



UNIVERSIDAD CENTRAL
“MARTA ABREU” DE LAS VILLAS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO
DE CONTABILIDAD Y FINANZAS

Proyecto de Tesis Presentada en Opción al Título

Académico de:

Máster en Contabilidad Gerencial

Título:

Propuesta de Programa para Auditar el Sistema de Costos
por Órdenes.

Autora: Lic. Cecilia Martínez González.

Tutora: Dra. Marili Martín García.

Santa Clara – 2013

DEDICATORIA

He aprendido que aún cuando pienso que no puedo dar más, cuando un amigo pide ayuda, logro encontrar la fuerza para ayudarlo.

Dulce María Loynaz.

*A mi adorada abuela, mi eterna hada madrina.
A esos seres maravillosos, mi esposo Adel e hijos Cecy y Ade, la razón
de ser de mi vida.
A mis padres y hermano, que siempre me han apoyado y han creído en mí.
A mis suegros por su cariño.
A mi tía Magda porque ha mostrado valentía para lograr un sueño.
A mis otras niñas, Dayana y Danisbel y a Madeline.
A mis queridos Comandantes:
A Nuestro Fidel porque dignificó a la mujer.
Al Chávez Nuestro, porque trascendió a la eternidad con
una luz infinita.*

AGRADECIMIENTOS

A la profesora Marili por la confianza en la investigación y su apoyo incondicional.

A los profesores: Felipe, Tere, Kinia, por sus observaciones, interés y aliento para llevar a buen término la investigación.

A Cecy que fue mi amiga, mi estímulo cuando estaba agotada, mi crítica en busca de los detalles minuciosos.

A Adel que me dijo, brindándome todo el apoyo, tú puedes lograrlo y

Adelito que en todo momento siempre estuvo presente cuando lo necesité

A la labor excelente de Aylien en la asistencia con la tecnología. Al

maravilloso claustro de profesores que con su profesionalidad y excelentes cualidades humanas, me permitieron alcanzar este sueño.

A todos muchas gracias

RESUMEN

En la presente investigación se concibe un programa para auditar los Sistemas de Costo por Órdenes, mediante el cual se puede realizar una mejor definición y gestión de las acciones de control, así como elevar la exigencia y la disciplina para alcanzar los objetivos estratégicos de la entidad. Con un enfoque sistémico y de mejoramiento continuo; siendo factible su aplicación a partir de criterios como: pertinencia, consistencia, flexibilidad y generalidad que posibilita extender su empleo a otras entidades, permite identificar riesgos para definir las medidas a aplicar y diseñar el sistema de control interno con las características de integralidad, flexibilidad y razonabilidad.

SUMMARY

In the present research it is conceived a program to audit the Cost Systems for Orders, through which it is possible to carry out a better definition and management of the actions of control, as well as to raise the demand and the discipline to reach the strategic targets of the entity. This research was carried out by taking into account a systemic approach and a continuous improvement; being feasible its application from different criteria like: relevancy, consistency, flexibility and generality that make possible to extend its use to other entities. It also allows to identify risks to define the measurements to apply and to design the system of internal control with the characteristics of integrity, flexibility and reasonableness.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.	- 1 -
CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS TEÓRICOS SOBRE EL COSTO POR ÓRDENES, EL CONTROL INTERNO Y LA AUDITORIA.	6 - 31
1.1 Fundamentos teóricos sobre los Sistemas de Costos por Órdenes.	- 6-
1.2 La Implementación del Control Interno, como sistema integrado de normas y procedimientos.	-19-
1.3 La Auditoría su alcance, su papel en el control y los resultados. Vinculación con las Normas Cubanas de Auditorías.	-26-
CAPÍTULO II: ACCIONES DE CONTROL AL SISTEMA DE COSTOS POR ÓRDENES. RESULTADOS.	32 - 46
	-32
2.1 Caracterización de la Fábrica de Calderas Jesús Menéndez.	
2.2 Resultados de acciones de control efectuadas al sistema de costos por órdenes.	-38-
CAPÍTULO III: PROPUESTA DE PROGRAMA PARA AUDITAR EL SISTEMA DE COSTOS POR ÓRDENES.	47-63
3.1 Propuesta de Programa de auditoría para verificar el sistema de costos por órdenes.	-50-

CONCLUSIONES.	64-65
RECOMENDACIONES.	-66-
BIBLIOGRAFÍA.	-67-
ANEXOS.	-72-

INTRODUCCIÓN

Para implementar consensos en estrategias preventivas y contribuir al comportamiento ético como fortaleza del sistema de control del estado, es indispensable armonizar con el escenario de una economía mundial, caracterizada por el acelerado proceso de globalización e internacionalización lo cual exige a las empresas cubanas: socializar las mejores prácticas en la propuesta de niveles de competitividad y eficiencia altos.

...” hay distintos aspectos sobre los cuales se puede establecer el control de los costos: el primero es el cuidado administrativo de los mismos, mediante una organización adecuada, controles adecuados y capacitación adecuada de nuestro personal dirigente, que acostumbre el actuar a todo el personal en el análisis inmediato del costo y a manejar estas cifras como una tarea habitual de trabajo”.(**Che, 1977: 97-107**).

Una correcta organización, permite la consecución de uno de los objetivos de la contabilidad de costos: el costeo 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.

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 palabra “auditoría” proviene del latín auditorius y constituye un proceso de investigación y evaluación independiente que posee las características siguientes: es la expresión de una opinión; es la aplicación de unas normas y procedimientos establecidos; es llevada a cabo por personal especializado; contiene: objetivos, programas, ejecución y organización y su finalidad es triple: determinar lo que se ha hecho, apreciar lo que se está haciendo y recomendar las posibles acciones futuras (Velázquez Zaldívar, 2001 y Spangeberg, 1997), es decir, “auditar “ no es solo diagnosticar el pasado, sino apreciar el presente y asesorar la posible evolución del futuro.

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 por órdenes, para corroborar si existen comprobaciones periódicas al comportamiento de la gestión de la empresa. El programa es una propuesta para ejecutar la supervisión, teniendo en cuenta la importancia de la prevención, que como línea fundamental, implica entenderla como un modo de actuar, una cultura que aporte capacidad de anticipación a los problemas, una actitud proactiva en cada misión.

Avizorando lo estratégico de la vinculación integral de auditoría, costo y control interno, la verificación de esta temática, ha permitido detectar deficiencias y diseñar un programa que no tiene antecedentes en nuestra entidad, es la motivación para la realización de esta investigación.

Situación Problémica.

La carencia de un instrumento de control, limita una objetiva supervisión que compruebe el destino final y uso adecuado de los recursos materiales y

financieros en función de la misión y encargo estatal de la entidad, así como prevenir afectaciones a la economía y la institución.

Acciones carentes de Programas o procedimientos de auditorías que permitan la detección y prevención de deficiencias referentes a la aplicación del Sistema de Costos por Órdenes en la entidad.

Problema científico.

¿Cómo diseñar un programa para auditar el Sistema de Costos por Órdenes por la Contraloría?

Objetivo General

Elaborar un programa de auditoría que permita evaluar la efectividad en la utilización de los recursos del estado, a través de la ejecución de acciones de control al Sistema de Costos por Órdenes.

Objetivos Específicos

- Determinar los supuestos teóricos y metodológicos que fundamenten la investigación, con carácter vinculante entre la implementación de un Sistema de Costos por Órdenes y el enfoque de mejoramiento continuo que proporciona el control interno.
- Diagnosticar el alcance de los actuales programas, al aplicarlo a un Sistema de Costos por Órdenes, según resultados obtenidos en acciones de control ejecutadas.
- Proponer un Programa de auditoría para supervisar el sistema de costos por órdenes, en la evaluación de la misión y eficiencia.

Hipótesis de la Investigación.

Si se diseña un programa para auditar el sistema de costos por órdenes, entonces

se podrá disponer de un instrumento, para supervisar aspectos esenciales

que caracterizan su planificación, cálculo y registro, adoptar medidas.

Marco Teórico Referencial

La principal motivación para el desarrollo de este tema es conocer las bases para auditar eficazmente un sistema de costeo por órdenes de trabajo.

Con el presente trabajo se pretende dar a conocer un programa para auditar, enmarcado en la contabilidad de costos, específicamente el proceso de producción, es decir el control adecuado de los materiales, mano de obra y costos indirectos de fabricación.

Justificación o viabilidad

Presentar un programa para la realización de auditorías al Sistema de Costos por Órdenes.

Que la investigación contribuya a perfeccionar los programas o procedimientos actuales utilizados para ejecutar las auditorías al Sistema de Costos por Órdenes.

Que su aplicación práctica logre resultados superiores a los que hoy existen en la aplicación y control al Sistema de Costos por Órdenes.

Métodos y técnicas de investigación

Análisis de documentos para determinar el alcance de la investigación referida a normativas, planes, instrucciones metodológicas, informes, entre otros.

La observación para recopilar información sobre el tema investigado.

Criterios de Expertos: Para acopiar experiencias de los que se encuentran directamente relacionados con el tema.

Entrevistas: Para conocer la efectividad del sistema implementado.

Procesamiento y análisis de datos e informes para mostrar resultados de acciones

ejecutadas y afectación al estado.

Resultados de las investigaciones realizadas

El presente trabajo, es un valioso instrumento que permite constatar el análisis de los costos, para obtener las variaciones 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, permitiendo además ser eficaz, preventivo y correctivo.

Aportes a la actividad

El reconocimiento de la información actualizada sobre este tema de importancia, no solo para la Dirección, sino para otras entidades del país.

El diagnóstico posibilita una fuente de información precisa y detallada para cada función analizada, transformándose en una técnica efectiva para la investigación.

El programa posibilitó el perfeccionamiento del actual, aportando nuevas herramientas, el cual podrá ser aplicado a otras instituciones similares por sus características.

No existen antecedentes de programas para supervisar el sistema de costos por órdenes.

Beneficios:

Disponibilidad de material bibliográfico sobre los costos por órdenes y su vinculación con el control interno.

Información relacionada con los costos por órdenes que permita la toma de decisiones, ser preventivo, tomar medidas oportunas y dar seguimiento a la acción correctiva.

El trabajo consta de introducción, tres capítulos, conclusiones y recomendaciones.

En el primero se aborda el marco teórico, en el segundo las acciones de control y la caracterización de la entidad y finalmente en el tercero la propuesta.

CAPÍTULO I

FUNDAMENTOS TEÓRICOS SOBRE EL COSTO POR ÓRDENES, EL CONTROL INTERNO Y LA AUDITORÍA.

1.1 Fundamentos teóricos sobre el Sistema de Costos por Órdenes.

El Sistema de Costo por Órdenes se emplea en aquellas empresas cuya producción es unitaria y seriada, la fabricación se caracteriza por procesos tecnológicos diferenciados para los distintos artículos y para los cuales existe la necesidad de programar bien porque generalmente no tienen carácter repetitivo y continuo. Su finalidad es aplicar los costos a órdenes específicas, para fines de control, estas deben acumularse por centros de costo o departamentos.

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”*.¹

Por ese motivo, cuando se hace referencia a la empresa es imprescindible abordar la teoría de la producción en su doble sentido, técnico y económico, definiéndose como *“la aplicación de los procedimientos de dirección técnica a todos los factores (incluyendo el*

¹ Horngren, Sundem, Elliott, “Introducción a la Contabilidad Administrativa”, Prentice Hall, 2001,p.12,

factor humano) que intervienen en la fabricación y distribución de los productos y aplicaciones de los servicios”²

No existe un costo verdadero para un producto o servicio a menos que una empresa manufacture únicamente un producto o proporcione tan sólo un servicio.

Los procesos productivos pueden clasificarse de formas diferentes atendiendo a las características de la organización, las técnicas que se apliquen, las exigencias del producto o servicio, entre otros aspectos, siendo una de las clasificaciones más generales la siguiente: ³

Simples: Obtención de una mercancía o servicio único de tipo homogéneo

Múltiples: Obtención de diferentes productos⁴

Alternativos: Variante de la producción múltiple en que los productos son alternativos respecto al proceso productivo

Conjuntos: Clase de producción que implica la obtención de uno o varios productos principales y secundarios de forma inseparable.

Cuando se elabora más de un producto, deben distribuirse todos los costos entre los productos elaborados o servicios prestados.

Los métodos que asignan los costos desde los departamentos actividades y/o productos se conocen como métodos de asignación o de distribución.

La determinación del costo de los productos es una función importante porque afecta directamente la fijación del precio, hecho que puede ser la diferencia para que una empresa sobreviva o no.

