



UNIVERSIDAD DE SANCTI SPÍRITUS
José Martí Pérez



Facultad de Ciencias
Técnicas y Empresariales

FACULTAD CIENCIAS TÉCNICAS Y EMPRESARIALES
CARRERA CONTABILIDAD Y FINANZAS

TRABAJO DE DIPLOMA

TÍTULO: Programa de auditoría para sistema de costos por órdenes en la EMI
Coronel Francisco Aguiar Rodríguez

Nombre del autor: Yusbel Márquez Ramos

Nombre tutora(s): Profesora Auxiliar, Lic. Mailubys Pernas Días, Máster

Sancti Spíritus
Año 2019



UNIVERSIDAD DE SANCTI SPÍRITUS
José Martí Pérez



Facultad de Ciencias
Técnicas y Empresariales

FACULTY TECHNICAL AND BUSINESS SCIENCES
CAREER ACCOUNTING AND FINANCE

DIPLOMA WORK

TITLE: Audit program for cost system by order in EMI Coronel Francisco Aguiar Rodríguez

Author's name: Yusbel Márquez Ramos

Name of tutor (s): Auxiliary Teacher Lic.Mailubys Pernas Días, Máster

Sancti Spíritus

Year 2019

“Hay que preocuparse por producir más con eficiencia y con óptima calidad, y que simultáneamente, hay que producir al nuevo hombre que construye y crea la nueva sociedad socialista, que es el hombre que produce, dirige, controla y supervisa”

Ernesto Che Guevara

AGRADECIMIENTOS

En la vida, la realización y culminación de una obra solo se logra con la dedicación, el esfuerzo y el sacrificio de muchas personas. Por ello la gratitud siempre ha sido un acto de infinito amor. Mientras más grande sea esta, más difícil se hace expresarla con palabras. Aun así, quisiera mostrar mi agradecimiento a quienes hicieron posible que alcanzara este momento cumbre de mi vida.

En primer lugar, quisiera agradecer a mi tutora Mailubys Pernas Díaz quien fue la guía de este trabajo, y como excelente profesora, me mostró el camino de la investigación científica. Para ella, mi eterna gratitud y afecto.

No podría dejar de mencionar a mi familia y amigos, a mis compañeros de estudios y a los profesores quienes me prepararon como futuro máster, y por último y no por ello menos importante a la revolución cubana.

DEDICATORIA

Este momento tan especial quisiera dedicarlo a todos mis seres queridos, en particular:

- A mis padres: por su amor sin igual, por su cariño inmenso, su ejemplo e inspiración.
- A todos mis profesores y en especial a Mailubys Pernas Díaz, así como a todas aquellas personas que me ayudaron para alcanzar este sueño.
- A toda mi familia y amigos: por creer en mí y contribuir con mi formación.

Yusbel Márquez Ramos

RESUMEN

Durante años se vienen realizando importantes esfuerzos en el país para elevar la efectividad de los controles económicos. Para ello se requiere de la confección de programas de auditoría acorde con la legislación vigente, profundizar en la calidad de las auditorías y exigir que se cumplan lo establecido. En el desarrollo del presente trabajo, se elaborará un programa de auditoría que permita auditar el sistema de costos por órdenes en la EMI Coronel Francisco Aguiar Rodríguez. Para su desarrollo fue necesario diagnosticar la situación que presenta la entidad en el cálculo y registro de los costos, de acuerdo a los resultados se hace el programa para auditar el sistema de costo asociado, mostrándose los resultados de la aplicación del programa. El informe está estructurado en dos capítulos, arribando a conclusiones y recomendaciones, todo apoyado en la introducción y una serie de anexos que respaldan la investigación; el primer capítulo muestra la revisión de la bibliografía especializada en el tema, en el segundo capítulo se realiza un diagnóstico de las producciones y del sistema de costo utilizado por la entidad y el programa de auditoría teniendo en cuenta los procedimientos que se utilizan en el sistema de costo por órdenes de la entidad. Dicha investigación permitirá disponer de un programa para auditar el sistema de costo por órdenes, que posibilite a la entidad confeccionar planes de medidas para trabajar sobre las causas y condiciones que provocaron las deficiencias detectadas.

SUMMARY

For years, important efforts have been made in the country to increase the effectiveness of economic controls. This requires the preparation of audit programs in accordance with current legislation, deepen the quality of audits and require compliance with the provisions. In the development of this work, an audit program will be developed to audit the cost system by order in the EMI Coronel Francisco Aguiar Rodríguez. For its development it was necessary to diagnose the situation presented by the entity in the calculation and recording of costs, according to the results the program is made to audit the associated cost system, showing the results of the application of the program. The report is structured in two chapters, arriving at conclusions and recommendations, all supported by the introduction and a series of annexes that support the investigation; the first chapter shows the revision of the specialized bibliography on the subject, in the second chapter a diagnosis is made of the productions and the cost system used by the entity and the audit program taking into account the procedures used in the system of cost by orders of the entity. This investigation will allow to have a program to audit the cost system by orders, which enables the entity to draw up plans of measures to work on the causes and conditions that caused the deficiencies detected.

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS TEÓRICOS SOBRE EL COSTO POR ÓRDENES, EL CONTROL INTERNO Y PROGRAMAS DE AUDITORÍA	6
1.1 Fundamentos teóricos sobre los sistemas de costos	6
1.2 Control Interno, sistema integrado de normas y procedimientos	14
1.3 La auditoría y sus programas	19
CAPÍTULO II: DIAGNÓSTICO DEL SISTEMA DE COSTO EN LA EMPRESA MILITAR CORONEL FRANCISCO AGUIAR RODRÍGUEZ Y PROPUESTA DE PROGRAMA PARA AUDITAR SISTEMAS DE COSTO POR ÓRDENES EN EMPRESAS MILITARES	27
2.1 Caracterización de la Empresa Militar Industrial Coronel Francisco Aguiar Rodríguez y sus producciones.	27
2.2 Registro contable y sistema de costo en la entidad. Principales características.	33
2.3 Programa para auditar al sistema de costos por órdenes en la Empresa Militar Industrial Coronel Francisco Aguiar Rodríguez	42
CONCLUSIONES	50
RECOMENDACIONES	51
BIBLIOGRAFÍA	52
ANEXOS	55

INTRODUCCIÓN

Los cambios sustanciales en el plano económico, político y tecnológico que han tenido lugar en el ámbito internacional y el impacto directo de ellos en la economía han transformado el entorno y las condiciones en que operan las organizaciones.

Cuba no está exenta de tales cambios, el entorno actual a que se enfrentan las empresas ha experimentado un profundo y acelerado proceso de transformaciones que obligan a modificar su pauta tradicional de actuación, al igual que el resto del mundo.

A partir del VI Congreso del PCC, se han trazado lineamientos devenidos en prioridades muy bien definidas para dar respuestas a la situación económica del país. En estos momentos se avanza en la implementación de dichos lineamientos y se reconoce la necesidad del perfeccionamiento de los mecanismos económicos como proceso continuo de investigación de estilos y métodos más eficientes de gestión económica. Especial atención se le ha prestado a la disminución de los costos y gastos, como elementos fundamentales para el incremento de la eficiencia económica.

Una correcta organización permite la consecución de uno de los objetivos de la contabilidad de costos: determinar el costo del producto terminado, además sirve de apoyo a la gerencia, para predecir las consecuencias económicas de sus decisiones. Las empresas industriales se encuentran en la imperiosa necesidad de modificar sus estructuras para hacer frente a la dinámica económica actual y adaptarse a los nuevos cambios.

Un eslabón fundamental dentro de todo el trabajo que se lleva a cabo, es lograr que la información que se obtenga acerca de los costos y los gastos en que incurren las organizaciones para realizar su actividad, sea lo más precisa y oportuna posible, de forma tal que la toma de decisiones se realice de una manera rápida y eficaz. Esto hace que en la actualidad la contabilidad de costos tome gran relevancia frente a las necesidades de los usuarios de la información.

El hecho de que a través del costo sea posible medir el comportamiento de la actividad de la empresa y la economía en general, permite definirlo como un

instrumento eficaz para la dirección, siempre y cuando su cálculo responda a un registro fiel y oportuno de los gastos reales incurridos en la producción, en correspondencia con las normas y supuestos establecidos, pero, para el logro de esta acción, se requiere de una voluntad y estilo de dirección que obligue a utilizar el costo como un verdadero instrumento de gestión, así como establecer una base metodológica y de registro adecuada a este propósito.

Las condiciones actuales precisan de métodos de supervisión eficaces para: proteger el bien público, minimizar la posibilidad de fraude, optimizar la calidad de la información financiera, otorgándole a la actividad de control administrativo su debida jerarquización, en la adopción de medidas necesarias ante la evidencia de desviaciones o incumplimientos de disposiciones legales vigentes.

La propuesta de armonizar el costo, la auditoría y el control, con una visión de gobernabilidad institucional es un reto para todo directivo. Se convierte en objetivo de acciones de control la verificación del uso y destino final de los recursos asignados y su vinculación con la implementación del sistema de costos para corroborar si existen comprobaciones periódicas al comportamiento de la gestión de la empresa.

Avizorando lo estratégico de la vinculación integral de auditoría, costo y control interno, la verificación de esta temática ha permitido detectar deficiencias en el control de los costos. La Unión de Industrias Militares de conjunto con las organizaciones que la integran no está exenta de esta situación, ya que la misma cuenta con empresas que presentan un amplio y diverso objeto social.

Por auditorías realizadas en la Empresa Militar Industrial (EMI) Coronel Francisco Aguiar Rodríguez de Sancti Spíritus se conocen elementos que derivan en la situación problemática de la investigación como son: no se conoce el costo de las producciones que se obtienen por la ineficaz aplicación del sistema de costo, no se calcula el costo de las producciones defectuosas y su costo se asume directamente por las producciones buenas, entre otras que se detallan en este informe, lo que precisa de un instrumento de control que facilite una objetiva supervisión del sistema de costo, así como prevenir afectaciones a la economía y la institución.

Lo analizado anteriormente permite definir como problema de la investigación: ¿qué características debe reunir un programa para auditar el sistema de costos por órdenes en las producciones de industrias militares?

Se establece como objetivo general: elaborar un programa de auditoría que permita auditar el sistema de costos por órdenes en la EMI Coronel Francisco Aguiar Rodríguez.

Los objetivos específicos de la investigación son:

1. Elaborar el marco teórico referencial de la investigación a partir del estudio de las bases conceptuales que sustentan los programas de auditorías y el sistema de costo por órdenes.
2. Caracterizar las producciones de la industria militar y su sistema de costo asociado.
3. Identificar las interrogantes a consideraren el programa de auditoría para cada una de las temáticas del procedimiento de costo.

Como idea a defender el autor considera la siguiente: si se dispone de un programa para auditar el sistema de costo por órdenes en la EMI Coronel Francisco Aguiar Rodríguez, entonces la entidad podrá confeccionar planes de medidas que permitan establecer acciones para trabajar sobre las causas y condiciones que provocaron las deficiencias detectadas.

Para dar cumplimiento a los objetivos trazados en aras de resolver el problema científico, se han utilizado métodos, tanto del nivel teórico como empírico:

Del nivel teórico:

Histórico - lógico, en el estudio de la evolución y desarrollo del objeto de la investigación, teniendo en cuenta los nexos y relaciones internas y externas, así como en el tratamiento dado por la literatura científica relacionada con el problema, con el propósito de determinar los elementos necesarios para el desarrollo de la investigación.

Modelación, en la concepción teórica para la descripción de cada paso o etapa en la elaboración del programa de auditoría.

Análisis - síntesis, en el estudio de documentos normativos, así como los textos especializados que permiten analizar la situación problemática, determinado el cumplimiento de las tareas científicas.

Inducción - deducción, para arribar a consideraciones de carácter general a partir de situaciones particulares en el desarrollo de todo el proceso investigativo.

Del nivel empírico

Análisis de documentos, revisión de los estados financieros, documentos primarios y secundarios, resoluciones y demás regulaciones emitidas vinculadas al tema objeto de estudio.

Entrevista a especialistas, para conocer los elementos imprescindibles del proceso de registro de los costos, su estado actual y posibles modificaciones.

