

ESTANDARIZACION DEL PROCESO PARA DESARROLLAR AUDITORIA DE
COSTOS EN EMPRESAS MEDIANAS QUE TIENEN IMPLEMENTADOS
SISTEMAS DE COSTEO POR ÓRDENES DE PRODUCCION Y POR PROCESO,
LOCALIZADAS EN EL MUNICIPIO DE CARTAGO VALLE



CARLOS ANDRES TIRADO GONZALEZ

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
PROGRAMA CONTADURIA PÚBLICA
CARTAGO
2014.

ESTANDARIZACION DEL PROCESO PARA DESARROLLAR AUDITORIA DE
COSTOS EN EMPRESAS MEDIANAS QUE TIENEN IMPLEMENTADOS
SISTEMAS DE COSTEO POR ÓRDENES DE PRODUCCION Y POR PROCESO,
LOCALIZADAS EN EL MUNICIPIO DE CARTAGO VALLE



CARLOS ANDRES TIRADO GONZALEZ

Proyecto de grado para optar al título de
Contador Público

MONOGRAFÍA

Director, asesor :

JAIME ESPINOSA PEÑA

MAGISTER EN CIENCIAS FINANCIERAS Y DE SISTEMAS

UNIVERSIDAD DEL VALLE.
FACULTAD CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION.
PROGRAMA CONTADURIA PÚBLICA.
CARTAGO.

2014.

INTRODUCCION	7
1 FORMULACIÓN DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN	8
1.1 Antecedentes	8
1.2 Planteamiento del Problema	10
1.3 Formulación del Problema	12
1.4 Sistematización de la situación problemática	14
1.5 Delimitación del problema	14
2 OBJETIVOS	16
2.1 Objetivo general.	16
2.2 Objetivos específicos.	16
3 JUSTIFICACIÓN	17
4 MARCO DE REFERENCIA	21
4.1 Marco Teórico	21
4.1.1 Sistemas de información de costos:	21
4.1.2 Sistema de Información sobre Costos	23
4.1.3 Estructura	25
4.1.4 Enfoque de Auditoria	29
4.1.4.1 El concepto universal de auditoria	29
4.1.4.2 El Esquema económico y estratégico de la auditoria	38
4.2 Marco conceptual	39
4.3 Marco contextual	43
4.4 Marco legal	49
4.5 Esquema Empírico	51
4.6 Esquema Normativo	51
5 ASPECTOS METODOLÓGICOS	53

5.1	Presentación de la Información -----	55
5.2	Levantamiento de Información-----	55
5.3	Contenido temático tentativo -----	56
6	<i>Sistematización de la situación problemática</i> -----	59
7	<i>OBJETIVOS</i>-----	60
7.1	Objetivo general-----	60
7.2	Objetivos específicos -----	60
8	<i>CAPÍTULO I</i>-----	61
8.1	Diseño de las pruebas de control interno de costos en la auditoría de costos para corroborar si los sistemas de costos es el adecuado para las necesidades de la empresa.-----	61
9	<i>CAPÍTULO II</i>-----	80
9.1	Programa de Auditoria para verificar si existe una adecuada identificación, cálculo, registros de los costos de producción o prestación del servicio.-----	80
9.2	Características del Programa de Auditoria -----	82
9.3	Contenido de los Programas de Auditoria-----	84
9.4	Ventajas del Programa de Auditoria -----	85
9.5	Responsabilidad por el Programa de Auditoria-----	85
9.6	El Auditor-----	86
9.7	Programa de auditoría: Inventarios -----	87
9.7.1	Objetivo general: -----	87
9.7.2	Objetivos específicos -----	87
9.8	Esquema de programa de auditoría:-----	89
10	<i>CAPITULO III</i>-----	103
10.1	Pasos a seguir para examinar y analizar la eficiencia y eficacia en la utilización de los elementos de costos en el proceso productivo. -----	103

10.2	Requerimientos de un sistema de indicadores de gestión.	106
10.3	Sistema de indicadores de productividad recomendado a utilizar.	108
10.4	Eficiencia en el uso de los recursos.....	109
10.5	Medición de la Productividad.....	120
11	CAPÍTULO IV.....	130
11.1	Delineamiento de los procedimientos y los programas de auditoría para indagar si la Información suministrada al sistema de costos es la adecuada para establecer los indicadores y tomar decisiones.	130
11.2	Pasos del procedimiento a utilizar:.....	132
11.2.1	Identificación de los Procesos que se llevan a cabo en la empresa.	132
11.2.2	Identificación del mapa de indicadores utilizados por la empresa.	132
11.2.3	Definir los Objetivos de la auditoría de costos	133
11.3	Controles de Salida	143
12	CAPÍTULO V.....	144
12.1	Procedimientos y metodología para desarrollar una auditoria de costos como herramienta de trabajo del Auditor.....	144
12.1.1	Auditoría Operacional correspondiente a Costos.....	144
12.1.2	Objetivos de la Auditoria	146
12.1.3	Proceso y metodología de la auditoría de costos	149
12.1.4	Ejecución de la auditoría:.....	152
12.1.5	Diagnóstico:	152
12.1.6	Informe de auditoría:.....	153
12.1.7	Programas de auditoría de costos	154
12.1.8	Programa de auditoría	155
12.2	Informe final de la auditoría de costos	156
12.2.1	Estructura del informe final.....	156
12.2.2	Definición de objetivos y alcance de la Auditoría de Costos	157
12.2.3	Modelo conceptual de la exposición del informe final	157

13	CONCLUSIONES	160
14	RECOMENDACIONES	1622
15	BIBLIOGRAFÍA	164
16	GLOSARIO	165
17	ANEXOS	171
17.1	Anexo N° 1	17171
17.2	ANEXO N° 2	1777
17.3	ANEXO N° 3	1844
17.4	ANEXO N° 4	1933
17.5	ANEXO N ° 5	1988
17.6	ANEXO N° 6	213

INTRODUCCION

Para entender la necesidad de llevar a cabo la auditoria de costos en las empresas es necesario comprender que las empresas que se ubican en sectores productivos de transformación de materiales para generar un nuevo producto deben trabajar bajo un sistema de costeo adecuado para calcular el costo de la producción adecuadamente.

Por lo general, las empresas hacen mayor énfasis en contratar externamente algún tipo de Auditoria como la financiera, la Administrativa, siendo estas las de mayor demanda en el mercado, pero poco un administrador se preocupa por llevar a cabo una auditoria de costos.

Lo anterior se explica por cuanto la auditoría financiera y la administrativa son más de interés para los socios o accionistas de la empresa y siempre están preocupados por los resultados financieros y la forma como se lleva a cabo la gestión empresarial, pero no hay preocupación de los accionistas para saber si los costos de producción se identifican adecuadamente.

Con la auditoria de costos, la administración puede tener la certeza de la situación que se viene dando con la administración del sistema de información administrativo y en especial evaluar el comportamiento del sistema de costeo y detectar los cambios que se han dado en la parte operativa de la empresa y si estos han sido implementados e incorporados al sistema de costos.

La Auditoria de costos a diferencia de las demás Auditorias no tiene aún un marco metodológico propio y es poca la literatura existente, por lo tanto, este trabajo intenta llevar a un estándar el proceso de una auditoria de esta naturaleza.

1 FORMULACIÓN DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

1.1 Antecedentes

La exploración que conduce a la búsqueda de la existencia de trabajos o estudios referidos a la estandarización del proceso para desarrollar auditoria de Costos conduce inicialmente a la biblioteca de la universidad del Valle sede Cartago, donde los resultados arrojados son negativos. Así mismo realizada consultas e indagaciones en otras bibliotecas o sitios especiales en la Internet, no se obtiene ninguna referencia sobre el tema.

De la biblioteca de la Universidad se obtiene referentes de trabajos de grado a manera de monografías o prácticas empresariales donde los estudiantes de undécimo semestre del programa de contaduría desarrollaron para optar por el título de contadores Públicos todos ellos referidos a sistemas de costos en diversos tipos de empresas que operan en el Municipio de Cartago valle.

A continuación se relaciona una serie de trabajos que de alguna manera son soporte para justificar y dar inicio a este tipo de trabajo:

El primer trabajo referenciado corresponde al desarrollado de un diseño del sistema de costeo denominado “Proponer un subsistema de costos que se adapte a los procesos productivos de la línea semilla de maíz y soya en la empresa Semillas del Pacifico S.A.S. del municipio de Cartago, que genere información precisa y confiable para la toma de decisiones”. Trabajo llevado a cabo por la estudiante Yemmi Lorena García, trabajo presentado en el segundo semestre del 2011 como requisito para optar el título de contadora Pública. De las recomendaciones que deja el trabajo a la empresa es la de implementar el sistema de costos y con ellos los procesos desarrollados al interior del trabajo y que favorecerán a la empresa en su propósito gerencial.

Un segundo trabajo referente corresponde al “Estudio para la Reducción de los Costos de Producción Mediante la Automatización de los Finales de Línea de la Planta Dressing en la Empresa Unilever Andina Colombia LTDA.” Desarrollado por

el estudiante LUIS ALEJANDRO PEÑA CAÑAS, de la Universidad del Valle Facultad De Ciencias de la Administración, programa de Maestría en Administración de Empresas MBA Santiago De Cali, Septiembre de 2007. De este trabajo se extrae los siguientes aspectos: “Se ha desarrollado el presente trabajo focalizándose en recopilar e interpretar la información existente sobre los costos de producción en las líneas de empaque, diseñándose una estrategia en tecnología basada en la automatización de los finales de líneas de empaque de la planta Dressing, mejorando los costos de producción de los productos y contribuir a la gestión de disminución de costos de la cadena de abastecimiento de la compañía”. Siendo el objetivo central: “Cuantificar la reducción de los costos de producción automatizando los finales de línea de la planta Dressing en la fabrica Unilever Andina Colombia Ltda, División Alimentos”.

Del trabajo final se desprende la siguiente conclusión es que con estos tipos de proyectos se visualizan las oportunidades que tiene la compañía en acrecentar la ventaja competitiva a nivel de costos de la manera estática, reduciendo los costos de los factores de producción a nivel de Recursos Humanos, Recursos físicos y tecnología siempre y cuando se combinen de una manera lógica y que vaya de acuerdo con la actualidad o estrategia de la empresa.

Como los anteriores se han dejado en la base de datos y de registros de trabajos de grado de la Universidad del Valle innumerables trabajos de gran valor académico, investigativo y práctico para las diversas empresas y sectores donde los estudiantes en su espíritu investigador han incursionado. Trabajos que de alguna forma muestran una línea de investigación y estudio correlacionada con una de las áreas de la contabilidad como es la de costos y fundamentalmente los diseños de los sistemas o estructuras de costos para beneficio de las empresas o sectores objeto de intervención.