² Maynar, H. B, “Industrial Engineering”, Enciclopedia Americana, American Corporation, vol. 15, 1953.

³ Mallo, Kaplan, Meljem, Giménez, “Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión”, Prentice Hall, 2000, p. 91,

⁴ Debe señalarse que también los procesos pueden ser simples o múltiples según se realicen de forma simultánea una o más operaciones.

Debido al impacto que tienen los cambios de volumen sobre los costos fijos y variables, el nivel de capacidad elegido afecta a los costos indirectos de fábrica, aplicados al producto.

- Capacidad teórica:

- Supone que todo el personal y los equipos operan a la máxima eficiencia usando el 100% de la capacidad de planta.

- Esta capacidad es irreal. No es una base factible para determinar tasas de aplicación de los costos.

- Es muy útil para medir la eficiencia de las operaciones y comparar.

- Capacidad normal:

- Incluye la consideración de tiempos ociosos y demoras inevitables.

- Es una base más apropiada para aplicar los costos indirectos de departamentos de servicios a departamentos de producción.

- Los costos normalmente se acumulan en los departamentos de producción.

- Departamentos de producción: Áreas de fabricación, ensambles, acabados.

- Departamentos de servicios: Manejo de materiales, reparaciones, etc.

Proporcionan apoyo y contribuyen a la eficiencia global. Los costos de estos departamentos deben ser asignados a los de producción.

- Los bienes y servicios producidos reflejan la totalidad del costo involucrado en ellos.

- Costos directos e indirectos

- Esta distinción depende de la imputabilidad del elemento del costo.

- Los costos indirectos atienden a dos o más centros de costos.

Base de asignación de costos

- Debe mantener una relación con el tipo de servicios que proporciona un departamento.

- Ejemplos:

El número de órdenes de compra procesadas son una base apropiada para asignar los costos del departamento de compras.

Horas de mano de obra consumida en cada departamento.

Número de requisiciones para el manejo de materiales.

Horas de servicio trabajadas en reparaciones y mantenimiento.

Costos de ocupación de edificio sobre la base de espacio ocupado.

- Algunas veces se tiene que recurrir a bases arbitrarias por que no existe una clara relación de causa y efecto entre la base seleccionada y el costo.
- Existe cierto peligro al seleccionar una base como las ventas, las utilidades o algún otro criterio basado en las capacidades.

–

Costeo por órdenes de trabajo.

Después de acumular los costos por departamentos o por centros de responsabilidad se deben asignar dichos costos a los productos o a las órdenes y es allí donde entra un sistema de este tipo.

• Costeo por órdenes de trabajo:

- Los costos se asignan a cada trabajo. Un trabajo puede ser una orden, un contrato una unidad de producción, un lote, etc.
- Ejemplos: Imprentas o editoriales, lavanderías, campañas de publicidad, auditorías, talleres mecánicos, construcciones de edificios, barcos, máquinas, en fin bienes configurados según requerimientos específicos de los clientes.

• Costeo por procesos:

- Se acumulan los costos de cada departamento con base en cierto período
- Siempre que se reciben serán clasificados como directos cuando se convierten en parte del producto final y en indirectos si solo se usan en el proceso.

Costeo por órdenes de trabajo

Mano de obra

- Variedad de sistemas de pago: Sueldos (por hora o por unidad de trabajo), salario (pago fijo periódico).
- Registro exacto del personal en la orden de trabajo. (Tiempos)
- Costos Indirectos de Fábrica (CIF).
- Es la preocupación de los administradores de centros de costo.
- Incluyen un gran número de costos provenientes de una cuantiosa variedad de fuentes.

– La distribución de los CIF generalmente no es práctica y por lo tanto se usan tasas estimadas de aplicación.

El sistema de acumulación periódico, consiste en recolectar los costos de producción imputables a un período determinado, luego de finalizar el proceso productivo se realiza una toma física de los inventarios de materias primas, productos en proceso y productos terminados y con esa información determinar el costo de producción y venta correspondiente a un período determinado. Según Polimeni y otros (1994), este tipo de sistema se limita solo a producir información sobre el “costo total” de producción del período.

Existen dos tipos básicos de sistemas perpetuos de acumulación de costos, clasificados acorde con la clase de proceso productivo o como señala Neuner (1982) “de acuerdo con la naturaleza de las operaciones de costos por órdenes específicas y el sistema de costos por proceso continuo.”⁵

*“Es necesario hacer referencia a la tendencia actual donde para desarrollar el tema de la organización empresarial es imprescindible hablar del concepto de cadena de valor que se define como una serie de actividades que se llevan a cabo para diseñar, producir, comercializar, entregar y apoyar un producto”*⁶. El análisis de cada actividad que se desarrolle para contribuir a la elaboración de un producto o prestación de un servicio, permite a la gerencia juzgar el valor que tiene cada actividad, su nivel de importancia en todo el proceso y de esta manera puede definir aquellas actividades que no son necesarias o sea, que no generan valor al producto y por tanto deben ser eliminadas paulatinamente en un proceso de mejora que permitirá alcanzar una ventaja competitiva sostenible para la empresa⁷.

⁵ Hernández, Lizbet. Diseño de un sistema de información Contable departamentalizado y por órdenes específicas para la empresa de fundición Metalúrgica, Universidad Centro Occidental, 1998.

⁶ Este concepto aparece en el artículo “La gestión estratégica del costo: Su impacto”, de Publio Rodríguez Correa, publicado en la página Web GestioPolis.com

⁷ Colectivo de autores. Sistema de Costos, Universidad de la Habana, Cuba.

Al revisar la literatura sobre gestión puede definirse que ya en 1985 Porter, identificó la cadena de valor como *“la serie enlazada de procesos de creación de valor desde la fuente de materia prima hasta el producto o servicio final entregado al cliente”*⁸.

También en este sentido se han pronunciado otros especialistas que como Shank y Govindarajan (1992) señalan que *“el esquema de la cadena de valor es un método para descomponer la cadena desde las materias primas básicas hasta los clientes finales, en actividades estratégicamente relevantes para entender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación”*.⁹

Estos aspectos juegan con la tendencia desarrollada en las últimas décadas de Polimeni y otros autores señalan que *“el sistema contable que suministra la información para medir los costos de un producto, el rendimiento y el control de las operaciones se denomina contabilidad de costos o sistema de contabilidad gerencial”*¹⁰

Hemos visto que la primera característica que debemos 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 ya sabemos que 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.

La fabricación de cada lote se emprende mediante una orden de trabajo o de producción. Los lotes se acumulan para cada una por separado y la obtención de los costos unitarios es una simple división de los costos totales entre el número de unidades producidas en cada lote.

⁸ Ídem.

⁹ Ídem.

¹⁰ Polimeni R., Fabozzi F., Adelberg A., Contabilidad de Costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales, tercera edición, Mc Graw Hill, 1994, Colombia, p. 2

El empleo de este sistema está condicionado por las características de la producción; sólo es apto cuando los productos que se fabrican, bien sea para almacén o contra pedido, son identificables en todo momento como pertenecientes a una orden de trabajo hecha dentro del período contable y los equipos se emplean para la fabricación de las diversas órdenes donde el reducido número de artículos no justifican una producción en serie.

El sistema de costo por órdenes de trabajo se utiliza donde los productos son distintos de acuerdo a las necesidades de materiales y de conversión y responden a las solicitudes de clientes, sobre la base de las especificaciones previamente establecidas y necesidades determinadas.

A partir de lo antes expuesto se puede definir las características de las empresas donde se debe establecer el Sistema de Costo por Órdenes de trabajo:

El Sistema de Costo por Órdenes es típico en sistemas donde se intenta aplicar los costos a trabajos específicos, las cuales pueden constar de una sola unidad física o de algunas unidades iguales que forman un lote o un trabajo determinado.

Para que el sistema se aplique adecuadamente es importante poder identificar cada orden solicitada con un número o folio que permitirá separar los costos asociados a la misma.

En relación con los costos primos los documentos primarios llevan el folio o número que identifica el lote u orden específica, mientras que en el caso de los costos indirectos de fabricación por lo general se aplican a las órdenes en correspondencia a una tasa de aplicación.

Es necesario destacar que con independencia que se utilice un enfoque de costeo por órdenes de trabajo, los costos también deben acumularse por centros de costo o por departamentos para efectos de control, pues el control constituye una función clave dentro de la organización.

En este sistema de costeo se deben seguir una serie de pasos que facilitan y organizan los procedimientos que se utilizan, los que pueden resumirse como sigue:

Paso 1: Identificar la orden que es el objeto escogido de costo.

Paso 2: Determinar los gastos directos asociados a la orden.

Paso 3: Identificar los grupos de costos indirectos

Paso 4: Seleccionar la base de asignación de los costos indirectos de fabricación.

Paso 5: Determinar el porcentaje o tasa de aplicación a utilizar para aplicar los gastos indirectos a la orden.

Estos pasos se aplican igualmente al costeo por órdenes en los sectores de servicios, comercio o industrial. La información que se recopila sobre cada orden se reflejan en un documento denominado orden de trabajo.

Para iniciar cualquier actividad de transformación dentro del procedimiento es necesario emitir una “Orden de trabajo o de producción” específica para los departamentos de fabricación, que establezca la cantidad de los artículos a elaborarse según el pedido del cliente. Cada orden de trabajo o de producción utiliza una “Hoja de Costo” para la acumulación del costo asociado con cada lote u orden específica.

Por lo general las empresas utilizan un único documento para acumular los costos de productos, denominado “Orden de trabajo u hoja de costo de trabajo”. Este documento es la base fundamental del sistema de costo por órdenes de trabajo.

Cada entidad puede diseñar este documento en función de las necesidades de información requeridas por la gerencia.

Es evidente que el grado de complejidad de las transacciones económicas de una entidad no era el mismo hace trescientos años que el existente en el mundo actual. Relacionado con estos aspectos revisten gran importancia los presupuestos y los informes de ejecución, herramientas básicas para ayudar a la gerencia en todo el proceso de planeación y control.

Los análisis de costos, resultan útiles en el proceso de toma de decisiones. El Enfoque de Contribución, los Costos Relevantes, las relaciones Costo-Volumen-Utilidad, son

algunas de las técnicas que permiten a contadores y gerentes, llegar a conclusiones más acertadas sobre un modelo de decisión, a escoger la mejor alternativa ante diferentes cursos de acción.

En los Lineamientos Generales¹¹ para la planificación, registro, cálculo y análisis de los costos se plantea que “las tres etapas básicas descritas: planificación, registro y cálculo, constituyen la base indispensable que permite el control del costo y que asegura el análisis comparativo de los resultados realmente logrados con las previsiones efectuadas, con vistas a modificar la acción administrativa en la medida que sea necesario a fin de que la empresa alcance los objetivos básicos de la eficiencia”.

En este documento también se plantea que *“la utilización del costo como instrumento normativo y evaluador de la gestión de las empresas, requiere el dominio por parte de los dirigentes de los aspectos esenciales que caracterizan su planificación y cálculo, así como el registro de los gastos, por lo cual se hace necesario resumir los procedimientos generales de trabajo que deben caracterizar este propósito”*.¹²

Como respuestas a la decisión de producir, pueden surgir dos variantes o se acepta la orden o se rechaza. Al decidirse la fabricación:

- se comienza la elaboración de la documentación tecnológica.
- se procede a la preparación técnica y material de la producción (diseño de artículos, preparación tecnológica, programación de la producción, organización del trabajo, abastecimiento técnico).
- se efectúan los cálculos para determinar cantidad y tipo de material, tiempo de las operaciones, la magnitud de los gastos materiales, elaboración de los procesos tecnológicos, necesidades de dispositivos y herramientas, todo esto permite estimar los costos de producción que incluye gastos por concepto de asimilación, producción y comercialización.

¹¹ Lineamientos sobre costos, Finanzas al Día, documentos 1 al 8, Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba.

¹² ídem.

Las tres etapas básicas: planificación, registro y cálculo, constituyen la base indispensable que permite el control del costo y que asegura el análisis comparativo de los resultados realmente logrados con las previsiones efectuadas, con vistas a modificar la acción administrativa en la medida que sea necesario a fin de que la empresa alcance los objetivos básicos de la eficiencia.

