know how, para mantener el saber hacer dentro de la cadena.
- **Conocimiento local:** conoce su zona y por tanto sabe dónde puede haber oportunidades.
- **Contactos:** Puede tener una red de contactos local que le permitan disponer de esta capacidad extra para aumentar las probabilidades de éxito local.

El franquiciado es uno de los elementos más importantes de la franquicia. Por eso, es vital que el franquiciador realice una buena labor de selección de éstos.

1.2.4. Tareas del franquiciado

- Buscar y contratar el local.
- Buscar y contratar a su personal.
- Acudir al curso de formación para aprender la gestión.
- Liderar la decoración y el montaje del local.
- Dirigir el establecimiento.
- Administrar su negocio.

1.3. Tipos de productos

Regularmente el producto que se ofrece en los restaurantes de comida italiana, son las pizzas de diferentes ingredientes, lasaña y refrescos naturales. Sin embargo debido a la alta competencia que existe con los otros restaurantes de comida rápida, se ha visto la necesidad de ampliar la gama de productos que se venden al consumidor, siendo éstos en algunos casos:

- Hot dogs
- Hamburguesas
- Pollo frito
- Papas fritas
- Tacos
- Sodas

CAPÍTULO II

SEGMENTOS DE OPERACIÓN, CONTABILIDAD Y SISTEMAS DE CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO

2.1. Segmentos de operación

La Norma Internacional de Información Financiera No. 8² Segmentos de Operación (la que será llamada de ahora en adelante, por sus siglas, NIIF 8), contiene los lineamientos para lo que se puede considerar como segmentos de un negocio.

Los segmentos de operación reúnen las siguientes características:

- Es un componente de una entidad que desarrolla actividades de negocio por las que puede obtener ingresos ordinarios e incurrir en gastos (incluidos los ingresos ordinarios y los gastos por transacciones con otros componentes de la misma entidad).
- Los resultados de operación son revisados de forma regular por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad³, para decidir sobre los recursos que deben asignarse al segmento y evaluar su rendimiento.
- Relacionado con lo anterior se dispone de información financiera diferenciada.

Un segmento de operación podrá comprender actividades de negocio de las que aún no se obtengan ingresos ordinarios; por ejemplo, los negocios de nueva creación pueden ser segmentos de operación antes de obtener ingresos ordinarios.

² La Norma Internacional de Información Financiera No. 8 Segmentos de Operación Substituye a la Norma Internacional de Contabilidad No. 14 Información Financiera por Segmentos.

³ El término «máxima autoridad en la toma de decisiones de explotación» se define en la NIIF 8 como la persona que designa una función y no necesariamente a un directivo con un cargo específico. Esa función consiste en asignar recursos a los segmentos de operación de una entidad y evaluar su rendimiento. Con frecuencia, la máxima autoridad en la toma de decisiones de una entidad es su presidente ejecutivo-director general o su director de operaciones, pero también podría ser por ejemplo, un grupo de consejeros ejecutivos u otros.

No todas las partes de una entidad son necesariamente segmentos de operación o parte de un segmento de operación. Por ejemplo, es posible que la sede social o algunos departamentos funcionales no obtengan ingresos ordinarios u obtengan ingresos ordinarios de carácter meramente accesorio a las actividades de la entidad, en cuyo caso no serían segmentos de operación.

En muchas entidades, las tres características de los segmentos de operación permiten identificar claramente a estos⁴. No obstante, una entidad puede elaborar informes en los que sus actividades de negocio se presenten de diversas formas. Si la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación utilizase más de un tipo de información segmentada, otros factores podrían servir para identificar a un determinado conjunto de componentes como segmentos de operación de una entidad, entre ellos la naturaleza de las actividades de negocio de cada componente, la existencia de responsables de los mismos y la información presentada a la Junta Directiva.

Generalmente, un segmento de operación cuenta con un responsable del segmento que rinde cuentas directamente a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación y se mantiene regularmente en contacto con la misma, para tratar sobre las actividades de operación, los resultados financieros, las previsiones o los planes para el segmento. El responsable del segmento designa una función, y no necesariamente a un directivo con un cargo específico. La máxima autoridad en la toma de decisiones de operación podría ser también el responsable del segmento en algunos casos de varios segmentos de operación.

Un mismo directivo podría actuar como responsable del segmento para varios segmentos de operación. Si en una organización hay más de un conjunto de componentes que cumplen las características descritas anteriormente, pero solo uno de los conjuntos cuenta con

⁴ Características de los segmentos de operación:

1. Es un componente de una entidad que desarrolla actividades de negocio por las que puede obtener ingresos ordinarios e incurrir en gastos.
2. Los resultados de operación son revisados de forma regular por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad.
3. Dispone de información financiera diferenciada.

responsable del segmento, entonces los componentes de ese conjunto constituirán los segmentos de operación.

Las características de los segmentos de operación mencionadas anteriormente pueden encontrarse en dos o más conjuntos de componentes que se solapen y para los que existan responsables. Esta estructura se denomina, en ocasiones, organización matricial. Por ejemplo, en algunas entidades, ciertos directivos son responsables de diferentes líneas de productos y servicios en todo el mundo, mientras que otros lo son de zonas geográficas específicas. La máxima autoridad en la toma de decisiones de operación examinará de forma regular los resultados de operación de ambos conjuntos de componentes y dispondrá de información financiera para ambos. En esa situación, la entidad determinará cuál es el conjunto cuyos componentes definen los segmentos de operación por referencia al principio básico.

2.2. Segmentos a revelar

Cuando un segmento reúna las condiciones anteriores, la entidad revelará por separado la información financiera.

Se proporcionará por separado la información de los segmentos de operación que reúna los siguientes factores cuantitativos:

Los ingresos ordinarios que presentan, incluyendo tanto las ventas a clientes externos como las ventas o transferencias inter-segmentos, son iguales o superiores al 10 % de los ingresos ordinarios agregados, internos y externos, de todos los segmentos de operación.

El valor absoluto de las pérdidas o ganancias presentadas es igual o superior al 10 % de la mayor de las siguientes magnitudes, en valor absoluto.

La ganancia agregada presentada por todos los segmentos de operación que no hayan incurrido en pérdidas.

Sus activos son iguales o superiores al 10 % de los activos agregados de todos los segmentos de operación.

Los segmentos de operación con características económicas similares y que no cumplan con las características cuantitativas para ser revelados como un segmento de operación, pueden agruparse para formar uno siempre que esta unión resulte coherente con el principio básico de la NIIF 8.

2.3 Información a revelar

La entidad revelará la información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio que desarrolla y los entornos económicos en los que opera.

Se revelará la siguiente información:

- Los factores que han servido para identificar los segmentos sobre los que debe informarse, incluyendo los criterios de organización.
- Los tipos de productos y servicios que proporcionan los ingresos ordinarios de cada segmento sobre el que deba informarse.

2.4 Información sobre las pérdidas o ganancias, los activos y los pasivos

Se revelará el valor de las pérdidas o ganancias y del total de activos de cada segmento sobre el que deba informar. La entidad informará de la valoración de los pasivos de cada segmento sobre el que deba informar, siempre que éste importe se facilite con regularidad a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación. La entidad revelará, asimismo, la siguiente información en relación con cada segmento sobre el que deba informar, si las cantidades especificadas están incluidas en el valor de las pérdidas o ganancias de los segmentos revisado por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación, o se facilitan de otra forma con regularidad a dicha autoridad, aunque no se incluyan en el valor de las pérdidas o ganancias de los segmentos:

- Los ingresos ordinarios procedentes de clientes externos.
- Los ingresos ordinarios procedentes de transacciones con otros segmentos de operación de la misma entidad.
- Los ingresos por intereses.
- Los gastos por intereses.
- La depreciación y amortización;
- Las partidas significativas de ingresos y gastos.
- La participación de la entidad en las pérdidas o ganancias de entidades asociadas y de negocios conjuntos contabilizados según el método de la participación.
- El gasto o ingreso por el impuesto sobre las ganancias.
- Las partidas significativas no monetarias distintas de las de depreciación y amortización.

Se deberá informar por separado los ingresos y egresos por intereses, salvo que la mayor parte de los ingresos ordinarios sean por intereses y la máxima autoridad tenga, ante todo, en consideración los ingresos netos por intereses para evaluar el rendimiento del segmento y decidir acerca de los recursos que deben asignarse al mismo.

2.5 Contabilidad

La Contabilidad es la ciencia que proporciona información de hechos económicos, financieros y sociales suscritos en una empresa; con el apoyo de técnicas para registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de dinero, transacciones y eventos de forma continua, ordenada y sistemática de tal manera que se obtenga información oportuna y veraz sobre la marcha o desenvolvimiento de la empresa u organización con relación a sus metas y objetivos trazados, con el objeto de conocer el movimiento de las riquezas y sus resultados.

2.5.1. Contabilidad administrativa

Es el sistema de información al servicio de las necesidades de la administración, con orientación pragmática destinada a facilitar las funciones de planeación, control y toma de decisiones. Esta rama, es la que con sus diferentes tecnologías, facilita que la empresa

logre su ventaja competitiva y su liderazgo en costos, además de una clara diferenciación para distinguirla de otras empresas. El análisis de todas sus actividades, así como de los eslabones que las unen, habrán de facilitar la detección de áreas de oportunidad para lograr una estrategia que asegure el éxito.

2.5.2 Contabilidad financiera

Sistema de información orientado a proporcionar información a terceras personas relacionadas con la empresa, como accionistas, instituciones de crédito, inversionistas, etc., a fin de facilitar sus decisiones.

2.5.2.1 Comparación de la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa

Tanto la contabilidad financiera como la administrativa, emanan de un mismo sistema de información, destinado a facilitar la toma de decisiones de sus diferentes usuarios; sin embargo, tienen diferencias y similitudes que son necesarios conocer para diferenciarlas con precisión.

2.5.3. Diferencias entre la contabilidad financiera y la administrativa

La contabilidad administrativa está organizada para producir información de uso interno de la administración. Por ejemplo:

- Formular, mejorar y evaluar políticas para la empresa.
- Conocer dentro de la empresa las áreas que son eficientes y las que no lo son, a través de la cadena de valor.
- Planear y conocer las operaciones diarias.
- Conocer los costos de los diferentes productos o procesos, para lograr el liderazgo en costos, en su sector.

La labor de administrar una organización requiere, por parte de su responsable, una serie de datos que no son los mismos que se presentan a los interesados externos relacionados con la organización, como los accionistas, las instituciones de crédito, etc. Ello obliga a que

exista un sistema de información especializado para ayudar a tomar decisiones de todo tipo. La diferencia básica radica en la forma como se presenta la información hacia el exterior, que difiere de la requerida para usos internos. La contabilidad administrativa nunca requiere un modelo o formato específico, como es el caso en la contabilidad financiera.

La contabilidad administrativa está enfocada hacia el futuro, a diferencia de la contabilidad financiera, que genera información sobre el pasado o hechos históricos de la organización, obviamente, esta última información se utiliza como punto de referencia para planificar con vistas al futuro. La contabilidad administrativa se orienta hacia el futuro, debido a que una de las funciones esenciales del ejecutivo es la planeación, dirigida al diseño de acciones que proyectan a la empresa hacia el porvenir. Para realizar dicho diseño, es necesario que la empresa indique sus carencias y puntos fuertes, para que se fijen las rutas y estrategias a seguir, que permitan lograr una ventaja competitiva.

La contabilidad administrativa no está regulada por principios de contabilidad, a diferencia de la contabilidad financiera, porque la información que se genera con fines externos tiene que ser producida con determinados principios o reglas, de tal forma que el usuario esté plenamente seguro de que en los estados financieros de las diversas empresas existe uniformidad en su presentación y, por tanto, puede haber comparabilidad; por esto es necesario que la información esté plenamente regulada. En cambio, por información requerida por los administradores se ajusta a las necesidades de cada uno de ellos; por ejemplo, costos de oportunidad para aceptar o no pedidos especiales o ignorar la depreciación para fijar precios, etc.

La contabilidad financiera como sistema es necesaria, lo que no ocurre con la contabilidad administrativa que es un sistema de información opcional.

La contabilidad administrativa no intenta determinar la utilidad con la precisión de la contabilidad financiera. La contabilidad administrativa otorga más relevancia a los datos cualitativos y costos necesarios en el análisis de las decisiones que, en muchos casos, son aproximaciones a estimaciones que efectúan para predecir el futuro de la empresa, no

siendo necesario preocuparse por la exactitud y precisión que regula a la contabilidad financiera para determinar correctamente la utilidad.

La contabilidad administrativa hace hincapié en las áreas de la empresa como células o centros de información (como divisiones, líneas de productos, etc.) para tomar decisiones sobre cada una de las partes que la componen, ello permite un proceso de mejoramiento continuo, a través de un análisis de las diferentes actividades y procesos que se efectúan en las diferentes áreas de la compañía, logrando así ser más competitiva, más que una visión global de toda la empresa, tarea que está a cargo de la contabilidad financiera al informar sobre lo ocurrido en la empresa.

La contabilidad administrativa, como sistema de información administrativo, recurre a disciplinas como la estadística, la economía, la investigación de operaciones, las finanzas, etcétera, para completar los datos presentados, con el fin de aportar soluciones a los problemas de la organización; de ahí que exista gran relación con otras disciplinas, circunstancia que no sucede con la contabilidad financiera.

2.5.4 Objetivos de la contabilidad administrativa

Los objetivos de la contabilidad administrativa son:

- Promover a los administradores para llevar a cabo la planeación tanto táctica o a corto plazo, como a largo plazo o estratégica que en este entorno de competitividad se vuelve más compleja.
- Facilitar el proceso de toma de decisiones, al generar reportes con información relevante.
- Permitir realizar el control administrativo, para ayudar a los diferentes responsables de las empresas, como herramienta de retroalimentación, más que como reportes que solo señalan los errores y van dirigidos a los directivos.
- Ayudar a evaluar el desempeño de los diferentes responsables de la empresa.
- Motivar a los administradores hacia el logro de los objetivos de la empresa.

2.5.5. El papel de la contabilidad administrativa en el control administrativo

La época actual se caracteriza por la complejidad económica en la administración de los recursos, que tanto a nivel macroeconómico como microeconómico son escasos, lo que exige efectividad y eficiencia de los profesionales comprometidos en la administración, a fin de lograr un uso óptimo de los insumos. Lo anterior se puede lograr cuando se implanta la filosofía del mejoramiento continuo, que no es otra cosa que la cultura de calidad total, cuya misión esencial es eliminar todo aquello que no va con los estándares de calidad y por tanto, no permite competir satisfactoriamente. Para lograrlo se necesita un sistema de información basado en la estadística que muestre dichas desviaciones, de ahí la necesidad de contar con un buen control administrativo que propicie el mejoramiento continuo. Se entenderá por control administrativo, el proceso mediante el cual la administración se asegura de que los recursos son obtenidos y usados eficiente y efectivamente, en función de los objetivos planeados por la organización.

La información que proporciona la contabilidad administrativa puede ser útil en el proceso de control en tres maneras.

- Como medio para comunicar información acerca de lo que la dirección desea que se haga.
- Como medio de motivar a la organización a fin de que actúe en la forma más adecuada para alcanzar los objetivos empresariales.
- Como medio para evaluar los resultados; es decir para juzgar que tan buenos resultados se obtienen.

La presencia de la contabilidad administrativa se hace necesaria para obtener mejor control. Una vez que determinada operación ha sido concluida, se miden los resultados y se comparan con un estándar fijado previamente con base en los objetivos planeados, de tal suerte que la administración pueda asegurarse de que los recursos fueron manejados con efectividad y eficiencia. El estándar establecido previamente surge al utilizar cualquiera de las siguientes herramientas: los costos estándar, los presupuestos, el establecimiento de responsabilidad financiera, etcétera.

El control administrativo se efectúa a través de informes que genera cada una de las áreas o centros de responsabilidad; esto permite detectar síntomas graves de desviaciones y conduce hacia la administración por excepción por parte de la alta gerencia, de tal modo que al ponerse de manifiesto alguna variación, se puedan realizar las acciones correctivas consideradas prudentes para lograr efectividad y eficiencia en el empleo de los recursos con que cuenta la organización. En nuestros países, entre más difícil es la economía se hace más patente el principio administrativo que dice: “Todo sistema que no se controla, se degenera”, de ahí la relevancia de esta función.

2.6 Sistemas de control administrativo

Para hablar de control interno administrativo, antes se debe que conocer lo que es el control interno, el cual según la definición del Instituto Americano de Contadores Públicos, por sus siglas AICPA, es el sistema que abarca el plan de organización y los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de la empresa para salvaguardar sus activos, verificar la adecuación y fiabilidad de la información de la contabilidad, promover la eficacia operacional y fomentar la adherencia a las políticas establecidas por la dirección.

El control administrativo incluye, aunque no queda limitado a éste, el plan de organización y los procedimientos y registros relacionados con los procesos de decisión que llevan a la autorización de las transacciones por parte de la dirección. Toda autorización representa una función de dirección directamente asociada con la responsabilidad de alcanzar los objetivos de la organización y constituye el punto de partida para el establecimiento del control contable de las transacciones.

El control contable consiste en el plan de organización y los procedimientos y registros referentes a la salvaguarda de los activos y a la fiabilidad de los registros financieros y en consecuencia, está diseñado para proporcionar una razonable seguridad respecto a que:

- Las transacciones se efectúan de acuerdo con la autorización general o específica de la dirección.