Observación directa, al trabajo del departamento de Contabilidad y al proceso productivo que permitió recopilar información, permitiendo un reflejo inmediato y directo de la realidad, así como para obtener informaciones acerca de los sujetos en la etapa de constatación inicial y para prevenir cómo evaluar el efecto de la variable independiente y su control.

Experimental, como forma de llevar a la práctica la propuesta de perfeccionamiento y comprobar la veracidad de la investigación.

El presente trabajo, es un valioso instrumento que permite constatar el análisis de los costos, para detectar las deficiencias y sus causas, lo cual posibilita a la dirección de la empresa reforzar el control existente sobre el uso de los recursos y tomar decisiones acertadas oportunamente.

El informe final presenta la siguiente estructura en dos capítulos: el Capítulo I muestra una revisión bibliográfica sobre el costo por órdenes, el control interno y programas de auditoría, en el Capítulo II comprende la caracterización de la entidad, el flujo productivo y el sistema de costo asociado, y se elabora el programa de auditoría para el sistema de costo por órdenes. Por último, se brindan las

conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación; se muestra la bibliografía consultada y finalmente, un grupo de anexos de necesaria inclusión, como complemento de los resultados expuestos.

CAPITULO 1: FUNDAMENTOS TEÓRICOS SOBRE EL COSTO POR ÓRDENES, EL CONTROL INTERNO Y PROGRAMAS DE AUDITORÍA

En este capítulo se desarrolla el marco teórico referencial de la investigación a partir del análisis de la bibliografía actualizada acerca de los sistemas de costo por órdenes, con énfasis en la determinación de los elementos del costo de producción y el registro de los mismos, necesarios para llevar a cabo la investigación. Se definen conceptos y términos de los programas de auditorías, así como la implementación del control interno como instrumento eficaz para lograr la eficiencia y eficacia en el trabajo de las entidades, con lo que se da respuesta al primer objetivo de investigación.

1.1 Fundamentos teóricos sobre los sistemas de costos

En la búsqueda de una forma adecuada para medir los resultados a partir de los productos elaborados o los servicios prestados, la mayoría de las entidades procuran agrupar los procedimientos o técnicas empleadas en un sistema de costos que responda a sus características productivas y esté en correspondencia con la legislación económica vigente.

Según Charles Horngren (2001) los sistemas de costo son el conjunto de normas, criterios, procedimientos, pautas y operaciones a seguir, en la determinación y cálculo de los costos de producción y otros.

Por su parte Polimeni (2001) plantea que los sistemas de costo, son un conjunto de reglas que hacen posible la acumulación de datos contables, para suministrar informes relevantes encaminados a facilitar la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa, así como proceder a la valoración de la producción.

Los sistemas de costo son un conjunto de métodos, normas y procedimientos, que rigen la planificación, determinación y análisis del costo, así como el proceso de registro de los gastos de una o varias actividades productivas en una empresa, de forma interrelacionada con los subsistemas que garantizan el control de la producción y de los recursos materiales, laborales y financieros. (Castiñeira López, 2005)

Otros autores lo definen como el conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados sobre la base de la teoría de la partida doble y otros principios técnicos, que tiene por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles efectuadas. (Ortega Pérez de León, 1970)

Según Colín (1996), para desarrollar un sistema de costos de producción en una industria de transformación, se deben considerar dos aspectos importantes: las características de producción de la industria y el momento en que se determinan los costos.

Es de opinión del autor en particular, después de conocer las definiciones otorgadas por los diferentes autores con relación al concepto de sistema de costo, que el mismo es el conjunto de procedimientos, técnicas e informes estructurados que tienen por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones de la entidad para el mejoramiento de los costos.

Existen sistemas tradicionales para la obtención y acumulación, registro y control de costos que pueden ser aplicados de acuerdo a la naturaleza de la entidad y el sistema de producción implantado: el sistema de costo por proceso y sistema de costo por órdenes de producción.

El sistema de costos por procesos se establece cuando la producción se desarrolla en forma continua e ininterrumpida, mediante una afluencia constante de materiales a los procesos transformativos. La manufactura se hace en grandes volúmenes de productos similares, a través de una serie de etapas de producción llamadas procesos. Los costos de producción se acumulan para un periodo específico, por departamento, procesos o centros de costos. La asignación de costos en un departamento es sólo un paso intermedio, el objetivo último es determinar el costo unitario total de producción.

El sistema de costos por órdenes de producción se establece cuando la producción puede ser de un carácter interrumpido, lotificado, diversificado, que responda a órdenes e instrucciones concretas y específicas de producir uno o varios artículos o un conjunto similar de los mismos. (Brito Ibarra, 2013)

Según Martínez (2010) la primera característica que se debe tomar en consideración al definir el sistema de costo a utilizar es el tipo de producción, que en el caso de un sistema de costo por órdenes responde a una producción discontinua.

En este sistema la unidad de costeo es generalmente un grupo o lote de productos iguales, típico en las producciones organizadas por órdenes con características tecnológicas propias, que en ocasiones pueden ser exclusivas, es decir, las producciones son discontinuas y de baja masividad.

Este sistema es el más adaptable a las pequeñas industrias manufactureras que elaboran productos en lotes de producción u órdenes específicos para determinados clientes, al aplicar este sistema se controlan los costos de producción de forma que permite al gerente obtener información necesaria y tomar acciones con el fin de reducir costos, por ejemplo: usando material sustituto, proponiendo un nuevo diseño del producto sin disminuir la calidad, pero si la cantidad de material empleado, modificando los sistemas de salarios para disminuir la mano de obra ociosa y los costos de la misma, instalar maquinaria para aumentar la producción o reemplazar maquinaria obsoleta, controlando adecuadamente las compras y salidas de materiales y suministros para reducir desperdicios.

Los sistemas de costos por órdenes de producción los utilizan las industrias cuyos productos se identifican con facilidad mediante unidades individuales o lotes, cada uno de los cuales reciben insumos de materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación.

Entre las industrias que normalmente utilizan costos por órdenes de producción, se incluyen las imprentas, muebles de madera, vehículos y maquinarias, fundiciones, talleres mecánicos, entre otras.

Para que la producción de bienes y servicios se lleve a cabo de manera efectiva es imprescindible tomar en consideración el ciclo de vida del producto, o sea, las diversas etapas por las que atraviesa el producto desde su concepción y desarrollo, introducción y maduración en el mercado, hasta finalmente su retiro de él". (Horngren, Sundem, 2001)

Para el control de cada partida de artículos se requerirá, por consiguiente, la emisión de una orden de producción en la que se acumulen los tres elementos del costo de producción; el costo unitario de producción se obtiene al dividir el costo total de producción entre el total de unidades producidas de cada orden.

La orden de producción tiene por objeto autorizar la elaboración de un lote de artículos para un determinado cliente o simplemente producir para el almacén, la misma consiste en un formulario por medio del cual el jefe de producción pone en función a las demás unidades de la organización de la fábrica para dar comienzo a la producción, en donde se especifica las características como el diseño, dimensiones, calidad de materiales, piezas a utilizarse, etc., de acuerdo a lo solicitado por el cliente.

Posteriormente el departamento de contabilidad abrirá un documento denominado Hoja de Costos que debe ser identificada con el mismo número de orden de producción, lo que permite cargar fácilmente los costos por materia prima, mano de obra y costos generales de fabricación.

La hoja de costos es el documento que muestra un resumen de los elementos que entran en el costo de un producto, en conjunto las hojas de costos pueden servir de mayor auxiliar en el que se apoya el control de los productos en proceso.

En la hoja de costos se resumen los costos que se han incurrido en la fabricación, lo que permite determinar el costo total y unitario del lote de producción.

Las hojas de costos por órdenes de trabajo se establecen al comienzo del trabajo y permanecen vigentes hasta que los productos se terminan y transfieren a artículos terminados. Luego la hoja de costos por órdenes de trabajo se extrae del libro mayor auxiliar de trabajo en proceso, posteriormente se procesa y se archiva bajo la denominación de trabajos terminados. Los gastos administrativos y de ventas no se consideran para el costo de producción de la orden de trabajo y se muestran por separado en las hojas de costos por orden de trabajo y en el estado de ingresos.

Para el registro contable de los recursos empleados en el proceso de producción se emplean los elementos de gasto que constituyen un concepto económico asociado al costo que permite la cuantificación de los recursos materiales, laborales y financieros

en los que se expresan los costos del trabajo vivo y pretérito para un período en el conjunto de la actividad empresarial.

Según Resolución 25 de 1997 del Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba las partidas del costo de producción son: Materias primas y materiales, gastos de la fuerza de trabajo, otros gastos directos y gastos indirectos de producción.

Para el manejo y tratamiento de los gastos se establecen diferentes clasificaciones, tal es el caso de la clasificación que se reconoce tres elementos básicos del costo de un producto son: materias primas y materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación; estos elementos se acumulan de acuerdo con la identificación de cada orden.

Materia prima y materiales es uno de los recursos necesarios para la elaboración del producto, estos se transforman en bienes terminados con la ayuda de la mano de obra y los costos indirectos de fabricación.

Según Horngren (2001), los materiales se pueden clasificar en directos e indirectos: los directos son toda aquella materia prima que físicamente puede ser observada formando parte integrante del producto terminado y su cantidad ser determinada mediante una forma que sea factible económicamente, estos representan el principal costo de materiales en la elaboración del producto y los indirectos son todos los que no están asociados directamente con el producto fabricado.

La mano de obra es el esfuerzo físico o mental gastado en la fabricación de un producto. Su costo se puede dividir en mano de obra directa e indirecta: mano de obra directa se define como la mano de obra que está directamente involucrada en la producción de un artículo terminado, la cual puede ser fácilmente rastreada en el producto y la indirecta es la que no participa directamente en el proceso productivo por lo que no tiene un costo significativo en el momento de la producción del producto.

Los costos indirectos de fabricación son todos aquellos costos que se acumulan de los materiales y la mano de obra indirectos mas todos los incurridos en la producción pero que en el momento de obtener el costo del producto terminado no son fácilmente identificables de forma directa con el mismo; ejemplo: arrendamientos,

energía, depreciación, dicho de otra manera, son todos los costos que no están clasificados como mano de obra directa ni como materiales directos.

Los costos indirectos de fabricación a su vez se pueden clasificar en dependencia de su comportamiento con relación al volumen de producción en tres categorías, costos fijos y costos mixtos. (Polimeni ,1994)

Los costos indirectos de fabricación variables cambian en proporción directa al nivel de producción, dentro del rango relevante. Los materiales indirectos y la mano de obra indirecta son ejemplos de ellos. Los fijos permanecen constantes dentro del rango relevante, independientemente de los cambios en los niveles de producción dentro de ese rango, los impuestos sobre la propiedad, la depreciación y el alquiler constituyen ejemplos de estos. Los costos indirectos de fabricación mixtos son aquellos que no son totalmente fijos ni totalmente variables en su naturaleza, pero que tienen características de los dos. Los costos indirectos de fabricación deben separarse finalmente en sus componentes fijos y variables para propósitos de planeación y control, ejemplos de ellos son el alquiler de camiones para la fábrica y el servicio telefónico.

Aunque los gastos de venta, generales y de administración también se consideran frecuentemente como costos indirectos, no forman parte de los costos indirectos de fabricación, ni son costos del producto.

Al contabilizar los costos generales de fabricación se presentan dos situaciones:

1. Una parte importante de los costos generales de fabricación es de naturaleza fija, como consecuencia, el costo general de fabricación por unidad aumenta a medida que disminuye la producción, y disminuye cuando ésta se incrementa.
2. A diferencia de los costos de materiales y de mano de obra, el conjunto de los costos generales de fabricación es de naturaleza indirecta y no puede identificarse fácilmente con productos específicos.

Es el más complejo de los tres elementos. En general, incluye todos los costos necesarios para el funcionamiento de una estructura productiva, y que no pueden asignarse directamente a la producción tales como los materiales y la mano de obra

indirecta, así como energía, alquileres, servicios de comedor, sanidad, seguros contra incendio, depreciaciones bienes de uso, etc.

Los costos indirectos de fabricación son los principales responsables de que no se pueda determinar con precisión el costo de un objeto de costo por la imposibilidad de su asignación directa al mismo.