Planificación del costo: Análisis del comportamiento de las normas de gastos, las series históricas de los mismos incurridos en períodos anteriores, el aprovechamiento de las capacidades, así como la cuantificación de las medidas de reducción que sea posible aplicar avalados por la participación activa de los trabajadores. El profesor argentino Oscar Osorio¹³ indica lo siguiente: “La Contabilidad de Gestión debe permitir la adopción de decisiones racionales que hagan posible la competitividad, para lo que deberá tenerse en cuenta:

El contexto externo mediante el planeamiento estratégico

La mejora continua de los procesos

El control y la gestión estratégica de los costos.

El plan de costo debe obligatoriamente basarse en el comportamiento de la eficiencia económica, de las capacidades utilizadas y gastos incurridos en el período base. Dentro de los aspectos que deben evaluarse con este estudio se encuentran fundamentalmente:

Análisis del volumen de producción total obtenida en unidades físicas y valor y por cada tipo de producto en relación con las capacidades existentes. En este análisis se incluyen las pérdidas de tiempo por paralización, roturas y desviaciones de la disciplina tecnológica.

¹³ Osorio, Oscar. Conferencia magistral ofrecida en Ciudad de la Habana, En: Evento de Contabilidad, 1999.

Evaluación del comportamiento de la puesta en marcha de nuevas capacidades productivas y la posible influencia de la introducción de técnicas más avanzadas así como el perfeccionamiento de las existentes.

Análisis de la economía material que puede obtenerse partiendo de las variaciones de las normas e índices de consumo en los gastos de materias primas, materiales, combustible y energía.

Análisis del fondo de salarios y de las medidas que permitan un incremento de la eficiencia de los recursos laborales, poniendo énfasis en la revisión de los gastos por pagos adicionales a los trabajadores por horas suplementarias; por pérdidas de tiempo en el uso de los equipos y por ausentismo o desaprovechamiento en la jornada laboral, entre otros.

Comportamiento de los otros gastos fijos inducidos por los requerimientos de la producción.

Ordenamiento por área de los gastos por su naturaleza, el cual se muestra en un presupuesto.

Registro de los gastos: Comprende la recopilación, clasificación y contabilización de las operaciones que se llevan a cabo en un período determinado. A través de este proceso, la empresa efectúa la anotación de los hechos económicos, son objeto de registro, entre otros: los consumos materiales, salarios devengados, depreciación de activos fijos tangibles y otros gastos monetarios, garantiza la confiabilidad del análisis de la gestión.

Cálculo del costo: Garantizar el análisis de la eficiencia de la producción, facilitando la adopción de medidas oportunas para corregir las desviaciones del costo planificado e incrementar la eficiencia de las empresas, Contribuir a la correcta fundamentación de los indicadores del plan, Mediante la determinación correcta del costo unitario se garantiza la comparación más adecuada de los costos reales de los distintos períodos, con lo cual se eliminan las incidencias que introducen las fluctuaciones en el volumen y la estructura de la producción.

El costo unitario permite:

Medir la eficiencia económica con que se ha operado el proceso productivo en un período dado, la comparación con lo planificado, lo obtenido en períodos anteriores y lo normado.

Analizar la efectividad en el uso y explotación de las capacidades instaladas.

Servir como base para la elaboración del plan de costos, medir su cumplimiento y aportar elementos para la planificación de períodos subsiguientes.

Conocer el comportamiento de las normas de consumo de materiales y de tiempo, propiciando la revisión y permanente actualización de las mismas.

Servir como base para la evaluación y toma de decisiones con relación a la efectividad en divisas de los fondos exportables.

Servir como base para la correcta valoración de los productos en proceso, semielaborados, terminados y entregados (vendidos).

La simple determinación del costo unitario-fabril no resulta suficiente para enfrentar un análisis efectivo del comportamiento, se requiere además el control de los gastos por áreas de responsabilidad, que constituye una herramienta indispensable para precisar dónde y por qué se presentan las desviaciones y sobre todo cómo y cuándo eliminarlas.

El registro y cálculo de los costos deben estar definidos y articulados correctamente en los sistemas que deben ser confeccionados por las empresas. En tal sentido deben tomarse en consideración: El correcto control de los inventarios de activos fijos tangibles y de las reservas productivas.

Utilización, acorde con las posibilidades, de los medios de medición e instrumentación que faciliten un mejor control de los gastos y eviten el tener que acudir a soluciones a través de prorrateos.

El control adecuado de los gastos de salarios y otras remuneraciones.

El control de los gastos a través de los presupuestos por área de responsabilidad.

El registro cronológico de la información primaria asegurando la más estricta calidad de

la misma.

La utilización del costo en el trabajo cotidiano y el análisis de todas las desviaciones que se originen.

La divulgación y discusión con los trabajadores del comportamiento de los gastos en sus respectivas áreas de responsabilidad.

De los resultados reflejados en los informes que suministra la contabilidad de costos, en los que se establecen comparaciones entre datos reales y presupuestados, la dirección formula estrategias, basada en decisiones como:

la distribución de recursos entre las unidades organizativas.

fabricación de nuevos productos.

modificaciones del proceso de producción.

fijación de precios

adquisición de equipos que economicen mano de obra.

rentabilidad de los productos.

posibilidades de expansión.

Proporcionar los elementos de análisis para la reducción progresiva de los costos, por concepto de producciones o servicios que ejecuta la entidad, verificando el desglose establecido en el Sistema de Costo y abordados a través de: la organización del control sobre el aprovechamiento racional en el proceso de producción, la anotación oportuna completa y fidedigna de los gastos realmente ejecutados, la determinación de los gastos planificados según el área donde se originan.

La contabilidad de costos esencial en el proceso de análisis de las desviaciones y estrechamente vinculada con la contabilidad general, brinda información acerca de la estructura de los medios, fuentes de financiamiento, además revela la efectividad con que se usan los recursos.

Criterios:

Cuando se conoce que cada artículo será diferente determinando los costos por materiales, fuerza de trabajo y horas de equipamiento distintos y se acumulan separados, el tiempo de trabajo es prolongado y diferente uno de otro, está

estrechamente ligado el precio de costo y el de ventas.

Características:

Los elementos del costo como fuerza de trabajo directa, materiales directos y gastos indirectos se acumulan para cada artículo se registran en la hoja de costo.

Para cada tipo de trabajo se requiere planificar y controlar según la ejecución real: los gastos por elementos, para ello es fundamental que el sistema de registro le permita localizar, cada tipo de gasto y asociarlo a una orden específica. Ejemplo los materiales al salir del almacén se consignarán en la orden, los gastos indirectos que no se identifican con los trabajos, se asignan a cada orden por medio de prorrateos.

Verificar el comportamiento del sistema de costos, es una misión esencial en la implementación del Sistema de Control Interno, el cual está relacionado con los riesgos internos y externos que se generan en las entidades por incumplimientos de normas, procedimientos, leyes, políticas establecidas y errores en interpretaciones legales que generan el descontrol de los recursos, lo que propicia la no confiabilidad de la información, que incide de forma negativa en la toma de decisiones así como en el logro de los objetivos.

A un riesgo que debe darse exhaustivo seguimiento es a los artículos dañados o artículos defectuosos, material de desecho y material de desperdicio no son sinónimos y no se deben utilizar indistintamente. A estos efectos se habrán de tomar o asumir, de manera textual, las definiciones que aparecen en el libro de Charles T. Horngren¹⁴, dado la extensión de su empleo por diferentes autores, las que se resumen a continuación:

Material dañado. Producción que no satisface los estándares de dimensión o de calidad y que es echada a la basura o vendida por lo que valga como desecho. El costo neto del material dañado es la diferencia entre los costos acumulados hasta el punto de rechazo menos el valor de realización (llamada a veces valor de salvamento).

¹⁴ Horngren, Ch. Contabilidad de Costo: Un Enfoque Gerencial. Sexta edición. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana, S.A. México, 1991.

Unidades defectuosas. Producción que no satisface los estándares de dimensión o de calidad y que es sometida de nuevo a proceso y vendida a través de los canales regulares como mercancía de primera o de segunda, dependiendo de las características del producto y de las alternativas disponibles.

Desperdicio. Material que se pierde, evapora, o merma en un proceso de manufactura, o que constituye un residuo sin ningún valor mensurable de recuperación: por ejemplo, los gases, el polvo, el humo y los residuos invendibles. A veces la venta del desperdicio implica costos adicionales: un ejemplo es el desperdicio atómico.

1.2 La Implementación del Control Interno, como 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 mantenernos como 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.

El control, lo que nos 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*". Veamos ahora 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, de la Ley No.107 de la República de Cuba y de su Reglamento."¹⁵

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

¹⁵ Gallo, González, Felipe. Documentos Base de Auditoría de Gestión, Universidad Central de Las Villas, 2 de noviembre 2011.

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.

En la Ley No 107 de la República de Cuba se hacen referencia al control; su Artículo 11 define al Control como: 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, Sistema de Control Externo. Son las acciones que ejercen la Contraloría General de la República y otros órganos, organismos e instituciones del estado, autorizados por la legislación vigente para auditar, supervisar, controlar o inspeccionar conforme a sus funciones y atribuciones y Sistema de Control Interno. Son las acciones establecidas por la legislación especial en esta materia, que se diseñan y ejecutan por la administración, para asegurar la consecución de sus objetivos.

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 CGR, 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.

En este ambiente comercial, el monje veneciano Fray Lucas Paccioli, matemático conocido como Lucas di Borgo, dio a conocer mediante el libro “Suma di Aritmética” en 1494 la partida doble, analizando el hecho económico desde dos puntos de vista: partida y contrapartida.

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.

¿Qué no puede hacer el Control Interno?

Algunas personas tienen expectativas mayores e irreales. Consideran que el Control

Interno puede asegurar el éxito de una entidad, esto es, el cumplimiento de los objetivos básicos del negocio, o cuando menos, la supervivencia. El control interno efectivo es una condición pero no es suficiente para que una entidad logre sus objetivos. Puede proporcionar información administrativa sobre el progreso de la entidad o hacia su consecución. Pero no puede cambiar una administración ineficiente.

El Control Interno no asegura el éxito ni supervivencia; no puede asegurar la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y regulaciones.

La naturaleza y lo extenso de la auditoría para realizar una acción, en particular depende principalmente de la efectividad del sistema de control interno del cliente, para evitar errores de importancia. El conocimiento y valoración del mismo, en la etapa de investigación preliminar, contribuye a la disminución del riesgo de auditoría, le indica al auditor la profundidad de las pruebas a aplicar y el tipo de auditoría a realizar.

Principios del Control Interno.¹⁶

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.

¹⁶ Resolución 60/11 “Normas del Sistema de Control Interno” de la Contraloría General de la República.

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.

De los controles asociados a las tecnologías de la información y las

comunicaciones.

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.

Legislados y organismos de control.

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.

Los cuadros de conjunto con los trabajadores implementarán su Sistema de Control Interno armonizado por componentes y normas para el mejor desempeño de sus objetivos y planes de trabajo, evaluando de esta Guía General, los aspectos básicos que les correspondan, los cuales podrán ser modificados y enriquecidos a partir de los riesgos inherentes a las actividades que realizan, considerando su estructura organizativa y el tipo de entidad: presupuestada, empresarial, sistema bancario o formas de producción cooperativas, cumpliendo además de forma obligatoria lo establecido por el Ministerio de Finanzas y Precios en cuanto a normas y subsistemas contables vigentes, vinculando todos estos aspectos a la misión encomendada en cumplimiento de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución.

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.

1.3 La Auditoría su alcance, su papel en el control y los resultados. Vinculación con las Normas Cubanas de Auditorías.

El origen exacto de la Auditoría es muy controvertido, aunque se conoce que: en Inglaterra se encuentra el primer antecedente histórico del nacimiento de la concepción moderna de la Auditoría ya que se han hallado datos y documentos que permiten asegurar que a fines del siglo XIII y principios del XIV ya se auditaban las operaciones de algunas actividades privadas y las gestiones de algunos funcionarios públicos que tenían a su cargo los fondos del estado o de la ciudad. La Revolución Industrial, a principios del siglo XIX, el nacimiento de sociedades por acciones, el desarrollo de las grandes empresas, son las causas que propician el surgimiento de la profesión de

auditor en la concepción más cercana a la que actualmente se conoce.¹⁷.

La American Accounting Association ha dado la siguiente definición general de auditoría: *“La Auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso”*. El comité de terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) expresa una definición actualizada y ampliada del término general de Auditoría que indica: *“El objetivo del exámen de los estados financieros por un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la rectitud con que se presenta la situación financiera, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. El dictámen del auditor es el medio a través del cual este expresa su opinión, o, si las circunstancias lo requieran, declina hacerlo”*.