Otra referencia para complementar el comentario anterior corresponde al trabajo de grado titulado: “estructura de costos para la empresa ladrillera mariscal robledo s.a. De la ciudad de Cartago” llevado a cabo por las estudiantes Estefani Ramírez Galeano, Cód.: 0653477 y Maria Elizabet Álvarez Bernal COD: 0653544,

presentado a la Universidad del Valle sede Cartago en el 2012, de este trabajo se extrae el siguiente objetivo y alcance:

Objetivo principal: Identificar la estructura de costos idónea, para la empresa Ladrillera Mariscal Robledo de la ciudad de Cartago, a través del análisis de actividades en los procesos productivos, coadyuvando a mejorar su margen de utilidad y el nivel de competitividad empresarial”.

De los Objetivos específicos se mencionan:

Definir los componentes del proceso productivo requeridos para la estructura de costos que sea idónea y adecuada para la empresa ladrillera Mariscal Robledo.

Desarrollar la estructura de Costos para la Ladrillera Mariscal Robledo a partir de las actividades identificadas en el proceso productivo.

1.2 Planteamiento del Problema

En un recorrido de las problemáticas halladas en los trabajos de grado a título de monografías o como práctica empresariales los estudiantes han llegado a los siguientes diagnósticos:

El primero en el caso de la Ladrillera Mariscal Robledo S.A. dice : los estudiantes que la empresa “maneja un sistema tradicional para valorar el producto, determinado por sus gastos globales, basado en el peso de los productos, obteniendo un cálculo aproximado del costo del producto a partir de su peso en kilogramos. De esta manera se calculan los costos generales, el punto de equilibrio de la compañía y se discriminan los costos para cada producto”. Este mismo planteamiento se pudo evidenciar con otras palabras y descripción similar en la Ladrillera Esmeralda y en la Ladrillera Arcillas.

Mediante una consulta más detenida en el trabajo de grado de las Estudiantes Estefani Ramírez y Maria Elizabeth Álvarez, mencionan que: “El desarrollo de una propuesta de análisis que conduzca a la identificación y definición de la estructura

de costos, que más se adapte a las necesidades de la empresa Ladrillera Mariscal Robledo es uno de los retos iniciales; el trabajo a desarrollar, permitirá principalmente estudiar alternativas de diferentes metodologías y esquemas para determinar técnicamente e identificar la estructura del costo de producción como insumo primario para la empresa, a través de un análisis comparativo de los costos para cada uno de los componentes del proceso productivo, de tal forma, que dé información útil para la toma de decisiones relacionadas con el precio en primera instancia y sobre todo, que estas sean apropiadas a la realidad de la empresa, contribuyendo en la búsqueda del mejoramiento continuo de la misma y al cumplimiento de las metas de sostenibilidad y crecimiento en el mercado.

En exploraciones más en detalle en el caso del trabajo de Sistemas de costos para la empresa Semillas del Pacífico S.A.S, presentado por la estudiante Yemmi Lorena en encuesta desarrollada como apoyo a su trabajo se desprende el siguiente análisis, a una de las preguntas relacionadas con el manejo de los costos en la empresa, el análisis concluye así: “Se pregunta de si la empresa tiene un manejo permanente de los costos de producción, las respuestas fueron 100% positivas. Pero al indagarse de si el sistema de información de costos es una herramienta para la toma de decisiones, un 50% de los encuestados dicen que si para el otro 50% afirman que no.

“Ahora bien, se pregunto que si dentro del sistema de costeo se elabora el informe adicional del estado del costo del producto vendido, a lo cual dos personas contestan que sí, pero las restantes ocho no. Finalmente se pregunta de si utilizan los costos para elaborar los presupuestos de la empresa y planear as utilidades, las respuestas muestran que seis de los que responden dicen que si en tanto que para las otras cuatro personas no lo es”. Se deduce de la entrevista y encuesta realizada que el tema de los costos poco representa dentro de la gestión empresarial en el sector agrícola del entorno.

Lo que se quiere mostrar en esta etapa de la formulación del problema en la investigación que se quiere iniciar es que si bien los trabajos referidos llegan a un feliz término al dejar una herramienta, un diseño de sistema de costos, el trabajo no está terminado totalmente si no se hace un seguimiento posterior para evaluar que tanto los alcances de los trabajos de grado referidos con los costos han dado sus resultados al interior de las empresas, esto por un lado, pero por el otro, como contadores, al interior de sus empresas en unos casos y como profesionales independientes por otro, se interesen por realizar una auditoría sobre el funcionamiento del sistema de costos diseñado y determinar mediante la técnica específica si todos los elementos y componentes de costos fueron diseñados adecuadamente y evaluar su funcionalidad; uno o dos años después de plantearse dicho trabajo. Así mismo, al no disponer de un referente procedimental del como desarrollar la Auditoria de costos específicamente es una oportunidad de su desarrollo.

1.3 Formulación del Problema

Hasta ahora en el campo exploratorio se ha encontrado una serie de trabajos muy interesantes e importantes que demuestran la capacidad académica y profesional en un campo como la contabilidad de costos, donde pocos contadores se ha atrevido a trabajar con este tema y dado lo que las evidencias nos muestran con los diversos trabajos es oportuno entonces llevar a un nivel complementario y a favor de los contadores un trabajo que les permita a futuro desarrollar un ejercicio de auditoría encaminado al área de los costos en aquellas empresas que tengan implementado sistemas por órdenes de producción o por proceso.

Si bien la literatura actual ha llevado al mercado material específico y con una riqueza procedimental, teórica y académica interesante sobre el desarrollo de diversos tipos de auditoría como: Auditoria financiera, auditoria administrativa, auditoría de gestión y para algunos casos específicos la auditoria operativa, hasta el momento no se ha presentado una propuesta de cómo llevar a cabo una

Auditoria de costos. Si bien la discusión inicial por parte de algunos profesionales de la contaduría ubica el tema de poco valor o irrelevante por cuanto argumentan que este tipo de auditoría se puede deducir si el contador ha desarrollado de alguna manera alguna de las auditorías antes mencionadas. Si bien el argumento tiene cierta validez dentro de este contexto de oportunidad, yendo más allá la propuesta es una oportunidad, más que un problema por cuanto se puede llevar a un documento la articulación de los diversos enfoques de desarrollo de las auditorías ya mencionadas y especificar aquellos asuntos de interés para el Auditor que quiera incursionar no como asesor o diseñador de sistemas de costos en las empresas donde tiene oportunidad de llevar su propuesta, sino que adicionalmente va a contar con un material de referencia para llevar a cabo con todo rigor una Auditoria en costos.

La literatura sobre el tema es escasa, los trabajos de grado o estudios o propuestas referidas no están a la vista o a la consulta directa de los interesados y por esa razón ese vacío académico y literario sobre el tema es una oportunidad para estructurar y delinear este tipo de trabajo para estandarizar el proceso de la auditoria de costos, como herramienta base de consulta y uso por los profesionales del área contable. Si bien no es un trabajo totalmente terminado, si marca la pauta para que futuros estudiantes y profesionales puedan mejorarlo y llevarlo a un nivel de consulta confiable y de referencia académica en los programas de contaduría en las entidades de educación superior del entorno.

Pese a que las empresas ya mencionadas en el estudio de antecedentes se les diseño el sistema de costos y en otros estos fueron implementados en especial cuando el trabajo se hizo como práctica empresarial, cabe la posibilidad de la duda en términos de que estos sistemas no estén funcionando adecuadamente o que el sistema no esté respondiendo a las exigencias de la información generada por la empresa, pero también, que no se estén identificando los indicadores de costos que las empresas requieren dentro del marco de la evaluación de la gestión de la contabilidad de costos como herramienta para la toma de decisiones.

1.4 Sistematización de la situación problemática

¿Es confiable para la gerencia los datos entregados por el sistema de información de costos?

¿El sistema de información contable entrega a tiempo los datos y los indicadores relacionados con los costos?

¿El software contable diseñado para el registro de costos cumple con los requerimientos según el sistema de costeo?

¿El ingreso de nuevos productos o la ampliación de la línea de producción se incorpora al sistema de costos de la empresa?

¿La calidad de la información de costos que tiene la empresa se ajusta a los requerimientos contables y administrativos?

¿La información suministrada por el sistema de costos es adecuada y le permite a la empresa determinar los indicadores y el punto de equilibrio?

1.5 Delimitación del problema

Geográficamente la investigación está dada para el Municipio de Cartago Valle, que agrupa a las empresas que tienen implementados sistemas de costos por órdenes de producción y sistema de costos por proceso.

El tiempo estimado para el desarrollo del trabajo investigativo está definido para cinco meses contados a partir de la presentación del anteproyecto para su análisis, crítica y aprobación por parte del comité designado para tal labor.

El estudio se realiza con base en la documentación e información secundaria obtenida de los textos escritos sobre auditorías, teorías y casos y que abarcan una serie de parámetros para desarrollar, por ejemplo una auditoría financiera y una operativa, de ahí se toman elementos de forma para ser adoptados para la auditoría de costos en las empresas que tienen sistemas de costeo.

La delimitación semántica de la investigación estado dado por:

Estandarización: Adaptarse para que se asemejen a los procedimientos que se llevan en las auditorías administrativas, financiera, operativa o de gestión, siguiendo el modelo o norma común de la auditoría.

Proceso: Un proceso es un conjunto de actividades o eventos (coordinados u organizados) que se realizan o suceden (alternativa o simultáneamente) bajo ciertas circunstancias con un fin determinado. Este término tiene significados diferentes según la rama de la ciencia o la técnica en que se utilice.

Desarrollo: Explicar con detalle y amplitud un tema.

Auditoría de costos: Proceso de inspección, investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia que realiza un especialista en el tema de costos.

Implementar: Poner en funcionamiento. Aplicar los métodos y medidas necesarios para llevar algo a cabo.

Sistemas de costeo: conjunto sistemático de procesos a través del cual se recopila los datos de consumo de recursos usados en un proceso productivo o de prestación de servicios.

2 OBJETIVOS

2.1 Objetivo general.

Estandarizar el examen de las actividades de medición de los Sistemas de Costos en empresas medianas con costos por órdenes y procesos, de tal forma que abarque las necesidades de información de la gerencia para la toma de decisiones.