- Las transacciones se efectúan según sea necesario:
 - Para permitir la preparación de estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, por sus siglas NIIF, o cualesquiera otros criterios aplicables a tales estados.
 - Para mantener el control sobre los activos.
- El acceso a los activos está permitido únicamente con la autorización de la dirección.
- El activo contabilizado se compara con el existente a intervalos de tiempo razonables y se adoptan las medidas correspondientes, en el caso de que existan diferencias.

2.6.1 Diseño de los sistemas de control administrativo

Un sistema de control interno administrativo es una integración lógica de las herramientas de contabilidad administrativa para reunir y reportar los datos y para evaluar el desempeño. Un sistema de control administrativo bien diseñado ayuda y coordina el proceso de la toma de decisiones y motiva a los individuos en toda la organización a actuar de manera concertada. Un sistema de control administrativo coordina la proyección de ventas y las actividades de los factores de costos, la presupuestación, la medición y evaluación del desempeño y la motivación de los empleados. En efecto, la coordinación de las actividades, acciones y elecciones de los individuos es el sello distintivo del sistema de control administrativo.

La información que sirve de apoyo al sistema de control administrativo, a menudo proviene sobre todo del sistema de contabilidad financiera de la organización. Aun así, con demasiada frecuencia, los sistemas de contabilidad financiera se enfocan en los detalles técnicos del procesamiento de datos o del reporte financiero externo, o enfatizan el cumplimiento con los requerimientos legales o la detección del fraude, pero proporcionan poca consideración a la motivación de los empleados, la evaluación del desempeño o la toma de decisiones administrativas. Por ejemplo, el sistema de contabilidad financiera no distingue entre el comportamiento de costos fijos y variables y no se preocupa por el uso de los factores de costos adecuados, y ambos pueden llegar a ser críticos para la toma de decisiones administrativas. Por tanto, algunas organizaciones mantienen sistemas contables

múltiples, uno para el reporte financiero y otro que sirva de apoyo al control administrativo. Sin embargo, sin importar si es parte de un sistema grande o un sistema por separado, el sistema de control administrativo se debe diseñar para mejorar la toma de decisiones dentro de una organización. El sistema de control administrativo se diferencia de un sistema de contabilidad financiera porque se enfoca en las metas y objetivos organizacionales, en la toma de decisiones administrativas internas y en la motivación y evaluación del desempeño de manera consistente con las metas de la organización.

2.6.1.1. Metas organizacionales

El primer paso para diseñar un sistema de control administrativo, es el de especificar las metas de la organización. Todas las organizaciones existen porque algunos individuos, actuando por separado o de manera conjunta, buscan alcanzar algún propósito a largo plazo. Se puede decir que este propósito es la meta de una organización.

En el caso de las empresas de comida rápida, una meta de largo plazo es generar niveles competitivos de utilidades, calidad razonable a un bajo costo y un nivel alto de posicionamiento de mercado.

Para crear un sistema de control administrativo que cumpla con las necesidades de la organización, los diseñadores necesitan reconocer las restricciones existentes, identificar las áreas o centros de responsabilidad, ponderar los costos y los beneficios, proporcionar motivaciones para alcanzar la consistencia de metas y el esfuerzo gerencial e instalar controles internos.

2.6.1.2 El proceso de trabajar dentro de las restricciones

Todos los sistemas de control administrativo necesitan ajustarse a las metas de la organización. Además, el sistema de control administrativo se debe ajustar a la estructura de la organización. Algunas empresas se organizan sobre todo por funciones como producción, ventas y servicio. Otras se organizan por divisiones que son las responsables de generen utilidades para ciertas líneas de productos o áreas geográficas.

La mayor parte del tiempo, los cambios en los sistemas de control son mejoras parciales, más que reemplazos totales. Sin embargo, el diseñador del sistema de control administrativo en ocasiones puede convencer a la alta administración para que cambie la estructura organizacional antes de diseñar el sistema. Las compañías grandes pueden usar una división autónoma para experimentar los cambios en la estructura de la organización y los sistemas de control administrativo antes de implementar cambios mayores a lo largo de toda la organización.

2.6.2 Identificación de las áreas o centros de responsabilidad

Además de las estructuras organizacionales, los diseñadores de sistemas de control administrativo deben considerar las áreas o centros de responsabilidad deseados en la organización. Un área o centro de responsabilidad se define como un conjunto de actividades asignadas a un administrador o a un grupo de administradores u otros empleados. Por ejemplo, un conjunto de máquinas y labores de maquinado puede ser el centro de responsabilidades de un supervisor de producción; el departamento de producción total puede ser un área o centro de responsabilidad para el jefe del departamento; y la organización total puede ser un área o centro de responsabilidad para el presidente.

En algunas organizaciones, la responsabilidad administrativa se comparte entre grupos de empleados para crear una amplia “propiedad” de decisiones administrativas, permitir la toma de decisiones creativa, y evitar que la preocupación (o falta de preocupación) de una persona por el riesgo de fracasar domine las decisiones.

Un sistema de control administrativo efectivo hace que cada administrador de nivel operativo sea responsable de un grupo de actividades y objetivos y que luego elabore un informe sobre:

- Los resultados de las actividades.
- La influencia del administrador sobre tales resultados.
- Los efectos de los eventos no controlables.

Tal sistema tiene un atractivo innato para la mayoría de los administradores de alto nivel porque les permite delegar la toma de decisiones y los libera para poderse dedicar a la planeación y el control. Los administradores de nivel operativo aprecian la autonomía para tomar decisiones que heredan, por tanto, los diseñadores de sistemas aplican la contabilidad por centros de responsabilidad para identificar las partes de una organización, que son los principales responsables de cada objetivo, para desarrollar medidas del logro de los objetivos y para que las sub-unidades de la organización o áreas o centros de responsabilidad generen reportes de tales medidas. Las áreas o centros de responsabilidad, por lo general, tienen objetivos múltiples (por ejemplo, costos y calidad) que son vigilados por el sistema de control administrativo. Las áreas o centros de responsabilidad por lo regular se clasifican según su responsabilidad financiera, en centros de costos, centros de utilidades o centros de inversión.

2.6.2.1. Centros de costos

Un centro de costos es un área o centro de responsabilidad en el cual se acumulan los ingresos como los costos(o gastos), es decir la rentabilidad. Todo departamento se puede considerar como un único centro de costos, un área de ventas, un área administrativa puede considerarse un centro de costos, un departamento puede contener varios centros de costos. Por ejemplo, si bien un departamento de ensamble puede ser supervisado por un solo administrador, puede contener varias líneas de ensamble y considerar cada línea de ensamble como un centro de costos diferente. Asimismo, dentro de cada línea, las máquinas diferentes o el equipo de pruebas se puede considerar como centros de costos diferentes. La determinación del número de centros de costos depende de las consideraciones de costo beneficio.

Generalmente para la creación de centros se toman en cuenta diferentes niveles, como el segmento al que pertenecen, el nombre o generador de ingresos o gastos, etc. A cada uno de estos niveles, según el nivel de importancia o jerarquía, se les denominan compañía, generador, etc., y se les asigna un correlativo, el cual al unir estos sea uno, dos o tres niveles da como resultado el número de centro de costo, como se presenta a continuación.

CUADRO No. 1
CENTROS DE COSTO

Nivel	Segmento	Correlativo
Compañía	Reparto a Domicilio	100
Compañía	Centros Comerciales	200
Compañía	Gerencia General	300
Compañía	Finanzas	400
Compañía	Mercadeo y Venas	500
Compañía	Recursos Humanos	600
Compañía	Mantenimiento	700
Nivel	Generador	Correlativo
Subsidiaria	Unidad de Ventas Zona 1	101
Subsidiaria	Unidad de Ventas Metronorte	102
Subsidiaria	Unidad de Ventas Puerto Barrios	103
Subsidiaria	Unidad de Ventas Xela	104
Subsidiaria	Tesorería	102
Subsidiaria	Contabilidad	103
Subsidiaria	Gerencia Financiera	101
Subsidiaria	Gerencia de Mercadeo	101
Subsidiaria	Gerente Centros Comerciales	102
Subsidiaria	Gerente Reparto a Domicilio	103
Subsidiaria	Gerente General	101
Nivel	Segmento + Generador	Correlativo
Centro de costo	Unidad de Ventas Zona 1	100101
Centro de costo	Unidad de Ventas Metronorte	100102
Centro de costo	Unidad de Ventas Puerto Barrios	100103
Centro de costo	Contabilidad	400103
Centro de costo	Gerencia Financiera	400101
Centro de costo	Gerencia de Mercadeo	500101
Centro de costo	Gerente Centros Comerciales	500102
Centro de costo	Gerente Reparto a Domicilio	500103
Centro de costo	Gerente General	300101

Fuente: Elaboración propia

2.6.2.2. Ponderación de los costos y los beneficios

Para el diseño de un sistema de control administrativo, también debe ponderar los costos y los beneficios de las diferentes alternativas, dadas las circunstancias de la organización específica. Ningún sistema es perfecto, pero tal vez un sistema sea mejor que otro si puede mejorar las decisiones de operación a un costo razonable.

Tanto los beneficios como los costos de los sistemas de control administrativo a menudo son difíciles de medir, y ambos pueden volverse evidentes solo después de la experimentación o el uso.

2.6.3 Diseño de controles internos

Tanto los administradores como los contadores tienen la responsabilidad de desarrollar, mantener y evaluar los sistemas de control interno. Un sistema de control interno consiste de métodos y procedimientos para:

- Prevenir errores e irregularidades mediante un sistema de autorización de transacciones, un registro preciso de las transacciones y la salvaguarda de los activos.
- Detectar errores e irregularidades conciliando los registros contables con registros llevados de manera independiente y cuentas físicas, y revisando las cuentas para encontrar posibles reducciones en los valores.
- Promover la eficiencia de operación examinando las políticas y procedimientos para realizar las mejoras posibles.

Un sistema de control administrativo abarca los controles administrativos, como los presupuestos para planear, controlar y evaluar las operaciones; y los controles contables entre los que se encuentran los procedimientos de documentación de operaciones, segregación de funciones y verificaciones físicas periódicas, entre otros.

2.6.3.1. Desarrollo de las medidas del desempeño

Debido a que la mayor parte de las áreas o centros de responsabilidad tienen objetivos múltiples, solo algunos de estos objetivos se expresan en términos financieros, como los presupuestos de operaciones, los objetivos de utilidad o el rendimiento requerido sobre la inversión, dependiendo de la clasificación financiera del centro. Otros objetivos que se deben alcanzar de manera concurrente, son no financieros de naturaleza. Un sistema de control administrativo bien diseñado funciona de igual manera tanto para los objetivos financieros como para los no financieros para desarrollar y reportar medidas del desempeño. Las buenas medidas del desempeño:

- Estarán relacionadas con las metas de la organización.
- Harán un balance entre los asuntos a largo y corto plazo.
- Reflejarán las actividades clave de la administración.
- Se verán afectadas por las acciones de los empleados.
- Serán comprendidas con facilidad por los empleados.
- Se utilizarán para evaluar y recompensar a los empleados.
- Serán razonablemente objetivas y susceptibles de ser cuantificadas con facilidad.
- Serán utilizadas de manera consistente y regular.

Tanto las medidas financieras como no financieras del desempeño son importantes. A veces los contadores y los administradores se enfocan demasiado a las medidas financieras como las utilidades o las variaciones en los costos, porque están disponibles en el sistema contable. Sin embargo, los administradores pueden mejorar el control operacional, considerando también las medidas no financieras del desempeño. Tales medidas pueden ser más oportunas y verse afectadas más de cerca por los empleados a niveles operativos de la organización, donde se fabrica el producto o se proporciona el servicio. A menudo los efectos de un desempeño no financiero pobre (calidad, productividad y satisfacción del cliente), no son mostrados por las medidas financieras hasta que se ha perdido una cantidad considerable de terreno. Como resultado, muchas compañías ahora enfatizan la administración de las actividades que afectan a los ingresos y costos en lugar de esperarse a tener que explicar los propios ingresos o los costos después que ocurrieron las actividades.

Un desempeño financiero superior por lo general sigue a un desempeño no financiero superior.

2.7 Control y medición del desempeño financiero

Los sistemas de control administrativo a menudo hacen una distinción entre los eventos controlables y los incontrolables, y entre los costos controlables y los no controlables. Por lo general, los administradores de las áreas o centros de responsabilidad están en la mejor posición para explicar los resultados de sus centros, aun si ellos tuvieron escasa influencia sobre los mismos. A continuación se dará una definición de gastos controlables y no controlables.

2.7.1 Costos no controlables

Es cualquier costo que no se ve afectado por la administración de un área o centro de responsabilidad, dentro de un lapso de tiempo específico. Por ejemplo, si se realizan ciertos cargos por servicios que le sean asignados a un centro de costo por órdenes de la oficina central, el administrador no sería responsable de estos, ya que están siendo impuestos por la más alta autoridad de la empresa.

2.7.2 Costos controlables

Deben incluir cualquier costo que se ve influenciado por las decisiones y las acciones de un administrador.

En cierto sentido, el término “controlable” está mal empleado, porque ningún costo está por completo bajo el control de un administrador. Sin embargo, el término es ampliamente usado para referirse a cualquier costo que se ve afectado por las decisiones del administrador, aun si no lo controla en su totalidad. En consecuencia, el costo de operar el sistema de información de órdenes por correo, se puede ver afectado por fallas en el equipo o en el software que no están del todo (pero si en parte) bajo el control del administrador de sistemas de información, quien se considera como el responsable de todos los costos del sistema de información, aun los costos del tiempo en que permanece sin operar.

La distinción entre los costos controlables y los incontrolables cumple con un propósito informativo. Los costos que son por completo incontrolables no dicen nada respecto a las decisiones y acciones del administrador porque, por definición, nada que haga el administrador afectará tales costos. Tales costos deben ser ignorados al evaluar el desempeño del administrador del área o centro de responsabilidad. Por el contrario, el reporte de los costos controlables proporciona evidencia del desempeño del administrador.

Debido a que la responsabilidad de los costos puede estar muy difundida, los diseñadores de sistemas deben depender de la comprensión del comportamiento de los costos para ayudarse a identificar los costos controlables.

CAPÍTULO III

MÉTODOS DE DISTRIBUCIÓN DE COSTOS Y GASTOS INDIRECTOS Y ARRENDAMIENTOS

3. Criterios de distribución de costos y gastos comunes y de activos compartidos

El proceso de distribución de gastos comunes y de activos compartidos, se basa en las políticas establecidas en la organización. Esto significa que el criterio va a ir muy unido al tipo de negocio específico en que se opere. En el caso de gastos comunes tal es el caso del departamentos de créditos, la entidad establecería un parámetro tomando como base por ejemplo: el número de visitas a clientes, el tamaño de cartera, el volumen de crédito que maneja la división o centro de costo, o bien la cantidad de facturas al crédito emitidas; en el caso del departamento de recursos humanos, se mediría la cantidad de empleados, el número de división.

Las compañías aplican o distribuyen los costos comunes y activos compartidos a los productos, a los servicios y a departamentos por las siguientes razones fundamentales:

- Dar la información necesaria para tomar las decisiones apropiadas.
- Reducir el uso irresponsable de los recursos comunes.
- Estimular a los administradores para que evalúen la eficiencia de los servicios prestados internamente, y
- Calcular el costo total de productos para fines de reportes financieros y para determinar los precios basados en costos.

3.1. Información para la toma de decisiones

Cuando los administradores emplean un recurso, posteriormente recibirían un cargo por el uso, por ejemplo el software que se emplea, o bien el uso del servidor. Esto implica un activo compartido, el criterio en este caso es general, se considera que el número de terminales que un departamento tiene en uso serían el parámetro de distribución.

3.1.1. Reducir el uso irresponsable de recursos

Si bien es cierto que determinados activos generan costos fijos, que son independientes del volumen de operación, es necesario generar un cargo por dicho costo a los diferentes departamentos para concienciar a los usuarios de los activos del uso responsable. Por ejemplo en el caso de una computadora, el costo ya es fijo e independiente del nivel de actividad, pero sí se emplea para grabar juegos, ver películas o bien para estar realizando actividades vanas, esto redundaría en uso inapropiado de recursos, por ello el cargo de costos, en base al número de horas que se emplea la máquina o equipo, obliga a usarlo en forma racional.

3.1.2. Estimular la evaluación de los servicios

Este tipo de cargo obliga a los administradores a evaluar el desempeño de sus centros de servicio, cuestionando lo caro que puede resultar el uso de un técnico interno, comparándolo contra tener que contratar externamente el mismo servicio. Adicionalmente, muchas entidades dadas las condiciones actuales del mercado están haciendo uso de los servicios de personal externo, ya que es más eficiente en términos de costos beneficio.

3.1.3. Información sobre el costo total

En el proceso de fijación de precios, y análisis de costos es importante saber que el cargo recibido por el uso de costos comunes, o bien de activos compartidos, repercute en el costo de producción de los bienes o servicios de la entidad, así como en el margen de utilidad que se obtiene. El parámetro de distribución que se elija debe responder a las características propias del negocio, su composición de mercado y sus necesidades financieras. En el sistema tradicional de costos, el principal elemento de distribución es el volumen, pero con los nuevos sistemas de información el proceso de traslado de los costos hacia los centros productivos puede ser más específico, como lo sería al usar un sistema de costeo basado en actividades.