Existen varias **definiciones** de auditoría brindada por estudiosos del tema, entre estas están: Holmes: *“... la auditoría es el exámen de las demostraciones y registros administrativos. El auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos.”*¹⁸

Por otra parte tenemos la conceptualización sintética de un profesor de la universidad de Harvard el cual expresa lo siguiente:

*“... el exámen de todas las anotaciones contables a fin de comprobar su exactitud, así como la veracidad de los estados o situaciones que dichas anotaciones producen.”*¹⁹

¹⁷ Miranda, A. de Torras, O. González, J., (1982), Auditoría de las Empresas Socialistas, Tomo I, Cuba, Editorial Combinado Poligráfico Juan Marinello, pág. 3; Almela B., (1987) Control y Auditoría Interna de la Empresa, Colegio de Economistas de España, pág. 151.

¹⁸ <http://www.monografias.com/trabajos39/la-auditoria/la-auditoria.shtml>.

¹⁹ Ídem.

La autora en este trabajo el concepto de auditoría que maneja es el de la Ley 107 De la Contraloría General de la República de Cuba.

Proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistente en evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones obtenidas en actos jurídicos,técnico,económico,administrativo u otros, para determinar la correspondencia.

Las auditorías no deben limitarse a los puntos formales de carácter contable y administrativo, sino con una concepción de todos los aspectos que permitan evaluar integralmente.

El enjuiciamiento de deficiencias y errores requiere de un tratamiento cuidadoso, que permita distinguir aquello que sea claramente imputable o no a la administración o a los trabajadores individuales, comprobar la legitimidad y veracidad de los documentos primarios, así como su valoración y correcta contabilización, de acuerdo con los procedimientos vigentes, evaluar los sistemas de control interno establecidos, determinando sus fallas, las que propician el despilfarro y la comisión de errores y hechos presuntamente delictivos.

La evidencia en los libros de contabilidad está integrada por los diarios, mayores, cintas de operación, archivos maestros, programas de procesamiento electrónico de datos, conocidos colectivamente como libros de contabilidad.

Para comprobar el importe que aparece en los estados financieros es necesario verificar que la partida esté registrada por los libros de contabilidad. El auditor debe encontrarse en la posibilidad de seguir una partida de los estados financieros a través de las cuentas del mayor, del diario hasta la fuente original del documento. Cálculos matemáticos. Evidencia física; Es uno de los tipos de evidencia fuera de la entidad. Documentos preparados en lo interno de la entidad. Actas de Declaración. Declaraciones verbales. Información interrelacionada (comparaciones). Actividades.

El proceso de ejecución de auditoría en todas sus fases, permite identificar la asignación de funciones rectoras y las dualidades innecesarias, con el consiguiente incremento de gastos y exceso de personal en tareas burocráticas, enfatizando en el incorrecto ejercicio de gobierno, indebida planificación del desarrollo económico y social a corto y mediano plazo y la ausencia de redefinición de los mecanismos reguladores que permitan lograr una decisión de carácter técnico, precedida por una argumentación económica que la justifique y estar basada en criterios de racionalidad.

Verificar la exactitud y oportunidad con que se rinden los informes financieros a que está obligada la unidad auditada. Consecuentemente, el estilo que debe primar en la labor de control y comprobación que practica el auditor, es de prevención del error, y el tratamiento correcto de los problemas que se presenten.

La adecuada aplicación de estos criterios desarrolla en los auditores voluntad y disposición para afrontar sus tareas con esmero, precisión y profundidad, al tiempo que asegura la posibilidad de detección de operaciones irregulares, actuando siempre en función del continuo mejoramiento del control.

La ética general comprende las normas mediante las cuales un individuo decide su conducta. Por lo general se consideran las exigencias impuestas por la sociedad, los deberes morales y los efectos de las propias acciones.

Los auditores hacen suyos los preceptos éticos que deben regir su conducta, al asumir la responsabilidad de esta digna profesión, nuestra historia revela un amplio legado de altos valores arraigados en la conciencia de los cubanos que convocan desde el actuar transparente a la defensa de la hermosa obra construida por la Revolución, al reflexionar sobre las ideas del Primer Secretario del Partido Comunista de Cuba y Presidente de los Consejos de Estado y de Ministros, General de Ejército Raúl Castro Rúz, cuando refiere que para alcanzar el éxito y cumplir con eficiencia los objetivos trazados es preciso lograrlo bajo un denominador común en nuestra conducta: Orden, Disciplina y Exigencia, como fortaleza principal para enfrentar, frenar y liquidar la

corrupción.

La labor del auditor de educar a la administración, para que hagan suyos estándares de comportamiento, así como elevar la ejemplaridad y probidad de directivos, funcionarios y trabajadores, es esencial para la efectividad de la gestión empresarial.

Los principios que caracterizan su actuar están basados en:

Seguridad, confianza y credibilidad, Debe tener plena garantía de la justicia y la certeza, Independencia, objetividad e imparcialidad. Debe primar la autonomía, rectitud e imparcialidad, Confidencialidad, No revelar información, Legalidad, Cumplir y velar por la correcta aplicación de la Constitución de la República, Rendición de Cuentas, Asumir con plena responsabilidad sus actos.

Los valores que los sustentan:

Fidelidad: ser fiel a los principios de la revolución,

Honestidad: obrar con decoro y transparencia, Austeridad: combatir la extravagancia y el lucro.

Profesionalidad: demostrar eficacia y eficiencia en su labor.

Creatividad: proyectarse hacia objetivos abarcadores.

Colaboración: fomentar relaciones laborales basadas en espíritu altruista y solidario.

La auditoría es un proceso sistemático para obtener evidencias, lo que demanda la existencia de un conjunto de procedimientos lógicos y organizativos que emplea el auditor para recopilar información. Aunque los procedimientos adecuados varían de acuerdo a cada caso, el auditor siempre tendrá que observar las normas generales establecidas para la profesión.

La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva. Por consiguiente el auditor debe emprender el trabajo con una actitud de independencia e imparcialidad.

La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. La definición no es restrictiva en cuanto a la

naturaleza, más bien implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la apropiada. Debe considerar cualquier elemento que le permita hacer una evaluación objetiva y un dictamen o informe con el debido cuidado profesional.

Se requiere que la evidencia sea suficiente, relevante, competente y razonable para sustentar la opinión y conclusiones del auditor respecto a la entidad, actividad o función objeto de la auditoría. El papel del auditor es asegurar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y el informe que elabore al efecto. La evidencia será suficiente, cantidad de pruebas, comprobaciones y confirmaciones con respecto a determinados criterios, teniendo en cuenta el riesgo inherente, fuente y confiabilidad de la información disponible, competente, es válida y fiable, agotando todos los procedimientos necesarios, buscar orígenes de las pruebas, información por observación, documental y escrita, testimonial al permitir a la persona expresarse libremente, relevante, posee una relación clara y lógica con los objetivos y alcance de la auditoría.

Pueden ser evidencias físicas, documental y testimonial es importante referir además que los hallazgos deben contener los atributos siguientes: condición, criterio, causa y efecto.

En la ejecución de la acción de control, se establecen pautas en la confección de los papeles de trabajo, al constituir el conjunto de documentos donde el auditor recopila, analiza y comenta la información, reflejan el alcance de las pruebas, período objeto de verificación, soportan los hallazgos detectados, proporciona el sustento del Informe determinar la correcta elaboración de los registros de la entidad, dejar constancia del alcance y limitaciones, respaldar pruebas en caso de acción legal.

Es imposible en cualquier trabajo de auditoría llegar a obtener la certeza absoluta; sin embargo, dentro de la información del juicio del auditor, existirá un grado de seguridad por el cual puede afirmar las cosas con plena confianza de que no está haciendo una afirmación audaz o arriesgada, aún cuando no tenga la certeza absoluta de ellas.

CAPÍTULO II

ACCIONES DE CONTROL AL SISTEMA DE COSTOS POR ÓRDENES. ALCANCE Y RESULTADOS DE SU APLICACIÓN.

2.1 Caracterización de la Fábrica de Calderas Jesús Menéndez.

Los profundos cambios, políticos, sociales y económicos que se produjeron en la década de los noventa, obligaron de cierta forma al Estado cubano a reorientar su actividad económica y comenzar un cambio en la gestión empresarial a corto, mediano y largo plazo que permitiera enfrentar con éxito los nuevos escenarios que se presentaban; como forma de mantener inalterable los principios de la Revolución Socialista y salvaguardar las conquistas obtenidas luego del primero de enero de 1959. (Rosales, 2003: 5-12)

Producto a estos acontecimientos y a la reorganización que se implementa dentro del sector azucarero desde el año 1998, se decide en el mes de Octubre del año 2010 realizar, mediante la Resolución No. 191 del Ministro del Azúcar, la fusión de los Grupos Empresariales De Construcciones (GECA), el de Maquinaria Agroindustrial (TECMA) y las Empresas de Servicios Técnicos, dando como resultado la creación de una nueva empresa: Empresa de Servicios Técnicos Industriales, proyectada desde sus inicios con una estructura técnico organizativa flexible que permitiera satisfacer las necesidades del sector para que este cumpla su misión principal: la producción de azúcar de manera eficiente con una amplia diversificación de su agricultura e industria. A su vez, por Resolución No. 203 del año 2010 se establece la “Fábrica de Calderas Jesús Menéndez” como una dependencia oficial de dicha empresa, con el lineamiento

fundamental dentro de su objeto social de producir y comercializar en ambas monedas, equipos y componentes de generadores de vapor y equipos tecnológicos asociados a la generación de vapor; además de asumir y dar respuesta a los servicios de montaje, asesoramiento y puesta en marcha de dicho equipamiento tanto dentro como fuera de fronteras. (Documentación jurídica legal de la empresa, 2011)

La Fábrica de Calderas “Jesús Menéndez” fue concebida desde sus inicios en colaboración con la extinta URSS, país que le facilitó su equipamiento y el adiestramiento de su personal y fundada oficialmente en el año 1981. La misión de esta empresa en aquel momento fue fabricar calderas de mediana y pequeña potencia para los centrales azucareros del país, así como otros componentes para el área termo energética de los mismos, constituyendo por lo tanto, los centrales del país, su principal y casi único cliente, aspectos verificados, mediante la fase del Conocimiento del sujeto a auditar.

Caracterización por centros de costo

001 Tubos.

Elaborar los elementos de los equipos tecnológicos que empleen tubos comprendidos en el rango de diámetros entre 19mm y 108 Mm, procesando además toda la tubería en su conformación, corte, doblado y ensamblaje para la construcción de componentes de calderas de vapor y otros.

002 Equipos Tecnológicos.

Elaboración de Equipos tecnológicos, estructuras, conductos, tobas, y componentes de los Equipos Tecnológicos que empleen perfiles laminados, conformados y planchas.

003 Corte y Maquinado

Cooperación con las producciones de piezas pertenecientes a equipos que se fabrican en otro taller, las cuales para su elaboración requieren algún proceso de maquinado o corte. (Torneado, fresado, mandrilado, taladrado, cepillado, rectificado, corte pantógrafo).

004 Cabezales

De acuerdo a los pedidos solicitados por los clientes se elaboran calentadores de aire, colectores de pantallas y producciones suplementarias.

005 Domos.

Construcción de elementos sometidos a presión (Domos, Tanques, etc.) y otros dispositivos de pailería que necesiten en su interior, además como producción suplementaria asume la reparación de elementos sometidos a presión.

006 Acabado y Pintura

Encargado de la limpieza, pintura, marcado y embalaje de las producciones terminadas constructivamente en cada taller.

007 Post Venta

Servicio de ensayos no destructivos a uniones soldadas (mediante los métodos de Ultrasonido, Radiografía Industrial, Líquidos Penetrantes) y cálculo de espesores, a elementos sometidos a presión de la Industria Azucarera y a terceros.

008 Dirección

Garantizar el cumplimiento de las medidas organizativas y correcto funcionamiento.

009 Economía

Garantizar el cumplimiento de las medidas organizativas para el correcto funcionamiento del manual de contabilidad de la empresa. Encargado de la emisión de los estados financieros en términos de tiempo, calidad y veracidad y su posterior análisis.

010 Recursos Humanos

Encargado de la aplicación del tratamiento salarial. Evalúa los resultados de los sistemas de pago, y el análisis costo-beneficio que cada sistema ofrece. Garantiza el cumplimiento de la evaluación del desempeño de los trabajadores.