2.2 Objetivos específicos.

- Diseñar las pruebas de control interno de costos en la auditoría de costos para corroborar si los sistemas de costos es el adecuado para las necesidades de la empresa.
- Definir el programa de Auditoria para verificar si existe una adecuada identificación, cálculo, registros de los costos de producción o prestación del servicio.
- Establecer los pasos a seguir para examinar y analizar la eficiencia y eficacia en la utilización de los elementos de costos en el proceso productivo.
- Delinear los procedimientos y los programas de auditoría para indagar si la Información suministrada al sistema de costos es la adecuada para establecer los indicadores y tomar decisiones.
- Establecer el procedimiento y la metodología para desarrollar una auditoria de costos como herramienta de trabajo del Auditor.

3 JUSTIFICACIÓN

El campo de conocimiento relacionado con la Auditoria de costos esta la investigación científica con la aplicación de encuestas donde se indaga una serie de eventos sobre el control interno de costos en las empresas, así mismo se realizan aplicaciones técnicas propias de la auditoria reflejado en los proceso y los programas de Auditoria Generalmente aceptados, desde la documentación e información la auditoria de costos se vale de los archivos y la base de datos que reposan en los aplicativos contables y en el módulo de costos. Desde la ciencia de la Administración recoge los aspectos relacionados con la gestión contable, financiera y de registros para su análisis y toma de decisiones, desde el uso de la inteligencia artificial su relación está dada por la aplicación del software y hardware para el procesamiento de datos y con respecto a otras aplicaciones se vale de imágenes, esquemas, estructuras.

El contador público en Colombia está facultado para desempeñarse como Auditor, entendido como aquella persona que lleva a cabo una auditoria, capacitado con conocimiento necesario para evaluar la eficacia de una empresa en diversos componentes. El auditor reúne, para el buen desempeño de su profesión característica como: sólida cultura general, conocimiento técnico, actualización permanente, capacidad para trabajar en equipo multidisciplinario, creatividad, independencia, mentalidad y visión integradora, objetividad, responsabilidad, entre otras. Además de esto, este profesional debe tener una formación integral y progresiva. Pero además le debe acompañar un valor fundamental, la Ética Profesional, entendida como la responsabilidad para con el público, hacia los clientes y colegas y los niveles de conducta máxima y mínima que debe poseer. Los "Principios de Ética" con los cuales se relaciona el Auditor son. Independencia, integridad y objetividad, Normas generales y técnicas, Responsabilidades con los clientes, Responsabilidades con los colegas e independencia, integridad y objetividad: El auditor debe conservar la integridad y la

objetividad y, cuando ejerce la contaduría pública, ser independiente de aquellos a quienes sirve.

El auditor debe expresar su opinión imparcialmente, en atención a hechos reales comprobables, según su propio criterio y con perfecta autonomía y, para tal fin, estar desligado a todo vínculo con los dueños, administradores e intereses de la empresa u organización que audite. Su independencia mental y su imparcialidad de criterio y de opinión deben serlo, no solamente de hecho, sino en cuanto a las apariencias también, por lo cual el auditor debe evitar cualquier entredicho que lo pueda vincular a situaciones que permitan dudar de tales cualidades.

La Contaduría es una profesión que tiene responsabilidad social, para sus profesionales es difícil actuar con integridad si se tiene en cuenta que la sociedad y por ende la presión social han cambiado de dirección. Antes, ellas impedían a muchos apartarse del buen camino, así muchos eran honestos, porque la sociedad no les dejaba otra alternativa. Hoy se estimulan comportamientos que antes se consideraban inaceptables. Este cambio ha sido fruto del deseo sin fronteras de tener poder, lo que ha hecho que los humanos de nuestra época sacrifiquen todo, sin medir sus consecuencias y efectos colaterales.

Al mirar la universidad, como una comunidad académica específica y relacionarla con el proceso de formación de Contadores Públicos, es válido retomar lo que el profesor y Contador Público Guillermo León Martínez Pino, quien recibió durante el XVIII Congreso Nacional de Contaduría Pública el Premio Nacional de Investigación Contable, planteo en ese entonces como docente de la Universidad del Cauca, y Contador galardonado piensa que, de cierta manera, “el sistema no reconoce en el estudiante la capacidad propia del pensar, actuar y a la vez generar procesos de autorreflexividad discursiva, en unos escenarios donde el dominio del saber se ha mostrado como una forma limitada de enfrentar la problemática impuesta por la llamada sociedad postindustrial”. En su planteamiento menciona que: “En el campo de la Contabilidad y la Contaduría Pública, este problema se vuelve cada vez más significativo si se reconoce que los desarrollos del conocimiento han mantenido sus bases asentadas en los técnico–

normativo, asignándole poca importancia a las reflexiones teórico–epistemológicas sustento último de los avances profesionales”. Finaliza que “La principal característica de la estructura profesional contable en Colombia, la constituye la rigidez básica con que se han estructurado los programas, la cual está condicionada por el marco de la estructura profesional y su legitimidad”.

Si se mira la Auditoría y su interrelación con los grupos de interés, con los socios y demás estamentos socio- económicos, se menciona que la auditoría ayuda a la dirección y al órgano de gobierno (como el Consejo de Administración, comité de auditoría o entidades gubernamentales) a cumplir sus responsabilidades utilizando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar la eficacia del diseño y ejecución de los sistemas de control interno y los procesos de gestión de riesgos, por ejemplo. La Auditoría Interna es un recurso muy valioso para la dirección ejecutiva, órganos de gobierno (Comités de auditoría) y otros grupos de interés de la organización para ayudarles a alcanzar sus objetivos de negocio así como a fortalecer el control interno y gobierno, esto puede significar pedir mucho a un recurso organizacional pero para los auditores, es un día de trabajo normal. La labor de Auditoría se encamina entonces a garantizar a los socios, los grupos de interés y a los clientes externos, la confianza necesaria y le da credibilidad con sus informes para seguir en su relación y darle el voto de confianza necesario para continuar en el entorno.

Cabe destacar aquí, que un aspecto importante que guarda relación con la esencia original de la auditoría financiera específicamente, es la protección de los intereses de los inversionistas, de los accionistas-socios o con los dueños de la empresa. No se puede olvidar que uno de los fenómenos que impulso la profesión fue precisamente, la protección de la información y de los accionistas, cuando comenzó a desligarse la propiedad y el control de las empresas. En lo que respecta a la función económica y social de la auditoría, se puede decir, en primer¹

¹ Planteado por Alvarado (2002, p. 334)

lugar, que la sociedad en general tiene la necesidad de la información contable de calidad.

“La información financiera por las empresas es necesaria para la toma de decisiones de los distintos grupos de usuarios interesados en la misma, tanto los internos, como los externos y su calidad, fiabilidad y oportunidad, condicionan, en gran medida, la eficacia de las decisiones que adoptan los distintos agentes en el ámbito de los negocios y, por tanto, el correcto funcionamiento de los mercados”¹.

4 MARCO DE REFERENCIA

4.1 Marco Teórico

4.1.1 Sistemas de información de costos:

Frente a este tema el profesor Milton Burbano Galán, Docente Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Magister en Administración Económica y Financiera, hace referencia al Decreto 2650 de 1993 que modifica el plan de cuentas para comerciantes y el cual es aplicado y adaptado por los productores de software y paquetes contables, que se adquieren en el mercado y que se implementan en las empresas para adelantar la contabilidad y preparar los diversos informes, de manera externa al paquete contable, y generando aquellos reportes básicos exigidos a nivel normativo. Sin embargo, es necesario adelantar ciertos procesos de uso administrativo al interior de las empresas, para estructurar el Sistema de Gestión de Costos (SGC) y atender las directrices estratégicas que propone la alta gerencia, en aras del crecimiento y competitividad que exige el actual entorno empresarial.

Entre la doctrina contable y la administración de empresas, se han enriquecido con nuevos enfoques; en especial aquellos que versan sobre la importancia de la información en general y el rol de la información contable en particular. Los modernos sistemas de procesamiento si bien presentan e incorporan nuevas técnicas de captación y suministro de datos, permiten a su vez disponer de tal variedad informativa, riqueza y rapidez de flujo en la información, que influye también en la formulación de criterios doctrinarios.

Uno de los campos que más ha evolucionado con estos modernos sistemas es el de la elaboración de información interna de las diferentes actividades que se efectúan en una organización. Una de las informaciones claves es la vinculada

con la Gestión que permite tanto a directivos como al personal técnico planificar, programar y medir.

Ello ha motivado que conceptos clásicos como contabilidad de costos; contabilidad financiera y sistemas de costos deban ser objeto de revisión continua. En este proceso de revisión se reformulan objetivos y se utilizan nuevas expresiones como contabilidad de gestión o contabilidad directiva que tienen acepciones diferentes según los autores.

No hay duda de que la profesión deberá considerar estos nuevos enfoques y precisar sus contenidos y objetivos, siendo ésta una tarea que, de ser encarada por el Consejo Profesional, requerirá el concurso multidisciplinario de varias de sus comisiones de estudio.

Como contribución inicial a ello, la Comisión de Costos ha considerado conveniente precisar los contenidos, el alcance y los objetivos de un moderno SISTEMA DE INFORMACION SOBRE COSTOS.

Toda empresa necesita disponer de un sistema de información para la gestión. La información para la gestión abandonó su antiguo rol de información adicional, ad-hoc, complementaria, para asumir el papel fundamental y el carácter de indispensable que hoy posee. Por ello es necesario *SISTEMATIZARLA* de manera que cumpla los requisitos clásicos de toda información sobre todo el de oportunidad.

Así como toda empresa necesita disponer de un *sistema de Información para la gestión*, este sistema debe tener como columna vertebral que lo delinea y sostiene al sistema de información de costos, que es, junto con la Contabilidad de Costos el tema de la Comisión de Estudio de Costos.

4.1.2 Sistema de Información sobre Costos

El sistema de información sobre costos involucra un concepto amplio como herramienta fundamental para el control de gestión y la toma de decisiones. Por ello deberá diferenciarse convenientemente del primitivo cálculo de costos de ingeniería, cuyos objetivos quedaban circunscriptos únicamente al área industrial elaborando información no sistemática y con destino limitado al uso exclusivo por parte de los ingenieros. Se deberá diferenciar también los procedimientos de cálculo para obtener costos unitarios con vistas a la elaboración de estados contables.