El proceso de distribución de costos. Para lograr este objetivo es necesario considerar lo siguiente:

- **Determinación del objetivo de costo.** El paso primordial es establecer el producto, servicio o departamento que va a recibir el cargo del costo. Por ejemplo si el departamento de Prensa y Acabado procesa los productos A y B, éstos son el objeto del costo, porque éstos recibirían una parte proporcional de los cargos al departamento en cuestión.
- **Formación de grupos de costo.** Es un conjunto de costos individuales cuyo total se aplica usando una base de distribución. Los grupos de costo están formados muchas veces a lo largo de líneas departamentales.
- **Selección de una base de distribución.** La base de distribución debe ser de cierta característica que sea común a todos los objetivos del costo. En este caso, la distribución se basa en una relación de causa y efecto. Cuando se fijan los costos indirectos, no es posible establecer una relación causal, entre costos y los objetivos de los costos, se emplean otros criterios, tales como los beneficios relativos, capacidad para llevar los costos y equidad.
- **Beneficios relativos.** Sugiere que la base de distribución debe resultar en la distribución de más costos a los objetivos de costo que se benefician más al incurrir en el costo.
- **Capacidad de llevar costos:** La base de distribución debe dar por resultado más costos aplicados a productos, servicios o departamentos más lucrativos.
- **Equidad:** La base de distribución debe dar por resultado distribuciones que se han percibido como justas o equitativas. Es difícil de aplicar considerando que las personas tienen distintas percepciones de lo que es justo o equitativo.

3.2. Método tradicional de distribución de costos y gastos

El primer paso contable que originan los gastos indirectos es su acumulación, esto es, cargarlos a la cuenta que corresponda.

Tratándose de empresas que no tienen división departamental, la acumulación no origina problema alguno, ya que no basta con cargar a la cuenta y hacer la aplicación en el auxiliar en el concepto respectivo, al finalizar el mes, los gastos acumulados en la cuenta de mayor serán aplicados a la producción conforme a las bases que en su oportunidad se estudiaran.

El problema de acumulación existe cuando la empresa está dividida departamentalmente, haciéndose necesario hacer la aplicación del gasto a los departamentos que los originen.

En una industria existirán departamentos que, si bien pueden corresponder al sector de producción, no tienen funciones productivas, como por ejemplo sucede con el servicio de limpieza. Estos centros de costos, al igual que los productivos, consumen materiales, ocupan personal e incurren en otros costos para producir un servicio que los demás sectores emplean para funcionar. Es por todo esto que se denominan departamentos de servicio.

Una vez concentrados los costos de servicio del período, se distribuirán entre los departamentos productivos los costos en los que éstos hayan incurridos para ser incluidos dentro de la carga fabril de período o proceso.

3.2.1. Distribución primaria

En la distribución primaria divide la carga fabril real de los departamentos productivos y de servicio con el objeto de medir su eficiencia.

Se debe tener presente que ciertos gastos indirectos se convierten en directos al departamento que los origina, porque no es posible saber precisamente qué departamento

ha incurrido en este gasto, algunos son, mano de obra indirecta departamental, material indirecto departamental, reparaciones y otros.

En la aplicación de la distribución primaria se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- La aplicación de aquellos gastos directos a cada departamento.

- La aplicación de aquellos gastos que deben prorratearse entre todos los departamentos.

3.2.1.1. Gastos indirectos

Se designa con el nombre de gastos indirectos a todas aquellas erogaciones que siendo necesarias para lograr la producción de un artículo, no es posible determinar, en forma precisa, la cantidad que corresponde a la unidad producida.

Aun suponiendo que en ciertos casos fuese factible mediante cálculos complicados llegar a esa determinación, por lo impráctico del trabajo debe considerarse como de aplicación indirecta. Los gastos indirectos también denominados cargos indirectos son absorbidos por la producción a prorrata.

Los gastos indirectos o de fabricación se pueden clasificar en cuanto a su ocurrencia en: gastos fijos y gastos variables.

Son gastos de producción fijos, aquellos que en cuanto a su monto y periodicidad, son constantes, por ejemplo: la renta, la depreciación de maquinaria, los salarios del personal técnico, así como de aquellos ayudantes y personal de servicio general, impuestos especiales, primas de seguros, en general todos aquellos gastos cuya erogación no esté en relación directa con el volumen de producción.

Son gastos de fábrica variable aquellos cuyo monto fluctúa en razón directa de la producción como por ejemplo: materiales indirectos, energía eléctrica, combustible, reparaciones y mantenimiento de fábrica, entre otros.

También se puede hacer una clasificación de los gastos de producción, tomando como base sus conceptos fundamentales como: materiales indirectos, mano de obra indirecta y otros gastos indirectos.

Dentro del último concepto se consideran todos aquellos renglones que no corresponden a las dos primeras clasificaciones.

Por cuanto a la aplicación del gasto a la producción, esto se clasifica en gastos reales y gastos predeterminados o aplicados.

Los primeros se refieren a los gastos erogados en el período y los segundos corresponden a gastos presupuestados distribuidos, con base en la cuota calculada, en función de cierto volumen de producción también predeterminada. Dicha cuota se denomina “coeficiente regulador de gastos indirectos.”

Se puede establecer otra clasificación de los gastos indirectos, tomando como base que la fábrica está dividida departamentalmente o que no existe tal división.

En el primer caso se tendrá gastos de fabricación para cada departamento o sean gastos departamentales, y en el segundo gastos de fabricación generales.

Clasificación de los gastos indirectos

- Alquiler de la fábrica
- Depreciación de edificios
- Reparaciones de edificios
- Seguros de edificios
- Gastos de cafetería
- Gastos de previsión social
- Seguro social cuota patronal
- Seguro contra incendio de la maquinaria
- Depreciación de la maquinaria
- Gastos de alumbrado

3.2.1.2. Base de distribución primaria

Cada departamento deberá determinar una unidad de medida para medir su desempeño y realizar una correcta asignación del uso de sus servicios que realizaron los departamentos de producción.

Factores más comunes utilizados para la distribución primaria:

- Metros cuadrados de espacio ocupado por los departamentos
- Número de obreros
- Importe de la mano de obra
- Inversión en maquinaria por departamento
- Número de lámparas
- Kilowatts-hora consumido

Serán de aplicación directa a cada departamento sus reparaciones, consumo de material indirecto, salarios de personal, depreciaciones de su equipo, etc.

3.2.2. Distribución secundaria

Después de haber hecho la acumulación departamental de gastos indirectos aplicando las bases de la distribución primaria, según el gasto erogado y la aplicación que mejor convenga, se llega a conocer cuáles son los gastos indirectos de cada uno de los departamentos de fábrica, conocimiento que sirve para saber el costo de cada uno de ellos, valorar el servicio que proporciona y facilitar el establecimiento de un control presupuestal.

3.2.2.1. Gastos y base para distribución secundaria

La distribución secundaria centra la atención en aquellas funciones productivas necesarias para la toma de decisiones.

Dentro de los gastos a considerar en la distribución secundaria están:

Gasto

- Servicio de edificio
- Servicio de herramienta

- Servicio de personal
- Servicio de costos
- Departamento de almacenes de materiales.
- Departamento mecánico
- Departamento de servicios generales

Factores más comunes utilizados para la distribución secundaria:

- Espacio ocupado por cada departamento
- Horas de trabajo en cada departamento
- Número de trabajadores en cada departamento
- Importe de los materiales surtidos por el almacén o cantidad de vales.
- Horas de trabajo directo de cada departamento
- Horas de trabajo directo e indirecto.

Después de la acumulación de gastos en la distribución secundaria, se procede a la distribución final, la cual finaliza con la asignación de éstos a los centros productivos.

A diferencia de la distribución primaria y secundaria, los gastos departamentales acumulados se distribuyen a los centros productivos por medio del principio de aplicar el gasto del departamento que más servicio proporciona entre aquellos que lo reciben. Para esto es indispensable establecer un escalafón departamental identificando en primer término, aquellos departamentos que proporcionan mayor servicio y por último aquellos que reciben mayor servicio, existiendo cierta subordinación un tanto convencional basado, más que nada, en un criterio lógico necesario para llegar al conocimiento del cargo indirecto que debe absorber cada departamento productivo y que a su vez derraman en las unidades producidas.

3.3. Costeo basado en actividades

Los desarrollos en manufactura y mercadotecnia, como la producción justo a tiempo y el creciente énfasis en la satisfacción de los clientes, están exponiendo las deficiencias de las medidas convencionales del desempeño contable.

Tradicionalmente se consideraba que los generadores de costos relacionados con el volumen, como las horas máquina y las unidades vendidas, eran los únicos factores que originaban las actividades de producción y los costos.

Se usaban factores de costos relacionados con el volumen para aplicar los gastos indirectos de fabricación desde los centros de costos hacia los productos.

Además de estos cambios en las operaciones de producción, los administradores cuestionan la propiedad de los modelos de comportamiento de costos usando costos fijos y variables. Estos eventos conducen a la introducción del costeo basado en actividades, conocido también como (ABC)⁵. Estos sistemas (también denominados costeo basado en transacciones) tratan de mejorar la exactitud de los costos de productos y servicios, mostrando que algunos costos quedan mejor asignados usando bases no relacionadas con el volumen. En lugar de centrar la atención en los objetos de los costos, como sucede con los sistemas convencionales de costeo, con el costeo basado en actividades se reconocen la gran diversidad en las actividades de producción realizadas. Refleja el consumo de los costos, identificando generadores que se puedan dar en varios niveles dentro de una organización.

En lugar de aplicar los costos indirectos de fábrica a los productos basándose en las tasas departamentales de costos indirectos, el costeo basado en actividades reconoce que el desempeño de las actividades de producción desencadena el consumo de recursos que se registran como costos. Reporta la tasa a la cual las actividades de producción consumen recursos y por qué una organización consume recursos.

⁵ ABC son siglas derivadas del idioma inglés que significan Activity Based Costed, el cual traducido al español es Costeo Basado en Actividades.

Una actividad es un proceso o un procedimiento que da lugar a la realización de un trabajo. Algunos ejemplos son el desplazamiento de las partes, la ejecución de las órdenes de cambios de sistemas de ingeniería, la carga y el arranque de las máquinas para una corrida de producción, y el establecimiento de relaciones con los vendedores a través de la implantación de contactos con los mismos y la fijación de los requerimientos de compras. También se pueden incluir las actividades de recepción, de desembolsos, la reorganización de los flujos de producción, el rediseño de un producto y el registro de los pedidos de los clientes, el costeo basado en actividades asigna los costos a las actividades identificadas.

3.3.1. Actividades y nivel de transacciones como generadores de los costos

El supuesto de que los costos varían solo con los cambios en el volumen de producción, es correcto en el caso de las actividades relacionadas con las unidades, como los suministros y las partes de producción. Sin embargo, muchos costos de las plantas no varían con el volumen de producción sino con las transacciones. Cada vez que las empresas desempeñan actividades de producción, generan transacciones. Cada desplazamiento de material, desde el inventario hasta las áreas de los talleres, requiere de una requisición de material (una transacción). Las transacciones generan costos indirectos en actividades como inspección, carga y arranque de las máquinas o la programación de actividades de la manufactura. Por ejemplo, el costo de departamento de compras es generado e impulsado por el monto de las facturas, las partes y los materiales que deben ser acarreados y manejados; el costo del departamento de ingeniería es generado e impulsado por el número de órdenes de cambios de sistemas de ingeniería; el costo de las cargas y de los arranques de las máquinas es generado e impulsado por el número de cargas y de horas requeridas. En lugar de usar la carga y arranque, el uso del número de las transacciones generadas por una actividad es más efectivo.

3.3.2. Generadores de costos relacionados y no relacionados con el volumen

Tradicionalmente, se consideraba a los generadores de costos relacionados con el volumen, como los únicos orígenes de las actividades de producción y costos. Se usaban tales factores para aplicar los costos indirectos desde los centros de costos hasta los productos. Los generadores basados en el volumen o basados en las unidades, son medidas de asignación que se fundamentan en los atributos del producto, como las horas de mano de obra, las horas máquina y el costo de los materiales. Por ejemplo, un producto genera una demanda por horas máquina. En esta situación, las horas máquina son el generador del costo que ocasiona que cierto grupo de costos aumente. De tal modo, las horas máquina son una medida apropiada que podría usarse al asignar los costos a este centro.

Algunas distribuciones de costos requieren de bases no relacionadas con las unidades, porque el volumen no genera todos los costos indirectos. En lugar de ello, la complejidad y la diversidad del proceso de manufactura constituyen el generador del costo. Los contadores deben usar bases que reflejan los generadores de costos cuando asignen grupos de costos a los productos. Los generadores son los factores que originan las actividades de producción, capturan la demanda ejercida sobre una actividad en virtud de un producto o servicio.

Cuando algunas actividades relacionadas con el producto no mantienen relación alguna con el número de unidades manufacturadas, usar solo asignaciones basadas en volumen (unidades) distorsiona los costos de los productos. Por ejemplo, aplicar incorrectamente, los costos indirectos sobre las horas de mano de obra, implica que una reducción en la misma tenga como resultado reducciones correspondientes en las recepciones, en el control de la producción y en las compras. La automatización de un proceso o el acortamiento de una corrida de producción, no reducen el número de órdenes de compra colocadas, los embarques recibidos o los lotes de porción programados.

Las actividades no relacionadas con el nivel de unidades, como la carga y el arranque de las máquinas, el ordenamiento de partes, el transporte de partes desde las máquinas y hasta

ellas, los trabajos con máquinas aplicados a las partes y el control de los números de partes, son aspectos no relacionados con el tamaño de una corrida de producción. Un ejemplo de esto es la duplicación del tamaño de un lote que puede no requerir de la duplicación del número de cargas y arranques de las máquinas. De tal modo un generador de costos relacionado con el nivel de unidades, como los costos de la mano de obra directa o las horas máquina deja de captar la complejidad de las relaciones entre volumen, tamaño del lote y tamaño de la orden.

En los ambientes de manufactura graduados por la mano de obra, el error resultante de usar solo bases de asignación relacionadas con el volumen en los costos que se reportaban para los productos generalmente, no era significativo. Los contadores podían ignorar este problema porque el porcentaje de costos no relacionados con el volumen, era mucho más pequeño de lo que es en la actualidad en los ambientes que usan una alta tecnología. Sin embargo, en los procesos de manufactura con altos porcentajes de costos no relacionados con el volumen, los sistemas de costos que usan solo bases de asignación relacionadas con el volumen, producen costos inexactos para los productos.

3.3.3. Niveles de los generadores de costos

Con el costeo basado en actividades se clasifican los costos según la forma en que varíen, de acuerdo con las actividades relacionadas con las unidades, los lotes, los productos, la tecnología, los clientes y las instalaciones de la planta. Las actividades de producción a nivel de unidades, ocurren cada vez que los trabajadores producen una unidad: las actividades de producción a nivel de lotes ocurren cada vez que los trabajadores producen un lote; las actividades relacionadas con el sostenimiento de los productos hacen posible y facilitan la manufactura y la venta de un producto, las actividades relacionadas con el sostenimiento de la tecnología hacen posible el uso de una tecnología para elaborar un producto, como el mantenimiento de las máquinas, las actividades relacionadas con el sostenimiento de los clientes se relacionan con la atención a los clientes y a los compradores en prospecto, como la entrega de un producto y las actividades relacionadas con el sostenimiento de las instalaciones hacen posible que ocurra la producción o el servicio, como el pago de la renta.

Posteriormente el costeo basado en actividades asigna los costos de las actividades de producción a los productos, usando generadores basados o no en el volumen.

El costeo basado en actividades reconoce que la ocurrencia de distintas actividades de producción ocasiona que los costos varíen con la diversidad y con la complejidad de los productos. Algunos de los costos de las actividades de producción no varían con el número de unidades producidas.

Si los costos totales de las celdas de trabajo añaden valor a un producto, los contadores deben acumular estos costos al nivel de la celda de trabajo.

3.3.3.1. Célula de trabajo

Es un centro de labores orientado hacia los productos que incluye a las máquinas y a las herramientas necesarias para producir eficientemente una familia de partes. Los contadores distribuyen los costos de las células entre los productos en función del tiempo de procesamiento que un producto pase dentro de cada célula. La rapidez con la cual el inventario se desplace en esta, se conoce como velocidad del inventario. Se usa la velocidad del inventario como una base para asignar los costos indirectos a los productos que se encuentran en esta situación.

3.3.3.2. Generadores de las actividades de producción a nivel de unidades y a nivel de lotes

Las superficies procesadas con máquinas, el número de inserciones hechas y las horas de mano de obra directa, son generadores típicos de costos de actividades de producción a nivel de unidades. Un ejemplo de una actividad de producción a nivel de lotes, es la manufactura de tableros de circuitos, respecto de los cuales los clientes han especificado el número y los tamaños de los orificios que deberán hacerse en los tableros. Los ingenieros hacen especificaciones para que una máquina perforadora procese el número y los tamaños correctos de orificios. El personal no ejecuta esta actividad para cada unidad de producto, en lugar de ello, la actividad de carga de las máquinas beneficia a la totalidad del lote. Las

horas necesarias para la carga y el arranque de las máquinas, el número de cargas, el número de órdenes de compra, las horas necesarias para el manejo de materiales y el número de veces que se manejan los materiales, son ejemplos adicionales de generadores de costo basado en actividades al nivel de lotes de producción.