011 Negocio y ventas

Establecer mecanismos y facilitar la realización de la actividad de Mercadotecnia de la empresa y medir el grado de satisfacción de los clientes. Se encarga de la publicidad y Promoción, de la investigación del mercado, la contratación, las ventas, el despacho del producto, además atiende la post.-venta y la medición de la satisfacción de los clientes.

012 Producción

Organiza los abastecimientos y las compras de insumos o productos que garantizan la producción. Controla y garantiza el cumplimiento del pedido estatal y las producciones seleccionadas. Garantizar que el sistema de mantenimiento que se aplique este en correspondencia con su tecnología, características y condiciones de trabajo.

013 Desarrollo

Se encarga del desarrollo tecnológico de la empresa, incluyendo las inversiones, reparaciones capitales, etc. Controla el sistema de gestión de la innovación de la empresa. Garantiza el funcionamiento del movimiento de innovadores, racionalizadores y del Forum de Ciencia y Técnica.

014 Servicios y Limpieza

Servicio de comedor y cafetería, elaboración de alimentos y ejecución de limpieza en las instalaciones de las Sucursales, Fabrica, División y Unidades Empresariales de Base según corresponda.

015 Agencia

Presta servicio a la empresa de seguridad con custodios (EMPROT)

016 Mantenimiento

Reparaciones y mantenimientos previstos o no a todas las maquinas y herramientas, además presta el servicio de compresores, techado y mantenimiento civil (construcciones).

017 Transporte

Encargado de atender el parque automotriz de la fábrica, además de la transportación de materias primas, productos terminados y personal de la entidad. Lleva el control del combustible, aceites y lubricantes, y el correspondiente mantenimiento a los equipos de transporte que posee la entidad.

018 Compra y Almacenes

Atiende toda la actividad de compras en la planificación, balance de los recursos y asignación además del almacenamiento. Es un pilar importante en el control de los consumos pues elabora y hace que se cumpla la carta limite para la entrega de los materiales que corresponden a una determinada orden de producción.

020 Diseño

Analiza, evalúa y procesa los proyectos contratados, realiza el procesamiento tecnológicos de los mismos adaptándolos a las capacidades tecnológicas instaladas en Fabrica, realizando toda la documentación correspondiente para el trabajo de los mismos en los talleres siguiendo una organización y secuencia tecnológica de fabricación (Norma de Consumos, Listado de Materiales, Cartas de Corte, Tecnologías, Toda la documentación técnica.)

021 Calidad

Ejecuta el procedimiento que organiza la actividad metrológica en la unidad, haciendo cumplir los requisitos del Servicio Nacional de Metrología. Organiza y hace cumplir todo lo relacionado con el Sistema de Gestión de la Calidad y Sistema de gestión Medioambiental. Como grupo tiene 4 funciones fundamentales:

Control de la calidad: va desde el verificador en cada taller o área de trabajo, hasta la emisión de un certificado de calidad de un producto terminado.

Normalización: actualización e implantación de las normas nacionales e internacionales vigentes.

Normas para el registro de los gastos y cálculo del costo por órdenes de producción

Norma No. 1: Norma para la aplicación de los gastos directos de producción a las

órdenes de costo específicas.

Norma No. 2: Norma para la distribución de los gastos indirectos de producción.

Norma No. 3: Norma para la determinación de la producción equivalente a las órdenes de producción específicas.

Norma No. 4: Norma para el tratamiento de los residuos de producción.

Norma No. 5: Norma para la valoración y registro de la producción en proceso y terminada.

Los gastos se recopilaran a través de los documentos primarios siguientes:

SC-2-08 – Vale de entrega o devolución.

Modelo FC-2 Reporte de horas trabajadas

FC-5 Hoja de costo por órdenes específicas.

Los centros de costos sirven para demostrar la discontinuidad del proceso productivo, la gran variedad de productos , que reafirman la necesidad del empleo del sistema de costos por órdenes, pues a partir de las características de la producción se organiza por pedidos.

En las acciones de control ejecutadas, el análisis del Ciclo de Costos y Gastos, no se ha regido por programas específicos referente a la verificación de los costos por órdenes, no obstante la revisión por temas, seguimiento a recursos, confirmaciones y la comprobación de la aplicación de la legislación vigente ha propiciado la detección de irregularidades.

Se verifica en la entidad si tiene implementado un Sistema de Costos utilizando los lineamientos generales establecidos Las comprobaciones son realizadas partiendo de los datos obtenidos al cierre del período a auditar.

Se verifica además según uso y contenido de las cuentas y procedimientos establecidos según legislación financiera vigente que:

El saldo de la cuenta **Gastos Financieros**, obedece a operaciones por concepto de

multas, comisiones por servicios e intereses bancarios.

El saldo de la cuenta **Gastos de Años Anteriores**, se encuentra amparado por los expedientes correspondientes.

Los débitos registrados en la cuenta **Costo de Ventas**, se corresponde con el costo real de las producciones terminadas y servicios prestados que ejecuta la entidad.

Verificar la legalidad de los documentos que sustentan las operaciones registradas, comprobando que los importes reflejados en los submayores de las cuentas de gastos habilitadas coinciden con los valores mostrados en el Balance General.

Valorar el tratamiento a las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de la cuentas de gastos.

Verificar si la entidad tiene implementado un sistema de costos.

Analizar los cargos que se registran en la cuenta de Producción en Proceso.

Este es el programa que se utiliza actualmente, teniendo en cuenta las Directrices Generales, los aumentos y disminuciones de las cuentas.

PROGRAMA PARA AUDITAR EL CICLO DE COSTOS Y GASTOS.

Sujeto a auditar:

PT:

Tema:

Auditor:

Alcance:

Fecha:

Objetivos:

DESGLOSE POR TEMAS –TAREAS A REALIZAR	Alcance o Período	Muestra %	Fondo de Tiempo		Período de Ejecución	
			P	R	P	R
			P	R	P	R

<p>Comprobar que los precios utilizados para la comercialización de las producciones terminadas y servicios prestados se aplican de acuerdo a las regulaciones establecidas para la entidad. (Muestra)</p>						
<p>Comprobar que los importes de las cuentas de Costos y Gastos, habilitadas, reflejadas en los submayores, coinciden con los valores mostrados en el Balance de Comprobación, verificando la legalidad de los documentos que sustentan las operaciones registradas. Comprobar las causas de las diferencias detectadas y su impacto en la razonabilidad de la Información financiera.</p>						
<p>Evaluar la presentación y revelación apropiada de los saldos reportados en los estados financieros y las cuentas incluidas en el Ciclo de Costo a partir de los criterios de Importancia relativa y riesgo probable asociado a los errores, irregularidades o fraudes comprobados, verificando los justificantes expresados en los asientos de Ajuste y Reclasificación propuestos por el auditor.</p>						
<p>Valorar el cumplimiento de las políticas contables establecidas en la entidad para el tratamiento de las cuentas analizadas en el Ciclo de Costos, así como las razones financieras</p>						

<p>Determinar Normas y Componentes de la Resolución No. 60/2011 de la CGR, que se incumplen, a partir de las deficiencias detectadas, comprobar si se encuentran contempladas como posibles manifestaciones en el Plan de Prevención de Riesgos, valorando su efectividad</p>						

Este programa teniendo en cuenta las características del sujeto a auditar, la muestra y alcance de la acción de control, no es suficiente en la profundización de sus objetivos, en las confirmaciones, vinculación con las legislaciones que lo amparan, en la revisión de procedimientos, para detectar la magnitud del hallazgo y su consideración como un riesgo probable,

2.2 Resultados de acciones de control efectuadas al sistema de costos por órdenes.

En una acción de control efectuada se verificó el comportamiento del costo por órdenes, detectándose irregularidades a través de la comprobación de los hechos económicos toda vez que:

Los objetivos para verificar el control interno que se ejerce sobre los recursos asociados

a las materias primas y materiales que se utilizan en el proceso de producción, de acuerdo a lo establecido en la Resolución No.60/2011 de la CGR, así como evaluar la efectividad del Plan de Prevención de Riesgos con relación a los resultados obtenidos, fueron seleccionados por muestras, las operaciones efectuadas en el periodo comprendido de enero 2010 a octubre 2011, extendiéndose a periodos anteriores o posteriores en caso necesario.

Se revisaron las actividades que se ejecutan en el Grupo de Contabilidad y Finanzas, Producción Agroindustrial, Comercialización y Logística, y Grupo de Aseguramiento Nacional de Laminado y Ferretería y la efectividad del Plan de Prevención de Riesgos.

En la revisión de las acciones diseñadas y ejecutadas por la administración se constata que no se cumple con los principios básicos del Sistema de Control Interno, ni con el ordenamiento jurídico y técnico establecido por los organismos rectores para la realización de los distintos procesos, las bases para la identificación y análisis de los riesgos para alcanzar sus objetivos no están establecidas, ni se encuentran clasificados, ni evaluadas sus vulnerabilidades.

No se han determinado los objetivos de control para la conformación del Plan de Prevención de Riesgos, por lo que no está definido el modo de gestionarlos, ni el cumplimiento de los objetivos propuestos, no se aplican las políticas, disposiciones legales y procedimientos de control necesarios para gestionar y verificar la calidad de la gestión y la seguridad razonable de la contratación económica, la custodia que ejerce la entidad sobre los recursos materiales, es inadecuada al detectarse incumplimientos e irregularidades graves que denotan ineficiente control sobre los recursos, afectan el cumplimiento de los objetivos del control interno y de las disposiciones jurídicas vigentes, que generan afectaciones económicas a la entidad por un importe ascendente a 165 417.71 CUP y se han creado las condiciones para la comisión de presuntos hechos delictivos.

El Plan de Prevención de Riesgos de la entidad, se encuentra confeccionado acorde a la Resolución No 13/2006 (derogada) del extinto MAC y no incluye medidas para minimizar las posibles manifestaciones, teniendo en cuenta las deficiencias detectadas

y considerándose no efectivo. El Cronograma de implementación de la Resolución No 60/2011 de la CGR, no se ha elaborado.

Se incumple la Resolución No 297/2003 del MFP (derogada) y el Cronograma de implementación de la Resolución No. 60/2011 de la CGR, en el componente Actividades de Control, referido a las normas coordinación entre áreas, separación de tareas, responsabilidades y niveles de autorización y Documentación, registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos, comprobándose que no hay evidencia documental de la implementación de un Sistema de Costos por Órdenes, fichas correctas, análisis y seguimiento de los recursos materiales, humanos y financieros, al realizar producciones que no se supervisan para detectar deficiencias que afectan la entidad en montos significativos.

Se incumple el objeto social aprobado a la entidad al verificarse, la venta de 8.0 toneladas de Tubos de Acero de 51x2x4000mm a la entidad DIP Sierra de Cubitas perteneciente a la provincia de Camaguey, por un valor de 17 116.93 CUP y la prestación de un servicio de reparación de camas a la Comercializadora Villa Clara valorada 1 192.68 CUC y 50.54 CUP, no contemplados en el plan, existiendo desviación de recursos hacia esas producciones, y no posee ficha de costo y los gastos incurridos no se encuentran registrados en órdenes.

En la toma física realizada a 3 250 tubos de 51x2x4000 mm con longitud aproximada de 1880 mm, correspondiente al desperdicio de las producciones de calentadores, se verificó que no existe evidencia documental de las transferencias por devolución del desperdicio de tubos de AC, una vez concluidas las producciones, no se muestra la ficha correcta de la producción amparada por una orden de trabajo y carecen de un control del desperdicio referente a devoluciones.

Se detectó en la verificación de las normas de consumo de los tubos de 51x2x5000mm, desviaciones en exceso de 1 334 tubos y en defecto 215 tubos, correspondiente a las órdenes de producción de calentadores de aire con destino a la Empresa xxxx valoradas en 51 967.93 CUP y 9 279.24 CUP respectivamente, lo que crea las condiciones para la comisión de presuntos hechos delictivos.

Se detectó en la verificación de las normas de consumo, desviaciones en exceso de 1 323 Tubos de 51x2x4000mm por valor de 37 916.31 CUP y en defecto de 1 192 Tubos de 51x2x4000mm por valor de 30 264.67 CUP y 5 456 tubos de AC de 51x2mm, correspondiente a la producción y completamiento de calentadores de aire, con destino a entidades del MINAZ, lo que crea las condiciones para la comisión de presuntos hechos delictivos.

Se verificó que no se encuentra respaldada legalmente mediante relación contractual: el pago de las materias primas suministradas por la Empresa de Logística AZUMAT, que es utilizada en la producción de equipos y componentes con a la Empresa xxx y los servicios de reparación de camas realizados a la Comercializadora Villa Clara, con monto no conciliado, envejecido y proyectada a producciones que no poseen ficha de costo.