El Sistema de Información sobre Costos está:

1. Constituido por un conjunto de procedimientos preestablecidos destinados a cubrir las necesidades de información de un ente, en lo referido a las actividades de producción de bienes y servicios que el mismo realiza, cuantificando los recursos utilizados en dichas actividades y relacionándolos con los productos obtenidos y los servicios prestados. Estos procedimientos comprenden:
 - a. El sistema computarizado -software de costos- que, integrado al resto de los sistemas de la organización, capta y procesa en forma instantánea los datos necesarios para emitir la información prevista, y los procedimientos operativos, ejercidos tanto en forma previa (acciones sobre el input) como posteriormente (tratamiento y destino del output) al procesamiento electrónico referido. Es decir que los procedimientos que conforman el sistema alternan tramos computarizados con tramos de ejecución personal, estos últimos referidos a traslados entre sectores, autorizaciones o cualquier otra rutina no computarizada.
2. *Sustentado por los criterios de costeo asumidos*; el o los métodos elegidos y todas las demás características que le dan forma y de cuya calidad dependerá la eficiencia del sistema. Se incluyen dentro de este grupo: las especificaciones de los productos (procesos, desperdicios, tiempos); la definición de la departamentalización ya sea esta contable o extracontable; la determinación de la capacidad de producción o de servicio de cada centro de costos referida a niveles

normales; los turnos de trabajos; las hojas de costo; el comportamiento de cada naturaleza de costos en cada centro de costos ante oscilaciones en el nivel de actividad del centro; la dotación de personal de cada centro de costos y en general toda información de ingeniería de producto o de proceso que sea indispensable para el cálculo de costos.

El *Sistema de Información sobre Costos* posee como objetivo fundamental cubrir en forma integral las necesidades de información del ente en lo que hace a la actividad de producción de bienes y servicios, vinculando los recursos utilizados con los productos obtenidos.

Este objetivo puede sintetizarse en los siguientes conceptos que constituirán las salidas (outputs) del sistema:

a. La información resultante de las registraciones contables, por los hechos registrables que ocurran en el desarrollo de la actividad de producción de bienes y servicios. Este producto del sistema de costos constituye el módulo "CONTABILIDAD DE COSTOS" que se traslada al SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE siendo parte integrante del mismo. Los registros contables, son elaborados en base a los criterios contables asumidos en forma interna por el ente, y las normas legales y técnicas dispuestas externamente todos en concordancia con el SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE.

b. La información no necesariamente basada en registros contables que tanto los sectores operativos como de conducción o de gestión requieran para la toma de decisiones. Esta información es confeccionada en función de las normas internas del ente en cuanto a:

- ❖ Unidades de medida, dado que estas salidas pueden ser elaboradas en otras unidades monetarias, diferentes a la utilizada por la contabilidad o en unidades no monetarias.
- ❖ Periodicidad, independiente de los ciclos contables, generalmente con mayor frecuencia que éstos, es decir, referida a unidades de tiempo menores.

- ❖ Variables a controlar, teniendo en cuenta que pueden existir variables que en la contabilidad estén englobadas con otras, y que con fines operativos o de control, sea conveniente su individualización o viceversa.
- ❖ Agrupamiento de la información, dado que las variables consideradas podrán agruparse con criterios diferentes a los de las registraciones contables.
- ❖ Relaciones y comparaciones entre las variables o sus agrupamientos, determinando coeficientes o relaciones proporcionales y comparaciones de tiempo o espacio.
- ❖ Diversidad, dado que un mismo tipo de información podrá mostrarse en diferentes formatos según el uso al que esté destinada, preservando la uniformidad únicamente en los casos en que sea utilizada para efectuar las relaciones y comparaciones mencionadas en el punto anterior.

4.1.3 Estructura

El sistema de información sobre costos se estructura de acuerdo con:

a. Los conceptos que se incluyen en el costo:

- Método de costeo variable ("direct Costing").
- Método de costeo integral o por absorción.

b. La forma de acumulación de los costos:

- Sistema de costos por procesos.
- Sistema de costos por lotes u órdenes.

c. El momento de determinación de los costos:

- Costos históricos, reales o resultantes.
- Costos predeterminados.

➤ Costos estándar

Estas tres clasificaciones son suficientemente conocidas y desarrolladas por la doctrina razón por la cual este Informe no se extenderá en su análisis. Contemporáneamente a la elaboración de este trabajo se menciona tanto en medios empresarios como universitarios el Sistema de Costos basado en las actividades (Activity Based Costing - ABC) que será tratado en otro Informe de esta Comisión.

2. Cabe agregar que en todo sistema de costos se busca establecer una relación entre los costos (causa) y el objeto del costeo, adquiriendo este último la denominación de unidad de costeo. Las unidades de costeo pueden ser, entre otras:

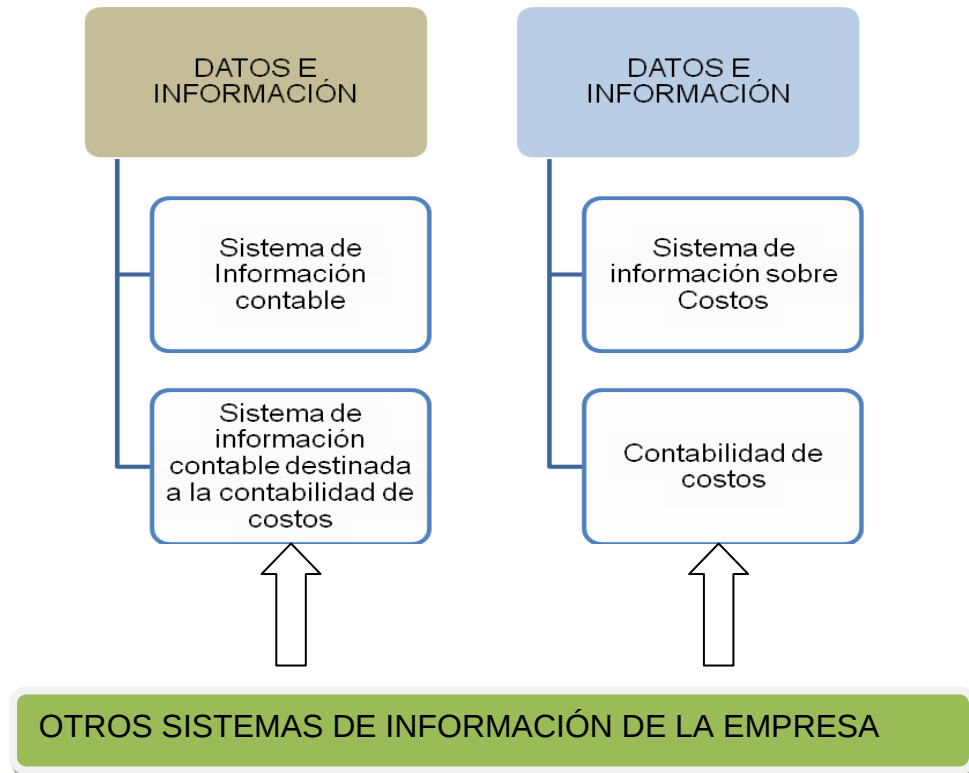
- ✓ El producto o artículo.
- ✓ La línea de artículos.
- ✓ El tiempo de ejecución (horas hombre - horas máquina).
- ✓ El tiempo de control (día, semana, mes),
- ✓ El centro de costos.
- ✓ El lote u orden.
- ✓ La actividad.

Cada una de estas unidades de costeo puede ser utilizada con un fin en sí misma (costo del producto) o una etapa necesaria para obtener otra unidad de costeo (el costo por hora máquina de un proceso como inductor de costos de la carga fabril). Es importante destacar que la utilización combinada y adecuada de las distintas unidades de costeo es una herramienta idónea para obtener otros objetivos del costeo tales como, entre otros:

- ✓ Establecer el costo de paralización de actividades
- ✓ Establecer el costo de la capacidad ociosa
- ✓ Decidir entre fabricar o comprar

- ✓ Elaborar presupuestos flexibles

Esquema que relacionan el sistema de información contable, el sistema de información sobre costos y la contabilidad de costos en el marco de la empresa.



Fuente: Tomado de Auditoria de costos, Carlos Augusto Rincón.

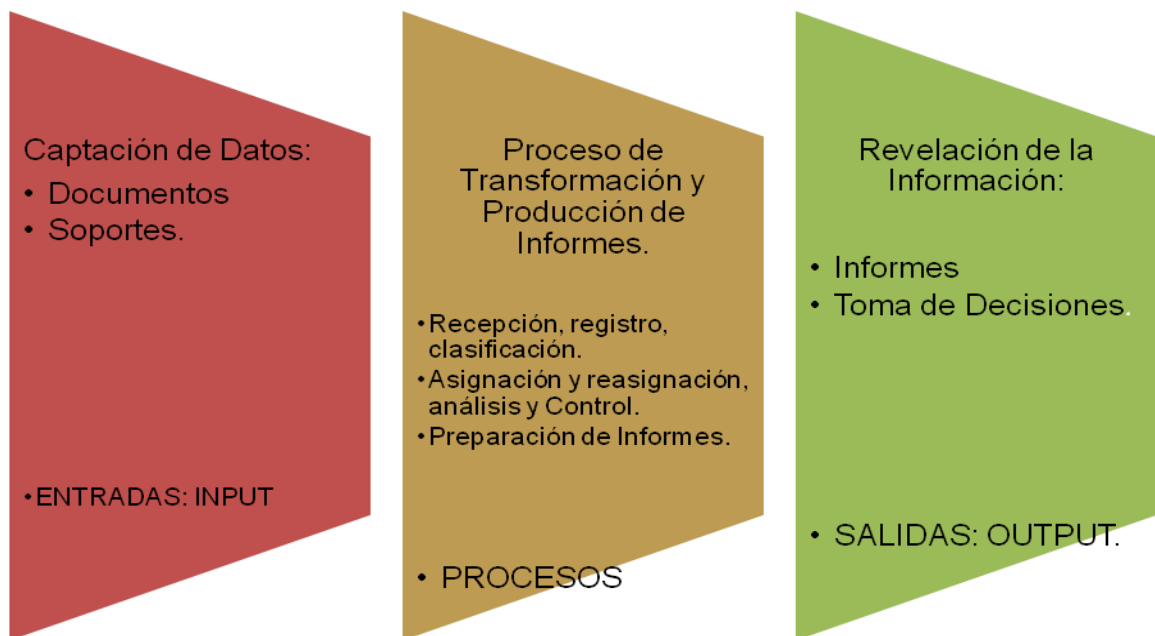
Por otro lado, los Sistemas de Información de Costos y su Relación con las Normas Internacionales de Contabilidad Nic/Niif Contaduría Universidad de Antioquia; Medellín revista Núm. 47 de Julio 2005, siendo el autor el Doctor Jair Albeiro Agudelo Osorio, afirma que: “en la actualidad viene desarrollándose un proceso de globalización e internacionalización de la economía, en el cual se ejecutan transacciones entre agentes de diferentes países soportadas en

información financiera confiable y comparable. Desde finales de la década de los setenta, las organizaciones empresariales se han visto sometidas a toda una serie de cambios económicos, políticos, socioculturales y tecnológicos.