3.3.3.3. Dispositivos de las actividades de producción a nivel de productos

La corrección de un defecto en el diseño de un producto es un ejemplo de una actividad de producción a nivel de producto. Los trabajadores no ejecutan esta actividad de producción (conexa con un cambio de la ingeniería) sobre cada unidad; en lugar de ello dicha actividad beneficia a la totalidad de una línea de productos. Otro ejemplo de una actividad relacionada con el nivel del producto es la publicidad de una línea específica de productos. El personal de mercadotecnia no lleva a cabo esta actividad para cada unidad de producto. En lugar de ello, la actividad del área de mercadotecnia beneficia a la totalidad de la línea del producto. El número de componentes o de datos, las horas necesarias para el ordenamiento, el número de veces que se ordena y el número de partes que se mantienen en el inventario, son ejemplos adicionales de generadores de costos para actividades de producción a nivel de producto.

3.3.4. Actividades de producción que añaden valor versus actividades que no lo añaden

Al especificar cada una de las actividades de producción, los administradores determinan los generadores de costos que regulan a cada una de las actividades que añaden valor. Los administradores comparan las habilidades y los recursos que usan las empresas para el desempeño de cada actividad. El costo basado en actividades ayuda a centrar la atención en las actividades de alto costo identificando los recursos consumidos por cada actividad. Esto ayuda a vincular los costos y las actividades que ocasionan estos. Los clientes determinan el valor de estas actividades por el precio que están dispuestos a pagar por el producto o servicio en cuestión. Este proceso motiva a los administradores para que identifiquen las actividades que añaden valor a los productos de la empresa y para que eliminen las actividades que no añaden valor.

Los costos de las actividades no añaden valor, como aquellos en los que se incurre mientras que los trabajadores esperan que los materiales sean llevados a un área de la planta o hasta que las máquinas estén operando adecuadamente, representan la diferencia entre el costo más bajo posible del ciclo de vida y los costos reales en los que se ha incurrido. La meta referente a un mejoramiento continuo requiere de una eliminación continua y sistemática de los desperdicios. Los desperdicios incluyen el tiempo del personal, los materiales y el capital no invertidos en actividades que añadan valor a los productos o servicios demandados por los clientes.

Por ejemplo, los contadores, pueden preparar análisis de costos que pongan de relieve que las empresas pueden mejorar aún más la eficiencia de las operaciones al tener una fuerza de trabajo más versátil y más flexible capaz de desplazarse hasta donde esté el sitio de trabajo y/o que sea capaz de completar las operaciones de carga de las máquinas y las asignaciones de mantenimiento preventivo. Si los trabajadores de la mano de obra directa son capaces de desempeñar trabajos menores de mantenimiento y de carga de las máquinas, eficientemente o realizar otros deberes más desafiantes. Los trabajadores deberían realizar actividades educativas, de carga de las máquinas y de mantenimiento preventivo durante los periodos inactivos. Calcular el tiempo ¿Qué esperan los trabajadores cada día y cómo costear este incremento de las ventas? Asignar a los administradores el costo del tiempo que sus empleados deben esperar para que los materiales y las máquinas estén listos para la producción, también puede fomentar la transferencia de trabajadores entre diferentes departamentos de producción y líneas de productos.

3.3.4.1. Evaluación comparativa

Frecuentemente se usa la técnica conocida como Evaluación Comparativa⁶ al determinar cuáles son las actividades que añaden valor a los productos y cuáles son las que no lo hacen. Esta técnica es un proceso que consiste en comparar las actividades de la producción con las mejores prácticas a nivel mundial. Los administradores comparan las

⁶ En muchos textos se le llama a esta técnica Benchmarking por su significado en el idioma inglés.

actividades en cuestión, con otras actividades similares existentes en otra empresa o en un departamento diferente dentro de su propia compañía.

El objetivo consiste en identificar los puntos fuertes y débiles de aquellos productos, procesos o servicios considerados como los mejores dentro de su clase. Posteriormente, los administradores pueden imitar aquellas ideas que sean susceptibles de ser transferidas. La técnica de evaluación comparativa es una herramienta que permite un mejoramiento continuo porque después de identificar las mejores prácticas de una actividad, se convierten en una meta. Sin embargo, solo copiar las prácticas de otras empresas es insuficiente, a menos que el factor que haya conducido al éxito sea identificado primero, ya sea programas efectivos de capacitación o de suministrar a los trabajadores información relevante.

3.4. Arrendamientos

La Norma de Contabilidad Internacional No. 17 Arrendamientos da las siguientes definiciones sobre los arrendamientos:

Arrendamiento: Es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Arrendamiento financiero: Es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Arrendamiento operativo: Es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Nic., se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario.

3.4.1 Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios

3.4.1.1 Contabilización de los arrendamientos operativos

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.

3.4.1.2 Contabilización de los arrendamientos financieros

Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.

Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.

Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda vigente. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los periodos en los que sean incurridos.

El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables, como a un gasto financiero en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16 Propiedad Planta y Equipo.

3.4.2 Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

3.4.2.1 Contabilización de arrendamientos operativos

Los arrendadores presentarán en su balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes. La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.

3.4.2.2 Contabilización de los arrendamientos financieros

Los arrendadores reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento. El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el periodo, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de

haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.

3.5 Distribución de costos con metodología de costeo basado en actividades

Para efectos de ilustración se presentan ejemplos de distribución de costos y gastos utilizando la metodología de costeo basado en actividades. Como se vio en el capítulo III la distribución de los costos basado en actividades se realiza utilizando los generadores directos de costos.

CUADRO 2
Determinación del factor para distribución de costos y gastos con metodología de costeo basado en actividades

	Costos	Generador	Centros de Costo / B.R		Centro de Servicio		Total	Factor
			Comerciales	Reparto a Domicilio	RRHH	Finanzas		
Reparaciones	25,000.00	Tiempo - Horas	50	120	13	8	191	130.89
Depreciaciones	27,000.00	Unidades Producidas	400	450	-	-	850	31.76
Energía Eléctrica	18,000.00	kW consumidos	400	245	15	20	680	26.47
Lubricantes	12,000.00	Horas Trabajadas	200	300	20	30	550	21.82
Combustibles	18,000.00	Km. Recorridos	400	500	10	14	924	19.48
Total	100,000.00		1,450	1,615	58	72	3,195	

Fuente: Elaboración propia

CUADRO 3

Distribución primaria con metodología de costeo basado en actividades

Centros Comerciales	Reparto a Domicilio	RRHH	Finanzas	Total
6,545	15,707	1,702	1,047	25,000
12,706	14,294			27,000
10,588	6,485	397	529	18,000
4,364	6,545	436	655	12,000
7,792	9,740	195	273	18,000
41,994	52,772	2,730	2,504	100,000

Fuente: Elaboración propia

CUADRO 4

Distribución gastos indirectos con metodología de costeo basado en actividades

Método Depto Base de Distribución Valor a distribuir	ABC Recursos Humanos Servicios Proporcionalados Q2,730			Tradicional Recursos Humanos No. de Empleados Q2,730			Variación Q25 -Q25
	Servicios	Coefficiente	Total	Total Horas	Coefficiente	Total	
Centros Comerciales	240	60%	Q1,638	Centros Comerciales	65	59%	Q1,613
Reparto a Domicilio	160	40%	Q1,092	Reparto a Domicilio	45	41%	Q1,117
	400	100%	Q2,730		110	100%	Q2,730

Fuente: Elaboración propia

Como se observa existe variación en la distribución de los costos al comparar ambos métodos, con la diferencia que el método de costos basado en actividades, asigna directamente los costos al centro que corresponden tomando como base los generadores de actividades directas y mas confiables que las del método tradicional, el cual al basarse solo en métodos tradicionales de distribución no refleja el esfuerzo realizado para conseguir estas.

CAPÍTULO IV
INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS DE UNA EMPRESA DE
ALIMENTOS DE CONSUMO MASIVO, ESPECÍFICAMENTE PIZZAS
-CASO PRÁCTICO-

4.1. Datos generales de la empresa

En este caso práctico se analizará la información financiera de la empresa de alimentos de consumo masivo, específicamente Pizzas “Don Corleone, S.A.”, organizada de conformidad con las leyes de la República de Guatemala, como una sociedad anónima por tiempo indefinido, cuyo objetivo principal es la venta de pizzas en la República de Guatemala.

La empresa “Don Corleone” es una franquicia de la Multinacional “Don Corleone, Inc.” a la cual debe pagarle en concepto de regalías un 3% del total de sus ventas.

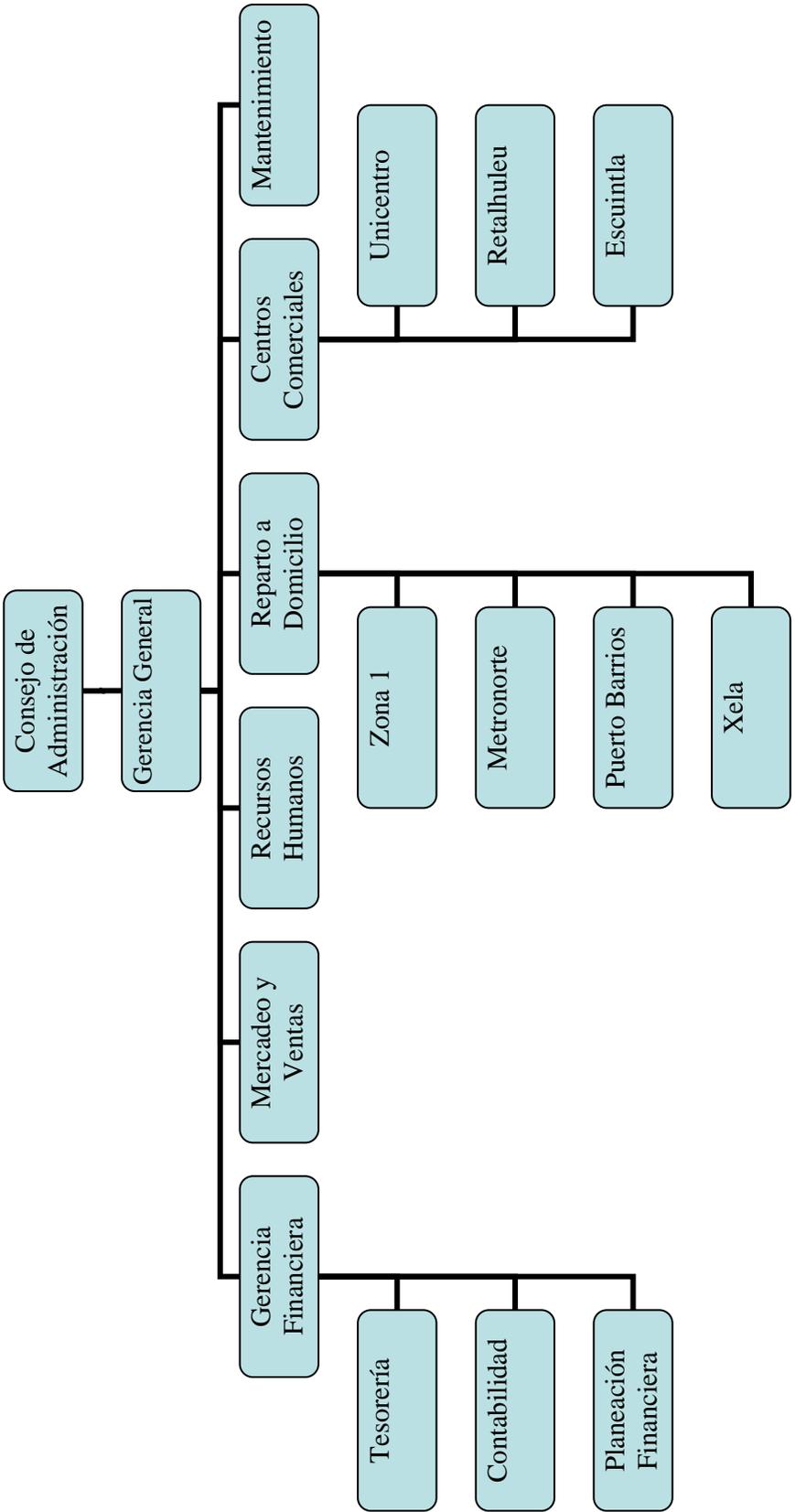
Don Corleone es parte del grupo corporativo Capital Guatemalteco, este posee la autorización para explotar la marca en Guatemala. La junta directiva de Capital Guatemalteco solicita al Contador Público y Auditor, como consultor financiero, el análisis de los estados financieros de la empresa, los cuales en la actualidad son presentados bajo Normas Internacionales de Información Financiera, por sus siglas NIIF. Lo que se desea es saber la realidad financiera por segmento de negocio y así, tener un informe claro que le permita tomar decisiones acertadas en cuanto al rumbo que se debe seguir.

En la actualidad la empresa contabiliza los ingresos, costos y gastos de todos los departamentos en un solo centro de costos el cual es el 000001.

La empresa pone a disposición del profesional toda la información que requiere para el desarrollo del trabajo. En el año 2007, la empresa tenía una participación en el mercado guatemalteco de venta de pizzas del 48%, que representa un 18% más que su competidor más cercano.

La empresa cuenta con unidades de ventas en diferentes ciudades de la república de Guatemala, siendo estas: Ciudad Capital, Quetzaltenango, Puerto Barrios, Retalhuleu y Escuintla. Sus principales actividades de venta son reparto a domicilio y venta en centros comerciales.

El Organigrama actual de la empresa es presentado a continuación.



4.2. Estados financieros históricos

La empresa presenta sus estados financieros correspondientes al período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2007.

CUADRO No. 5
Don Corleone, S.A.
Balance de Situación General
Al 31 de Diciembre de 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

<u>Activo no Corriente</u>		
Propiedad, Planta y Equipo Neto	558	
Gastos de Org. e instalación Neto	50	
Inversiones	580	1,188
<u>Activo Corriente</u>		
Efectivo y otros medios líquidos	850	
Cuentas por Cobrar	641	
Inventarios	361	
Gastos Pagados por Anticipado	126	1,978
TOTAL A C T I V O		3,166
<u>Patrimonio (a)</u>		
Capital Social (b)	69	
Reserva Legal	105	
Ganancias Retenidas	300	
Ganancia o Pérdida del Ejercicio	680	1,154
<u>Pasivo no Corriente</u>		
Provisión para Indemnizaciones	385	
Préstamos Bancarios	150	535
<u>Pasivo Corriente</u>		
Cuentas por Pagar	756	
Impuestos por Pagar	265	
Otras Ctas. Por Pagar	148	
Retenciones por Pagar	67	
Sueldos y prestaciones por Pagar	241	1,477
Total Pasivo y Patrimonio		3,166

Fuente: Elaboración propia

- a) El patrimonio de la empresa es 100% de origen guatemalteco.
- b) El capital social está compuesto por 450 acciones ordinarias con un valor nominal de Q.153.33 cada una.

CUADRO No. 6

Don Corleone, S.A.
Estado de Resultados
Del 01 de Enero al 31 de Diciembre 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

(-)	Ingresos		13,836	
	Costo de Ventas		3,988	29%
	Ganancia Bruta en Ventas		9,848	
	Gastos de Distribución		855	6%
	<u>Gastos de Administración y Ventas</u>			
(-)	<u>Gastos de Ventas</u>			
	Sueldos y Salarios	2,698		
	Gastos Generales	3,931		
	Papelería y útiles	48		
	Depreciaciones y Amortizaciones	202	6,879	50%
(-)	<u>Gastos de Administración</u>			
	Sueldos y Salarios	728		
	Gastos Generales	362		
	Papelería y útiles	12		
	Depreciaciones y Amortizaciones	10	1,112	8%
	Ganancia en Operación		1,002	7%
(-)	<u>Gastos Financieros</u>			
	Intereses sobre préstamos bancarios (a)		25	
	Otros (b)		28	
(+)	<u>Ingresos Financieros</u>			
	Intereses s/ctas Bancarias	5		
	Intereses s/Inversiones (c)	31	36	
	Ganancia Antes de Impuesto sobre la Renta		985	7%
(-)	Impuesto sobre la Renta		305	
	Ganancia Después de Impuesto sobre la Renta		680	5%

Fuente: Elaboración propia

- a) Los intereses corresponden al préstamo bancario otorgado por la cantidad de Q.150,000.00, por el Banco Antiguo, a una tasa anual de 16.67%.
- b) Otros intereses corresponden a los arrendamientos financieros.
- c) La inversión devenga un interés anual del 5.5%, esta es un préstamo realizado a Equipos Guatemaltecos, S.A. que es una empresa que pertenece a la corporación.
- d) La empresa paga por concepto de regalías el 3% del total de sus ventas, los cuales están contabilizados dentro de los gastos generales de ventas.

4.3. Identificación de los segmentos de operación, líneas de negocio, y clases de productos de la empresa.

Para el análisis e identificación de los segmentos se dividió en regiones geográficas la República de Guatemala quedando los departamentos ubicados así:

Departamento	Región
Escuintla	Central
Chimaltenango	Central
Sacatepéquez	Central
Guatemala	Metropolitana
Quiché	Sur Occidental
Sololá	Sur Occidental
Totonicapán	Sur Occidental
Quetzaltenango	Sur Occidente
San Marcos	Sur Occidental
Retalhuleu	Sur Occidental
Suchitepéquez	Sur Occidental
Santa Rosa	Región Sudeste
Jutiapa	Sur Oriental
Jalapa	Sur Oriente
Chiquimula	Nor Oriental
Zacapa	Nor Oriental
El Progreso	Nor Oriental
Izabal	Nor Oriental
Petén	Petén
Alta Verapaz	Norte
Baja Verapaz	Norte
Huehuetenango	Nor Occidental

Las unidades de ventas se encuentran ubicadas en las siguientes regiones y departamentos:

Departamento	Región	Unidad de Ventas
Escuintla	Central	Unidad de ventas Escuintla
Guatemala	Metropolitana	Unidad de ventas Metronorte
Guatemala	Metropolitana	Unidad de Ventas Zona 1
Guatemala	Metropolitana	Unidad de ventas Unicentro
Puerto Barrios	Norte	Unidad de Ventas Puerto Barrios
Quetzaltenango	Sur-Occidente	Unidad de ventas Xela
Retalhuleu	Sur-Occidente	Unidad de ventas Retalhuleu

Para determinar si existen segmentos de operación en la empresa que cumplan con los requerimientos que menciona la Norma Internacional de Información Financiera No. 8, Segmentos de Operación, se siguieron los siguientes pasos:

1. Asignación de centros de costo.
2. Asignación de ingresos y egresos por centro de costo.
3. Análisis de los umbrales cuantitativos
4. Identificación de los productos que se tienen a la venta.