Existen dos formas alternativas para distribuir los costos indirectos en cada orden de producción, una es mediante la aplicación de los costos reales y la otra mediante la aplicación de los costos generales aplicados o costeo normal.

En el costeo real, los costos del producto solo se registran cuando estos se incurren. Por lo general, esta técnica es aceptada para el registro de materiales directos y de mano de obra directa por que se les puede asociar fácilmente a las órdenes de trabajo. Los costos indirectos de fabricación debido a su naturaleza en el costo del producto, no pueden asociarse en forma fácil o conveniente a una orden específica. Como consecuencia se suele utilizar una modificación al sistema de costo real denominada costeo normal. Bajo este costeo, los costos se acumulan a medida que éstos se incurren con una excepción de los costos indirectos de fabricación que se aplican a la producción con base en los insumos reales multiplicados por una tasa predeterminada de aplicación de costos indirectos de fabricación, este procedimiento es necesario porque los costos indirectos de fabricación no se incurren uniformemente en un período, necesitando de estimados y de una tasa para aplicarlos a las órdenes a medida que se producen las unidades. (Polimeni, 1994).

En el caso de aplicación de los costos reales es necesario esperar a que termine el periodo contable con el fin de conocer los totales de los costos indirectos de fabricación realmente incurridos, para proceder a su distribución entre las órdenes de producción ejecutadas dentro del mismo período. Ésta alternativa tiene poca aplicación, pues retarda la liquidación de la hoja de costos, y consecuentemente la información contable que requiere la administración de la empresa.

Los costos aplicados son los que se obtienen a través de empleo de tasas predeterminadas para cargar los gastos generales al costo del producto, o sea, una tasa que se calcula de forma previa a la ejecución de la producción, y esto elimina la

desventaja de la primera alternativa que implica esperar el término del período contable para poder calcular las tasas reales, para ello es necesario recurrir a presupuestos de producción a la vez a su presupuesto de costos generales de fabricación para el mismo periodo.

Los dos factores claves para determinar la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación para un período son: nivel estimado de producción y los costos indirectos de fabricación estimados.

Para calcular la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación de un período se divide los costos indirectos de fabricación estimados entre la base de actividad estimada de producción.

Las siguientes cinco bases se usan por lo general en el cálculo de la tasa de aplicación de los costos indirectos de fabricación: Unidades de producción, costo de materiales directos, costo de mano de obra directa, horas de mano de obra directa y horas máquina.

Para el registro de cada uno de los elementos del costo se establecen cada una de las cuentas de inventario de trabajo en proceso para cada orden y se cargan con el costo incurrido en la producción de las unidades ordenadas específicamente. Los costos indirectos de fabricación reales se debitan a la cuenta Control de Costos Indirectos de Fabricación(CIF), se aplican a medida que la producción avanza, los costos indirectos de fabricación estimados se debitan a la cuenta CIF de las órdenes en proceso contra la cuenta CIF aplicados, el propósito de utilizar dos cuentas por separadas de costos indirectos de fabricación es que los débitos en la cuenta control CIF representa el total de indirectos incurridos en la producción mientras que el saldo de la cuenta CIF aplicados representa el total de costos indirectos aplicados o estimados a la orden, al final del período el saldo de la cuenta CIF aplicados se cierra contra el saldo de la cuenta control CIF, la diferencia en ellas representa una sobreaplicación (saldo crédito) o subaplicación (saldo débito) de CIF.

La sobre o subaplicación de los CIF se debe en parte a lo siguiente: variación en el precio de los materiales indirectos que incrementaría los CIF variables o cambio en el método de depreciación que incremente los CIF fijos o incremento en las horas

empleados por el personal indirecto en la producción, o variación significativa en el volumen de producción de acuerdo a lo presupuestado.

En el sistema de costo por órdenes de trabajo los CIF sobre o subaplicados deben de ajustarse, ya sea al costo de ventas cuando la producción ha sido entregada, inventario de productos terminados si se encuentra en poder de la empresa almacenados o bien a la producción en el caso de aquellas órdenes en proceso, todo dependerá del estado en que se encuentren los productos.

El costo unitario para cada orden se calcula dividiendo el costo total acumulado por el número de unidades de la orden en la cuenta de inventario de trabajo en proceso una vez terminada y previa a su transferencia al inventario de artículos terminados.

Para concluir, se debe aclarar que las características de la producción y el momento en que se determinan los costos, representan dos aspectos diferentes, pero que se complementan y no es posible aislar una clasificación de la otra, sino que por el contrario, hay que referirse tanto a una como a otra cuando se desarrolle un sistema de costos en una industria. Así, por ejemplo, puede hablarse de un sistema de costos por órdenes de producción bajo costeo real o costeo normal y otro tanto habrá que señalar cuando se haga referencia a un sistema de costos por procesos.

1.2 Control Interno, sistema integrado de normas y procedimientos

En estos momentos en que se realiza un proceso de actualización del nuevo modelo económico con un enfoque integral para evitar la existencia de espacios, que propicien riesgos por improvisación y apresuramiento, se utiliza como base, principios que permiten mantener un proyecto de nación con independencia y soberanía plenas, catalogados como cimientos del fortalecimiento de la institucionalidad del estado y la gestión gubernamental, tanto desde el punto de vista organizativo como estructural.

Cashin, Neuwert y Levy (1985) plantean que: para revisar y evaluar los controles sobre los que se ha de depositar un alto grado de fiabilidad, el auditor debe obtener primero una imagen clara de cómo se supone que funciona el sistema. A continuación debe recopilarse la evidencia en forma de resultados de pruebas destinadas a mostrar si el sistema funciona tal y como se espera. Por último, debe

evaluarse el sistema real para cerciorarse de que satisface las normas de un buen control interno.

Gallo (2011) plantea que el control, lleva a expresar que su incidencia en la gestión es permanente y el resultado de una condiciona la otra, y es por esto, "se le presta especial atención a la planificación y al control, situándolos como funciones que constituyen requisitos básicos en el proceso de perfeccionamiento del modelo económico cubano". A continuación una selección de los principales lineamientos y artículos que aparecen en los: Lineamientos Generales de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, la Ley No.107 de la Contraloría de la República de Cuba y de su Reglamento.

En la vinculación con los Lineamientos Generales de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, en particular el número 8 aborda, el incremento de facultades a las direcciones de las entidades asociado a la elevación de su responsabilidad sobre la eficiencia, eficacia y el control en el empleo del personal, los recursos materiales y financieros que mantengan; unido a la necesidad de exigir la responsabilidad a aquellos directivos que con decisiones, acciones u omisiones ocasionen daños y perjuicios a la economía.

La Ley No 107 de la Contraloría General de la República la República de Cuba hace referencia al control, su artículo 11 define al Control como el conjunto de acciones que se ejecutan para comprobar la aplicación de las políticas del estado, así como del cumplimiento del plan de la economía y del presupuesto.

Mientras que en su Artículo No. 79 aborda que, en cada órgano, organismo, organización, entidad nacional y consejo de administración, así como en las dependencias subordinadas, conforme a sus características, competencias y atribuciones, la máxima autoridad a su nivel y los demás dirigentes, además de los deberes establecidos en la legislación correspondiente, tiene el de diseñar la estructura organizativa en correspondencia con su objeto social.

En la Resolución No. 60/2011 de la Contraloría General de la República, Artículo 4 plantea que: cada órgano, organismo, organización y entidad diseña, armoniza, implementa y autocontrola de forma permanente y sistemática, el sistema de control

interno de acuerdo con su misión, visión, objetivos, estrategias, características, competencias y atribuciones, valida el sistema de control interno de las dependencias que le están subordinadas, de acuerdo con su estructura.

Artículo 5. A la máxima autoridad, le corresponde la aprobación del sistema de control interno que se diseñe y se decida implementar en su órgano, organismo, organización y entidad.

Un sistema de control interno se debe planear, nunca será consecuencia de la casualidad o surgirá de modo espontáneo, sus métodos y medidas de coordinación deben ser bien pensados y ensamblados de forma tal que funcione coordinadamente con fluidez, seguridad y responsabilidad, que garantice los objetivos que preserva con la máxima seguridad el control de los recursos, las operaciones, las políticas administrativas, las normativas económicas, la confiabilidad, la exactitud en las operaciones anotadas en los registros primarios y registrados por la contabilidad.

Teniendo en cuenta lo planteado anteriormente la necesidad e importancia del Control Interno radica en:

- El control interno es un instrumento eficaz para lograr la eficiencia y eficacia en el trabajo de las entidades.
- Permite el desarrollo de nuevos términos relacionados con el control interno a diferencia de lo que hasta ahora se identificaba, es decir, solo contable.
- Posibilita la introducción de nuevas cuestiones para la elaboración de los sistemas de control interno en cada entidad.
- Sale del ámbito de los controles financieros, como hasta el momento se identificaba, para abarcar todos los procesos y enraizarse con profundidad en el componente humano, ya que este es el activo más valioso que posee cualquier organización.

Según la Resolución 60 del 2011 “Normas del Sistema de Control Interno” para tener la seguridad de que las operaciones autorizadas y documentadas se ejecuten según lo previsto, es esencial contar con un sistema de control interno adecuado que responda a los siguientes principios:

Legalidad. Los órganos, organismos, organizaciones y entidades dictan normas legales y procedimientos en correspondencia con lo establecido en la legislación vigente, para el diseño, armonización e implementación de los sistemas de control interno en el cumplimiento de su función rectora o interna a su sistema, para el desarrollo de los procesos, actividades y operaciones, tal como lo consigna el Reglamento de la Ley No. 107 en el artículo 78.

Objetividad. Se fundamenta en un criterio profesional a partir de comparar lo realizado de forma cuantitativa y cualitativa, con parámetros y normas establecidas.

Probidad administrativa. Se relaciona con el acto de promover con honradez la correcta y transparente administración del patrimonio público y en consecuencia exigir, cuando corresponda, las responsabilidades ante cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidades o acto ilícito.

División de funciones. Garantiza que los procesos, actividades y operaciones sean controlados y supervisados de manera que no pongan en riesgo su ejecución, contrapartida y limiten su revisión.

Fijación de responsabilidades. Se establecen las norma y procedimientos estructurados sobre la base de una adecuada organización, que prevean las funciones y responsabilidades de cada área, expresando el cómo hay que hacer y quién debe hacerlo, así como la consecuente responsabilidad de cada uno de los integrantes de la organización, estableciendo en forma obligatoria que se deje evidencia documental, de quién y cuándo efectúa cada una de las operaciones en los documentos y registros.

Cargo y descargo. Este principio está íntimamente relacionado con el de fijación de responsabilidades y facilita su aplicación. La responsabilidad sobre el control y registro de las operaciones de un recurso, transacción, hecho económico o administrativo, debe quedar claramente definida en la forma establecida. Debe entenderse como el máximo control de lo que entra y sale; cualquier operación registrada en una cuenta contraria a su naturaleza, la entrega de recursos (descargo) debe tener una contrapartida o recepción (cargo) y cuando esta operación se

formaliza documentalmente la persona que recibe firma el documento asumiendo la custodia de lo recibido.

Autocontrol. Obligación que tienen los directivos superiores, directivos, ejecutivos y funcionarios de los órganos, organismos, organizaciones y demás entidades, estas últimas con independencia del tipo de propiedad y forma de organización, de autoevaluar su gestión de manera permanente; y cuando proceda, elaborar un plan para corregir las fallas e insuficiencias, adoptar las medidas administrativas que correspondan y dar seguimiento al mismo en el órgano colegiado de dirección, comunicar sus resultados al nivel superior y rendir cuenta a los trabajadores.

Para el diseño e implementación del sistema de control interno, los órganos, organismos, organizaciones y entidades que poseen tecnologías de la información y las comunicaciones, garantizan la integridad, confidencialidad, oportunidad y disponibilidad de datos y recursos, desde la arquitectura de procesamiento hasta la utilización de los sistemas de aplicación soportados sobre las tecnologías de la información y las comunicaciones por el usuario final, mediante la aplicación efectiva de los controles generales de las tecnologías de la información y las comunicaciones.