Estos cambios que se han originado a nivel mundial, determinan condiciones diferentes para que las empresas puedan ser competitivas, obtener éxito y considerarse líderes en el mercado. Por esta razón, la información contable y con ella la información de costos, adquiere un gran valor, dadas las necesidades de los diferentes usuarios, quienes requieren información preparada bajo unos estándares de contabilidad que partan de criterios homogéneos y que sean comprensibles en el entorno económico mundial”.

Para llevar a cabo esta labor, existen una serie de organismos encargados de la emisión de estándares internacionales relacionados con la ciencia contable, dentro de ellos se encuentran: El IFAC - Federación Internacional de Contadores, entidad que emite las normas internacionales de contabilidad para el sector público, las normas internacionales de auditoría, las normas sobre educación contable y el código de ética profesional, El IASC por sus siglas en inglés International Accounting Standards Committee o Comité Internacional de Normas Contables, organismo independiente de carácter privado, el cual busca conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas en la preparación de la información financiera y el IASB por sus siglas en inglés International Accounting.

Estructura de un sistema de información contable



Fuente: Tomado de Auditoria de costos, Carlos Augusto Rincón.

4.1.4 Enfoque de Auditoria

4.1.4.1 El concepto universal de auditoria

En el común de las personas existe una gran distorsión sobre la conceptualización de la Auditoría, en razón de que muchas veces el ejercicio de la misma se ha ceñido al modelo tradicional, por lo cual se hace necesario construir un concepto universal analizando alguna de las definiciones de los diferentes tratadistas de Auditoría que se encuentran en la literatura profesional contable.

William Thomas Porter y John C. Burton definen la Auditoría como el examen de la información por una tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con la intención de establecer su veracidad; y el dar a conocer los resultados de

Este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario.²

Arthur W. Holmes obtiene como conclusión en su concepto moderno que la Auditoría es "el examen crítico y sistemático de la actuación y los documentos financieros y jurídicos en que se refleja, con la finalidad de averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los mismos." ³

El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA), tiene como definición de Auditoría la siguiente: Un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al Público o a otras partes interesadas. ⁴

La anterior definición aunque es de las más socorridas, puede ser considerada como muy sectorizada, pues no comprende en manera alguna toda la gama de auditorías existentes y las que se desarrollarán en el futuro y se queda limitada solamente a la Auditoría de los estados financieros.

La "American Accounting Association" con un criterio más amplio y moderno define en forma general la Auditoría identificándola como un proceso de la siguiente manera: "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".⁵ 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.

conceptúa que la Auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operativa, administrativa, que genera una entidad es

² Porter, 1983

³ Holmes, 1984

⁴ AICPA, 1983

⁵ AAS, 1972

confiable, veraz y oportuna.⁶ En otras palabras, es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos se hayan observado y respetado, que se cumplan con las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general.

Tipos de Auditoria



Fuente: Tomado del Artículo de Investigación sobre Auditoría de costos, desarrollado por: Carlos Augusto Rincón Soto, Ximena Sánchez Mayorga, Noviembre 19 de 2009

⁶ Santillana, 2004



Fuente: Tomado del Artículo de Investigación sobre Auditoría de costos, desarrollado por: Carlos Augusto Rincón Soto, Ximena Sánchez Mayorga, Noviembre 19 de 2009

Diferencia entre Auditoria de costos, auditoría de gestión y Auditoria Operativa

AUDITORIA DE COSTOS	AUDITORÍA DE GESTIÓN	AUDITORIA OPERATIVA
Analiza fundamentalmente que el sistema de costos éste expresando los indicadores que muestren si un área o persona mantiene un tiempo	Se enfoca en plantea un cambio en los procesos donde una persona mantiene un tiempo considerable improductivo o no realiza labores planificadas.	Es la valoración independiente de todas las operaciones de una empresa, en forma analítica objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a

considerable improductivo o que no esté según los indicadores realizando labores productivas que con lleve a aumentar el costo de producción. El análisis de los costos de producción en una empresa reviste de gran importancia en la determinación del precio de venta y en la fijación de los márgenes de rentabilidad esperados. La auditoria de costos evalúa el sistema de información de costos de la empresa para verificar la adecuada aplicación de las actividades de registro, acumulación, distribución y controlar de los costos de producción, administración y financiamiento de sus productos.	Es una evaluación objetiva, concreta e integral de las actividades que realiza en un área o una empresa para cumplir sus fines y objetivos. La auditoría de gestión examina en forma detallada cada aspecto operativo de la compañía, por lo que en la determinación del alcance se debe considerar: logro de los objetivos de institucionales, estructura organizativa, participación individual de cada empleado, verificación del cumplimiento de la normatividad general y específica, evaluación de la eficiencia y economía, medición del grado de confiabilidad de la información financiera y atención a la existencia	cabo: a) Políticas y procedimientos aceptables; b) si se siguen las normas establecidas c) si se utilizan los recursos de forma eficaz y económica y d) si los objetivos de la Organización se han alcanzado para así maximizar resultados que fortalezcan el desarrollo de la empresa. El Objetivo de la Auditoria Operativa es: "Identificar las áreas de reducción de Costos, mejorar los métodos operativos e incrementar la rentabilidad con fines constructivos y de apoyo a las necesidades examinadas". En la Auditoría Operativa
---	--	---

	de procedimientos ineficaces o más costosos. La gestión comprende todas las actividades de una empresa que implica establecimiento de metas y objetivos, así como la evaluación de su desempeño y cumplimiento de una estrategia operativa que garantice la supervivencia y crecimiento de la misma.	la información está dirigida hacia el aspecto administrativo, es decir hacia todas las operaciones de la empresa en el presente con proyección al futuro y retrospección al pasado cercano.
--	--	--

Fuente : Auditoría: un enfoque práctico, Benjamín Rolando Téllez Trejo.

En el caso de la Auditoria Operativa, como aquella que en ciertos aspectos y elementos se asemeja a la Auditoria de Costos, se distinguen dos enfoques básicos: el de organización y el funcional.

El Enfoque de Organización: afirma que: “La aplicación de este enfoque está basada en la administración de un departamento u otra unidad de mando. Examina además de las funciones o actividades dentro de una organización la administración de la misma, considera su sistema, su personal, sus métodos de información, sus métodos de evaluación de personal, sus presupuestos y el lugar que ocupa en el plan general de la empresa. Puede también realizar una descripción microscópica de la estructura de la empresa, estudiar su forma desde numerosos ángulos.

En tanto que El Enfoque Funcional: “Se ocupa del seguimiento de una o varias actividades desde su principio hasta su conclusión; preferencia todas las funciones a través de las unidad implicadas en ellas, están menos pendientes de las actividades de la administración general; dentro de las unidades que de su efecto en las funciones que revisan.

Las Auditorías Funcionales son con frecuencia muy difíciles por que realiza un experimento largo e indirecto en una empresa pudiendo frustrar tremendamente a quién trate de entender los muchos aspectos del flujo de trabajo.

Es comprensible que en el entorno empresarial no se perciba de forma explícita la auditoría de costos, debido a que comúnmente la relacionan como un complemento de una auditoría de producción, cuyos objetivos difieren sobre la de costos; y es por ello que no se considera la auditoría de producción y/o operacional como una herramienta clave para auditar los costos en las empresas.

La función del auditor de costos es eminentemente constructiva, no se debe limitar a criticar las deficiencias observadas; debe proponer las medidas que considere convenientes, señalando las posibles mejoras. Esta labor se complementa con la verificación de las medidas aprobadas por la alta dirección con base en sus recomendaciones, si éstas se han planteado correctamente.

Por ejemplo hay posiciones donde se establecen diferencia de la auditoría de costos a la auditoría de gestión: La auditoría de gestión en el proceso productivo⁷ puede enfocarse en plantear cambios en un proceso donde una persona mantiene un tiempo considerable improductivo o no realiza las labores planificadas, en cambio el alcance de la auditoría de costos es fundamentalmente de analizar que el sistema de costos esté expresando los indicadores que muestren que esta persona mantiene un tiempo considerable improductivo o que no está realizando las labores requeridas.

⁷ Tomado del Artículo de Investigación sobre Auditoría de costos, desarrollado por: Carlos Augusto Rincón Soto, Ximena Sánchez Mayorga, Noviembre 19 de 2009.