4.3.1 Asignación de centros de costo

Para la asignación de centros de costo se toma como base el organigrama actual de la empresa el cual muestra, las diferentes áreas existentes, tanto de ventas como administrativas, de las cuales se da una breve descripción:

Reparto a domicilio: Está compuesto por cuatro unidades de ventas ubicadas, dos en la ciudad capital, una en Quetzaltenango y otra en Puerto Barrios, el objetivo principal es la venta de los productos de la empresa a través del servicio a domicilio.

Centros Comerciales: Al igual que reparto a domicilio su función principal es el de vender los productos ofrecidos por la empresa, con la diferencia que las unidades de ventas se encuentran ubicadas en centros comerciales, atendiendo los pedidos únicamente de los

usuarios a estos, tiene unidades de ventas ubicados en los siguientes departamentos, uno en el departamento de Guatemala, uno en Escuintla y uno en Retalhuleu.

Gerencia General: Es la máxima autoridad dentro de la empresa después del Consejo de Administración, es el responsable de todos los resultados de la empresa, de generar las estrategias para el éxito y rentabilidad del negocio, todas las gerencias le reportan directamente.

Finanzas: Es el área responsable del proceso administrativo de la empresa, da apoyo a todas las áreas de esta, es parte fundamental en desarrollo de las actividades de la empresa, por su interacción con diferentes procesos, como inventario, pago a proveedores, pago de planilla, etc.

Mercadeo y ventas: Tiene a su cargo la promoción de los productos de la empresa, posicionar la marca en la preferencia del consumidor, de su creatividad depende en gran parte el éxito en las ventas o en el lanzamiento de nuevos productos y promociones.

Recursos humanos: Presta servicio a todas las áreas de la empresa, principalmente a las unidades de ventas, que son las que mas demandan de su atención, se encarga de la prestación del personal, coordinar la capacitación, elaboración de documentación que le soliciten los empleados.

Mantenimiento: se encarga de dar mantenimiento preventivo a los equipos de cocina así como a las instalaciones de las unidades de venta, esporádicamente realiza trabajos de mantenimiento en el edificio de oficinas administrativas.

El centro de costo es identificado por un número el cual es la unión de los diferentes números asignados según los diferentes niveles jerárquicos existentes⁷.

⁷ El capítulo II inciso 2.6.2.1 detalla lo referente a la jerarquía en los centros de costo.

La asignación de centro de costo siguiendo la jerarquía de sus elementos que así:

NIVEL 1

Región	No.
Central	1
Metropolitana	2
Norte	3
Sur Occidente	4

Para administración aunque no es considerado región se le asigna el número 5 como máximo nivel de jerarquía en la composición del centro de costo.

NIVEL 2

Nombre Compañía.	No.
Reparto a domicilio	100
Centros comerciales	200
Gerencia general	300
Finanzas	400
Mercadeo y ventas	500
Recursos humanos	600
Mantenimiento	700

La asignación de los centros de costo es de la siguiente forma:

Descripción actividad	Centros de costo
Unidad de ventas Zona 1	2100101
Unidad de ventas Metronorte	2100102
Unidad de ventas Puerto Barrios	3100103
Unidad de ventas Xela	4100104

Unidad de ventas Unicentro	2200101
Unidad de ventas Retalhuleu	4200102
Unidad de ventas Escuintla	1200103
Gerencia general	5300101
Gerencia de finanzas	5400101
Tesorería	5400102
Contabilidad	5400103
Planeación financiera	5400104
Gerencia mercadeo y ventas	5500101
Gerencia reparto a domicilio	5500102
Gerencia centros comerciales	5500103
Recursos humanos	5600101
Mantenimiento	5700101

Como se observa el centro de costo es la concatenación de varios elementos como lo son, la región, el nombre de la compañía y descripción de la actividad que realiza.

4.3.2 Asignación de ingresos y costos por centro de costo

Después de identificar los ingresos y costos correspondientes, se procede a realizar la contabilización en cada uno de estos en el centro de costos correspondiente.

La Administración de la empresa comunica algunos puntos importantes que es necesario tomar en cuenta para la segmentación.

Estado de resultados

Se pagan por concepto de cargos administrativos un monto de Q.800, 000.00, en forma anual a la entidad Capital Guatemalteco, éstos por orden corporativo deben ser distribuidos en un 70% al segmento reparto a domicilio y un 30% a centros comerciales⁸.

El total de empleados de la entidad Don Corleone, S.A., es de 138, distribuidos de la siguiente forma:

Gerencia General	2
Centros Comerciales	45
Reparto a Domicilio	65
Mercadeo y Ventas	8
Finanzas	12
Recursos Humanos	3
Mantenimiento	3

En el período se despacharon un total de 150,000 órdenes, con la siguiente participación.

Unidad de Ventas	Órdenes
Zona 1	34,650
Metronorte	19,800
Puerto Barrios	29,700
Xela	14,850
Unicentro	10,200
Retalhuleu	19,380
Escuintla	21,420

Para la distribución de los gastos indirectos se tomará como base la metodología del costeo basado en actividades.

⁸ Estos gastos son considerados como no controlables ya que el administrador del segmento no tiene influencia en ellos, como se explica en el Capítulo II.

La empresa proporciona el total de ventas y costo de ventas por unidad de ventas del período.

El costo de ventas está integrado por el costo del producto y costo por logística y transporte, siendo este para centros comerciales por traslado de los productos a las unidades de ventas y para reparto a domicilio, por traslado de los productos a las unidades de venta y por el combustible utilizado por las motocicletas para el reparto de las pizzas.

Los gastos de bodega se encuentran registrados en el centro de costos de finanzas.

Balance de situación general

Se cuenta con un fondo de caja chica por Q.25,000.00, el cual es manejado por el área de finanzas.

Las cuentas por cobrar corresponden exclusivamente a préstamos que se han otorgado a empleados⁹.

Los saldos de los inventarios fueron identificados en cada unidad de ventas y en bodega. Por orden de la administración, los inventarios de bodega se contabilizaron en el centro de costo de finanzas.

Se logró identificar a qué centro de costo correspondían los cargos de propiedad, planta y equipo, contabilizándose éstos en el que correspondía.

Los pasivos y patrimonio, por ser éstos más complejos y difíciles de identificar, su centro de costo origen, se contabilizaron en finanzas, teniendo éstos que ser distribuidos a los diferentes centros de costo, por medio del método que se considere más adecuado.

⁹ La empresa tiene como política conceder préstamos a sus empleados sin intereses, el único requisito es tener un tiempo de labores de 1 año.

Los activos y pasivos compartidos por instrucción de la Junta Directiva, se distribuyen a los negocios, basándose en el porcentaje de ventas por centro de costo.

El rubro de otros gastos financieros está integrado por los intereses pagados por arrendamientos de equipo para las unidades de ventas y el edificio para la administración los cuales son de la siguiente forma:

Intereses alquiler equipo	Q.21, 000.00
Intereses arrendamiento edificio administrativo	<u>Q. 7, 000.00</u>
Total	Q.28, 000.00

La Administración indica que se deben seguir utilizando los indicadores financieros, con los cuales se ha estado trabajando para el análisis de la información.

Después del análisis e identificación de los ingresos y gastos por centro de costo, el Estado de Resultados y Balance de situación general a nivel contable, quedan de la siguiente forma:

El edificio donde se encuentran las oficinas administrativas es arrendado, por el cual se paga una cuota anual de Q80,000.00, el contrato de arrendamiento es por 20 años. El monto anual se distribuye de la siguiente forma:

CUADRO 7

Distribución Arrendamiento Edificio		
	Metros Cuadrados	Valor Gasto
Gerencia General	128	Q.12,000
Gerencia Centros Comerciales	85	Q. 8,000
Gerencia Reparto a Domicilio	85	Q. 8,000
Mercadeo y Ventas	170	Q.16,000
Finanzas	170	Q.16,000
Mantenimiento Tiendas	128	Q.12,000
Recursos Humanos	85	Q. 8,000
Total Metros Cuadrados	850	Q.80,000

Fuente: Elaboración propia

Don Corleone, S.A. arrenda equipo de cocina para sus unidades de ventas a la empresa Equipos e Industria Guatemalteca, S.A. El valor de este es Q. 1, 800,000.00, del cual paga una renta anual de Q. 360,000.00, el cual es distribuido así:

CUADRO 8

Distribución de arrendamiento equipo de cocina

Unidad de Ventas	Valor Gasto
Zona 1	Q82,652
Puerto Barrios	Q70,845
Xela	Q35,422
Metronorte	Q47,230
Unicentro	Q24,770
Retalhuleu	Q47,063
Escuintla	Q52,017
Total	Q360,000

Fuente: Elaboración propia

CUADRO No. 9

Don Corleone, S.A.
Balance de Situación por Centro de Costo
al 31 de Diciembre del 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Unidad de Ventas										Total	
	Zona 1	Puerto Barrios	Xela	Metronorte	Unicentro	Retalhuleu	Escuintla	Gerencia General	Mercadeo y Ventas	Finanzas		Mantenimiento Tiendas
Activo no Corriente												
Propiedad, Planta y Equipo Neto	43	44	57	51	44	56	39	10	33	56	109	17
Gastos de Org. e instalación Neto										50		
Inversiones										580		
Total Activo no Corriente	43	44	57	51	44	56	39	10	33	686	109	17
Activo Corriente												
Efectivo y otros medios líquidos	176	151	75	100	57	109	120			61		
Cuentas por Cobrar	101	86	43	58	30	56	62	50	90	65		
Inventarios	28	24	12	16	8	15	17			241		
Gastos Pagados por Anticipado										126		
Total Activo Corriente	305	261	131	174	95	180	199	50	90	493	109	17
Total Activo	347	305	187	225	139	236	239	60	123	1,179	109	17

Don Corleone, S.A.
Balance de Situación por Centro de Costo
al 31 de Diciembre del 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Unidad de Ventas												
	Zona 1	Puerto Barrios	Xela	Metromorte	Unicentro	Retalhuleu	Escuintla	Gerencia General	Mercadeo y Ventas	Finanzas	Mantenimiento Tiendas	Recursos Humanos	Total
Patrimonio (a)													
Capital Social (b)										69			69
Reserva Legal										105			105
Ganancias Retenidas										300			300
Ganancia o Pérdida del Ejercicio	598	513	256	342	81	154	170	(163)	(393)	(605)	(77)	(196)	680
Total Patrimonio	598	513	256	342	81	154	170			(131)			1,154
Pasivo no Corriente													
Provisión para Indemnizaciones										385			385
Préstamos Bancarios										150			150
Total Pasivo No Corriente										535			535
Pasivo Corriente													
Cuentas por Pagar										756			756
Impuestos por Pagar										265			265
Otras Ctas. Por Pagar										148			148
Retenciones por Pagar										67			67
Sueldos y prestaciones por Pagar										241			241
Total Pasivo Corriente										1,477			1,477
Total Pasivo y Patrimonio	598	513	256	342	81	154	170	(163)	(393)	1,882	(77)	(196)	3,166

Fuente: Elaboración propia

4.3.3 Análisis de los umbrales cuantitativos para determinar si existen segmentos de operación.

CUADRO 11

Venta por zona geográfica para determinar si alcanza los umbrales cuantitativos para ser considerado segmento de operación				
Centro de costo	Zona geográfica	Venta	%	Es segmento de operación
Unidad de Ventas Escuintla	Central	1,999		
Total Zona Central		<u>1,999</u>	14.4%	Si
Unidad de Ventas Metronorte	Metropolitana	1,815		
Unidad de Ventas Zona 1	Metropolitana	3,177		
Unidad de Ventas Unicentro	Metropolitana	952		
Total Zona Metropolitana		<u>5,944</u>	43.0%	Si
Puerto Barrios	Norte	2,723		
Total Zona Norte		<u>2,723</u>	19.7%	Si
Unidad de Ventas Xela	Sur-Occidente	1,361		
Unidad de Ventas Retalhuleu	Sur-Occidente	1,809		
Total Zona Sur-Occidente		<u>3,170</u>	22.9%	Si
Total		<u>13,836</u>		

Fuente: Elaboración propia

CUADRO 12

Características de los segmentos

Zona geográfica	Tiene ingresos y gastos	Sus resultados son revisados periódicamente por la máxima autoridad en la toma de decisiones	Se dispone de información financiera diferenciada
Central	SI	SI	SI
Metropolitana	SI	SI	SI
Norte	SI	SI	SI
Sur-Occidente	SI	SI	SI

Fuente: Elaboración propia

4.3.4 Identificación de los productos disponibles para la venta.

CUADRO 13

Mix de ventas y productos de la Empresa Don Corleone, S.A. para el año 2007.

Pizza	Precio Venta sin Iva	Costo Unitario	Margen	% Margen	Unidades Vendidas	Total Venta	Total Costo	Total Margen	% Margen
Pizza del Trópico	125	32	93	74%	26,689	Q 3,336,125	Q 854,048	Q 2,482,077	25%
Tomato Pizza	120	31	89	74%	12,195	Q 1,463,400	Q 378,045	Q 1,085,355	11%
Pizza de Jamón	85	20	65	76%	32,787	Q 2,786,895	Q 655,740	Q 2,131,155	22%
Pizza Solo Carnes	125	33.02	92	74%	16,761	Q 2,095,125	Q 553,470	Q 1,541,655	16%
Pizza de Queso	68	18	50	74%	30,294	Q 2,059,992	Q 545,292	Q 1,514,700	15%
Total Pizzas					118,726	Q 11,741,537	Q 2,986,595	Q 8,754,942	89%
Bebidas									
Gaseosas	11	4	7	64%	97,658	Q 1,074,238	Q 390,632	Q 683,606	7%
Agua Pura	7	3.3	3.7	53%	28,976	Q 202,832	Q 95,621	Q 107,211	1%
Jugos de Frutas	10	5	5	50%	12,885	Q 128,850	Q 64,425	Q 64,425	1%
Total Bebidas					139,519	Q 1,405,920	Q 550,678	Q 855,242	9%
Postres									
Strudel	18	12	6	33%	15,765	Q 283,770	Q 189,180	Q 94,590	1%
Pte	15	9.5	5.5	37%	15,955	Q 239,325	Q 151,573	Q 87,753	1%
Helado	6	4	2	33%	27,577	Q 165,462	Q 110,308	Q 55,154	1%
Total Postres					59,297	Q 688,557	Q 451,061	Q 237,497	2%
Total Productos					317,542	Q 13,836,014	Q 3,988,333	Q 9,847,681	
Costo Logística y Transporte							Q 855,000		
Total General					317,542	Q 13,836,014	Q 4,843,333	Q 8,992,681	65%

CUADRO 14

Mix de ventas y productos Región Central de la Empresa Don Corleone, S.A. para el año 2007.

Pizza	Precio Venta sin Iva	Costo Unitario	Margen	% Margen	Unidades Vendidas	Total Venta	Total Costo	Total Margen	% Margen
Pizza del Trópico	125	32	93	74%	3,885 Q	485,684 Q	124,335 Q	361,349 Q	25%
Tonato Pizza	120	31	89	74%	1,775 Q	213,047 Q	55,037 Q	158,010 Q	11%
Pizza de Jamón	85	20	65	76%	4,773 Q	405,726 Q	95,465 Q	310,261 Q	22%
Pizza Solo Carnes	125	33	92	74%	2,440 Q	305,015 Q	80,576 Q	224,439 Q	16%
Pizza de Queso	68	18	50	74%	4,410 Q	299,901 Q	79,385 Q	220,515 Q	15%
Total Pizzas					17,285 Q	1,709,373 Q	434,799 Q	1,274,574 Q	89%
Bebidas									
Gaseosas	11	4	7	64%	14,217 Q	156,391 Q	56,870 Q	99,522 Q	7%
Agua Pura	7	3	4	53%	4,218 Q	29,529 Q	13,921 Q	15,608 Q	1%
Jugos de Frutas	10	5	5	50%	1,876 Q	18,758 Q	9,379 Q	9,379 Q	1%
Total Bebidas					20,312 Q	204,679 Q	80,170 Q	124,509 Q	9%
Postres									
Strudel	18	12	6	33%	2,295 Q	41,312 Q	27,541 Q	13,771 Q	1%
Pie	15	10	6	37%	2,323 Q	34,842 Q	22,066 Q	12,775 Q	1%
Helado	6	4	2	33%	4,015 Q	24,089 Q	16,059 Q	8,030 Q	1%
Total Postres					8,633 Q	100,242 Q	65,667 Q	34,576 Q	2%
Total Productos					46,229	2,014,294	580,635	1,433,659	
Costo Logística y Transporte						Q	165,278		
Total General					46,229	Q 2,014,294	Q 745,913	Q 1,269,117	63%

CUADRO 15

Mix de ventas y productos Región Metropolitana de la Empresa Don Corleone, S.A. para el año 2007.