Los legisladores y los organismos de control tienen incidencia sobre el control interno de muchas entidades, bien controlándolas directamente, bien obligándolas a establecer controles internos. Muchas leyes y normativas relevantes se centran exclusivamente en los controles internos sobre la información financiera, aunque algunas, especialmente las que se aplican a entidades gubernamentales, también pueden abarcar los objetivos de decisiones de tipo rutinario.

La aplicación de la Guía de Autocontrol, constituye en la práctica una lista de verificación para la comprobación documental y física de las operaciones individuales y las que corresponden en el plano general a la organización, permitiendo retroalimentar la supervisión de las tareas asignadas. Se adjunta además una relación con las principales disposiciones vigentes, analizadas en las acciones de control como las de mayor inobservancia por parte de las entidades, la que estará sujeta a la actualización y modificaciones que se vayan produciendo, amparado en legislaciones vigentes.

Está relacionado con el concepto de seguridad razonable, al reconocer la existencia de limitaciones y riesgos en los procesos, actividades y operaciones originados por errores en interpretaciones de normas legales, en la toma de decisiones, por acuerdos entre personas y al evaluar la relación costo-beneficio.

Se encuentra formado por cinco componentes interrelacionados entre sí, estos son Ambiente de Control, Gestión y Prevención de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación y Supervisión y Monitoreo estructurado por normas, estas se vinculan con la legislación financiera vigente, es importante acotar además el referente del Artículo No.17 sobre la certificación de los sistemas contables-financieros soportados sobre la tecnologías de la información, de obligatorio cumplimiento para mantener de forma razonable la efectividad del Sistema de Control Interno.

En virtud de las expectativas de los auditados a las debilidades que detecta la acción de control y las deficiencias en el diseño del Sistema de Control Interno, se puede afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera.

Generalizando en torno a la información recopilada se puede precisar que el estudio y evaluación del sistema de control interno, establecido en la entidad, constituye un requisito insoslayable y punto de partida de cualquier tipo de auditoría que se pretenda realizar. Los resultados proporcionarán al auditor la base para formular recomendaciones, para corregir desviaciones o para introducir mejoras en los controles insuficientes.

1.3 La auditoría y sus programas

La evolución económica y social de las últimas décadas ha traído consigo cambios sustanciales en el campo de la auditoría, comienza a plantearse en la literatura profesional la necesidad de darle un mayor alcance a su objetivo.

Según Holmes, (1979). La auditoría es el examen de las demostraciones y registros administrativos. El auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos.

Por su parte Gaynor, (2002), define el concepto de auditoría como: la investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia aplicada a la empresa. Es el examen realizado por el personal calificado e independiente de acuerdo con normas de contabilidad, con el fin de expresar una opinión que muestre lo acontecido en el negocio, cuyo requisito fundamental es la independencia.

La auditoría, según Armas, (2008), es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución, como servicio a los órganos de gobierno que responden por la correcta utilización de los fondos puestos a su disposición y a los propietarios de las entidades privadas. Se realiza por el personal completamente independiente de las operaciones de la entidad evaluada, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones.

En el artículo No .11 de la Ley 107 de la Contraloría General de la República, se define la auditoría como un proceso sistemático realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistente en obtener y evaluar objetivamente las evidencias, sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico y administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre estas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos.

Es importante señalar que al revisar la literatura especializada sobre el tema, se pueden encontrar diversos conceptos de auditoría, que giran en torno a una misma base, donde la auditoría es aquella profesión encargada de revisar que la entidad cumpla con todos los reglamentos, leyes, decretos e instrucciones de carácter externo e interno, así como que las labores ejecutadas en las diferentes áreas se desarrollan con la eficiencia y la calidad requerida, teniendo en cuenta lo establecido y que los datos contabilizados en el balance general sean confiables, ayudando a la administración de la entidad con una valoración integral de la misma.

El proceso de iniciación y desarrollo de una auditoría está asociado a la ejecución de un conjunto de pasos fundamentales que los auditores y los teóricos han ido agrupando en lo que han denominado: etapas o fases de la auditoría.

Exploración y examen preliminar: Comprende el estudio que, previo a la ejecución de la auditoría, se debe realizar en la entidad, para conocer los siguientes aspectos: Estructura organizativa y funciones, flujo del proceso productivo o del servicio, características de la producción o del servicio, plan de producción o servicio, sistema de costo, centros de costo, áreas de responsabilidad, los presupuestos de gastos y su comportamiento, fuentes de abastecimiento de las materias primas y materiales fundamentales, cantidad de trabajadores, por categorías ocupacionales y sus calificaciones, existencia de normas de consumo, cartas tecnológicas, así como de fichas de costo actualizadas, revisar la información del expediente único, que contiene los resultados de las auditorías, inspecciones, comprobaciones y verificaciones fiscales, anteriores, verificar las fuentes de financiamientos, evaluar el sistema de control interno (contable y administrativo), examinar y evaluar los documentos, operaciones, registros y Estados Financieros, analizar el comportamiento de los indicadores económicos fundamentales de la entidad, realizar las entrevistas que se consideren necesarias con dirigentes, técnicos y demás trabajadores vinculados con la entidad, incluidas las organizaciones políticas y de masas y efectuar un recorrido por las áreas que conforman la entidad, con el fin de observar el funcionamiento en su conjunto.

Planeamiento: definir los aspectos que deben ser objeto de comprobación, por las expectativas que dio la exploración, así como determinar las áreas, funciones y materias críticas; analizar la reiteración de deficiencias y sus causas y definir las formas o medios de comprobación que se van a utilizar. El auditor debe planear la auditoría de tal manera que se asegure la debida calidad, economía, eficiencia y eficacia.

Al planear la auditoría, el auditor debe definir los objetivos de la auditoría, las pruebas y demás procedimientos que habrán de aplicarse para alcanzarlos; debe considerar la forma, el contenido y los destinatarios de los dictámenes o informes de la auditoría. Siempre que se requiera, se debe realizar un estudio preliminar de la entidad antes de preparar el plan para ejecutar el trabajo. El auditor debe determinar la importancia de las materias que habrán de examinarse. La importancia de un asunto se estima en relación con los objetivos de la auditoría y con los usuarios

potenciales de los informes de auditoría. El auditor debe tener una comprensión de las funciones o actividades que van a ser auditadas, para que pueda evaluar, entre otros temas, la importancia de posibles objetivos de auditoría y la posibilidad de alcanzarlos.

Ejecución: en esta etapa el auditor realiza las comprobaciones de modo que tengan la profundidad adecuada y muestren los resultados correctamente. Además, recopila las evidencias que sustentan los hallazgos de la auditoría y verifica que se cumpla con las Normas Cubanas de Contabilidad. El auditor debe ejecutar sus tareas de acuerdo a los objetivos fijados y el planeamiento aprobado, usando técnicas de muestreo que permitan a partir de las comprobaciones y verificaciones efectuadas inferir el estado de las operaciones en el período seleccionado como auditable. Se deben realizar reuniones con los jefes de las áreas auditadas para informar los resultados de las comprobaciones y verificaciones, así como, recoger en las actas de notificación de los resultados de auditoría (parciales) sus opiniones, quedando constancia de ello mediante la firma del funcionario de la entidad y la del auditor actuante. De ser posible se debe ir confeccionando el informe final paralelamente al desarrollo de la auditoría. Se debe tener en cuenta en la elaboración de los papeles de trabajo que se cumpla con lo establecido en el manual del auditor. En esta etapa el supervisor debe visitar la unidad en la cual se está desarrollando el trabajo, comprobando, principalmente, mediante la revisión de los papeles de trabajo; que se están cumpliendo las Normas de Auditoría de acuerdo con la fase del trabajo que se esté ejecutando, entre ellas: que se haya o se esté realizando un estudio y evaluación consecuente del control interno (contable y administrativo), cuyos resultados fundamentarán el alcance y la extensión de las verificaciones y comprobaciones ejecutadas o a ejecutar en la auditoría.

Informe: el informe parte de los resúmenes de los temas y de las actas de notificación de los resultados de auditoría (parciales) que se vayan elaborando y analizando con los auditados, respectivamente, en el transcurso de la auditoría, a su vez el auditor va preparando la propuesta del informe final con los aspectos a considerar en cada tema; la que debe confeccionarse inmediatamente después de concluido el análisis del tema con los dirigentes y funcionarios correspondientes de la

entidad. La elaboración del informe final de auditoría es una de las fases más importante y compleja de la auditoría, por lo que requiere de extremo cuidado en su confección. La capacidad y habilidad del auditor en la redacción del informe, son fundamentales para que este logre sus objetivos y cumpla con los propósitos de ofrecer los elementos que permitan al lector conocer, de forma fácil, los resultados

Programas de auditoría

Según Bernal (2010) el programa de auditoría o plan de auditoría, es el resultado que se desea obtener, la línea de conducta a seguir dentro de los principios y preceptos de la auditoría.

Para Calpe (1999) el programa de auditoría es el documento preparado por el auditor en la fase de planificación del trabajo de auditoría en el que se establecen las pruebas a realizar dentro de cada área y extensión para cumplir con los objetivos de auditoría. Debe ser lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría y permite controlar la adecuada ejecución del mismo.

Las Normas Internacionales de Auditoría plantean que: un programa de auditoría expone la naturaleza, tiempos y grado de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones y como un medio para controlar la ejecución apropiada del trabajo.

Según Arens (1996) un programa de auditoría consiste en un compendio de instrucciones detalladas para la recopilación de la evidencia para un área de auditoría o para toda la auditoría, estos programas siempre incluyen una lista de procedimientos de auditoría. Generalmente un programa de auditoría también incluye muestras, partidas a escoger y el periodo de las pruebas, por lo general existe un programa de auditoría para cada componente de la misma, por ejemplo hay uno para las cuentas por cobrar, para las ventas, entre otros.

Por su parte Téllez (2004) plantea que los programas de auditoría pueden ser específicos cuando tienen un objetivo muy puntual o estándares cuando se detallan procedimientos de auditoría a seguir en casos o situaciones que se consideran

aplicables a un número considerable de empresas, pero estos últimos deben ser flexibles para ser aplicados de acuerdo con cada situación, permitiendo agregar o quitar procedimientos.

Los programas de auditoría son preparados por el auditor jefe de comisión y el supervisor en forma conjunta, en el que señalarán también las tareas específicas que deben ser cumplidas por el personal asignado.

Su preparación y desarrollo proporciona las siguientes ventajas y facilidades para el desarrollo y ejecución de la auditoría: proporciona un plan sistemático para cada fase del proceso de auditoría, así como para cada área examinada; señala los procedimientos y técnicas que serán aplicados durante el examen; sirven como ayuda a los asistentes y personal de apoyo, señalándoles las pautas a seguir durante el examen. Además, proporciona una base apropiada para la asignación de tareas y labores para cada uno de los integrantes del equipo de auditoría (jefe de comisión, supervisor, auditores y asistentes.)

Los programas de auditoría forman parte de los papeles de trabajo, y en su contenido se describen las tareas que deben efectuar los auditores, así como los objetivos y alcance de las pruebas. Al igual que el plan de auditoría, son reservados, siendo necesario mantener la debida confidencialidad durante y después del examen.

Después de revisar la literatura el autor asume que los programas de auditoría se pueden definir como una relación detallada de los trabajos a realizar durante una auditoría, que no es más que una guía para dar cumplimiento a los objetivos. Están conformados por la suma de todos los procedimientos que será necesario aplicar dentro del proceso de obtención de evidencia.

Características que debe tener el programa de auditoría:

Debe ser elaborado tomando en cuenta los procedimientos que se utilizarán de acuerdo al tipo de empresa a examinar, estar encaminado a alcanzar el objetivo principal, desecharse los procedimientos excesivos o de repetición, permitir al auditor examinar, analizar, investigar, obtener evidencias para luego poder dictaminar y

recomendar y ser confeccionado en forma actualizada y con amplio sentido crítico de parte del auditor.

Las Sociedades Auditoras (SOA) acostumbran tener formatos preestablecidos, los cuales deben ser flexibles para que puedan ser adecuados a un determinado tipo de empresa.