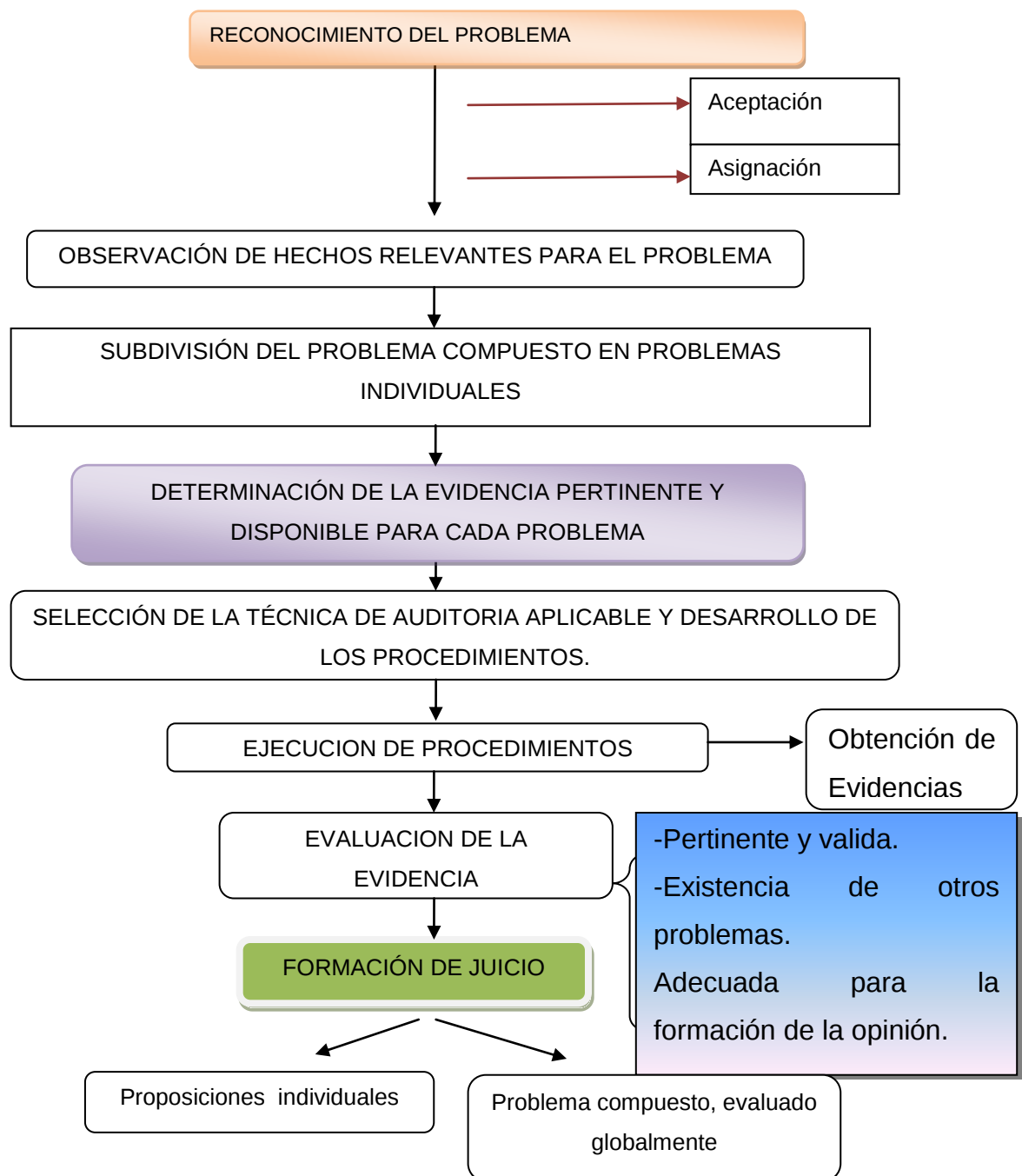
Con respecto al procedimiento metodológico para juicios de valor, <<como ciencia social que es la auditoria, tiene que enfrentarse con una variedad de problemas que conllevan a juicios de valor >>⁸. La metodología de la auditoria siguiendo este enfoque⁹, puede diseñarse en una serie de etapas, que retomando lo planteado por Arens y Loebbecke “entienden el concepto de auditoría como un proceso de obtención, acumulación y evaluación de la evidencia que va cerrando distintas etapas hasta la formulación final del juicio del auditor”.¹⁰ Para este trabajo de investigación se toma como referencia entonces la metodología planteada por los autores anteriores.

⁸ Mautz y Sharaf 1961, página 74

⁹ Introducción a la Auditoria financiera, teoría y casos prácticos. Moreno aguayo Alonso y otro. Página 13.

¹⁰ Auditing and Integrated approach, 6ª edición, 1994

Metodología de la Auditoría según propuesta de Arens y Loebbecke (1994)



Fuente: Modelo metodológico planteado por Arens y Loebbecke (Auditing and Integrated approach, 6ª edición, 1994), tomado de Moreno aguayo Alonso y otro.
Página 13

4.1.4.2 El Esquema económico y estratégico de la auditoría

La existencia de una economía mundial globalizada aumenta en forma extrema la complejidad del entorno de las organizaciones, pues las empresas deben responder en forma inmediata a los cambios so pena de desaparecer. El siglo XXI presenta un mundo cambiante casi permanentemente por los efectos de la evolución tecnológica, la investigación científica, el incremento vertiginoso del conocimiento, la depuración y perfeccionamiento de los sistemas de información, la internacionalización de los mercados el fenómeno de la globalización que parece no tener límite, han generado una diversificación de operaciones que realizan y abarcan tales organizaciones y entidades, así como la aparición de corrientes empresariales, institucionales y de gobierno relativas a niveles de calidad, altos rendimientos y competitividad.

Estos cambios se reflejan necesariamente en la información captada y producida por la organización. Los estándares internacionales de contabilidad de la IASC (International Accounting Standards Committee) por exigencia de la IOSCO (International Organization of Securities Commission) han sido revisados y modificados en su totalidad, siendo diferentes a los emitidos con anterioridad, por lo que cuando se hace referencia a los nuevos se les identifica como IASC2000. De igual manera los estándares internacionales de auditoría emitidos por la IFAC (International Federation of Accountants) en razón a la emisión por la misma de los estándares internacionales de aseguramiento de la información fueron recontextualizados.

El proceso de la auditoría entonces se hace también más complejo en este contexto y su enfoque debe orientarse a responder a los requerimientos del medio. Esto implica establecer procedimientos más eficientes que cubran las nuevas exigencias pero que representen menores costos para aumentar las condiciones de competitividad tanto para las empresas auditadas como para las firmas de auditoría. Entonces la esencia de la nueva auditoría debe ser el conocimiento integral del negocio auditado, la evaluación de riesgos centrada más

en el entorno cambiante, profunda planeación estratégica y utilización extensiva de nuevas tecnologías de información y comunicación que tendrán influencia en los procedimientos de auditoría a aplicar.

Este enfoque implica un análisis “top-Down” o “Modelo de arriba hacia abajo” de la empresa, donde se enfatiza el conocimiento estructural y organizativo de la misma, comprensión total del negocio y en entorno empresarial, antes que las transacciones internas como lo hace la auditoría financiera tradicional. Hablar a las empresas de una auditoría financiera es actualmente un anacronismo, pues como se comentó al principio, esta era la función principal al inicio del siglo XX.

4.2 Marco conceptual

El proceso de estudiar, evaluar y verificar que el sistema de costos este funcionando conforme a los parámetros definidos por la empresa se le ha llamado *Auditoría de Costos*, por cuanto lo que busca la gerencia es que mediante un proceso ordenado y metodológico se entre a inspeccionar, investigar, consultar, revisar, verificar, comprobar y evidenciar el sistema montado pero que este se lleve a cabo por un especialista en el tema de costos. Este profesional que por lo general debe ser un contador o en su defecto hacerse con la compañía de un ingeniero de producción o Industrial debe indicar si el sistema aplica a las necesidades de la empresa, si los controles son los debidos, si funciona bien, si se están entregando los datos e informes que se requiere y si estos datos sobre el costo de la producción, la valuación de los inventarios son reales.

Para llevar a cabo la auditoría de costos se ha de aplicar básicamente al sistema de costos de la empresa, todas las técnicas conocidas y definidas para una auditoria, salvo que en su metodología debe ajustar a este campo por cuanto la intención de la misma es evidenciar si se mantiene por parte del sistema y el aplicativo información correcta que sirva a la Gerencia tomar decisiones de fondo, además de establecer si el sistema de costos está o no desactualizado y si entrega la información adecuada respecto al costo de la producción total o

unitaria, generalmente puede suceder que no se tomen las decisiones apropiadas y esto le signifique a la empresa pérdida de dinero o de negocios, que el trabajo de generación de esos reportes no sea tenido en cuenta por la gerencia, y el tiempo de reportes, del personal y del sistema sea un costo inutilizado.

Por todo lo anterior, para desarrollar una auditoria de costos como la que plantea este trabajo investigativo dirigido a empresas medianas que han implementado sistemas de costeo bajo pedido o por proceso es afianzar todo el marco sobre el cual se diseñó el sistema de información y el sistema de costeo de los productos o servicios en la empresa, si bien se dijo que la Auditoria debe realizarse por un especialista, no sobra el recordar el fundamento de los sistemas de información de costos, así mismo, cabe el ubicar a los consultantes de este trabajo, en lo que es la metodología y el proceso de la auditoria y lo que se busca con esta.

Teniendo entonces de fondo teórico el sistema de información y de costos y el de Auditoria, mostrando así misma una diferencia entre la auditoría de gestión, la operativa y la de costos, en este aparte se deja como fundamento conceptual las bases de desarrollo de la auditoria de costos y se acompaña de unos conceptos amplios y suficientes sobre auditoria de costos, contabilidad de costos, ingeniería de costos, planeación de Auditoria, programa de auditoría, entre otros.

Auditoría de costos: La Auditoría de Costos¹¹ es la inspección, consulta, investigación, revisión, verificación, comprobación y evidencia de todos los consumos, egresos y productividad de la empresa y la forma como adjudican estos a los productos, los ingresos y la utilidad, analizando que los reportes entregados por el modelo de costos utilizado sean lógicos, adecuados, en el término del tiempo requerido, reales y que abarquen las necesidades de información de la gerencia y las dependencias de operación, para la toma de decisiones.

Es comprensible que en el entorno no se perciba de forma explícita la auditoría de costos, debido a que comúnmente la relacionan como un complemento de una

¹¹ Tomado de Artículo de investigación: Libre Empresa Vol. 6 No. 2, Julio - Diciembre de 2009

auditoría de producción, cuyos objetivos difieren sobre la de costos; y es por ello que no se considera la auditoría de producción y/o operacional como una herramienta clave para auditar los costos en las empresas. La función del auditor de costos es eminentemente constructiva, no se debe limitar a criticar las deficiencias observadas; debe proponer las medidas que considere convenientes, señalando las posibles mejoras. Esta labor se complementa con la verificación de las medidas aprobadas por la alta dirección con base en sus recomendaciones, si éstas se han planteado correctamente.

Auditoria operativa o de Gestión: La cual se lleva a cabo tanto para sector público o privado por profesionales calificados y expertos, bien sea interno o externos de la empresa, encaminada a comprobar el grado de cumplimiento de los objetivos e identificar condiciones de mejora en la empresa en un periodo dado. La gestión de la empresa¹², tiene como objeto evaluar la eficacia con que se alcanzan los resultados y medios, procedimientos, organización y demás controles relacionados con la gestión.

de auditoría sobre características o peculiaridades que deben conocer”.

Auditoria Temáticas: Se refiere a aquellas que se ejecutan con el propósito de examinar puntualmente entre uno y cuatro temas específicos, abarcando con toda profundidad los aspectos vinculados a estos temas que permitan evaluar en toda su dimensión si la unidad cumple con las regulaciones establecidas.

Auditoria Especiales: Consisten en la verificación de asuntos y temas específicos, de una parte de las operaciones financieras, operativas, de control, Costos o administrativas, de determinados hechos o situaciones especiales y responde a una necesidad específica.