Pizza	Precio Venta sin Iva	Costo Unitario	Margen	% Margen	Unidades Vendidas	Total Venta	Total Costo	Total Margen	% Margen
Pizza del Trópico	125	32	93	74%	11,478	Q 1,434,726	Q 367,290	Q 1,067,436	25%
Tomato Pizza	120	31	89	74%	5,245	Q 629,346	Q 162,581	Q 466,765	11%
Pizza de Jamón	85	20	65	76%	14,100	Q 1,198,525	Q 282,006	Q 916,519	22%
Pizza Solo Carnes	125	33	92	74%	7,208	Q 901,024	Q 238,024	Q 663,001	16%
Pizza de Queso	68	18	50	74%	13,028	Q 885,915	Q 234,507	Q 651,408	15%
Total Pizzas				Q	51,059	Q 5,049,536	Q 1,284,408	Q 3,765,129	89%
Bebidas									
Gaseosas	11	4	7	64%	41,999	Q 461,984	Q 167,994	Q 293,990	7%
Agua Pura	7	3	4	53%	12,461	Q 87,229	Q 41,122	Q 46,107	1%
Jugos de Frutas	10	5	5	50%	5,541	Q 55,413	Q 27,706	Q 27,706	1%
Total Bebidas				Q	60,001	Q 604,626	Q 236,823	Q 367,803	9%
Postres									
Strudel	18	12	6	33%	6,780	Q 122,037	Q 81,358	Q 40,679	1%
Pie	15	10	6	37%	6,862	Q 102,924	Q 65,185	Q 37,739	1%
Helado	6	4	2	33%	11,860	Q 71,158	Q 47,439	Q 23,719	1%
Total Postres				Q	25,501	Q 296,119	Q 193,982	Q 102,137	2%
Total Productos					136,561	5,950,282	1,715,213	4,235,069	
Costo Logística y Transporte							Q 346,161		
Total General					136,561	Q 5,950,282	Q 2,061,374	Q 3,888,908	65%

CUADRO 16

Mix de ventas y productos Región Norte de la Empresa Don Corleone, S.A. para el año 2007.

Pizza	Precio Venta sin Iva	Costo Unitario	Margen	% Margen	Unidades Vendidas	Total Venta	Total Costo	Total Margen	% Margen
Pizza del Trópico	125	32	93	74%	5,179	Q 647,413	Q 165,738	Q 481,675	25%
Tomato Pizza	120	31	89	74%	2,367	Q 283,989	Q 73,364	Q 210,625	11%
Pizza de Jamón	85	20	65	76%	6,363	Q 540,828	Q 127,254	Q 413,575	22%
Pizza Solo Carnes	125	33	92	74%	3,253	Q 406,583	Q 107,407	Q 299,176	16%
Pizza de Queso	68	18	50	74%	5,879	Q 399,765	Q 105,820	Q 293,945	15%
Total Pizzas				Q	23,040	Q 2,278,578	Q 579,582	Q 1,698,995	89%
Bebidas									
Gaseosas	11	4	7	64%	18,952	Q 208,468	Q 75,807	Q 132,661	7%
Agua Pura	7	3	4	53%	5,623	Q 39,362	Q 18,556	Q 20,806	1%
Jugos de Frutas	10	5	5	50%	2,500	Q 25,005	Q 12,502	Q 12,502	1%
Total Bebidas				Q	27,075	Q 272,835	Q 106,865	Q 165,969	9%
Postres									
Strudel	18	12	6	33%	3,059	Q 55,069	Q 36,713	Q 18,356	1%
Pie	15	10	6	37%	3,096	Q 46,444	Q 29,414	Q 17,029	1%
Helado	6	4	2	33%	5,352	Q 32,110	Q 21,407	Q 10,703	1%
Total Postres				Q	11,507	Q 133,622	Q 87,533	Q 46,089	2%
Total Productos					61,623	2,685,035	773,981	1,911,054	
Costo Logística y Transporte						Q 119,280			
Total General					61,623	Q 2,685,035	Q 893,261	Q 1,791,774	67%

CUADRO 17

Mix de ventas y productos Región Sur-Occidente de la Empresa Don Corleone, S.A. para el año 2007.

Pizza	Precio Venta sin Iva	Costo Unitario	Margen	% Margen	Unidades Vendidas	Total Venta	Total Costo	Total Margen	% Margen
Pizza del Trópico	125	32	93	74%	6,146 Q	768,302 Q	196,685 Q	571,617 Q	25%
Tomato Pizza	120	31	89	74%	2,808 Q	337,018 Q	87,063 Q	249,955 Q	11%
Pizza de Jamón	85	20	65	76%	7,551 Q	641,816 Q	151,015 Q	490,800 Q	22%
Pizza Solo Carnes	125	33	92	74%	3,860 Q	482,503 Q	127,463 Q	355,040 Q	16%
Pizza de Queso	68	18	50	74%	6,977 Q	474,412 Q	125,580 Q	348,832 Q	15%
Total Pizzas					27,342 Q	2,704,050 Q	687,806 Q	2,016,244 Q	89%
Bebidas									
Gaseosas	11	4	7	64%	22,490 Q	247,395 Q	89,962 Q	157,433 Q	7%
Agua Pura	7	3	4	53%	6,673 Q	46,712 Q	22,021 Q	24,691 Q	1%
Jugos de Frutas	10	5	5	50%	2,967 Q	29,674 Q	14,837 Q	14,837 Q	1%
Total Bebidas					32,131 Q	323,780 Q	126,820 Q	196,960 Q	9%
Postres									
Strudel	18	12	6	33%	3,631 Q	65,352 Q	43,568 Q	21,784 Q	1%
Pie	15	10	6	37%	3,674 Q	55,116 Q	34,907 Q	20,209 Q	1%
Helado	6	4	2	33%	6,351 Q	38,106 Q	25,404 Q	12,702 Q	1%
Total Postres					13,656 Q	158,573 Q	103,878 Q	54,695 Q	2%
Total Productos					73,129	3,186,403	918,504	2,267,899	
Costo Logística y Transporte						Q	224,430		
Total General					73,129	Q 3,186,403	Q 1,142,934	Q 2,043,469	64%

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar, según el mix de ventas que se tenga la composición del margen puede ser diferente de segmento a segmento.

Según lo observado en los cuadros anteriores la empresa cumple con los requisitos poder presentar información financiera por segmento geográfico, los cuales son los siguientes:

Región

Central

Metropolitana

Norte

Sur-Occidente.

Las principales líneas de negocio de la empresa son:

Reparto a domicilio

Centros Comerciales.

4.4 Distribución de gastos indirectos

4.4.1 Base para distribución de gastos comunes con metodología de costeo basado en actividades

CUADRO 18

Departamento	Factor de Distribución *	Zona 1	Puerto Barros	Xela	Metronorte	Unicentro	Retalhuleu	Escuintla	Otros	Total
Finanzas	Horas de Servicio	4,055	3,475	1,738	2,317	1,923	3,654	4,038	1,850	23,050
Finanzas (Impuesto sobre la Renta)	Ganancia en Operación									499,000
Finanzas (Intereses sobre préstamos)	Ganancia Bruta en Ventas	918,168	811,721	355,500	517,506	273,000	546,770	565,522		8,495,000
Finanzas (Otros Gastos Financieros)										28,000
Finanzas (Intereses sobre cuentas Bancarias)	EBITDA**									711,000
Mercadeo y Ventas 60%	Ordenes Despachadas	34,650	29,700	14,850	19,800	10,200	19,380	21,420		150,000
Mercadeo y Ventas 40%	Eventos Cubiertos	135	116	58	77	51	98	108		642
Mantenimiento	Horas de Servicio	1,206	1,034	517	689	371	705	779	150	5,450
Gerencia General	Ganancia Bruta en Ventas	918,168	811,721	355,500	517,506	273,000	546,770	565,522		8,495,000
Recursos Humanos	Servicios Proporcionados***	919	788	394	525	505	960	1,061	400	5,550

* El Factor de distribución esta calculado tomando los doce meses del año, incluyendo únicamente el tiempo efectivo y eventos que realmente fueron realizados.

Los Otros gastos financieros se distribuyen según sean generados por el equipo rentado.

** Por acuerdo con el consejo administrativo los intereses sobre cuentas bancarias se asignaran según el EBITDA, si este por alguna razón es negativo en algún segmento no se le asignara nada.

*** Total de servicios proporcionados (requisiciones de cartas laborales, constancias de I.G.S.S., otros)

Fuente: elaboración propia

CUADRO No.19

CEDULAS DE DISTRIBUCIÓN DE GASTOS COMUNES

Método	ABC				
Departamento	Finanzas				
Base de Distribución	Horas de Servicio				
Valor a distribuir	Q283,000				
Unidad de Ventas	Total Horas	Coefficiente	Total		
Zona 1	Q4,055	19%	Q54,126		
Puerto Barrios	Q3,475	16%	Q46,393		
Xela	Q1,738	8%	Q23,197		
Metronorte	Q2,317	11%	Q30,929		
Unicentro	Q1,923	9%	Q25,671		
Retalhuleu	Q3,654	17%	Q48,775		
Escuintla	Q4,038	19%	Q53,909		
	21,200	100%	283,000		

Método	Tradicional				
Departamento	Finanzas				
Base de Distribución	Ventas				
Valor a distribuir	Q283,000				
Unidad de Ventas	Total Ventas	Coefficiente	Total		
Zona 1	Q3,176,600	23%	Q64,974		
Puerto Barrios	Q2,722,800	20%	Q55,692		
Xela	Q1,361,400	10%	Q27,846		
Metronorte	Q1,815,200	13%	Q37,128		
Unicentro	Q952,000	7%	Q19,472		
Retalhuleu	Q1,808,800	13%	Q36,997		
Escuintla	Q1,999,200	14%	Q40,891		
	13,836,000	100%	283,000		

Variación
-Q10,848
-Q9,298
-Q4,649
-Q6,199
Q6,199
Q11,778
Q13,018

Método	ABC				
Departamento	Mercadeo y Ventas				
Base de Distribución	Ordenes Despachadas				
Valor a distribuir	Q235,800				
Unidad de Ventas	Ordenes	Coefficiente	Total		
Zona 1	34,650	23%	Q54,470		
Puerto Barrios	29,700	20%	Q46,688		
Xela	14,850	10%	Q23,344		
Metronorte	19,800	13%	Q31,126		
Unicentro	10,200	7%	Q16,034		
Retalhuleu	19,380	13%	Q30,465		
Escuintla	21,420	14%	Q33,672		
	150,000	100%	235,800		

Método	Tradicional				
Departamento	Mercadeo y Ventas				
Base de Distribución	Ordenes Despachadas				
Valor a distribuir	Q235,800				
Unidad de Ventas	Total Ordenes	Coefficiente	Total		
Zona 1	34,650	23%	Q54,470		
Puerto Barrios	29,700	20%	Q46,688		
Xela	14,850	10%	Q23,344		
Metronorte	19,800	13%	Q31,126		
Unicentro	10,200	7%	Q16,034		
Retalhuleu	19,380	13%	Q30,465		
Escuintla	21,420	14%	Q33,672		
	150,000	100%	235,800		

Variación
-
-
-
-
-
-

Método	ABC	Departamento	Mercadeo y Ventas	Eventos Cubiertos	Valor a distribuir
				Q157,200	
Unidad de Ventas	Eventos	Coefficiente	Total		
Zona 1	135	21%	Q33,012		
Puerto Barrios	116	18%	Q28,296		
Xela	58	9%	Q14,148		
Metronorte	77	12%	Q18,864		
Unicentro	51	8%	Q12,576		
Retalhuleu	98	15%	Q23,894		
Escuintla	108	17%	Q26,410		
	642	1	157,200		

Variación
-Q3,301
-Q2,830
-Q1,415
-Q1,886
Q1,886
Q3,584
Q3,961

Método	Tradicional	Departamento	Mercadeo y Ventas	Ordenes Despachadas	Valor a distribuir
				Q157,200	
Unidad de Ventas	Total Ordenes	Coefficiente	Total		
Zona 1	34,650	23%	Q36,313		
Puerto Barrios	29,700	20%	Q31,126		
Xela	14,850	10%	Q15,563		
Metronorte	19,800	13%	Q20,750		
Unicentro	10,200	7%	Q10,690		
Retalhuleu	19,380	13%	Q20,310		
Escuintla	21,420	14%	Q22,448		
	150,000	100%	157,200		

Método	ABC	Departamento	Mantenimiento	Horas de Servicio	Valor a distribuir
				Q77,000	
Unidad de Ventas	Total Horas	Coefficiente	Total		
Zona 1	1,206	23%	Q17,518		
Puerto Barrios	1,034	20%	Q15,015		
Xela	517	10%	Q7,508		
Metronorte	689	13%	Q10,010		
Unicentro	371	7%	Q5,390		
Retalhuleu	705	13%	Q10,241		
Escuintla	779	15%	Q11,319		
	5,300	100%	77,000		

Variación
-
-
-
-
-
-
-

Método	Tradicional	Departamento	Mantenimiento	Horas de Servicio	Valor a distribuir
				Q77,000	
Unidad de Ventas	Total Horas	Coefficiente	Total		
Zona 1	1,206	23%	Q17,518		
Puerto Barrios	1,034	20%	Q15,015		
Xela	517	10%	Q7,508		
Metronorte	689	13%	Q10,010		
Unicentro	371	7%	Q5,390		
Retalhuleu	705	13%	Q10,241		
Escuintla	779	15%	Q11,319		
	5,300	100%	77,000		

Metodo ABC			
Metodo	Utilidad	Coefficiente	Total
Depto Gerencia General	918,168	23.0%	Q37,526
Base de Distribución Ganancia Bruta en Ventas	811,721	20.4%	Q33,176
Valor a distribuir	355,500	8.9%	Q14,530
	517,506	13.0%	Q21,151
	273,000	6.8%	Q11,158
	546,770	13.7%	Q22,347
	565,522	14.2%	Q23,113
	Q3,988,187	100%	Q163,000

Metodo Tradicional			
Metodo	Total Horas	Coefficiente	Total
Depto Gerencia General	3,176,600	23%	Q37,423
Base de Distribución Ventas	2,722,800	20%	Q32,077
Valor a distribuir	1,361,400	10%	Q16,038
	1,815,200	13%	Q21,385
	952,000	7%	Q11,215
	1,808,800	13%	Q21,309
	1,999,200	14%	Q23,552
	Q13,836,000	100%	Q163,000

Variación
103
1,099
- 1,509
- 234
- 58
1,038
- 439

Metodo ABC			
Metodo	Servicios	Coefficiente	Total
Depto Recursos Humanos	919	18%	Q34,966
Base de Distribución Servicios Proporcionalados	788	15%	Q29,971
Valor a distribuir	394	8%	Q14,985
	525	10%	Q19,981
	505	10%	Q19,219
	960	19%	Q36,517
	1,061	21%	Q40,361
	5,150	100%	196,000

Metodo Tradicional			
Metodo	Total Horas	Coefficiente	Total
Depto Recursos Humanos	21	19%	Q37,418
Base de Distribución No. de Empleados	18	16%	Q32,073
Valor a distribuir	15	14%	Q26,727
	11	10%	Q19,600
	12	11%	Q21,382
	15	14%	Q26,727
	18	16%	Q32,073
	110	100%	196,000

Variación
-Q2,452
-Q2,102
-Q11,742
Q381
-Q2,162
Q9,790
Q8,288

Fuente: elaboración propia.

CUADRO No. 20

**Total gastos de administración distribuidos a las unidades de ventas
expresado en quetzales**

Unidad de Ventas	Total	%
Zona 1	230,645	21%
Puerto Barrios	197,696	18%
Xela	98,848	9%
Metronorte	131,797	12%
Unicentro	90,603	8%
Retalhuleu	172,145	15%
Escuintla	190,266	17%
	<hr/> 1,112,000 <hr/>	<hr/> 100% <hr/>

Fuente: Elaboración propia

4.5 Estados financieros por segmento

CUADRO No. 21

Don Corleone, S.A.
Balance de Situación por Segmento Geográfico
al 31 de Diciembre del 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Segmento Geográfico				
	Central	Metropolitana	Norte	Sur-Occidente	Total
Activo no Corriente					
Propiedad, Planta y Equipo Neto	72	234	88	164	558
Gastos de Org. e instalación Neto	7	21	10	11	50
Inversiones	84	249	114	133	580
Total Activo no Corriente	163	505	212	308	1,188
Activo Corriente					
Efectivo y otros medios líquidos	129	360	163	198	850
Cuentas por Cobrar	92	276	127	146	641
Inventarios	52	156	71	82	361
Gastos Pagados por Anticipado	18	54	25	29	126
Total Activo Corriente	291	846	386	456	1,978
Total Activo	454	1,350	598	764	3,166
Patrimonio (a)					
Capital Social (b)	10	30	14	16	69
Reserva Legal	15	45	21	24	105
Ganancias Retenidas	43	129	59	69	300
Ganancia o Pérdida del Ejercicio	(66)	429	250	66	680
Total Patrimonio	3	633	343	175	1,154
Pasivo no Corriente					
Provisión para Indemnizaciones	56	165	76	88	385
Préstamos Bancarios	22	64	30	34	150
Total Pasivo No Corriente	77	230	105	123	535
Pasivo Corriente					
Cuentas por Pagar	109	325	149	173	756
Impuestos por Pagar	38	114	52	61	265
Otras Ctas. Por Pagar	21	64	29	34	148
Retenciones por Pagar	10	29	13	15	67
Sueldos y prestaciones por Pagar	35	104	47	55	241
Total Pasivo Corriente	213	635	291	338	1,477
Total Pasivo y Patrimonio	294	1,497	739	636	3,166

Fuente: Elaboración propia

CUADRO No. 22

Don Corleone, S.A.