El programa de auditoría bien elaborado, ofrece las siguientes ventajas: fijación de la responsabilidad por cada procedimiento establecido, realizar una adecuada distribución del trabajo entre los componentes del equipo de auditoría, y una permanente coordinación de labores entre los mismos, establece una rutina de trabajo económico y eficiente, ayuda a evitar la omisión de procedimientos necesarios, sirve como un historial del trabajo efectuado y como una guía para futuros trabajos, facilita la revisión del trabajo por un supervisor o socio, asegura una adherencia a los principios y normas de auditoría y proporciona las pruebas que demuestren que el trabajo fue efectivamente realizado cuando era necesario.

Los programas de auditoría sirven como: guía en la aplicación de los procedimientos de auditoría, contiene instrucciones para el equipo de auditoría, lo suficientemente detallado indicando las tareas asignadas a realizar, ayuda a controlar el trabajo de auditoría y delimita responsabilidades, registro de las fases de trabajo que se van terminando, ayuda en la revisión de auditoría a quienes preparan los programas de auditoría.

Si se trata de entidades pequeñas y con personas sin mucha experiencia, la elaboración de los programas de auditoría recaerá conjuntamente en el auditor jefe de equipo y el supervisor; asimismo, al elaborar los programas se deberá tener en cuenta la habilidad o experiencia de los integrantes del equipo de auditoría que llevarán adelante el trabajo, si se trata de entidades de gran envergadura y con áreas especializadas, la elaboración se confiará a los supervisores experimentados y con especialidad, conjuntamente con el jefe de equipo.

En sentido general es de vital importancia realizar un buen programa, porque sin él resultaría difícil conducir la auditoría en forma adecuada y correcta, ya que en muchas ocasiones las deficiencias observadas se deben a un programa deficiente o

a la ausencia del mismo. Además, un buen programa permite asegurar que el trabajo sea realizado en la forma y extensión proyectada.

Consideraciones finales del capítulo

En este primer capítulo se elaboró el marco teórico referencial de la investigación donde se expuso las características de los sistemas fundamentales para la obtención y acumulación, registro y control de costos que pueden ser aplicados de acuerdo a la naturaleza de la entidad y el sistema de producción implantado, así como la importancia de la elaboración de programas de auditoría, herramientas fundamentales que garanticen la calidad de las auditorías.

CAPÍTULO II: DIAGNÓSTICO DEL SISTEMA DE COSTO EN LA EMPRESA MILITAR CORONEL FRANCISCO AGUIAR RODRÍGUEZ Y PROPUESTA DE PROGRAMA PARA AUDITAR SISTEMAS DE COSTO POR ÓRDENES EN EMPRESAS MILITARES

En este capítulo se hace una caracterización de la entidad objeto de estudio, haciendo énfasis en su objeto social, misión, visión, así como en las diferentes producciones de la industria militar, se muestran las principales características del registro contable y el sistema de costo asociado. Además, se confecciona un programa de auditoría que contiene cada una de las temáticas que aborda el procedimiento de costo por Órdenes.

2.1 Caracterización de la Empresa Militar Industrial Coronel Francisco Aguiar Rodríguez y sus producciones

La industria, dentro de la Empresa Estatal Socialista, desarrolla actualmente serias y profundas transformaciones en su gestión, sobre la base de la actualización del nuevo modelo económico, definido a través de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobados en el VII Congreso del PCC y que constituyen hoy el cimiento de las mismas, siendo guía esencial para la ejecución del trabajo sistemático con eficiencia y eficacia en nuestro país.

La Unión de Industria Militar (UIM), de conjunto con las organizaciones que la integran, forma parte importante de estos cambios y trabaja para garantizar el permanente desarrollo industrial y correcto estado técnico del equipamiento en interés de la defensa, aportando sus resultados al beneficio económico y social del país.

La Empresa Militar Industrial (EMI) “Cor. Francisco Aguiar Rodríguez”, es una entidad de la UIM que brinda su aporte al desarrollo de esta industria, empleando para ello formas y métodos eficientes de gestión, contando para ello con un buen nivel de preparación técnica y profesional de sus oficiales, cuadros y personal técnico, suficientemente capaces de cumplir las misiones asignadas.

Tiene definida como misión: reparar, ensamblar, remotorizar, modernizar, brindar servicios de mantenimiento a la técnica automotriz y fabricar muebles de mimbre y

ratán; en función de las FAR y la economía nacional, contando para ello con un colectivo laboral disciplinado, emprendedor y aguerrido, encaminado a elevar los niveles de eficiencia y competitividad, garantizando a su vez la satisfacción del cliente.

Su visión está centrada en: ser líder en los servicios que presta, contando con el aval del sistema de gestión de la calidad, que permita brindar un servicio de excelencia a nuestros clientes.

Como antecedentes históricos se reconoce que, a finales del año 1961, durante el proceso de reorganización de las Fuerzas Armadas Revolucionarias, al enclavarse el Ejército Central hasta Camagüey, se decide ubicar la UM 3099 en Sancti Spíritus, en el km 385 de la Carretera Central, donde ocupa una extensión territorial de 152 708 m², con el objetivo de garantizar la reparación de los vehículos militares de las unidades pertenecientes a la Región Central.

Ya en 1962, arriban los primeros documentos de proyecto y se inicia la construcción de lo que es hoy la Empresa Militar Industrial “Coronel Francisco Aguiar Rodríguez”, subordinada a la Unión de Industria Militar (UIM) y perteneciente al Ministerio de las Fuerzas Armadas Revolucionarias.

La entidad radica en el municipio de Sancti Spíritus y una de sus unidades básicas productivas (la No. 4 Fábrica de Muebles) se encuentra situada en el municipio de Trinidad, provincia Sancti Spíritus. La EMI presenta una estructura organizativa integrada por ocho áreas productivas como se muestra en la Figura 2.1, cuatro unidades de apoyo (Figura 2.2) y diez áreas productivas (Figura 2.3):

Figura 2.1 Áreas de Regulación y Control



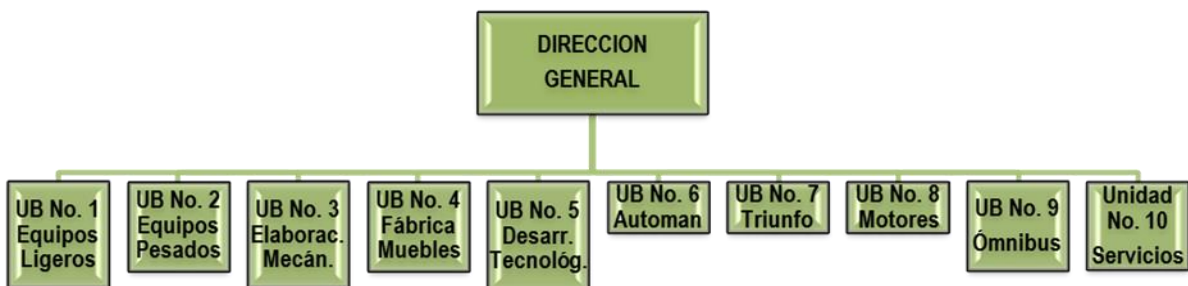
Fuente: Estructura organizativa de la entidad.

Figura 2.2 Unidades de Apoyo:



Fuente: Estructura organizativa de la entidad.

Figura 2.3 Áreas productivas



Fuente: Estructura organizativa de la entidad.

1- Equipos ligeros.

Brinda servicios de mantenimiento, reparación, remotorización y modernización de vehículos automotores, sus partes, piezas y agregados. Repara y fabrica piezas de repuesto destinados a medios y equipos de transporte. Además, ensambla y repara medios de transporte de carga y de personal, arrastres y remolques de diferentes tipos.

2- Equipos pesados.

Presta servicios de mantenimiento, reparación, remotorización y modernización de vehículos automotores, sus partes, piezas y agregados de diferentes tipos y usos. Repara y fabrica piezas de repuesto, partes, agregados y sistemas destinados a medios y equipos de transporte de todo tipo.

3- Elaboración mecánica.

Fábrica, ensambla y repara medios de transporte de carga y de personal, arrastre y remolques de diferentes tipos. Diseña, repara, moderniza y brinda servicios de mantenimiento a equipos agrícolas. Presta servicios de post venta a las producciones y servicios que brinda la entidad.

4- Fábrica de muebles.

Diseña, fabrica, repara, moderniza y da mantenimiento a muebles de diferentes tipos y materiales, así como sus elementos y accesorios complementarios. Además, brinda servicios de transportación al cliente.

5- Desarrollo tecnológico.

Realiza los servicios de investigación y desarrollo, así como la comercialización de los mismos. Diseña y fabrica utillajes tecnológicos y prototipos de los medios que sean desarrollados en la entidad.

6- Automan.

Ejecuta la desactivación de la técnica de transporte, equipos blindados y el armamento, comercializando las partes, piezas, agregados y chatarras producto de la desactivación.

7- Triunfo.

Presta servicios de post venta a las producciones y servicios que brinda la entidad. Fabrica y repara plataformas metálicas para diferentes medios y equipos de transporte.

8- Motores.

Repara y brinda servicios de mantenimiento a motores de combustión interna de cuatro y seis cilindros, Presta servicios de mantenimiento, reparación, remotorización y modernización de vehículos automotores, sus partes, piezas y agregados de diferentes tipos y usos.

9- Ómnibus.

Presta servicios de mantenimiento, reparación, remotorización y modernización de vehículos automotores, sus partes, piezas y agregados de diferentes tipos y usos. Brinda servicios de post venta a las producciones y servicios que brinda la entidad, así como pintura, chapistería y tapicería.

10- Unidad de servicios.

Presta servicios de reparación, mantenimiento y enrollado de motores eléctricos. Diseña, fabrica, repara y brinda servicios de mantenimientos a biodigestores y todo tipo de partes, piezas y agregados para estos medios.

La empresa tiene definido su proceso productivo de la siguiente forma:

Las materias primas y materiales necesarios para la producción al llegar a la entidad se reciben en los almacenes de partes, piezas y accesorios, actividad que realizan los almaceneros elaborando los informes de recepción correspondientes en los cuales se le anota las existencias de los medios para que de esta forma la contadora que actualiza los submayores de inventarios cuando reciba la factura y registre las cantidades realice la conciliación correspondiente.

El jefe del grupo técnico - productivo, elabora la orden de producción la cual es firmada por dicho jefe, revisada y aprobada por el director de la unidad y enviada al jefe del grupo de aseguramiento, una vez aprobada la misma los jefes de talleres

proceden a solicitar las materias primas a través del vale de solicitud al grupo técnico- productivo; quienes de acuerdo a como avanza el proceso van solicitando los recursos necesarios para la ejecución de la producción, estos recursos se le entregan a cada taller mediante los vales de salida los que son elaborados por el almacenero y recibidos por el jefe de equipo de cada área, a esta orden se le anexa un listado de las materias primas y materiales que fueron utilizados en el trabajo realizado.

Concluida la producción el jefe del grupo técnico - productivo confecciona los vales de producción mercantil con la aprobación del departamento de calidad. Este vale es entregado al área comercial para su posterior facturación; al grupo de aseguramiento para darle entrada al almacén de producción terminada y en el propio grupo técnico - productivo se deja una copia también.

Del 1 al 5 de cada mes, después de finalizado el mes, la dirección de producción de conjunto con las unidades básicas productivas se reúnen para realizar la conciliación del cierre de producción según el registro RPE 03-09 Certificación de la Producción Mensual (Modelo CP-1M), de acuerdo a las unidades físicas terminadas por cada una, este registro es archivado en la dirección de producción y en la unidad básica productiva.

Del 3 al 6 de cada mes, las unidades básicas productivas presentarán, al momento del cierre, a la dirección de producción, para su certificación, los Inventarios de producción en proceso, según el reporte de la producción en proceso que forma parte del expediente del sistema de costo, el cual será revisado y firmado por la dirección de producción. Este se entregará a la dirección económica, para su archivo y conservación, quedando una copia en la unidad básica productiva.

Del 1 al 5 de cada mes, la dirección de producción enviará a la dirección de recursos humanos la certificación de la producción terminada para efectuar el pago a los trabajadores.