Se verificó que en el período comprendido de agosto 2010 a octubre 2011, se construyeron 7 Módulos de Calentadores de Aire con código FC. GVE110-10.01-00-00PE, con destino a xxx, de ellos existe evidencia documental de la venta de 6, efectuada a la Empresa Mixta BIOENERGIA CARIBE SA, quedando pendiente de ser revisado por el Cliente un Módulo, para su posterior aceptación, sin respaldo documental de orden de trabajo.

Se verificó que en el período comprendido entre los meses de marzo a junio del 2010 se confeccionaron 2 Bloques de Calentadores de Aire y un Completamiento de Calentadores, no se les asignó documentalmente, tubos de AC para su producción, debiéndose haber empleado en las mismas 5 456 tubos de AC de 51x2mm, no obstante existen facturas emitidas que evidencian la venta de estas producciones a las respectivas entidades, pero carecen de órdenes de trabajo.

Se verificó además el expediente No. 9/10, correspondiente al mes de septiembre de 2010, confeccionado para ajustes de inventarios en el Almacén 12 Ravilob (Laminado y Ferretería), donde los valores registrados por Faltantes y Sobrantes en investigación ascienden a 197 927.19 CUP y 95 225.99 CUP respectivamente, se expone en el Acta de la Comisión del Inventarios, que las causas que propiciaron los faltantes y sobrantes

están dados por la no realización de inventarios en años anteriores y errores en la documentación primaria, no presentándose denuncia a la PNR ni aplicación de Responsabilidad Material, cancelándose los valores del expediente contra los resultados de la Empresa.

En revisión efectuada a 3 Transferencias de materias primas y materiales, donde se relacionan los códigos objeto de revisión, que representan el 100 por ciento de las confeccionadas en el periodo comprendido de marzo a julio de 2011, por el almacén No 6 Laminado RAVILOB, se evidenció que obedecen a iguales descripciones de los recursos extraídos y entregados pero las longitudes y precios difieren en ambos casos.

Se comprobó que en una muestra tomada de 26 modelos Vales de Entrega confeccionados en el periodo de enero a octubre 2011, presentan omisiones en los datos de uso obligatorio, relacionados con la persona que recibe los recursos, incumpléndose el principio básico de Cargo y Descargo de la Resolución No.60/2011 de la CGR y la Resolución No. 11/2007 del MFP.

Se incumplen la Resolución No. 2253/2005 del MEP, al comprobarse que el 100 por ciento de los contratos seleccionados como muestra presentan indistintamente deficiencias técnico jurídicas en su confección, referidas a: contradicción entre las cláusulas, pues no coinciden los valores totales acordados, el representante de la entidad contraparte que consta acreditada en el documento contractual difiere del que obra en el anexo.

El servicio de reparación y mantenimiento realizado a las camas del Motelito de tránsito del Punto de Venta “Chiquitico Frabegat” perteneciente a la Comercializadora TAHON, (según Orden de Trabajo No. 390), no se encuentra sustentado mediante contrato económico.

En revisión efectuada al Expediente Legal de la Entidad se detectó que se incumple la Resolución No 42/2002 del Ministerio de Justicia al comprobarse que no obra en el mismo, los Certificados Comerciales (en tramitación), la titularidad y número de las cuentas bancarias.

Se comprobó que 2 Bloques de Calentadores de Aire con destino a las Empresas Antonio Guiteras y Ecuador, no les fueron asignado mediante los Vales de entrega que se corresponden con las Ordenes de Producción correspondiente a cada Bloque la cantidad de 2414 tubos de 51x2x4000 mm, representando en valores un importe de 69 407.57 CUP..

Se comprobó que en la producción de 6 Bloques de Calentadores de Aire y en 3 Completamientos de Calentadores de Aire se les asignó, por encima de la norma aprobada para estas producciones, la cantidad de 1225 tubos de 51x2x4000 mm, representando en valores un importe de 35 123.26 CUP.

Se verificó que 2 Bloques de Calentadores de Aire y un Completamiento de Calentadores, no les fueron asignados tubos para su producción, debiéndose haber empleado en las mismas 5 456 tubos, existiendo, no obstante, Facturaciones emitidas que evidencian la venta de estas producciones a las respectivas entidades.

Se comprobó la venta de 8.0 Toneladas de Tubos de AC 51x2x4000 a la entidad DIP Sierra de Cubitas de la Provincia de Camaguey, por un valor ascendente a 17 116.93 CUP, mediante las Facturas No. FM030-10, FM032-10 y FM043-10 de fechas, 23 de junio, 28 de julio y 14 de octubre del 2010, respectivamente, incumpliendo el objeto social aprobado para la entidad.

Se comprobó, que mediante Factura No 08-0201-11 de fecha 11 de agosto de 2011, se presto servicio a la Comercializadora de Villa Clara por la Reparación de Camas, por un valor ascendente a 1 243.22 Moneda Total, incumpliendo el objeto social aprobado para la entidad.

Se ejecutó una producción de 12 conjuntos de PUNTO FIJO para domo de caldera GVE 110 de 110 toneladas/horas, sin mediar la firma entre las partes del suplemento correspondiente.

El servicio de reparación y mantenimiento realizado a las camas del motelito de tránsito del Punto de Venta "Chiquitico Frabegat" perteneciente a la Comercializadora TAHON, (según Orden de Trabajo No. 390), no se encuentra sustentado mediante contrato

económico.

En la revisión efectuada al Expediente de Acciones de Control se comprobó que en el control realizado en fecha 22/03/2011 por la Empresa de Servicios Técnicos Industriales (ZETI) se detectó la inexistencia de relaciones contractuales con la Empresa de Logística (AZUMAT), perteneciente al Ministerio del Azúcar (MINAZ), quién constituye el principal proveedor de la entidad auditada.

En la ejecución de la acción se verificaron aspectos como, la correcta delimitación los niveles de acceso, así como la confección del Acta de Fijación de Responsabilidad Material, documento que refleja los valores iniciales de los recursos materiales, las condiciones de seguridad y almacenaje de las mercancías, son adecuadas, verificándose que a pesar de que se encuentran en un área abierta está cercada y la entrada está protegida por una puerta enrejada.

Se constató, a través del escrito fundamentado No. 65 de fecha 2/07/2011, la designación del personal con facultad para extraer productos de los almacenes en correspondencia con los respectivos cargos y tipos de operación a ejecutar, cuentan con el plan de chequeo físicos periódicos, así como existe evidencia documental de su cumplimiento en el período de enero a septiembre del 2011.

Se puede corroborar, que existen desviaciones en la muestra y alcance seleccionada, con evidencias competentes para constatar que no existe ocupación – preocupación por la supervisión y protección de los recursos así como en la prevención de los riesgos que afectan su misión, se verifico sin detectar deficiencias que:

- En el sistema de costeo por órdenes de trabajo los tres elementos básicos del costo (MD, MOD, CI) no se acumulan de acuerdo con los números asignados a las órdenes de trabajo.
- La orden de trabajo no lleva un número progresivo con las indicaciones y las especificaciones de la clase de trabajo que va a desarrollarse. Consecutivo.
- Por cada orden de producción no se abren registros en la llamada hoja de costos, que resume los elementos del costo de producción referentes al servicio

prestado en una orden dada.

El sistema de órdenes de trabajo se implanta en aquellas empresas donde la producción o los servicios son de acuerdo con las necesidades del cliente, Sus características son:

Permite reunir separadamente cada uno de los elementos del costo para cada orden de trabajo, ya sea terminada o en proceso de transformación.

Es posible y resulta práctico subdividir la producción, de acuerdo con el tipo de servicio a prestar.

Para iniciar la producción, es necesario emitir una orden de trabajo, donde se detalla el tipo de servicio, y se prepara un documento contable distinto para cada tarea.

Los servicios se prestan sobre pedidos formulado por los clientes, el valor del inventario de producción en un proceso es la suma de las cantidades consignadas en las hojas de costos de órdenes de trabajo pendientes de concluir el servicio a prestar.

Analizar si posteriormente, se llena el Registro de Mano de Obra, con la información enviada por el Departamento de Producción que contiene, por cada actividad y orden de trabajo, las horas-hombre empleadas en el mes, además de las facturas por las que se cierran dichas órdenes.

Cotejar los materiales directos tanto en CUP como en CUC se toman de los vales de salida, los cuales deben reflejar claramente en qué se utilizaron con la orden correspondiente.

Corroborar a través de las nóminas que se elaboran situando en cada actividad los trabajadores contemplados en el Plan de Producción. Identificándose el gasto de salario por cada actividad y distribuyéndolo a todas las órdenes utilizando como base las horas hombre de cada una de ellas.

Supervisar además como elemento importante que interviene dentro del costo de los servicios en la entidad son las dietas, pues dichos servicios se prestan en los locales de los usuarios donde son enviadas las brigadas de trabajo, deben reflejar la orden de

trabajo del cliente donde se presta el servicio.

Comprobar que las producciones terminadas se analizan por cada orden de trabajo comparando el costo real con la ficha de costo. Con estos resultados podemos analizar las desviaciones existentes.

Como estas determinaciones se efectúan por actividad o área y por cada orden de trabajo, es permisible, fijar el valor real de las producciones en proceso y las producciones terminadas.

Las órdenes de trabajo en proceso deben cuantificarse sus costos (mano de obra, piezas, materiales, e indirectos), así como los indicadores de tiempo de taller (espera de ejecución, etc.) y anotarse en los registros esos resultados. En el próximo mes, los registros se inician con esas ordenes en proceso, anotando los datos generales (No. de la orden, de la máquina, tipo de trabajo a realizar y fecha y hora de entrada al taller.

Procedimiento: Finalizado el mes, después de incorporar los gastos y tiempo de las órdenes en proceso y procesar las órdenes cerradas (de taller y producción), se totalizan los registros y se analizan los saldos del Balance de Comprobación de Saldos.

Constatar que está integrado el expediente contentivo de un acta de recepción y entrega de las órdenes de trabajo, una dedicada al trabajo de talleres y otra de producción, registros para las órdenes de trabajo,

Las principales causas y condiciones que han incidido en los resultados obtenidos son:

El descontrol en la utilización de las materias primas (tubos de AC) con destino a la producción, fue una limitante cotejar las salidas de materiales con las órdenes de trabajo.

No está implementado el sistema de costos por órdenes para la ejecución de las producciones.

La incidencia de resultados, detectados por un plan de prevención no efectivo, no permite una exigencia adecuada, tomar medidas preventivas, utilizar programas eficaces que posibiliten una correcta gestión de la entidad.

CAPÍTULO III

3.1 PROGRAMA PARA AUDITAR EL SISTEMA DE COSTOS POR ÓRDENES.

Los programas de auditoría son instrumentos de vital importancia, los cuales no pretenden establecer los procedimientos mínimos aplicables a la generalidad de las acciones, sino señalar concretamente las orientaciones sobre la forma en que habrá de organizarse la revisión y formularse la estrategia, debiendo el auditor seleccionar lo que estime procedente, en dependencia de los estipulado por la entidad, las políticas implantadas y el grado de cumplimiento que exista.

Es elemental el papel del programa y se define como la relación detallada de las acciones de comprobación e investigación que debe realizar el auditor para dar

respuesta a los objetivos propuestos. Constituye una decisión el orden en que se ejecutarán los pasos, pues no existe una metodología única que lo establezca.

Complejidad de los procedimientos a ejecutar.

Tiempo de ejecución de los procedimientos.

Tipo de verificación externa o interna como instrumento de autocontrol, a utilizar por la entidad.

Relaciones lógicas de antecedente-consecuente de los procedimientos.

Niveles de riesgo evaluado.

Audidores disponibles y su nivel de experiencia.

En una auditoría la obtención o no de los objetivos previstos, estará determinado entre otros factores, por la calidad del programa que se diseñe para la realización de la misma, en eso radica la importancia de estos.

Entre los objetivos de los Programas de Auditoría se encuentran:

Ofrecer en forma detallada el trabajo a realizar.

Servir de instrumento de control de desarrollo del trabajo.

Posibilitar la distribución del trabajo entre los integrantes del grupo de auditoría.

Facilitar la sustitución de un auditor por otro en cualquier circunstancia que sea necesario.

La utilización de los programas de auditoría tiene las ventajas siguientes:

Son una guía o plan a seguir con el mínimo de dificultades o confusiones.