Estado de Resultados por Segmento Geográfico

Del 01 de Enero al 31 de Diciembre 2007

(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Segmento Geográfico				
	Central	Metropolitana	Norte	Sur-Occidente	Total
Cuenta					
Ingresos	1,999	5,944	2,723	3,170	13,836
(-) Costo de Ventas	566	1,709	812	902	3,988
Ganancia Bruta en Ventas	1,434	4,235	1,911	2,268	9,848
Gastos de Distribución	165	346	119	224	855
(-) Gastos de Ventas					
Sueldos y Salarios	422	1,132	508	636	2,698
Gastos Generales	645	1,624	719	943	3,931
Papelería y útiles	6	22	10	10	48
Depreciaciones y Amortizaciones	26	90	42	44	202
Recobro Centros de Apoyo	189	454	200	270	1,112
Ganancia en Operación	-19	567	313	140	1,002
(-) Gastos Financieros					
Intereses sobre préstamos bancarios	4	11	5	6	25
Otros	4	12	6	6	28
(+) Ingresos Financieros					
Intereses s/ctas Bancarias	1	2	1	1	5
Intereses s/Inversiones	4	13	6	7	31
Ganancia antes de ISR	-22	560	310	136	985
(-) Impuesto Sobre la Renta	44	131	60	70	305
Ganancia después de ISR	-66	429	250	66	680

Fuente: elaboración propia.

4.5.1 Estados financieros por línea de negocio

CUADRO No. 23

Don Corleone, S.A.
Balance de Situación por Línea de Negocio
al 31 de Diciembre del 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Reparto a Domicilio	Centros Comerciales	Total
Activo no Corriente			
Propiedad, Planta y Equipo	342	216	558
Gastos de Org. e instalación	33	17	50
Inversiones	380	200	580
Total Activo no Corriente	755	433	1,188
Activo Corriente			
Efectivo y otros medios líquidos	542	308	850
Cuentas por Cobrar	422	219	641
Inventarios	238	123	361
Gastos Pagados por Anticipado	83	43	126
Total Activo Corriente	1,286	692	1,978
Total Activo	2,040	1,126	3,166
Patrimonio (a)			
Capital Social (b)	45	24	69
Reserva Legal	69	36	105
Ganancias Retenidas	197	103	300
Ganancia o Pérdida del Ejercicio	838	(158)	680
Total Patrimonio	1,148	5	1,154
Pasivo no Corriente			
Provisión para Indemnizaciones	253	132	385
Préstamos Bancarios	98	52	150
Total Pasivo No Corriente	351	184	535
Pasivo Corriente			
Cuentas por Pagar	496	260	756
Impuestos por Pagar	174	91	265
Otras Ctas. Por Pagar	97	51	148
Retenciones por Pagar	44	23	67
Sueldos y prestaciones por Pagar	158	83	241
Total Pasivo Corriente	969	508	1,477
Total Pasivo y Patrimonio	2,468	697	3,166

Fuente: Elaboración propia

CUADRO 24

Don Corleone, S.A.

Estado de Resultados por Línea de Negocio

Del 01 de Enero al 31 de Diciembre 2007

(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Cuenta	Reparto a Centros		Total
		Domicilio	Comerciales	
	Ingresos	9,076	4,760	13,836
(-)	Costo de Ventas	2,603	1,385	3,988
	Ganancia Bruta en Ventas	6,473	3,375	9,848
	Gastos de Distribución	500	355	855
(-)	Gastos de Ventas			
	Sueldos y Salarios	1,693	1,005	2,698
	Gastos Generales	2,395	1,536	3,931
	Papelería y útiles	34	14	48
	Depreciaciones y Amortizaciones	141	61	202
	Recobro Centros de Apoyo	661	451	1,112
	Ganancia en Operación	1,049	-47	1,002
(-)	Gastos Financieros			
	Intereses sobre préstamos bancarios	16	9	25
	Otros	18	10	28
(+)	Ingresos Financieros			
	Intereses s/ctas Bancarias	3	2	5
	Intereses s/Inversiones	20	11	31
	Ganancia antes de ISR	1,038	-53	985
(-)	Impuesto Sobre la Renta	200	105	305
	Ganancia después de ISR	838	-158	680

Fuente: Elaboración propia

4.5.2 Estados financieros por segmento y línea de negocio

CUADRO No. 25

Don Corleone, S.A.
Balance de Situación por Segmento y Línea de Negocio
al 31 de Diciembre del 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Segmento Geográfico								Total
	Central		Metropolitana		Norte		Sur-Occidente		
	Reparto a Domicilio	Centros Comerciales							
Activo no Corriente									
Propiedad, Planta y Equipo Neto		72	175	59	88		79	85	558
Gastos de Org. e instalación Neto		7	18	3	10		5	7	50
Inversiones		84	209	40	114		57	76	580
Total Activo no Corriente		163	402	103	212		141	167	1,188
Activo Corriente									
Efectivo y otros medios líquidos		129	298	62	163		81	117	850
Cuentas por Cobrar		92	232	44	127		63	83	641
Inventarios		52	131	25	71		36	47	361
Gastos Pagados por Anticipado		18	45	9	25		12	16	126
Total Activo Corriente		291	707	138	386		193	263	1,978
Total Activo		454	1,109	241	598		334	431	3,166

Don Corleone, S.A.
Balance de Situación por Segmento y Línea de Negocio
al 31 de Diciembre del 2007
(Cifras expresadas en miles de quezales)

	Segmento Geográfico						Total		
	Central		Metropolitana		Norte			Sur-Occidente	
	Reparto a Domicilio	Centros Comerciales	Reparto a Domicilio	Centros Comerciales	Reparto a Domicilio	Centros Comerciales		Reparto a Domicilio	Centros Comerciales
Patrimonio (a)									
Capital Social (b)	10	25	5	14	7	9	69		
Reserva Legal	15	38	7	21	10	14	105		
Ganancias Retenidas	43	108	21	59	30	39	300		
Ganancia o Pérdida del Ejercicio	(66)	460	(31)	250	127	(61)	680		
Total Patrimonio	3	631	1	343	174	1	1,154		
Pasivo no Corriente									
Provisión para Indemnizaciones	56	139	26	76	38	50	385		
Préstamos Bancarios	22	54	10	30	15	20	150		
Total Pasivo No Corriente	77	193	37	105	53	70	535		
Pasivo Corriente									
Cuentas por Pagar	109	273	52	149	74	99	756		
Impuestos por Pagar	38	96	18	52	26	35	265		
Otras Ctas. Por Pagar	21	53	10	29	15	19	148		
Retenciones por Pagar	10	24	5	13	7	9	67		
Sueldos y prestaciones por Pagar	35	87	17	47	24	32	241		
Total Pasivo Corriente	213	533	102	291	145	193	1,477		
Total Pasivo y Patrimonio	294	1,357	140	739	372	264	3,166		

Fuente: Elaboración propia

CUADRO No. 26

Don Corleone, S.A.
Estado de Resultados por Segmento y Línea de Negocio
Del 01 de Enero al 31 de Diciembre 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Cuenta	Región														
	Central			Metropolitana			Norte			Sur-Occidente			Total		
	Reparto a Domicilio	Centros Comerciales		Reparto a Domicilio	Centros Comerciales		Reparto a Domicilio	Centros Comerciales		Reparto a Domicilio	Centros Comerciales		Reparto a Domicilio	Centros Comerciales	Total
Ingresos	1,999	4,992	952	2,723	1,809		1,361	356	547	1,006	1,262	6,473	9,076	4,760	13,836
(-) Costo de Ventas	566	1,436	273	812	547		356	547		1,006	1,262	6,473	2,603	1,385	3,988
Ganancia Bruta en Ventas	1,434	3,556	679	1,911										3,375	9,848
Gastos de Distribución	165	271	75	119	114		110	114		110	114	500	500	355	855
(-) Gastos de Ventas	422	931	201	508	382		254	382		254	382	1,693	1,693	1,005	2,698
Sueldos y Salarios	645	1,317	307	719	584		359	584		359	584	2,395	2,395	1,536	3,931
Gastos Generales	6	19	3	10	5		5	5		5	5	34	34	14	48
Papelera y útiles	26	78	12	42	23		21	23		21	23	141	141	61	202
Depreciaciones y Amortizaciones	189	364	90	200	172		98	172		98	172	661	661	451	1,112
Recobro Centros de Apoyo															
Ganancia en Operación	-19	577	-9	313	-19		159	-19		159	-19	1,049	-47	1,002	
(-) Gastos Financieros	4	9	2	5	3		2	3		2	3	16	16	9	25
Intereses sobre préstamos bancarios	4	10	2	6	4		3	4		3	4	18	18	10	28
Otros															
(+) Ingresos Financieros	1	2		1	1							3	3	2	5
Intereses s/ctas Bancarias	4	11	2	6	4		3	4		3	4	20	20	11	31
Intereses s/Inversiones															
Ganancia antes de ISR	-22	571	-10	310	157		157	-21		157	-21	1,038	-53	985	
(-) Impuesto Sobre la Renta	44	110	21	60	40		30	40		30	40	200	200	105	305
Ganancia después de ISR	-66	460	-31	250	127		127	-61		127	-61	838	-158	680	

Fuente: Elaboración propia

4.5.3 Estados financieros por unidad de ventas después de distribución de gastos administrativos

CUADRO No. 27

Don Corleone, S.A.
Balance de Situación por Unidad de Ventas
al 31 de Diciembre del 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Zona 1	Puerto Barrios	Xela	Metronorte	Unicentro	Retalhuleu	Escuintla	Total
Activo no Corriente								
Propiedad, Planta y Equipo Neto	94	88	79	80	59	85	72	558
Gastos de Org. e instalación Neto	11	10	5	7	3	7	7	50
Inversiones	133	114	57	76	40	76	84	580
Total Activo no Corriente	239	212	141	163	103	167	163	1,188
Activo Corriente								
Efectivo y otros medios líquidos	190	163	81	108	62	117	129	850
Cuentas por Cobrar	148	127	63	84	44	83	92	641
Inventarios	83	71	36	48	25	47	52	361
Gastos Pagados por Anticipado	29	25	12	17	9	16	18	126
Total Activo Corriente	450	386	193	257	138	263	291	1,978
Total Activo	689	598	334	420	241	431	454	3,166

Don Corleone, S.A.
Balance de Situación General por Unidad de Ventas
al 31 de Diciembre del 2007

(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Zona 1	Puerto Barrios	Xela	Metronorte	Unicentro	Retalhuleu	Escuintla	Total
Patrimonio (a)								
Capital Social (b)	16	14	7	9	5	9	10	69
Reserva Legal	24	21	10	14	7	14	15	105
Ganancias Retenidas	69	59	30	39	21	39	43	300
Ganancia o Pérdida del Ejercicio	293	250	127	168	(31)	(61)	(66)	680
Total Patrimonio	402	343	174	230	1	1	3	1,154
Pasivo no Corriente								
Provisión para Indemnizaciones	88	76	38	51	26	50	56	385
Préstamos Bancarios	34	30	15	20	10	20	22	150
Total Pasivo No Corriente	123	105	53	70	37	70	77	535
Pasivo Corriente								
Cuentas por Pagar	174	149	74	99	52	99	109	756
Impuestos por Pagar	61	52	26	35	18	35	38	265
Otras Ctas. Por Pagar	34	29	15	19	10	19	21	148
Retenciones por Pagar	15	13	7	9	5	9	10	67
Sueldos y prestaciones por Pagar	55	47	24	32	17	32	35	241
Total Pasivo Corriente	339	291	145	194	102	193	213	1,477
Total Pasivo y Patrimonio	864	739	372	494	140	264	294	3,166

Fuente: Elaboración propia

CUADRO No. 28

Don Corleone, S.A.

Estado de Resultados por Unidad de Ventas después de distribución de gastos administrativos
Del 01 de Enero al 31 de Diciembre 2007
 (Cifras expresadas en miles de quetzales)

Cuenta	Unidad de Ventas										Total
	Zona I	Puerto Barrios	Xela	Metromorte	Unicentro	Retalhuleu	Escuintla				
Ingresos	3,177	2,723	1,361	1,815	952	1,809	1,999				13,836
Costo de Ventas	918	812	356	518	273	547	566				3,988
Ganancia Bruta en Ventas	2,258	1,911	1,006	1,298	679	1,262	1,434				9,848
Gastos de Distribución	168	119	110	103	75	114	165				855
Gastos de Ventas	593	508	254	339	201	382	422				2,698
Sueldos y Salarios	838	719	359	479	307	584	645				3,931
Gastos Generales	12	10	5	7	3	5	6				48
Papelaría y útiles	49	42	21	28	12	23	26				202
Depreciaciones y Amortizaciones											
Gastos de Administración	232	200	98	132	90	172	189				1,112
Sueldos y Salarios											
Gastos Generales											
Papelaría y útiles											
Depreciaciones y Amortizaciones											
Recobro Centros de Apoyo											
Ganancia en Operación	367	313	159	210	-9	-19	-19				1,002
Gastos Financieros	6	5	2	3	2	3	4				25
Intereses sobre préstamos bancarios											
Otros	6	6	3	4	2	4	4				28
Ingresos Financieros	1	1	1	1	1	1	1				5
Intereses s/ctas Bancarias											
Intereses s/Inversiones	7	6	3	4	2	4	4				31
Ganancia antes de ISR	363	310	157	208	-10	-21	-22				985
Impuesto Sobre la Renta	70	60	30	40	21	40	44				305
Ganancia después de ISR	293	250	127	168	-31	-61	-66				680

Fuente: Elaboración propia

4.5.4 Indicadores financieros por segmento

CUADRO No. 29

INDICADORES FINANCIEROS UTILIZADOS POR LA EMPRESA PARA EL ANÁLISIS.

INDICE DE SOLVENCIA	Fórmula	Segmento											
		Total Compañía		Central		Metropolitana		Norte		Sur-Occidente			
		Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado
Activo Corriente		1,978	145%	291	137%	846	133%	386	133%	456	135%		
Pasivo Corriente		1,368		213		635		291		338			

INDICE DE ENDEUDAMIENTO	Fórmula	Segmento											
		Total Compañía		Central		Metropolitana		Norte		Sur-Occidente			
		Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado
Pasivo Total		2,012	64%	291	64%	864	64%	396	66%	461	60%		
Activo Total		3,166		454		1,350		598		764			

RENDIMIENTO SOBRE EL PATRIMONIO	Fórmula	Segmento											
		Total Compañía		Central		Metropolitana		Norte		Sur-Occidente			
		Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado
Ganancia neta		680	143%	(66)	-97%	429	210%	250	269%	66	61%		
Patrimonio		474		68		204		93		109			

RENDIMIENTO DE LA INVERSION	Fórmula	Segmento											
		Total Compañía		Central		Metropolitana		Norte		Sur-Occidente			
		Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado	Valor	Resultado
Ganancia neta		680	21%	(66)	-15%	492	36%	250	42%	66	9%		
Activos Totales		3,166		454		1,350		598		764			

Fuente: Elaboración propia

4.6 Estados financieros comparativos

La Administración al inicio de la consultoría presenta en conjunto la información real correspondiente al año 2007 y la información proyectada para el año 2008, por lo que siguiendo los lineamientos de la Norma Internacional de Contabilidad No. 1 Presentación de Estados Financieros, Párrafos 36 al 37, se presentan los Estados Financieros Comparativos de los años mencionados.

CUADRO No. 30

Don Corleone, S.A.