El plan de producción es trimestral y se ejecuta sobre la base del plan definido y aprobado con anterioridad a que comience el trimestre. El cumplimiento del plan de producción mercantil y seleccionada de las unidades básicas productivas se certifica

por el director de cada unidad productiva y el director de producción de la empresa en el RPE 03-09 Certificación de la Producción Mensual (Modelo CP-1M) y el RPE 03-10 Cumplimiento Plan de Producción Seleccionado (Modelo CP-1SM) respectivamente y se archiva la copia en estas áreas.

El director de producción de la entidad garantizará que se envíe a la sala de despacho de la Unión de Industrias Militares el parte semanal de producción y las principales afectaciones, sobre la base de aquellas afectaciones que objetivamente afectan a la entidad y necesitan la intervención de la jefatura de la unión para su solución, este parte será discutido y aprobado en la reunión de coordinación de tareas que se realiza en la Unión de Industrias Militares.

2.2 Registro contable y sistema de costo en la entidad. Principales características

La empresa utiliza el sistema de costo por órdenes de producción a costos predeterminados. El sistema de costo aplicado en la empresa se basa en el costo por unidad de obra, el cual persigue tres objetivos fundamentales:

Objetivo 1. Registro, cálculo y análisis del costo de producción.

En este objetivo se materializan dos funciones vitales del proceso de dirección a través del registro de la información real y el análisis de las desviaciones del costo, que constituyen las dos tareas que lo forman.

Tarea No 1: Registro y cálculo del costo de producción

Los aspectos a lograr en esta tarea son:

El registro de los gastos reales por elementos consiste en habilitar las cuentas control, los centros de costo y los elementos y subelementos de gastos que se emplean en la contabilidad para cada área de responsabilidad.

Se habilita una cuenta control para cada área productiva, dado que facilita a este nivel, obtener directamente de los libros de la contabilidad el total de gastos desagregados por elementos. Además, tener una cuenta control a nivel de cada área productiva facilita obtener directamente del libro mayor de la contabilidad el saldo de

la producción en proceso y el costo de la producción terminada del área, sin tener que recurrir a otros registros para la búsqueda de estos importantes indicadores.

Para cada área productiva se habilitan centros de costos para cada uno de los grupos funcionales homogéneos (GFH) que la integra, de forma que se pueda medir el cumplimiento de sus presupuestos de gastos. El tercer nivel del registro se habilita según los elementos y subelementos de gastos definidos durante la etapa de planificación, de forma que sean comparables los gastos reales con los planificados.

La valoración de la producción en proceso al final de cada mes se calcula para cada GFH. Estos cálculos se hacen para cada uno de los productos, que quedaron en proceso; obteniéndose la información necesaria.

El costo de la producción terminada en el GFH se refiere a las unidades de productos que ya terminaron todas las operaciones tecnológicas pero que aún están en proceso en otros GFH del área productiva. Su cálculo será posible hacerlo sólo en GFH que inician o son intermedios en el flujo tecnológico de la producción, es decir, en los GFH donde se terminan productos que salen del área productiva, no procede su cálculo.

El costo total de la producción terminada se obtiene en cada área productiva por la suma de los costos correspondientes a cada uno de los productos terminados en el período.

Tarea No 2 Cálculo de las desviaciones del costo.

Este aspecto debe cumplirse mensualmente con el cierre de la información económica, por tanto, sólo se persigue cuantificar el total de las desviaciones, el costo de sub-actividad tecnológica, y la desviación en presupuesto, para posteriormente realizar un análisis más profundo de las causas que los motivaron y las medidas a tomar, aspectos que constituye el objetivo fundamental de la tarea.

Las desviaciones del costo son la diferencia entre los gastos reales a rendir cuenta (saldo inicial de proceso + gastos registrados en los centros de costos correspondiente a la cuenta control de Producción Principal en Proceso analizada) y

el destino de los gastos según el costo planificado de la producción terminada (Mercantil e Insumo) y del Gasto Final de la Producción en Proceso.

Procedimiento contable para dejar valoradas al costo real las cuentas de producción en proceso, producción terminada y costo de venta.

En las normas de contabilidad, se plantea que a pesar de estar permitido el uso del costo predeterminado para el registro de las producciones terminadas y vendidas, al final de cada mes deberán efectuarse los ajustes correspondientes para dejar valoradas las cuentas de producción en proceso, terminada y el costo de venta a su saldo real, también en Reglamento sobre Impuesto sobre Utilidades, Resolución 379/03 del Ministerio de Finanzas y Precios, por lo que se realizan ajustes contables al cierre de cada mes de la cuenta 817 "Derivaciones del Costo" y se prorratea su saldo entre las cuentas de producción en proceso, terminada y costo de venta tomando como base de distribución el saldo planificado del mes de cada una de las cuentas anteriormente mencionadas.

Para efectuar este trabajo se confecciona un registro analítico para dejar la evidencia del "Cálculo y Ajustes de las desviaciones del Costo" que sirve de referencia del cuadro del saldo real de cada cuenta y de respaldo para la confección del comprobante de operación de ajuste de cada mes.

Para lograr el cuadro de las cuentas de producción en proceso y de inventarios de productos terminados con los submayores por productos que se mantendrán al costo predeterminado, se habilitan submayores de "Ajustes" que de forma global permitirá el cuadro con el saldo real de las cuentas contables correspondientes.

Objetivo 2. Cálculo de los costos de unidad de obra de cada grupo funcional homogéneo.

Este objetivo constituye la clave para el funcionamiento del sistema, dado que la información aquí obtenida es vital para el cumplimiento de los siguientes objetivos. El mismo se desagrega en 5 tareas que se describen a continuación:

Tarea No 1: Determinación y definición de los grupos funcionales homogéneos.

La determinación de los grupos funcionales homogéneos (GFH) se realizará en todas las áreas productivas de la empresa, teniendo en cuenta la organización y el flujo del proceso de producción y /o de servicios.

Los grupos funcionales homogéneos pueden estar formados por uno o varios equipos tecnológicos o por una o varias actividades que realicen funciones similares en el proceso productivo. El establecimiento de GFH requiere la organización y elaboración de un flujo de informaciones primarias a este nivel como es el caso de las normas de tiempo, normas de consumo, cálculo de capacidades productivas, informes de la producción en proceso y su grado de terminación, análisis de las desviaciones del costo y de la sub-actividad, entre otros. (ver anexo 1)

Tarea No 2: Revisión y reordenamiento de los submayores de activos fijos tangibles por área de responsabilidad y por GFH

La revisión de los submayores de activos fijos tangibles consiste en garantizar que se correspondan con las existencias físicas de cada área de responsabilidad y que las tasas de depreciación sean las correctas. De esta forma se garantiza el cálculo fundamentado de este importante elemento de gasto, que integra los costos de unidad de obra.

Para la revisión de las tasas de depreciación se utilizarán las establecidas en las Resolución 701/2015 del Ministerio de Finanzas y Precios.

El reordenamiento de los submayores de activos fijos tangibles persigue el objetivo de reagrupar los mismos según los GFH definidos para cada unidad productiva, a los efectos de propiciar argumentadamente el cálculo del costo y las variaciones del gasto de depreciación, además se obtiene la cantidad de máquinas y equipos productivos por GFH, información necesaria para el cálculo y análisis de las capacidades productivas cuando se emplee como unidad de obra las horas – máquinas.

Tarea No. 3: Desagregación de la plantilla de trabajadores por área de responsabilidad y GFH

En los talleres debe desagregarse por GFH la plantilla por los diferentes cargos y conceptos de salarios. Con este mismo nivel de detalle se efectúan los cálculos para los gastos de fuerza de trabajo indirecta propios de cada área productiva y los de las áreas de servicios o apoyo a la producción, como son: mantenimiento, abastecimiento material, transporte, seguridad, entre otras.

Los conceptos del gasto de la fuerza de trabajo serán todos aquellos que están previstos en la remuneración de cada categoría ocupacional, excepto los incrementos salariales vinculados a sobre cumplimientos de normas o indicadores de eficiencia, es decir, se incluirán entre otras: salario escala, antigüedad, condiciones laborales anormales, nocturnidad y otros pagos.

Se determinará el 9.09% correspondiente al descanso retribuido, así como los aportes del 12.5% de seguridad social y el 20% del impuesto de la fuerza de trabajo.

El 1.5% de la seguridad social correspondiente a los subsidios que se pagan por certificados médicos y licencia de maternidad de los obreros directos y de las demás categorías indirectas se incorporan a los gastos indirectos de producción. (Ver anexo 2).

Con respecto a las categorías ocupacionales, debe considerarse como gasto de la fuerza de trabajo directa de los GFH a los jefes de equipo, mientras que los jefes de talleres son indirectos, así como el resto de las categorías que no sean obreros directos a la producción.

Tarea 4: Elaboración de presupuestos de gastos por áreas de responsabilidad y GFH

En esta tarea se confeccionan presupuestos de gastos fijos desagregados por elementos de gastos para las áreas productivas y para las áreas de servicios o apoyo a la producción. Se realiza un resumen de los presupuestos anteriores a partir de la elaboración de los presupuestos de gastos por partidas para cada grupo funcional homogéneo.

Se consideran para la elaboración de los presupuestos de gastos de cada área productiva y sus GFH, los costos fijos necesarios para la explotación de la capacidad productiva disponible. Se parte de la confección del presupuesto de gastos por

elementos, dado que el mismo permite caracterizar la naturaleza económica del gasto, y, además, por emplearse los mismos en el registro contable en las cuentas de gastos, permitiendo contar con la información que se utilizará tanto para el pronóstico o planificación, como para el análisis de las variaciones de los presupuestos. (Ver anexo 3)

Tarea No 5: Cálculo del costo de unidad de obra por GFH

Esta tarea consiste en dividir los presupuestos de gastos totales desglosados por partidas o subpartidas, según cálculos realizados entre las capacidades disponibles correspondientes a cada GFH. El cociente obtenido expresa el costo de una hora de trabajo de un hombre o de una máquina, y el mismo constituye un indicador clave en este sistema, pues se utiliza en la determinación del resto de los indicadores económicos que se emplean posteriormente en la planificación, el cálculo y el análisis de las desviaciones del costo.

Para brindar un nivel más amplio de la información, debe calcularse el costo de unidad de obra para cada una de las partidas o sub-partidas del costo que se definan por las empresas. (Ver anexo 4).

Objetivo 3. Elaboración del presupuesto de gastos y fichas de costo.

En este objetivo se confeccionan los presupuestos de gastos para el período que se planifica de las diferentes áreas de responsabilidad de la empresa, y también se obtienen las fichas de costos de los productos definidos para el plan de producción, que son necesarias tanto en la planificación como en la contabilidad, el análisis de los resultados económicos y la formación de precios.

Para el desarrollo de este objetivo deben cumplirse las tareas siguientes:

Tarea No 1: Desagregación de las normas de tiempo de las nomenclaturas del plan de producción del período por GFH.

La revisión de las normas de tiempo de cada producto previsto en el plan del período y su desagregación por GFH, constituye una de las tareas más importantes que tienen los tecnólogos o personal encargado de la normación en la empresa, en la implantación y buen funcionamiento de este sistema de costo. De la calidad de las

normas que se utilicen depende la fundamentación de los presupuestos de gastos fijos de las diferentes áreas de responsabilidad y el cálculo del costo de cada producto; y además, todas las implicaciones que estos elementos ocasionan en los resultados económicos y su control.

Las normas de tiempo desagregadas por GFH. Constituyen una información vital, tanto en esta etapa de la planificación como en la próxima etapa donde se efectúa el registro y análisis de las variaciones del costo.

Cuando la unidad de obra que se utilice en algún GFH sea diferente a la unidad de tiempo y las normas no sean necesarias para el cálculo de los niveles de actividad de cada GFH, entonces será necesario hacer los cálculos de la carga planificada y real de producción en la unidad física requerida.

El nivel de actividad planificado para cada GFH, se obtiene mediante la multiplicación de las unidades físicas de cada producto previsto en el plan por la norma de tiempo que le corresponde en el mismo. (Ver anexo 5)

Tarea No 2: Determinación de la subactividad planificada y su costo por GFH.