Contabilidad de Costos, Alimentar el Sistema de Costos: Es recoger los documentos, reportes y datos que el sistema de costos tiene planificado captar de los consumos, productividad, procesos e ingresos, para alimentar el programa de costos con el fin de entregar los reportes y estados financieros de costos a las

¹² Tomado de Introducción a la Auditoria financiera: Teoría y casos. Arena torres, pablo y Moreno Aguayo Alonso, primera edición. Capítulo la función de la Auditoria en la sociedad, página 7.

directivas administrativas para verificar y evaluar la gestión de trabajo ó planificar futuros trabajos.

Ingeniería de Costos. Crear el Sistema de Costos: Recoge y agrupa los procesos y datos de la empresa como actividad, productividad, procedimientos, procesos, tiempos, consumos, egresos, gastos, ingresos, planes de administración, reportes que requieren y establece el diseño del sistema de costos más adecuado que permita obtener de manera oportuna los informes necesarios, con los indicadores de costos que las directivas administrativas necesitan. El analista de costos no se focaliza en mejorar los procesos de fabricación, la misión es costearlos, mostrar indicadores, recomendaciones, proyecciones y análisis financieros de nuevos planes por medio del sistema de costos que establece para la empresa.

Planeación de la auditoría: En esta etapa, el auditor investiga el proceso productivo como un todo y trata de conocer el comportamiento de los costos en la empresa, como también, su sistema y/o modelo de costos, el cual proporcionará un análisis general y una adecuada planeación de la auditoría. Esta investigación preliminar guía al auditor hacia las áreas y/o procesos que requieren examen desde la perspectiva de los costos y que serían de interés para los gerentes, jefes de producción, entre otros. En donde es clave mencionar que este es un paso esencial para lograr los objetivos preestablecidos.

Programa de auditoría: De acuerdo con lo establecido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín No. 4, de enero de 1957, el programa de auditoría es: “Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega a esto, algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos.

4.3 Marco contextual

Es interesante recordar el papel que juega la Auditoria en la sociedad. Los comienzos del siglo XXI fueron matizados por una serie de escándalos en el mundo financiero tanto en Europa, Asia, Norteamérica y en América Latina en menor proporción, pusieron en tela de juicio el actuar de los administradores. Una de las Auditorias de más uso y aplicación es la correspondiente al componente financiero, por cuanto esta es responsable de proteger y velar desde su ejercicio los intereses de los accionistas, socios e inversionistas en las empresas. No debe olvidarse y esto es recalcado en las cátedras de auditoría en los programas de Contaduría pública en las diversas universidades públicas y privadas en nuestro país, que una de las razones por las cuales se desarrollo la profesión de la contaduría en nuestro medio es precisamente la confianza que entregan los contadores y auditores al certificar y dictaminar los estados financieros, por cuanto, esa opinión profesional se emite a partir de la elaboración juicios y transparente de la información contable que se refleja luego en los estados financieros y en etapa posterior, el auditor mediante un trabajo juicios y minucioso reconfirma a los accionistas, socios, propietarios e inversionistas públicos y privados la confianza en los datos que se publican en los estados financieros.

Claro está que los auditores pese a su juicios examen y dada la extensión de las cuentas, cifras e información contenida en la contabilidad de las empresas no alcanzar el cubrimiento del 100% y suele suceder que no se alcance a detectar a tiempo los fraudes, irregularidades y errores en la información. Esto se debe porque, en muchas ocasiones los administradores hábilmente camuflan la información o de alguna forma restringen el acceso total a la información para que el auditor complemente su trabajo.

Por otro lado la función económica y social de la Auditoria como lo referencia el autor del libro Introducción a la auditoría financiera: teoría y casos prácticos (Arenas torres Pablo y otro, 2008, página 5), se puede decir en primer lugar “que la sociedad en general tiene la necesidad de una información contable de calidad”,

así mismo siguiendo a Alvarado (2002, página 334) “la información financiera suministrada por la empresas es necesaria para la toma de decisiones de los distintos usuarios, tanto internos como externos y su calidad, fiabilidad y oportunidad, condicionan, en gran medida, la eficacia de las decisiones que adoptan los distintos agentes en el ámbito de los negocios y, por tanto, el correcto funcionamiento de los mercados”

En la actualidad, la convergencia de la normatividad de los distintos países del mundo con las normas internacionales de contabilidad es uno de los muchos cambios que se vienen dando en el ámbito de la Contabilidad y de la Auditoría. Así mismo, es prácticamente seguro que la convergencia internacional en materia contable que se ha implementado después del 2008 dada la gran crisis financiera también se ha traducido en una convergencia normativa en el ámbito de la Auditoría¹³, con la *International Federation of Accountants* (IFAC) y sus normas internacionales de Auditoría al frente. Del mismo modo se esperan cambios y se viene dando paulatinamente cambios en el modelo de Auditoría, el cual se viene alejando del estilo de pregunta << ¿Cumplió la empresa las normas?, para acercarse a valoraciones de carácter más global sobre las cuales podrán ser los resultados futuros de la empresa>>. << La Auditoría evolucionará del actual estilo de “lista de control” hacia el modelo estratégico que también identificará fuentes de valor como la fidelidad del cliente y la innovación, un enfoque como este podrá dar lugar a un compromiso más relevante>>

La auditoría puede definirse según la American Accounting Association como «un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer

¹³ Tomado de Introducción a la Auditoría financiera: Teoría y casos. Arena Torres, Pablo y Moreno Aguayo Alonso, primera edición. Capítulo la función de la Auditoría en la sociedad, página 6.

si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso».

Por otra parte la auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas, falencias, debilidades en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

Otro elemento de interés es que durante la realización de su trabajo, los auditores se encuentran cotidianamente con nuevas tecnologías de avanzada en las entidades, por lo que requieren de la incorporación sistemática de herramientas con iguales requerimientos técnicos, así como de conocimientos cada vez más profundos de las técnicas informáticas más extendidas en el control de la gestión

Un concepto del que se viene hablando dentro de la actualidad de la auditoría e la Auditoría a Distancia, nace del empleo de las técnicas informáticas que permite introducir un nuevo concepto: Auditoría a Distancia¹⁴ la que se crea como una forma superior de trabajo, en la cual las comprobaciones asociadas al registro de la actividad, los resultados de la gestión comercial de las ventas y/o servicios; y el registro de las operaciones diarias o periódicas de los sistemas, se efectúan a partir de la información disponible en la instancia superior a la cual se subordina la entidad auditada y con la característica fundamental que el tiempo de permanencia del auditor en la entidad se reduce de manera considerable.

No obstante las significativas ventajas que representa esta práctica, su desarrollo está condicionado por varias premisas, entre las que pueden señalarse, por su importancia las siguientes:

- Se requiere de un conocimiento del impacto y sus posibilidades por parte de la gerencia a todos los niveles.
- Es necesario mantener una política sistemática de actualización de los medios técnicos y el aseguramiento de los programas utilizados en las entidades.

¹⁴ Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1996, Boletines 1010, 1020, 2010 y 3040 y en W. Cook y J. M. Winkle, Auditoría, McGraw – Hill, 1992

- Se requiere de uniformidad en la información de los sistemas, para el registro de la actividad.
- Se incorporan a la actividad los riesgos y vulnerabilidades de la actividad objeto de examen asociados al empleo de esta técnica, lo que demanda del órgano de auditoría la planificación de acciones que permita su reducción al mínimo.
- La capacitación de todo el personal, en particular los dedicados al análisis y evaluación del estado del Control Interno, aspecto que se convierte en una tarea de primer orden.
- El flujo sistemático de información en el ámbito de toda la entidad, para permitir el acceso pleno de los auditores y de otras áreas que lo requieran.
- Adecuada retroalimentación con las distintas áreas que acceden a esta información con relación a su uniformidad y fiabilidad.
- Disponibilidad de equipamiento y aseguramiento de programas que permitan la realización de comprobaciones de todo tipo a la información disponible.

No es ocioso reiterar, que en su concepto más amplio, que la *Auditoría a Distancia* no elimina la presencia del auditor en la entidad, ya que la verificación documental sobre operaciones previamente seleccionadas, el análisis de la documentación contable primaria, la atención al público, la seguridad en el manejo del efectivo y la seguridad en la salva de información, entre otros aspectos, requieren de su presencia en la misma.

Estado Actual y Futuro Próximo de la Auditoría.

“Hasta hoy a los Contadores Públicos se nos ha colmado de conocimientos en las diferentes clases de auditoría como especializaciones. Es hora de iniciarse en la auditoría integral en búsqueda de una mayor competitividad”. Este pensamiento es plasmado por Yanel Blanco Luna.

Futuro Próximo de la Auditoría

En la década del 2000 al 2010 se vivió una crisis en la auditoría, semejante a la de los años ´30, referido esto por la quiebra de Enron y la participación en la misma de una de las grandes firmas transnacionales de auditoría ha producido una gran desconfianza entre los inversionistas de los EE.UU. con sus consiguientes repercusiones en los restantes países de este mundo globalizado.

Esta crisis obliga necesariamente a repensar la forma en como se está ejecutando la auditoría y cuáles son las necesidades actuales de las empresas del siglo XXI. Para lo anterior es necesario determinar como se ha realizado hasta el momento la auditoría y cuál debe ser el futuro de la misma para responder a lo que las organizaciones requieren y no estar condenada a desaparecer por ineficaz.

La auditoría a principios del siglo XX fue orientada al control de las grandes corporaciones cotizantes en la bolsa de valores norteamericana, las que eran las únicas que podían pagar los altos costos del proceso, para garantizar la razonabilidad de los estados financieros al público interesado en invertir en las mismas. Este trabajo era desarrollado por un equipo de muchas personas y elevadas y costosas horas hombre. Básicamente consistía en la inspección de activos y verificación y validación de las de transacciones económicas constitutivas de la formación de los estados financieros.

A mediados del siglo se inició el reordenamiento de la auditoría financiera, pues su aplicación se extendió a empresas de diversos tamaños, se desarrollaron y profundizaron conceptos de planificación, análisis de los sistemas de control interno, técnicas de muestreo, el muestreo estadístico y pruebas de auditoría, aumentándose la eficiencia del proceso de auditoría, pues la verificación y validación se realizan sobre las transacciones representativas teniendo en cuenta su importancia relativa y riesgo probable con lo cual se disminuyen significativamente las horas de trabajo y el costo global de la auditoría.

En el siglo actual se debe hablar de auditoría integral, que comprende auditoría de control interno, auditoría de gestión, auditoría de cumplimiento y auditoría financiera, pero tomadas en conjunto con un enfoque de sistemas, no como la

sumatoria simple de cuatro auditorías. Ninguna es más importante que las otras, ni puede considerarse la auditoría integral como una extensión de la tradicional auditoría financiera. La auditoría integral es un sistema compuesto de cuatro subsistemas, y posee las propiedades de todo sistema, siendo la principal la sinergia, pues las cuatro auditorías actuando como sistema producen un mayor efecto que si se consideran en forma individual. Además, no sobra advertir que el juicio del auditor se produce considerando la totalidad u holismo, analizando las cuatro auditorías en conjunto como un todo.