El jefe de grupo de auditores puede planear las tareas que deberán realizar, teniendo en cuenta las capacidades.

Una vez concluida la auditoría, estos programas sirven para verificar que no se omitió ningún procedimiento.

Si el encargado de la auditoría es asignado a otro trabajo, su sucesor puede

observar, rápida y fácilmente lo realizado y lo pendiente.

Sirve para la planeación de futuras acciones. El auditor está en facultad de aumentar o disminuir el programa en la fase del sujeto a auditar, con el fin de investigar problemas especiales.

El programa capacita al auditor para determinar con precisión el alcance y efectividad de los procedimientos que empleará en la revisión.

Aunque todo programa estandarizado trae consigo desventajas, estas desaparecen si se tiene en consideración que deben ser flexibles, pueden modificarse a medida que las circunstancias lo requieran.

Ante la necesidad de adicionar pasos o incrementar el tamaño de la muestra, debe tomarse en consideración que puede implicar tiempo y costo adicional, así como que una eliminación de pasos puede conducir a una comprobación deficiente y a un aumento del riesgo de detección.

Cuando no se pueda cumplimentar algún paso del programa o ejecutarse totalmente los procedimientos establecidos a causa de situaciones ajenas al auditor como pueden ser falta de documentos justificativos, atrasos considerables en el registro de operaciones, imposibilidad de realizar inventarios físicos de medios materiales o arqueos de efectivo, se debe informar de inmediato para tomar medidas.

En los mismos deben anotarse las referencias cruzadas, con el cuestionario de control interno y con los papeles de trabajo, especialmente en los casos de partidas importantes o en las que se hayan detectado problemas significativos.

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

Las entidades deben aplicar la Guía de Autocontrol General actualizada a partir de lo establecido en la Resolución No.60/2011 de la CGR, con el objetivo de

educar, orientar, prevenir y apoyar a la administración en el cumplimiento de su responsabilidad en el ejercicio del control.

Durante el proceso de ejecución de la acción de control se deben considerar 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 periodo seleccionado.

Objetivo General: Evaluar el Sistema de Control Interno Integral del tema objeto de revisión, vinculado con la implementación de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, aprobados en el VI Congreso del PCC.

Objetivos Específicos:

Evaluar la eficacia del Sistema de Control Interno diseñado teniendo en cuenta sus características que permite sea integral, flexible y razonable y de las medidas aplicar en relación con los riesgos identificados, según establece la Resolución No. 60/2011 de la CGR.

Comprobar el alcance de los actuales programas, para verificar la fiabilidad de la información emitida, al aplicar un Sistema de Costos por Órdenes.

Proponer un Programa de auditoría para supervisar al Sistema de Costos por Órdenes, en la evaluación de la misión y eficiencia de acuerdo a la legislación vigente.

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 esta 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, sistema informático, el de control a través del diseño del sistema de control interno y de detección es manejable por el auditor con una planeación adecuada, valoración que se tiene de la eficacia, determinada en la fase preliminar.

INDICACIONES GENERALES A CONSIDERAR POR EL AUDITOR.

- Desarrollar la auditoría de acuerdo al programa propuesto, se deberán considerar las regulaciones establecidas.
- Comprobar si las deficiencias detectadas están identificadas en el Plan de Prevención de Riesgos como puntos vulnerables, verificando las medidas previstas y las que se incumplen.
- Analizar los resultados parciales que se obtengan con los jefes de las entidades, áreas verificadas ,trabajadores, dirigentes de organizaciones políticas y de masas, donde se señalan la violaciones, causas y condiciones y responsables
- En todos los hallazgos detectados se deben identificar las causas y condiciones que los motivaron
- Realizar recomendaciones , las cuales son mas constructivas cuando se encaminan a atacar las causas de los problemas observados, van dirigidas a quienes deben ejecutar las mismas,, que las medidas sean

factibles.

PLANEACIÓN

Se desarrolla a través de sus fases 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 , establecidos 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 de las cuentas y los índices o razones calculadas en el periodo a auditar. 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.

Aspectos a verificar:

Para la verificación del sistema de costos por órdenes, se debe seleccionar una muestra representativa, examinar operaciones y determinar el tipo de evidencia que debe reunir.

En la auditoría especial al sistema de costo por órdenes se desarrollan las siguientes acciones de carácter general atendiendo a los diferentes procesos:

a) General.

- b) Diseño
- c) Aseguramiento (ATM).
- d) Producción
- e) Control y Calidad
- f) Almacenes
- g) Transporte.
- h) Contabilidad

General

Verificar los movimientos por aumentos y disminuciones que han afectado las cuentas de Inventarios de Materias Primas y Materiales Principales y Auxiliares, Producción Principal y Auxiliar en Proceso, Producción Terminada, seleccionadas durante el periodo que amparen las transacciones contabilizadas a través de las órdenes de trabajo.

Comprobar la separación de funciones en las transacciones, si es la misma persona la que realiza las funciones de confeccionar la Orden de Trabajo, la Factura, así como solicitar los recursos del almacén.

Constatar que se encuentran correctamente delimitados los niveles de acceso, así como tienen confeccionada el Acta de Fijación de Responsabilidad Material, el documento que refleja los valores iniciales de los recursos materiales para la fijación de responsabilidad.

Constatar el cumplimiento de las regulaciones establecidas para el sistema de costos, verificando si es registrado por un sistema contable financiero certificado, se utiliza una herramienta informática que auxilia este análisis o se realiza de forma manual.

Verificar el cumplimiento del objeto social, al 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 si están aprobados los precios por el nivel correspondiente.

Comprobar 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.

Verificar la utilización de métodos amparados en legislaciones y su veracidad.

Realizar entrevistas a trabajadores para comprobar si reconocen haber firmado modelos de Solicitudes Materiales y Vales de Entrega en los cuales aparece su nombre consignado, para utilizar en confirmaciones con clientes y verificar si son reconocidas.

Constatar que en el Centro de Costo de Economía se permite garantizar el cumplimiento de las medidas organizativas para el correcto funcionamiento del manual de contabilidad de la empresa, la emisión de los estados financieros en términos de tiempo, calidad y veracidad y su posterior análisis.

Comprobar que en el Centro de Costo Recursos Humanos se encargan de la aplicación del tratamiento salarial. Evalúa los resultados de los sistemas de pago, y el análisis costo-beneficio que cada sistema ofrece. Garantiza el cumplimiento de la evaluación del desempeño de los trabajadores.

Analizar que el Centro de Costo Negocio y Ventas establece mecanismos y facilitar la realización de la actividad de Mercadotecnia de la empresa y medir el grado de satisfacción de los clientes. Se encarga de la publicidad y Promoción, de la investigación del mercado, la contratación, las ventas, el despacho del producto, además atiende la post.-venta y la medición de la satisfacción de los clientes.

Verificar si en el Centro de Costo de Producción se organiza los abastecimientos y las compras de insumos o productos que garantizan la producción. Controla y garantiza el cumplimiento del pedido estatal y las producciones seleccionadas. Garantizar que el sistema de mantenimiento que se aplique este en correspondencia con su tecnología, características y condiciones de trabajo.

Analizar si en el Centro de Costo de Desarrollo se verifica el desarrollo tecnológico de la empresa, incluyendo las inversiones, reparaciones capitales, etc. Controla el sistema de gestión de la innovación de la empresa. Garantiza el funcionamiento del movimiento de innovadores, racionalizadores y del Forum de Ciencia y Técnica.

Verificar si se utilizan actividades continuas y evaluaciones puntuales como modalidades de supervisión que permite detectar errores y facilita las modificaciones.

Comprobar 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.

Diseño

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

Comprobar si se adicionaron correctamente recursos no considerados en las especificidades técnicas iniciales, de las Órdenes de Trabajo.

Revisar que las transacciones realizadas obedezcan a iguales descripciones aunque que las longitudes y precios de materias primas pueden diferir.

Corroborar que en el Centro de Costo de Diseño se analiza, evalúa y procesa los proyectos contratados, realiza el procesamiento tecnológicos de los mismos adaptándolos a las capacidades tecnológicas instaladas en Fabrica, realizando toda la documentación correspondiente para el trabajo de los mismos en los talleres siguiendo una organización y secuencia tecnológica de fabricación (Norma de Consumos, Listado de Materiales, Cartas de Corte, Tecnologías, Toda la documentación técnica.)

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.

Cotejar la Hoja de Costo con la tarjeta limite en la que se describen los vales de salidas del material y el reporte del tiempo utilizado en la ejecución del trabajo, para valorarlo según las tarifas aprobadas, analizadas según órdenes de producción.

Contabilidad.

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

Verificar el procedimiento implementado por la entidad para corroborar el recorrido de la hoja costo, tratamiento de la producción terminada y la producción en proceso utilizando ordenes auxiliares

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 e identificar los montos de gastos directos e indirectos, corroborar que los coeficientes son independientes.

Analizar por muestras 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.

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 hay correspondencia con la producción realizada.

Cotejar la correspondencia en una muestra de Vales de Entrega contabilizados en los Comprobantes de Operaciones con las Órdenes de Producción

registradas.

Verificar si en una muestra seleccionada que los modelos Vales de Entrega, 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.

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 MFP.

Comprobar una muestra tomada de Vales de Entrega confeccionados en el periodo, presenten los datos de uso obligatorio, relacionados con la persona que recibe los recursos: falta el nombre y firma. Verificando el cumplimiento del principio básico de Cargo y Descargo de la Resolución No. 60/2011 de la CGR y la Resolución No. 11/2007 del MFP.

Verificar que existe control sobre los costos por órdenes así como la sostenibilidad y el cumplimiento de la legislación vigente. Lineamiento No. 8

Cotejar los documentos primarios con las operaciones que registran gastos por concepto de salarios y gastos indirectos, reflejados en la Información Financiera. Constatar que se encuentre establecido en la Empresa el Clasificador por elementos.

Verificar la existencia de un registro de Consumos por Órdenes Específicas y Analizar que sea contentivo de la establecido según procedimiento de la entidad.

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

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 cierra el ejercicio económico.

Aseguramiento(ATM)

Corroborar que se analizan las desviaciones 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.

Verificar que en el Centro de Costo de Compras y Almacenes se atiende toda la actividad de compras en la planificación, balance de los recursos y asignación además del almacenamiento. Es un pilar importante en el control de los consumos pues elabora y hace que se cumpla la carta límite para la entrega de los materiales que corresponden a una determinada orden de producción.

Control y Calidad

Analizar el destino final de desperdicios, mermas (definidos las normales y las no para decir a partir de aquí la asume el costo), producción defectuosa y roturas.

Cotejar los resultados de las afectaciones detectadas con las declaraciones juradas, informes y certificaciones.

Constatar si el documento el cual tiene evidencias de haberse mostrado al cliente, como aceptación del servicio recibido, carece 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.

Constatar que en el Centro de Costo de Calidad se ejecuta el procedimiento que organiza la actividad metrológica en la unidad, haciendo cumplir los requisitos del Servicio Nacional de Metrología. Organiza y hace cumplir todo lo relacionado con el Sistema de Gestión de la Calidad y Sistema de gestión Medioambiental. Como grupo tiene 4 funciones fundamentales: Control de la calidad: va desde el verificador en cada taller o área de trabajo, hasta la emisión de un certificado de

calidad de un producto terminado. Normalización: actualización e implantación de las normas nacionales e internacionales vigentes. Metrología: garantiza el aseguramiento y la certificación de los instrumentos de medición y equipos de control. Servicios de laboratorio: control de entrada de las materias primas y control mediante ensayos destructivos y no destructivos.

Atendiendo a las características de la entidad objeto de estudio, adicionalmente a las acciones anteriores deberán ejecutarse las siguientes:

Analizar que en el Centro de Costo Tubos, se elaboran los elementos de los equipos tecnológicos que empleen tubos comprendidos en el rango de diámetros entre 19mm y 108 mm, procesando además toda la tubería en su conformación, corte, doblado y ensamblaje para la construcción de componentes de calderas de vapor y otros.

Comprobar que en el Centro de Costo de Equipos Tecnológicos, se elaboran estructuras, conductos y componentes de los Equipos Tecnológicos que empleen perfiles laminados, conformados y planchas.

Cotejar en el Centro de Costo Corte y Maquinado que exista Cooperación con las producciones de piezas pertenecientes a equipos que se fabrican en otro taller, las cuales para su elaboración requieren algún proceso de maquinado o corte. (Torneado, fresado, mandrilado, taladrado, cepillado, rectificado, corte pantógrafo).