Estado de Resultados Comparativo
Del 01 de Enero al 31 de Diciembre 2007 y 2008
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

	Cuenta		Real		2007 vs 2006		Presupuesto		2007 vs Ppto. 2008	
	Real 2006	%	Real 2007	%		%	2008	%		%
(-)	12,729	100.0%	13,836	100%	1,107	8.0%	15,625	1.00	1,789	13%
	3,669	26.5%	3,988	29%	319	8.0%	4,576	29.29	588	15%
Ganancia Bruta en Ventas	9,060	65.5%	9,848	71.18%	788	8.0%	11,049	70.71	1,201	12%
Gastos de Distribución	787		855				966			
(-)	2,509	18.1%	2,698	19%	189	7.0%	2,750	17.60	52	2%
Gastos de Ventas	3,577	25.9%	3,931	28%	354	9.0%	4,025	25.76	94	2%
Sueldos y Salarios	46	0.3%	48	0%	2	4.0%	50	0.32	2	4%
Gastos Generales	198	1.4%	202	1%	4	2.0%	210	1.34	8	4%
Papelaría y útiles	7,117	51.4%	7,734	56%	617	8.0%	8,001	51.20	267	3%
Depreciaciones y Amortizaciones										
Total	987	7.1%	1,112	8%	125	11.3%	1,151	7.37	39	4%
(-)	619	4.5%	728	5%	109	15.0%	750	4.80	22	3%
Gastos de Administración	348	2.5%	362	3%	14	4.0%	375	2.40	13	4%
Sueldos y Salarios	11	0.1%	12	0%	1	7.0%	15	0.10	3	25%
Gastos Generales	9	0.1%	10	0%	1	8.0%	11	0.07	1	10%
Papelaría y útiles	987	7.1%	1,112	8%	125	11.3%	1,151	7.37	39	4%
Depreciaciones y Amortizaciones										
Total	956	6.9%	1,002	7%			1,897	12.14	895	89%
Ganancia en Operación										
(-)	25	17.7%	25	0%	1	2.0%	25	0.16		
Gastos Financieros	27	19.6%	28	0%	1	3.0%	24	0.15		
Intereses sobre préstamos bancarios (a)										
Otros	5	3.5%	5	0%	0	2.0%	5	0.03		0%
Intereses s/ctas Bancarias	30	21.5%	31	0%	1	4.0%	32	0.20	1	3%
Intereses s/inversiones (b)	-17	-12.3%	-17	0%		0.0%	-12	-0.08	5	-29%
Total Ingresos y Gastos Financieros	939	6.8%	985	7%	46	4.6%	1,885	12.07	900	91%
Ganancia Antes de Impuesto sobre la Renta	291	210.5%	305	2%	14	4.5%	388	2.48	83	27%
Impuesto sobre la Renta										
Ganancia Después de Impuesto sobre la Renta	648	4.7%	680	5%	32	4.7%	1,497	9.58	817	120%

Fuente: Elaboración propia

CUADRO No. 31

Don Corleone, S.A.
Balance de Situación Comparativo
Al 31 de Diciembre de 2007
(Cifras expresadas en miles de quetzales)

Cuenta	Real		Real		2007 vs 2006		Presupuesto		2007 vs Ppto. 2008	
	2,006	%	2,007	%		%	2,008	%		%
Activo no Corriente										
Propiedad, Planta y Equipo Neto	536	18%	558	18%	22	4%	675	18%	(117)	-21%
Gastos de Org. e instalación Neto	45	2%	50	2%	5	10%	44	1%	6	12%
Inversiones	542	18%	580	18%	38	7%	580	16%	-	0%
Total Activo no Corriente	1,122		1,188		66	6%	1,299		(111)	
Activo Corriente										
Efectivo y otros medios líquidos	797	27%	850	27%	53	6%	830	23%	20	2%
Cuentas por Cobrar	615	21%	641	20%	26	4%	1000	27%	(359)	-56%
Inventarios	313	11%	361	11%	48	13%	415	11%	(54)	-15%
Gastos Pagados por Anticipado	121	4%	126	4%	5	4%	140	4%	(14)	-11%
Total Activo Corriente	1,846	62%	1,978	62%	132	7%	2,385	65%	407	21%
Total Activo	2,968	100%	3,166	100%	198	6%	3,684	100%	518	16%
Patrimonio										
Capital Social	69	2%	69	2%		0%	69	2%		0%
Reserva Legal	101	3%	105	3%	4	4%	105	3%		0%
Ganancias Retenidas	288	10%	300	9%	12	4%	652	18%	(352)	-117%
Ganancia o Pérdida del Ejercicio	575	19%	680	21%	105	15%	1497	41%	(817)	-120%
Total Patrimonio	1,033	35%	1,154	36%	121	11%	2,323	63%	1,169	101%
Pasivo no Corriente										
Provisión para Indemnizaciones	374	13%	385	12%	11	3%	375	10%	10	3%
Préstamos Bancarios	144	5%	150	5%	6	4%	150	4%		0%
Total Pasivo no Corriente	518	17%	535	17%	17	3%	525	14%	(10)	-2%
Suma del Pasivo	1,936	65%	2,012	64%	76	4%	1,361	37%	(651.00)	-32%
Pasivo corriente										
Cuentas por Pagar	726	24%	756	24%	30	4%	391	11%	365	48%
Impuestos por Pagar	254	9%	265	8%	11	4%	125	3%	140	53%
Otras Ctas. Por Pagar	142	5%	148	5%	6	4%	80	2%	68	46%
Retenciones por Pagar	64	2%	67	2%	3	4%	60	2%	7	10%
Sueldos y prestaciones por Pagar	231	8%	241	8%	10	4%	180	5%	61	25%
Total Pasivo Corriente	1,418	48%	1,477	47%	59	4%	836	23%	(641)	-43%
Total Pasivo y Patrimonio	2,968	100%	3,166	100%	198	6%	3,684	100%	518	16%

Fuente: Elaboración propia

4.7 INFORME DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS EN LA EMPRESA, DON CORLEONE, S.A.

Para: Junta Directiva
Capital Guatemalteco, S.A.
Ciudad de Guatemala

De: Edy Rolando Córdova Molina
Contador Público y Auditor

Asunto: Informe de Resultados obtenidos

Fecha: 31 de Marzo 2008

- **ANTECEDENTES.**

El presente informe es el resultado del análisis de la información financiera durante el período del año 2007.

- **RESULTADOS.**

1. La empresa en su totalidad tuvo una ganancia después de impuesto de Q. 680,000.00. El análisis de la información financiera total de la compañía y por segmentos de operación es el siguiente¹⁰:

➤ **El Rendimiento sobre el patrimonio, tanto total como por segmento queda de la siguiente forma:**

Total Compañía	143%
Central	-97%

¹⁰ Se tomó de referencia los resultados del cuadro No. 6

Metropolitana	210%
Norte	269%
Sur Occidente	61%

➤ **Índice de solvencia**

Total Compañía	145%
Central	137%
Metropolitana	133%
Norte	133%
Sur Occidente	135%

➤ **Índice de Endeudamiento**

Total Compañía	64%
Central	64%
Metropolitana	64%
Norte	66%
Sur Occidente	60%

➤ **Rendimiento de la Inversión**

Total Compañía	21%
Central	-15%
Metropolitana	36%
Norte	42%
Sur Occidente	9%

- La ganancia de la empresa está compuesta de la siguiente forma:

Por segmento:

Central	Q. -65,632.00
Metropolitana	Q. 429,062.00
Norte	Q. 249,993.00
Sur-Occidente	Q. 66,240.00

Por Línea de Negocio:

Reparto a Domicilio	Q. 838,000.00
Centros Comerciales	Q.-158,000.00

- La línea de negocio centros comerciales tiene una pérdida de Q.158,000.00, lo cual afecta las operaciones de la empresa, reflejándose en el estado de resultados por segmento, mostrando a nivel operacional, después de la asignación de costos indirectos un resultado ya de pérdida.
- Los intereses percibidos por la inversión son muy bajos, esto es porque se invierte en una empresa del grupo Capital Guatemalteco, S.A. al cual pertenece Don Corleone, S.A.

2. Al revisar las operaciones por segmento se llegó a la siguiente conclusión:

- En la Región Central existió un costo de logística y transporte por Q.165,278.00 un 38% mas que la Región Norte que tiene Q.119,280.00, con la diferencia que la Región Central está integrada por la unidad de ventas de Escuintla que corresponde a la línea de negocio centros comerciales, por tal razón el costo por logística y transporte debe de ser únicamente por los productos trasladados desde bodega central a la unidad, por el contrario la Región Norte compuesta por la unidad de ventas de Puerto Barrios, pertenece a la línea de negocio reparto a domicilio la cual en su costo de logística y

- El Departamento de finanzas durante el año 2007, dedicó 21,200 horas efectivas de servicios a las unidades de ventas, de las cuales 11,585 fueron en las unidades de ventas de reparto a domicilio y 9,615 a centros comerciales siendo esto un 55% y 45% respectivamente¹¹, sin embargo la participación en ventas de las líneas de negocio fueron 66.5% reparto a domicilio y 34.4% centros comerciales, al hacer la relación entre la venta y los gastos se observa que se está invirtiendo mas tiempo en unidades de ventas las cuales no están retornando ingresos suficientes para cubrir dichos gastos, esto se ve reflejado principalmente en las unidades de venta de Retalhuleu y Escuintla las cuales a nivel operacional tienen una pérdida de Q.19,000.00.

- Al igual que el área de finanzas, recursos humanos prestó servicios totales de 5,150 a las unidades de ventas de la siguiente forma 2,625 a reparto a domicilio y 2,525 a centros comerciales, lo que es un 51% y 49% respectivamente.

- El costo de ventas para este año se mantuvo razonable en comparación con el año anterior.

- Al realizar la distribución de los gastos indirectos basados en el método de costeo basado en actividades y compararlo con el método tradicional, se obtuvieron los siguientes resultados.

En gastos operativos se asignó la cantidad de Q.58,824.00 menos a las unidades dedicadas al reparto a domicilio, al analizar los segmentos como tal no se distingue este efecto, pero al analizar los centros de costos individualmente se ve reflejado el resultado.

¹¹ Ver cuadro 18 Base de distribución de Gastos Comunes

Unidad de Ventas	Variación
Zona 1	Q. -17,470.00
Puerto Barrios	Q. -32,073.00
Xela	Q. -18,178.00
Metronorte	Q. - 8,201.00
Unicentro	Q. 6,419.00
Retalhuleu	Q. 26,095.00
Escuintla	Q. 26,310.00

- El Impuesto sobre la renta correspondiente al período, se distribuyó con base en la ganancia en operación, lo que se realizó después de la distribución de los gastos de operación indirectos.

- **ESTRATEGIAS**

Para el año 2008 se plantean las siguientes sugerencias que se considera permitirán incrementar la ganancia:

1. Presentar la información financiera por segmentos para el diagnóstico oportuno de cada uno, y revisar constantemente el presupuesto para adecuarlo paulatinamente a la realidad financiera que se esté generando.
2. Preparar para el año 2009, la información presupuestal por segmentos, línea de negocio y centro de costo, lo que permitiría ir comparando los resultados reales contra éste.
3. Realizar un diagnóstico del tiempo empleado por los centros administrativos a las unidades de ventas, actualmente se está empleando mucho tiempo en el apoyo a las unidades de ventas de la línea de negocio de centros comerciales, lo cual al observar los ingresos no se refleja en estos.
4. Utilizar la metodología del costeo basado en actividades para la distribución de gastos indirectos, ya que tal y como fue comprobado en el caso práctico, este asigna los costos y gastos a donde realmente corresponden y en el porcentaje más confiable.

5. Retirar la inversión que se tiene en Equipos Guatemaltecos, S.A. por Q.580,000.00 e invertirla en abrir nuevas unidades de ventas en el segmento de reparto a domicilio en la Región Metropolitana, debido a que el promedio de ganancia en el año por unidad de venta obtenida en el 2007 es de Q257,370.00, esto es la suma de las ganancias de las unidades de venta Metronorte y zona 1.

A continuación se presenta el flujo neto de fondos de una nueva unidad de ventas en la Región Central, línea de negocios reparto a domicilio

	Año 0	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
	Inversión	(547,000)	(125,000)			
(+)	Ingresos		2,496,000	2,620,800	2,751,840	2,889,432
(-)	Egresos		2,026,000	2,127,300	2,233,665	2,345,348
	Ganancia		470,000	493,500	518,175	544,084
(-)	ISR		145,700	152,985	160,634	168,666
	Total	(547,000)	324,300	215,515	357,541	394,189

Como se observa en el cuadro anterior al inicio del tercer año se estaría recuperando la inversión realizada, teniendo un flujo de caja favorable al final del quinto año por Q.1,127,148.00 que resulta más rentable para la empresa que obtener Q. 155,000.00 por cinco años como intereses por la inversión.

- **CONCLUSIONES.**

1. Las estrategias propuestas anteriormente ayudarán a la empresa a incrementar sus ganancias para el año 2008, además de tener información adecuada y oportuna de cada uno de sus segmentos de operación.
2. Con base en los resultados insatisfactorios que se obtuvieron en la línea de negocio de centros comerciales, y aunque al analizar los segmentos de operación estos resultados no saltan a la vista por tener resultados positivos en las unidades de ventas de reparto a domicilio, se considera que si la empresa objeto de estudio continúa con la información financiera como lo ha hecho hasta ahora, podría verse afectada por los malos resultados.

Edy Rolando Cordova Molina
Contador Público y Auditor

CONCLUSIONES

1. La información financiera por segmentos es necesaria para que la unidad de análisis pueda identificar si el resultado de un período determinado se está viendo afectado por los resultados de un segmento específico, lo que a su vez puede contribuir en la elaboración de un diagnóstico que sirva para la buena toma de decisiones encaminadas al mejoramiento de la gestión administrativa.
2. Al presentar información financiera por segmentos, se puede analizar esta desde un panorama general teniendo información del total de la empresa, y pudiendo también pasar a un plano específico, al contar con información financiera por segmento se pudo determinar que las unidades de ventas de la línea de negocio centros comerciales está generando pérdida, lo que no se podía determinar al presentar la información sin segmentar. Es importante que al presentar información financiera se tenga también a disposición el mix de productos disponibles para la venta, para poder evaluar con ayuda de la información estadística de la empresa, qué productos, segmento, o centro de costo están siendo más rentables para la empresa, cuáles son los más vendidos y con base en esto poder diseñar un plan de acción para el futuro.
3. Al evaluar información financiera por segmentos, se deben tomar en consideración ciertas peculiaridades cuando se analice por centro de costos, como ejemplo: en la unidad de análisis existen dos líneas de negocio, reparto a domicilio y centros comerciales, las cuales tienen ciertas peculiaridades a considerar como en los gastos por logística y transporte ya que unas reparten a domicilio la pizza y las otras la venden a los usuarios de los centros comerciales. Las áreas administrativas a pesar de que en la mayoría de casos únicamente tienen contabilizado gastos, esto es por control administrativo y para la comparación de los datos presupuestados contra los ejecutados. Estos centros de costo no son sólo una fuente de gasto para la empresa, sin la participación de estos en las actividades diarias la empresa no podría

4. El uso irresponsable de los recursos puede generar diversos problemas a la empresa, este es el caso de la línea de negocio centros comerciales, esta genera el 35% de los ingresos de la empresa, sin embargo, utiliza el 50% del total de servicios proporcionados por las áreas administrativas. Al hacer la distribución de gastos indirectos y asignarse la parte que le corresponde a esta línea de negocio, genera pérdida debido a que sus ventas no están siendo suficientes para cubrir sus costos y gastos directos y el porcentaje de gastos administrativos que se le asigna.

RECOMENDACIONES

1. La administración de la empresa debe presentar información financiera por segmentos debido a que esta tiene más de una línea de negocio de ventas al público, tiene unidades de ventas en diferentes regiones de la república de Guatemala, así como cuenta con una diversidad de productos para la venta y estos puedan identificarse al generar la información financiera por segmento, esta cumple también con los requisitos que establece la Norma Internacional de Información Financiera No. 8 Segmentos de Operación.
2. La administración deberá evaluar periódicamente los resultados de la empresa, realizando esta a todos los niveles que la información con la que cuente le permita, como se pudo ver en el caso práctico, para el análisis se puede obtener información por segmento, línea de negocio, centro de costo, clase de producto, etc., esto con el objeto, primero que la administración realice un diagnóstico de la empresa como un todo, segundo a nivel más detallado el cual puede llegar a ser por centro de costo, y por último corrija a tiempo las desviaciones encontradas para poder realizar proyecciones más apegadas a la realidad de los resultados que se estén obteniendo. Hacer ajustes a las proyecciones por lo menos cada tres meses, haciendo una combinación entre los datos reales que se han dado en los meses transcurridos con la proyección de los meses que faltan por ejecutar.
3. Al distribuir los gastos indirectos la administración debe tomar en cuenta los aportes cualitativos de las diferentes áreas de servicio a las unidades de ventas, para con base en estos poder asignar a cada una de estas la parte que le corresponde de gastos de administración. Deberá optimizar los servicios prestados por parte de los centros de servicio a administrativos hacia la línea de negocio centros comerciales, para corregir el mal uso de estos recursos que se están dando por parte de las unidades de ventas que pertenecen a esta línea de negocio.

4. La máxima autoridad de la empresa así como los administradores de los diferentes segmentos tendrán que darle seguimiento a los resultados de sus centros de costos, y velará porque las recomendaciones y cambios que se propongan se lleven a cabo para lograr así el buen desempeño financiero como administrativo de la empresa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Diario Oficial de la Unión Europea, Norma Internacional de Información Financiera No. 8 Segmentos de Operación.
2. Diario Oficial de la Unión Europea, Norma Internacional de Contabilidad No. 17 Arrendamientos.
3. Guajardo Cantú, Gerardo, Contabilidad Financiera, Quinta Edición 2008, Editorial Mc Graw Hill, 658 Páginas
4. Hicks Douglas T. El Sistema de Costos Basado en las Actividades, Primera Edición 1998, Editorial Alfa omega, 297 Páginas
5. Horngren Charles T/ Sundem Gary L. y Selto Frank H. Contabilidad Administrativa, Novena Edición 1993, Editorial Prentice Hall, 920 Páginas
6. Gitman Laurence J, Administración Financiera Décimo primera Edición 2008, Editorial Pearson Education, 580 Páginas.
7. Jimbalvo, James, Contabilidad Administrativa, Primera Edición 2003, Editorial Limusa, S.A. Páginas 205 a 235
8. Ramírez Padilla, David Noel. Contabilidad Administrativa, Cuarta Edición 1994, Editorial Mc Graw Hill, 359 Páginas
9. Reyes Pérez E. Contabilidad de Costos, Segunda Edición 1976. 185 Páginas
10. Enciclopedia de Auditoría, Segunda Edición, Editorial Océano, 1315 Páginas
11. www.infofranquicias.com
12. www.wikipedia.com
13. <http://www.monografias.com/trabajos14/costos/costos.shtml>