El costo de la subactividad planificada se obtiene al multiplicar los resultados subactividad planificada por los costos de unidad de obra, calculados en la tarea No. 6 del primer objetivo. Expresa la pérdida que se planificó para el período por el no aprovechamiento de las capacidades y sus costos correspondientes, el cual se obtiene mediante la multiplicación de los costos de unidad de obra de cada una, por la subactividad planificada. (Ver anexo 6).

Tarea No 3: Cálculo del costo variable según el plan de producción del periodo

Los costos variables están formados por algunos de los gastos siguientes:

Las materias primas, materiales y piezas de repuesto que se incorporan directamente al producto.

La depreciación de algunos activos fijos tangibles, que se carga directamente al producto a través del empleo del método de carga variable, que consiste en que el monto de la depreciación se calcula a partir de los niveles de producción previsto u obtenido en el período.

Los gastos de cooperación con otras entidades en el proceso de elaboración de un producto.

El gasto de combustible y energía con fines necesarios para cada producto.

Todos estos gastos deben tener una norma de consumo y un precio o tarifa que permitan la obtención del importe del costo de cada unidad de producción por cada uno de los productos previstos en el plan. Cuando una parte del plan de producción se determine a nivel de genérico, será necesario también a este nivel determinar el monto total de los costos variables que le corresponde.

En cada área productiva debe tenerse presente en qué momento del flujo productivo se incorporan los costos variables al producto, de ello dependerá la desagregación o no de los mismos por los GFH a los efectos de tener la información necesaria para calcular el costo de la producción en proceso, tanto en esta etapa de planificación, como en la próxima etapa donde se obtienen los costos predeterminados de la producción en proceso según los niveles reales de producción. (Ver anexo 7)

Tarea No 4: Elaboración de presupuestos de gastos por áreas de responsabilidad.

Esta tarea toma como base los presupuestos de gastos fijos según el empleo de la capacidad productiva disponible al 100% que se elaboraron en la tarea 4 del primer objetivo y los costos unitarios variables.

Para los costos fijos de la producción se mantendrán los presupuestos de gastos por elementos, que se confeccionaron en el primer objetivo, debido a que son gastos que deben ocurrir en estas áreas independientemente al grado de aprovechamiento de las capacidades productivas disponibles. Es factible durante esta etapa de planificación, realizar ajustes a algunos de los elementos de gastos previstos en los presupuestos que se calcularon en el primer objetivo, a partir de la adopción de medidas de racionalización de gastos, de cambios organizativos, de plantillas, y de estructura de funcionamiento. Adjunto a los presupuestos de cada área deben fundamentarse las variaciones introducidas como resultado del análisis y toma de decisiones en esta etapa. Estas variaciones pueden conllevar a recalcular las capacidades productivas disponibles y los costos de unidad de obra.

La elaboración de los presupuestos por elementos constituye una necesidad para el control sistemático de las variaciones de los gastos, debido a que el registro contable se realiza utilizando los mismos como tercer nivel de análisis de las cuentas de gastos. Por tanto, en esta etapa deben desagregarse los presupuestos anuales en los trimestres y meses del año. También en esta etapa se podrán hacer diferentes presupuestos de gastos para distintos niveles planificados de actividad de cada área productiva y sus GFH.

Para calcular el total de gastos presupuestados es necesario agregar el importe correspondiente a los costos variables totales de los productos planificados, que se obtendrán mediante la multiplicación de los costos variables unitarios por la cantidad de unidades físicas planificadas de cada producto.

Estos costos variables totales formarán parte de los elementos de gastos correspondientes, ya sean: materias primas y materiales, combustible, energía, depreciación de activos fijos tangibles y otros gastos monetarios.

Tarea No 5: Elaboración de fichas de costo

La elaboración de fichas de costo para cada producto tiene como objetivos: la valoración de los inventarios de producción terminada, la determinación del costo de venta, y la formación o selección correcta de los precios de venta de cada producto según el método de fijación de precios que se utilice.

Esta tarea es básica tanto en la etapa de planificación como en la próxima, donde se determinan los resultados reales, las desviaciones de los costos y su análisis.

En la ficha de costo de cada producto, el costo unitario de producción debe desagregarse por cada GFH y la misma se obtendrá de la forma siguiente:

Los costos unitarios variables serán los mismos definidos con anterioridad y los costos unitarios fijos se obtendrán mediante la multiplicación de los costos de unidad de obra, por las normas de tiempo de cada producto desagregados por GFH (Ver anexo 8)

Después de analizar el procedimiento utilizado por la empresa se determinaron un grupo de irregularidades en la aplicación del mismo, las cuales se muestran a continuación:

- No se incluyeron en órdenes de producción vales de entrega de almacén que amparaban entregas de partes, piezas y accesorios.
- Falta de datos de uso obligatorio en los vales de entrega del almacén enviados al departamento de contabilidad.
- En el cálculo del costo de la fuerza de trabajo se incluyen los gastos por concepto de impuestos y contribuciones, incumpliendo con lo establecido en la Resolución 494 d 2016 dictada por el Ministerio de Finanzas y Precios.
- Errores en el cálculo del saldo de la cuenta Producción en Proceso al cierre del mes de abril de 2018.
- En el procedimiento no está definido el tratamiento contable a las producciones dañadas, defectuosas, desechos y desperdicios, impidiéndole a la dirección de la entidad conocer la información necesaria para determinar la naturaleza y las causas de estos procesos.
- Se evidenciaron dificultades con la medición del nivel de satisfacción del cliente debido a que en el área comercial no se confecciona el acta de conformidad del cliente.

2.3 Programa para auditar el sistema de costos por órdenes en la Empresa Militar Industrial Coronel Francisco Aguiar Rodríguez

La redacción del programa de auditoría es un aspecto fundamental de la auditoría operacional, solo después de familiarizarse por completo con la operación puede el auditor determinar todos los pasos de un programa, debido a que el conocimiento de la operación por parte del auditor aumenta de continuo durante la realización del examen, el programa de auditoría siempre está sujeto a modificaciones, no obstante el auditor debe establecer un programa inicial de auditoria con base en una investigación preliminar.

Por tanto, un plan general detallado que especifique los procedimientos a usar en las comprobaciones de cada partida de los estados financieros o de las cuentas y que

brinde una estimación del tiempo requerido sirve como herramienta útil para fijar el tiempo, así como para controlar el trabajo de la auditoría, además tiene como finalidad conducir de forma adecuada y correcta, y asegurar que el trabajo se realice en forma y con la extensión proyectada.

El mismo brinda ventajas como pueden ser la obtención de una relación detallada del trabajo a realizar, ayudar a la distribución del trabajo de los auditores y de esta forma facilitar una posible sustitución u adición de otras labores, evitar la omisión de trabajos que deban realizarse, ayudar al control del trabajo y a la asignación de responsabilidades, evitar la interrupción del trabajo por ausencia del jefe de la auditoría.

Durante el proceso de ejecución de la acción de control se consideran los aspectos a comprobar que correspondan:

Cumplimiento de la legislación vigente, las Normas Cubanas de Contabilidad, Auditoría y Control Interno.

La legitimidad de las anotaciones en los registros y modelos establecidos, la correcta asignación y contabilización de los recursos.

Alcance: Examinar por muestras las operaciones realizadas desde el proceso de aprobación, ejecución y análisis de las desviaciones del período seleccionado.

Objetivo General: Evaluar la efectividad del sistema de costo implementado en la EMI Coronel Francisco Aguiar Rodríguez.

Objetivos Específicos:

Evaluar la eficacia del procedimiento de costos utilizado teniendo en cuenta sus características y las medidas a aplicar en relación con los riesgos identificados, según establece la Resolución No. 60/2011 de la Contraloría General República.

Fortalecer la disciplina administrativa y económica-financiera mediante la evaluación e información de los resultados.

Fomentar la integridad, honradez y probidad de los directivos y colectivos laborales en la utilización de los recursos del Estado.

Tamaño de la muestra:

La decisión está dada por la cantidad y tipo de evidencia a reunir, considerando todas las áreas que intervienen, para lograr analizar la veracidad de la información que se brinda, así como el riesgo de auditoría, los cuales son inherentes al considerar la organización general del sujeto a auditar, estructura del área de contabilidad, situación financiera, profesionalidad y sistema informático.

Planeación

Se desarrolla a través de sus fases de Estudio previo, antes de comenzar la auditoría en el terreno, conocimiento del sujeto a auditar, se realiza un recorrido por la entidad para observar su funcionamiento y ambiente de control interno, organización, flujos de producción, niveles de acceso, se verifican aspectos como;

Disposiciones que aprueban la constitución y resoluciones de nombramientos de directivos, Aprobación de plantillas y organigrama, Reglamento orgánico, funciones, Sistema de Costo utilizado y aprobado, certificado actualizado de los sistemas contables financieros, misión y visión, aprobación y desagregación del plan de la economía, Código de Ética, Convenio Colectivo de Trabajo, Plan de Prevención de Riesgos, Expediente de Acciones de Control, documentos que aprueban los sistemas de pagos y de estimulación, plan de combustible aprobado, análisis y variaciones de los saldos. Planificación, la metodología comprende los procedimientos que debe aplicar el auditor para obtener información, logrando evidencias suficiente, competente y relevante. Mejora, realizar ajustes al plan al detectar hallazgos no contemplados en las fases anteriores.

Ejecución

Aspectos a verificar:

General:

Verificar los movimientos por aumentos y disminuciones que se han originado en las cuentas de Inventarios de Materias Primas y Materiales Principales y Auxiliares, Producción Principal y Auxiliar en Proceso y Producción Terminada, seleccionadas

durante el período que amparen las transacciones contabilizadas a través de las órdenes de trabajo.

Comprobar la separación de funciones en cuanto a confeccionar la orden de trabajo, la factura, así como solicitar los recursos al almacén.

Constatar que se encuentran correctamente delimitados los niveles de acceso, así como esté confeccionada el Acta de Fijación de Responsabilidad Material por la custodia de los recursos materiales.

Verificar si el registro de los costos se realiza en un sistema contable financiero certificado, se utiliza una herramienta informática que auxilia este análisis o se realiza de forma manual.

Comprobar el control que ejerce la entidad sobre las operaciones de producción y ventas, el respaldo de las órdenes de trabajo, a través de la realización de confirmaciones con los clientes más significativos.

Verificar el cumplimiento del plan, las ventas, el respaldo en órdenes de trabajo y la legitimidad de la documentación primaria, con los recursos asignados y utilizados.

Constatar el control que ejerce la administración para el adecuado archivo y conservación de los documentos según lo dispuesto.

Comprobar que se efectúan reuniones con los jefes de las áreas con la participación de directivos de las organizaciones políticas, de masas y los trabajadores para informar los resultados parciales, donde señalan causas y condiciones en ella y sus responsables.

Organización:

Comprobar si tienen establecidas normas de consumo y cartas tecnológicas, aprobadas por los niveles autorizados.

Corroborar que en la Dirección comercial se analiza, evalúa y procesa los servicios contratados, realiza el procesamiento tecnológico de los mismos adaptándolos a las capacidades tecnológicas instaladas, realizando toda la documentación correspondiente para el trabajo de los mismos en los talleres siguiendo una

organización y secuencia tecnológica (Norma de Consumos, Listado de Materiales, Tecnologías, Toda la documentación técnica).

Comprobar si la persona designada del grupo técnico - productivo, elaboró las Órdenes de Producción como está establecido y si la misma fue firmada por el Jefe de este grupo y aprobada por el director de la unidad, así como si fue enviada al jefe del grupo de aseguramiento.

Almacén:

Revisar a través del escrito fundamentado, la designación del personal con facultad para extraer productos de los almacenes en correspondencia con los respectivos cargos y tipos de operación a ejecutar, el desglose de las personas autorizadas a solicitar, autorizar, recoger y transferir los recursos.

Revisar si existe en el almacén control sobre los vales de solicitud de entrega confeccionados por el grupo técnico – productivo y su correspondencia con los vales de entrega de las partes, piezas y accesorios para las diferentes áreas.

Contabilidad:

Verificar que cuentan con el plan de chequeo físicos periódicos, así como existe evidencia documental de su cumplimiento en el período auditado.

Comprobar que las operaciones que respaldan el registro de los costos indirectos se encuentren reflejados en la cuenta Gastos Indirectos de Producción, analizando la base de distribución de los mismos.