Constatar que en el Centro de Costo Cabezales de acuerdo a los pedidos solicitados por los clientes se elaboran calentadores de aire, colectores de pantallas y producciones suplementarias.

Corroborar que en el Centro de Costo Domos, la Construcción de elementos sometidos a presión (Domos, Tanques, etc.) y otros dispositivos de pailería que necesiten en su interior, además como producción suplementaria asume la reparación de elementos sometidos a presión.

Verificar que el Centro de Costo de Acabado y Pintura es el encargado de la

limpieza, pintura, marcado y embalaje de las producciones terminadas constructivamente en cada taller.

Analizar el tratamiento en el Centro de Costo de Post Venta que el servicio de ensayos no destructivos a uniones soldadas (mediante los métodos de Ultrasonido, Radiografía Industrial, Líquidos Penetrantes) y cálculo de espesores, a elementos sometidos a presión de la Industria Azucarera y a tercero.

Producción

Comprobar que en el Centro de Costo de Mantenimiento las Reparaciones y mantenimientos previstos a las maquinas y herramientas, además presta el servicio de compresores, techado y mantenimiento civil (construcciones).

Transporte

Constatar que en el Centro de Transporte este asignada la función de atender el parque automotriz de la fábrica, además de la transportación de materias primas, productos terminados y personal de la entidad. Lleva el control del combustible, aceites y lubricantes, y el correspondiente mantenimiento a los equipos de transporte que posee la entidad.

Valoración

La Contraloría Provincial, se propone verificar las causas y condiciones que propician la comisión de los Presuntos Hechos Delictivos, analizar en las acciones de control el procedimiento aprobado y confiable para efectuar las transacciones evitando el descontrol de los recursos, verificar las normas de consumo que respalden la realización de las producciones, que permitan analizar las desviaciones y verificar que se utilicen los recursos aprobados según ficha de costo.

Se debe utilizar como instrumento para efectuar supervisiones a las operaciones ejecutadas, demostrado la confiabilidad de las Órdenes de Trabajo, la documentación que la ampara, referente a solicitudes materiales y Vales de Entrega, las que respaldan la facturación de los servicios, y el destino final.

Verificar si la entidad tuvo una afectación económica o se constata tergiversación y engaño al cliente.

Cuantificar la sustracción y malversación de recursos, salario pagado indebido, reportes de gastos indirectos no reales con una utilidad o pérdida no confiable y un aporte distorsionado o dejado de realizar.

Comprobar las Disposiciones Jurídicas que se incumplen, así como a través del componente Gestión y Prevención de Riesgos de la Resolución No.60/2011 de la CA además constatar si se implementa correctamente el Plan de Medidas para la Prevención de Riesgos, Detección y Enfrentamiento a las Indisciplinas, Ilegalidades y Manifestaciones de Corrupción, ofrece la eficacia, esperada, al detectarse deficiencias que incidan en el control de los recursos.

CONCLUSIONES

Una vez culminada la investigación, se arribaron a las siguientes conclusiones:

- △ Se elaboró un programa de auditoría para evaluar la efectividad en la utilización de los recursos del estado, a través de la ejecución de acciones de control al Sistema de Costos por Órdenes.
- △ Se determinaron los referentes teóricos y metodológicos que fundamentaron la investigación, con carácter vinculante entre la implementación de un Sistema de Costos por Órdenes y el enfoque de mejoramiento continuo que proporciona el control interno, con efecto multiplicador en la profundización del conocimiento amparado en la literatura actualizada y en resultados de acciones que nos avizoran, como utilizar métodos preventivos.

- ⤴ Se diagnosticó el alcance de los actuales programas, al aplicar un Sistema de Costos por Órdenes, según resultados obtenidos en acciones de control ejecutadas, corroborando lo insuficiente del que se utiliza y el aporte del que se propone con mayor flexibilidad teniendo en cuenta las características del sujeto a auditar.
- ⤴ Este Programa de auditoría para supervisar al sistema de costos por órdenes, en la evaluación de la misión y eficiencia en la Fábrica de Calderas Jesús Menéndez, es un valioso instrumento que posibilita a la dirección de la empresa reforzar el control existente sobre el uso de los recursos y tomar decisiones acertadas oportunamente en el análisis de los costos, para obtener las variaciones y sus causas y analizar oportunamente las medidas adecuadas.
- ⤴ El Sistema de Costos por Órdenes de Trabajo, exige de forma práctica los requerimientos necesarios para registrar, controlar y conocer los gastos y sus incidencias.

RECOMENDACIONES

Tomando como base los resultados obtenidos en la investigación y en las conclusiones a las que se arribó, se recomienda:

Utilizar el programa de auditoría para evaluar la efectividad en la utilización de los recursos del estado, a través de la ejecución de acciones de control al Sistema de Costos por Órdenes.

Mantener la actualización de los puntos vulnerables en el Plan de Prevención de Riesgos como evidencia de la preocupación y ocupación de la implementación de la Resolución No, 60/2011 de la Contraloría General de la República.

Este programa es factible utilizarlo como guía de capacitación para el personal vinculado, permite puntualizar, enriquecer y que se use como un medio de autocontrol que debe actualizarse en dependencia de los cambios que se produzcan en las legislaciones y el escenario actual.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Backer, Morton, Lyle Jacobsen y David Ramírez. Contabilidad de Costos. Un Enfoque Administrativo Para la Toma de Decisiones. México. Segunda Edición, 1990.
2. Beer. S. Cibernética y administración, Editorial Continental S.A., México, 1963.
3. Blanco Dopico I. Contabilidad de Costes: análisis y control, Ediciones Pirámide, Madrid, 1998.

4. Castillo A., Cuspineda O., Hernández R., Ricard M., Costo I. Empresa de producción y Servicios del MES, La Habana, 1985.
5. Catacora, Fernando. Sistemas y Procedimientos Contables. McGraw Hill. México, 1994.
6. Colectivo de autores. Sistema de Costos, Universidad de la Habana, Cuba.
7. Contraloría General de la República de Cuba. Normas del Sistema de Control Interno. Resolución No 60, 2011.
8. Guía Metodológica para la Evaluación del Sistema de Control Interno. Manual del Auditor. Capítulo: Programas de Auditoría, 2006.
9. Cuspineda O. y colectivo de autores, Principios para la Planificación, Registro y Cálculo del costo de producción, ENPES, La Habana, 1988.
10. González, Gallo, Felipe. Documentos Base de Auditoría de Gestión. Universidad Central Marta Abreu de Las Villas. Facultad de Ciencias Económicas. 2/11/ 2011.
11. Guevara, Ernesto. Escritos y Discursos. Editorial de Ciencias Sociales. La Habana, 1977, t.7.pp.97-107.
12. Hargadon, Bernard y Múnera. Contabilidad de Costos. Norma. Colombia, 1992.
13. Hernández, Lizbet. Diseño de un sistema de información Contable departamentalizado y por órdenes específicas para la empresa de fundición Metalúrgica, Universidad Centro Occidental, 1998.
14. Hernández Herrera R. y colectivo de autores, Contabilidad de Costo tomo I, ENPES, 1990.

15. Horngren, Charles. Contabilidad de Costo VI Edición. Editorial Prentice Hall, México, 1991.
16. Horngren, Charles, George Foster y Srikant Datar. Contabilidad de Costos. Un enfoque Gerencial. Octava Edición, Prentice Hall, México, 1994y 1996
17. Horngren, Foster, Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial, Prentice Hall, sexta edición, México, 1991.
18. Horngren, Sundem, Elliot, Introducción a la Contabilidad Administrativa, Prentice Hall, undécima edición, México, 2001.p.12
19. <http://www.gestiopolis.com/recursos3/docs/fin/siscosordtrab.htm>
20. <http://www.monografias.com/trabajos39/la-auditoria/la-auditoria.shtml>.
21. Iglesias, Sánchez José I., Los costes conjuntos y comunes en la Empresa , Diario Cinco Días, 30 de Mayo de 1995.
22. Jiménez Carlos M. Como instalar o revisar un sistema de costos en empresas industriales y de transformación, artículo, 2002.
23. Lang, Theodore. Manual del Contador de Costos.
24. Ley_de la Contraloría General de la República de Cuba. No. 107, 2009.
25. Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, 2011.
26. Lineamientos sobre costos, Finanzas al Día, documentos 1 al 8, Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba.
27. Mallo, Kaplan, Meljem, Giménez. Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión, Prentice Hall, Madrid, 2000. , p. 91.
28. Martínez, Rosalinda. Fundamentos Teórico - Prácticos de la Carga Fabril y

- de la Gerencia Estratégica de Costos. Decanato de Administración y Contaduría.UCLA. Mecanografiado, Barquisimeto, Venezuela, 1997.
29. Masayasu T., Takeo Y., Innes J. y Falcone M., Gestión Moderna de Costes, Ediciones Díaz de Santos S.A., Madrid, 1997.
 30. Maynar, H. B. Industrial Engineering, Enciclopedia Americana, American Corporation, vol. 15, 1953.
 31. Mayor Gomero, Guillermo. Métodos de costeo: Costeo Absorbente vs Costeo Variable.
 32. Méndez, Carlos. Metodología. Guía para Elaborar Diseños de Investigación en Ciencias Económicas, Contables y Administrativas, 1988.
 33. McGrawHill, Naguimahamad. Metodología de la Investigación en Administración, Contaduría y Economía. Limusa. México, Colombia. 1984.
 34. Miranda, A. de Torras, O. González, J. Auditoría de las Empresas Socialistas, Tomo I, Cuba, Editorial Combinado Poligráfico Juan Marinello, pág. 3; Almela B., (1987) Control y Auditoría Interna de la Empresa, Colegio de Economistas de España, 1982, pág. 151.
 35. Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba, Lineamientos para la planificación, registro, cálculo y análisis del costo, Finanzas al Día, servicio de modificación No. 8
 36. Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba, Resolución 10/1997, Finanzas al día.
 37. Ministerio de Finanzas y Precios de Cuba, Normas generales de Contabilidad Actividad Empresarial, Finanzas al Día.
 38. Muguercia Muguercia R y Ruíz Balcells G., Costo parte I, Centro Nacional

- de Superación Bancaria, Ciudad de la Habana, 1990.
39. Neuner, John J. W. Contabilidad de Costos, Principios y Práctica, Editorial Pueblo y Educación, La Habana, T1 y 2, 1982 y 1975.
 40. Contabilidad de Costos, Normas Generales de Contabilidad. Actividad Empresarial. Lineamientos/Costos. Finanzas al Día.
 41. Osorio, Oscar. Conferencia magistral ofrecida en Ciudad de la Habana, En: Evento de Contabilidad, 1999.
 42. Polimeni Ralph, Fabozzi, Adelberg. Contabilidad de Costos: conceptos y aplicaciones para la toma de dediciones gerenciales, McGrawHill, 3ra. Edición, Colombia, 1994.
 43. Ralph Polimeni. Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. MC Graw Hill. Tercera Edición. 1998 de producción y Servicios del MES, La Habana, 1985.
 44. Ramírez Padilla, Contabilidad Administrativa, McGrawHill, quinta edición, México, 1997.
 45. Registro y Cálculo del costo de producción, ENPES, La Habana, 1988.
 46. Reglamento de la Ley No. 107 de la Contraloría General de la República de Cuba. Capítulo IV De La Auditoría. 2009.
 47. Resolución 60/11 Normas del Sistema de Control Interno de la Contraloría General de la República.
 48. Revista Auditoría y Control No.22. Programa para auditar las prestaciones de la asistencia social, 2009. p. 33.
 49. Revista Auditoría y Control No.23. La gestión de Costos como instrumento gerencial, 2010. p. 51
 50. Ripoll, Feliu, Vicente M. y colectivo de autores. Introducción a la

Contabilidad de Gestión. Cálculo del costo, McGraw-Hill. España, 1994.

51. Rogelio Gárciga Marrero. Elementos de Contabilidad y costos para ingenieros, Editorial Pueblo y Educación, 1989.

52. Sáez Torrecilla, Fernández, Gutiérrez, Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión, Vol 1, Mc. Graw Hill, Madrid, 1994.

53. Superación Bancaria, Ciudad de la Habana, 1990.

54. Téllez, Aguirre, Domingo A. Sistema de Costeo por Órdenes de trabajo.

55. Waichman, Mauricio. El proceso decisional y los costos. Ediciones Macchi, 1992.

56. www.geocities.com/MadisonAvenue/1587/costos.html

57. www.uv.mx/iiesca/revista2002-1/costos.pdf

ANEXOS