Analizar el registro contable de las partidas de gastos en correspondencia con los documentos primarios.

Verificar si se analizó el Presupuesto de Ingresos y Gastos con los trabajadores y si este se encuentra desagregado por centros de costo.

Analizar si los Expedientes de Faltantes o Sobrantes, se encuentra extemporáneo los trámites para su aprobación y cumplen lo establecido en la Resolución No 20/2009 del Ministerio de Finanzas y Precios.

Comparar los documentos primarios con las operaciones que registran gastos por concepto de salarios y gastos indirectos, reflejados en la Información Financiera.

Cotejar con el Registro de Aplicación de Salarios por orden específica con las Nóminas, Reporte de Pago, Plantilla Aprobada y Cubierta y Expedientes Laborales.

Revisar que los vales de entrega elaborados por el almacenero se le anoten los saldos en existencia según lo establece la resolución No. 11/2007 del Ministerio de Finanzas y Precios.

Comprobar que los Vales de entrega confeccionados, presentan todos los datos de uso obligatorio. Verificando el cumplimiento del principio básico de Cargo y Descargo de la Resolución No. 60/2011 de la Contraloría General de la República y la Resolución No. 11/2007 del Ministerio de Finanzas y Precios.

Comprobar si se entregan documentos, que reflejan números consecutivos de vales existentes y un importe total del servicio, así como el respaldo de los vales que describen los recursos y existe correspondencia con la producción realizada.

Verificar si los modelos Vales de Entrega del Almacén, se consignaron en las órdenes de trabajo, los datos de uso obligatorio en la transacción, para ser utilizada como referencia cruzada, en la comprobación del destino final del recurso.

Comprobar la legitimidad de la documentación primaria que respalda las Hojas de Costo, referente a orden de producción, materiales, salarios, costos indirectos, cantidades terminadas y en proceso, así como el cálculo del costo unitario.

Constatar si se utiliza el Registro y análisis por órdenes de producción como herramienta para corroborar la existencia de desviaciones, teniendo en cuenta la incidencia del costo real y el predeterminado en el cual cierra el ejercicio los resultados de utilidad o pérdida.

Comprobar mediante una revisión de saldos por los distintos centros de costo si las producciones en proceso y para insumo se controlan y registran a sus costos reales.

Aseguramiento (ATM)

Corroborar que se analizan las desviaciones (Tecnólogos) que se establecen al comparar lo normado y los resultados del proceso productivo.

Verificar si los gastos ejecutados en divisas que amparan, producciones realizadas se encuentran aprobadas.

Comprobar que se atiende toda la actividad de compras en la planificación, balance de los recursos y asignación además del almacenamiento.

Control y Calidad

Analizar el destino final de desechos y producción defectuosa (definidas las normales y las anormales para decir a partir de donde lo asume el costo).

Verificar si se confeccionan las actas de conformidad y las mismas están firmadas por los clientes.

Constatar si el documento el cual tiene evidencias de haberse mostrado al cliente, como aceptación del servicio recibido, consta de la firma de conformidad u otros datos de uso obligatorio.

Revisar si se encuentran firmadas por el cliente en reconocimiento a su conformidad con los recursos utilizados, en la muestra seleccionada.

Este programa se confeccionó dada la necesidad de auditar esta actividad para conocer cómo se controlan y utilizan los recursos asignados a través del sistema de costo por órdenes, ya que no existe ninguno al respecto en la Empresa Militar Industrial Coronel Francisco Aguiar Rodríguez, comprobando la legitimidad de las anotaciones de los registros y modelos establecidos.

Consideraciones finales del capítulo

En el presente capítulo se caracterizó la Empresa Militar Industrial “Coronel Francisco Aguiar Rodríguez haciendo énfasis en sus diez áreas productivas dedicadas en lo fundamental a los servicios de mantenimiento, reparación, remotorización y modernización de los medios de transporte. Se exponen además las características del sistema de costo por órdenes de producción a costos predeterminados, utilizado para determinar el costo asociado a sus producciones. Se

muestran además un grupo de deficiencias detectadas en la aplicación del procedimiento de costo aprobado. También se elaboró el programa de auditoría teniendo en cuenta los aspectos obtenidos en el diagnóstico, así como las características de cada una de las áreas productivas de la entidad.

CONCLUSIONES

1. Con el análisis de la bibliografía consultada se determinaron los elementos que fundamentan la aplicación del sistema de costo por órdenes bajo las características de la entidad objeto de estudio y provee la base metodológica para la elaboración del programa de auditoría para este sistema.
2. La caracterización del proceso productivo y los resultados del diagnóstico del procedimiento utilizado en la entidad evidenciaron deficiencias en el cálculo y registro del costo.
3. La revisión del sistema de costo aprobado y aplicado en la empresa evidenció que carece del tratamiento contable a las producciones dañadas, defectuosas, desechos y desperdicios, lo que dificulta determinar la naturaleza y las causas que los motiva.
4. En el procedimiento no está definido el tratamiento contable a las producciones dañadas, defectuosas, desechos y desperdicios, impidiéndole a la dirección de la entidad conocer la información necesaria para determinar la naturaleza y las causas de estos procesos.
5. A partir de los resultados del diagnóstico se elaboró un programa para auditar el sistema de costo por órdenes, instrumento que posibilita a la dirección de la empresa reforzar el control sobre el uso de los recursos y facilitar el análisis de los costos.

RECOMENDACIONES

1. Proponer a la Unión de Empresas Militares el rediseño del Manual de Contabilidad de Costo teniendo en cuenta las deficiencias detectadas en el diagnóstico realizado.
2. Aplicar el programa de forma experimental en la Empresa Militar Industrial Coronel Francisco Aguiar Rodríguez.

BLOGRAFÍA

1. Arens, A. (1996). Auditoria un enfoque integral. Editorial McGraw Hill. México.
2. Armas García, R. (2008), Auditoría de Gestión, Editorial Félix Varela, La Habana.
3. Bernal Pisifil. F. (2010) Programa de auditoria, procedimientos y ventajas. Revista Actualidad Empresarial. Edición No 202.
4. Brito Ibarra, Y. (2013). Perfeccionamiento del cálculo y registro de los costos conjuntos en el Combinado de Productos Alimenticios Chambelón. Santa Clara, Universidad Marta Abreu de Las Villas.
5. Calpe, S.S. (1999) Diccionario de Economía y Negocios.
6. Castiñeira López, E. (2005). Diseño de un sistema de costos estándar para la Unidad Empresarial de Base Integral Tamarindo. Costos. Santa Clara, Universidad Marta Abreu de Las Villas.
7. Cashin, J.A.; Neuwert, P.D. Y Levy J.F. (1985) Enciclopedia de la Auditoría. Barcelona: Grupo Editorial Océano.
8. Colectivo de autores. (2010) Sistema de Costos, Universidad de la Habana. Editorial Félix Varela. Cuba.
9. Contraloría General de la República de Cuba. (2009) Reglamento de la Ley No. 107, Capítulo IV De La Auditoría.
10. Contraloría General de la República de Cuba. (2011) Normas del Sistema de Control Interno. Resolución No 60.
11. Federación Internacional de Contadores. Normas Internacionales de Auditoría (NIAS).
12. García Colín, J. (1996) Contabilidad de Costos México.
13. Gaynor Gerard, H. (2002) Innovation by Design: What it Takes to Keep Your Company on the Cutting Edge, Published by AMACOM Div American Mgmt Assn.

14. González, Gallo, Felipe. (2011) Documentos Base de Auditoría de Gestión. Universidad Central Marta Abreu de Las Villas. Facultad de Ciencias Económicas.
15. Holmes, Arthur W. (1965) Auditoría. Editora Unión Topográfica Editorial Hispano americana, México.
16. Holmes, A. (1979) Auditoría, principios y procedimientos. Editorial Hispanoamericano. España.
17. Horngren, Charles. (1991) Contabilidad de Costo VI Edición. Editorial Prentice Hall, México.
18. Horngren, Foster. (1991) Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial, Prentice Hall, sexta edición, México.
19. Horngren, Charles, George Foster y Srikant Datar. 1994 y 1996 Contabilidad de Costos. Un enfoque Gerencial. Octava Edición, Prentice Hall, México.
20. Horngren, Sundem, Elliot. (2001) Introducción a la Contabilidad Administrativa, Prentice Hall, undécima edición, México.
21. Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, 2011.
22. Mallo, C. (1993). "Costes basados en las Actividades (ABC) Dirección basada en las Actividades (ABM)". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla 27-29 de mayo.
23. Manual de Contabilidad de Costo de la EMI Francisco Aguiar Rodríguez.
24. Martínez González, C. (2013). Programa para auditar el sistema de costo por órdenes. Santa Clara, Universidad Marta Abreu de Las Villas.
25. Ministerio de Finanzas y Precios. Lineamientos generales para la Planificación y Determinación del Costo de Producción Resolución 25, 1997. Cuba
26. Ministerio de Finanzas y Precios. (2003). Reglamento del Impuesto sobre utilidades y los tipos impositivos por actividades económicas. Resolución 379. Cuba

27. Ministerio de Finanzas y Precios. (2016) Nomenclador y Clasificadores del Manual de Normas Cubanas de Información Financiera. Resolución 494, Cuba
28. Ministerio de Finanzas y Precios. (2015) Aprobar las tasas máximas anuales de depreciación y de amortización de los Activos Fijos Tangibles e Intangibles a los efectos del cálculo del Impuesto sobre utilidades. Resolución 701. Cuba.
29. Ortega Pérez de León, A. (1970) Contabilidad de costos.
30. Polimeni Ralph, Fabozzi, Adelberg. (1994) Contabilidad de Costos: conceptos y aplicaciones para la toma de dediciones gerenciales, McGrawHill, 3ra. Edición, Colombia.
31. Polimeni, R. (2001) Contabilidad de Costos página 238-240 Tomo I Capítulo 6.
32. Téllez, B.R. (2004). Auditoría: un enfoque práctico. Cengage Learning Editores. México.

ANEXOS

Anexo1: Relación de Grupos Funcionales Homogéneos.

Grupo Funcional Homogéneo		Centro de Costo		Cuenta Contable	
No.	Denominación	No.	Denominación	No.	Denominación

Anexo 2: Presupuesto de gasto de fuerza de trabajo

No. C. Costo: _____ **No. GFH.:** _____

Categoría Ocupacional	Cantidad de Trabajadores	Salario Escala	Antigüedad	PAP	CLA	Otros Pagos	ESTIM	Sub Total	9.09% Descanso Retribuido	Salario Total
Total										
Otros Gastos de Fuerza de Trabajo						1.5% de Subsidios				
						12.5% de Seguridad Social				
						20% Impuesto de Fuerza de Trabajo				
						Total General				

Anexo 3: Presupuesto de gastos por elementos

Área Productiva: _____ Período: _____

NO	Elementos	GFH-1	GFH-2	Otros Centros de Costos	Total
1	Materia Prima y Materiales				
2	Combustible				
3	Energía				
4	Salarios				
5	Otros Gastos de Fuerza de Trabajo				
6	Depreciación y Amortización de Activos Fijos				
7	Otros Gastos Monetarios				
8	Traspaso de:				
9	Gastos de Mantenimiento				
10	Gastos de ATM				
11	Gastos de Transporte				
12	Gastos de Seguridad				
13	Gastos Indirectos Propios				
14	Otros Traspasos				
15	Total				

Anexo 4: Calculo del costo de unidad de obra por GFH.

Área Productiva: _____

GFH	Capacidad Productiva Disponible	Costo de Unidad de Obra			
		Gasto Fuerza de Trabajo	Otros Gastos Directos	Gastos Indirectos de Producción	Total

Anexo 7: Resumen de los costos variables unitarios

Área Productiva: _____

Partida: _____

NOMENCLATURA DE PRODUCCIÓN	Costos Unitarios Variables			
	GFH	GFH	TOTAL
			
			
			

Anexo 8: Ficha de Costo

Producto: _____ Unidad de Medida _____

Partidas	GFH	GFH	TOTAL
Materias Primas y Materiales.			
Gastos de la Fuerza de Trabajo.			
Otros Gastos Directos			
Gastos Indirectos de Producción			
Total			