La opinión profesional del auditor integral versará sobre si el sistema de control interno es eficiente, si existe un ambiente de control en la empresa, si hay una adecuada evaluación de riesgos, si existen y se ejecutan actividades de control, si hay una adecuada información y comunicación sobre el control interno y si existe un monitoreo sobre el control interno (auditoría de control interno), si la empresa se administra con eficiencia, eficacia y economicidad, si el recurso humano es gestionado adecuadamente, si hay adecuada gestión de los recursos financieros, físicos y de información (auditoría de gestión), si las operaciones financieras, administrativas, económicas o de otra índole ocurridas en un ente económico se efectuaron de acuerdo con la normatividad vigente en el campo laboral, comercial, tributario, del medio ambiente, entre otros, y de acuerdo con los estatutos y demás reglamentos institucionales, todo encaminado a la búsqueda de los objetivos propuestos, (auditoría de cumplimiento), si los estados financieros presentan en forma razonable la situación financiera y el resultado de sus operaciones de acuerdo a las normas de contabilidad de general aceptación y se han hecho las revelaciones pertinentes.

Como se puede apreciar, la auditoría financiera tradicional es un servicio necesario pero insuficiente para esta época de cambio constante y sostenido. La profesión contable no puede continuar hablando de auditoría como sinónimo de auditoría financiera, debe especificarse el tipo de auditoría de que se trate cuando se mencione la palabra. Ahora bien, el servicio de auditoría a prestar a las empresas de la actualidad debe ser por antonomasia el de auditoría integral. Pero

la pregunta es: ¿Cómo prestar el servicio de auditoría integral en Colombia? La respuesta es muy simple: Siempre que se ejerza la Revisoría Fiscal !. En nuestro país no necesitamos legislar para traer auditoría integral a las empresas, pues el Código de Comercio al regular la institución de la Revisoría Fiscal, sin intención la dejó preparada para el futuro, cosa bastante extraordinaria si se tiene en cuenta que siempre las normas jurídicas andan muy atrasadas con respecto a la realidad.

La Auditoría a Nivel Internacional

La evolución de la auditoría muestra que hasta la gran crisis económica y financiera de los Estados Unidos de Norteamérica de los años de ´30 los estados financieros auditados se certificaban. En este periodo muchas firmas de auditores y contadores públicos tuvieron que afrontar juicios y sufrir penas privativas de la libertad, por haber fallado a la confianza del público, lo que motivó al AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), a emitir The Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) o las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), las que rigen con muy pocos cambios hasta nuestros días, fundamentalmente para la ejecución de las auditorías contables. En Canadá, Estados Unidos de Norteamérica y Gran Bretaña, se vienen aplicando la auditoría operativa, de gestión o de las tres “e” (eficiencia, eficacia y economía), especialmente en las entidades gubernamentales desde el año 1970.

De igual manera el Segundo Congreso Internacional de Auditoría Integral llevada a cabo en Buenos Aires, Argentina (junio de 1995), se sentaron las bases para que investigadores y estudiosos en la materia se preocupen de efectuar trabajos en cada uno de los países involucrados, en tal sentido.

4.4 Marco legal

El marco legal de la auditoría en Colombia parte necesariamente de la Constitución política, así que se hará mención de este evento y demás leyes y decretos emitidos para regular este ejercicio profesional.

Constitución Política de Colombia: El 6 de julio de 1991 fue expedida la nueva Constitución Política de la República de Colombia. El artículo 354 dispone que "habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la nación y consolidará ésta con las de sus entidades descentralizadas". El párrafo del artículo 354 señala que "seis meses después de concluido el año fiscal, el gobierno nacional enviará al Congreso el balance de la hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis".

El artículo 274 puntualiza que "la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República, se ejercerá por un Auditor elegido para períodos de dos años por el Consejo de Estado, de terna enviada por la Corte Suprema de Justicia". Además los artículos 267, 268, 269 y el 372 de la Carta, conceden especial importancia a la Auditoría.

El Código de Comercio en su artículo 207 establece claramente los objetivos de la revisoría fiscal, los cuales pueden sintetizarse así:

- ✓ Examen del producto del sistema de información financiera de la sociedad con el fin de emitir una opinión profesional independiente sobre su razonabilidad, (auditoría financiera).
- ✓ Evaluación y supervisión permanente del sistema de Control Interno (auditoría de control interno).
- ✓ Evaluación de la eficiencia y eficacia en el cumplimiento del objeto social (auditoría de gestión).
- ✓ Evaluación sobre el cumplimiento de la normatividad aplicable al ente en todas las operaciones que este realice (auditoría de cumplimiento).

Ley 45 de 1923. En su artículo 30 dispuso: "El Superintendente deberá visitar y examinar, personalmente o por medio de sus delegados o inspectores, por lo menos dos veces cada año y sin previo aviso, al Banco de la República, a todos los bancos comerciales nacionales o extranjeros, hipotecarios y a cualquier otro establecimiento bancario sujeto a las disposiciones de esta ley".

Decreto 2160 de 1986, el Decreto 1798 de 1990 y la Ley 43 de 1990, con las cuales se eleva el nivel profesional y se amplían los campos de acción del Contador Público.

Antecedentes Histórico-Legales de la Auditoría en Colombia¹⁵: Siglo XX

Realmente la auditoría en Colombia no ha sido reglamentada en el pasado en forma directa sino de manera tangencial, por eso se plantean los siguientes antecedentes legales que en una forma u otra se han relacionado con la auditoría o revisoría fiscal en el siglo XX enmarcado en los esquemas paradigmáticos propuestos por Samuel Alberto Mantilla.

4.5 Esquema Empírico

Se ubica en el origen histórico de la revisoría fiscal. Las sociedades mercantiles y en especial la sociedad anónima a inicios del siglo XX presentan un conjunto de necesidades que fueron llenadas con la solución de ensayo-error creando una revisión generalizada de las cuentas de la empresa, es decir sus operaciones deberían ser miradas por ojos diferentes de quienes las realizaron. Esta necesidad era obligada por la confianza privada que pretendía la protección del patrimonio y evitar los problemas de orden tributario (fiscal). Nace en forma empírica el revisor fiscal.

4.6 Esquema Normativo

Los sucesos subsecuentes a la caída de Wall Street originaron en el mundo una serie de prácticas empresariales que se introdujeron al país a través de las multinacionales con operaciones en Colombia y con el hito de la Misión Kemmerer. Era el auge de las sociedades anónimas y la apertura de capitales,

¹⁵ Lecturas de Auditoria por: Amparo Caicedo, Guillermo A Cuéllar M, Adolfo L Montilla R publicado en <http://artemisa.unicauca.edu.co/~gcuellar/estadoactual.htm>

por lo que la atemperación a estos sucesos se dio por la vía de la regulación por el imperio de la ley.

LEY 43 DE DICIEMBRE 13 DE 1990, Por La Cual Se Adiciona La Ley 145 De 1960, Reglamentaria De La Profesión De Contador Público Y Se Dictan Otras Disposiciones

ARTICULO 7. DE LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo.

5 ASPECTOS METODOLÓGICOS

El diseño metodológico, es la pauta que orienta el cómo hacer de la investigación, dará respuesta el interrogante de ¿Cómo se llevara a cabo ésta? Para efectos de la realización de la presente, se determina como pertinente una combinación de dos métodos, el primero enfocado a una investigación Evaluativa, ya que esta consiste en dar un juicio sobre una intervención empleando métodos científicos. Mediante ella se evalúan los objetivos dirigidos a la solución de la situación problema.

El segundo método va en dirección de una investigación Cualitativa, donde esta se refiere a los estudios sobre el quehacer cotidiano de las personas o grupos objeto de estudio, interesa conocer lo que la gente dice, piensa, siente o hace; sus patrones culturales en conjunto con el proceso y el significado de sus relaciones interpersonales y con el medio. Esta pauta metodológica en conjunto referida a las operaciones, estrategias y tácticas que un proceso como la auditoría requiere o exige para su concreción, serán las utilizadas para llegar al resultado final, sabiendo también que la aplicación de esta herramienta requiere de algunos elementos de orden inductivo y deductivo por la generalidad y particularidad de la información y sus resultados.

En esa dirección la investigación se define de corte descriptivo-evaluativo al establecerse como un ejercicio que posibilita identificar procesos, procedimientos y valorar las acciones y desempeño de las tareas encomendadas a los actores responsables de la administración del sistema de costos y la edición de informes. Administrativos.

La auditoría de costos en su ejecución tendrá como fuentes de información los datos desprendidos de los informes de costos, datos que están bajo la responsabilidad de un auxiliar o un profesional de la contaduría, actores directos que interactúan en la empresa, e igualmente el auditor deberá abordar los documentos disponibles que sobre el sistema de información de costos e informes

de producción y establecimiento de costos unitarios y totales se reporte a la Administración para su análisis.

Para llevar a cabo el ejercicio de la Auditoria de costos, y de acuerdo a los lineamientos que se dejan en este documento, el Auditor debe implementar en su trabajo técnicas de auditoría que son comunes a este ejercicio, más concretamente acudirá a:

- a. La Observación,
- b. La Investigación
- c. La Inspección

Estas técnicas se expresaran en el memorando de planeación y en el programa de la auditoria donde se identifican los procesos a auditar y el procedimiento a seguir en cada caso.

Además el auditor al aplicar el ejercicio se vale de éstas técnicas, de herramientas como las cedula de observancia de los procesos que se siguen en los sistemas de costeo, mirando detalladamente los procedimientos realizados por los actores directos de la empresa, almacenándose esta información adecuadamente en los formatos que se diseñen para tal fin y consolidando las respuestas obtenidas en análisis y gráficos que así lo permitan.

La investigación, busca información de las personas responsables de administrar el sistema de información de costos de la empresa, dentro y fuera de ella, ayudándose del instrumento para recolectar información como lo es la encuesta y como complemento la Inspección documental, que consiste en examinar los manuales de costos y procedimientos, los sistemas administrativos documentados, registros, informes, teniendo la lista de chequeo como herramienta para recolectar este tipo de información, esto por cuanto se busca dar razón de si los procesos están o no estandarizados al interior de la empresa, y por último viene la generación de un informe completo sobre la evaluación de la consistencia

del sistema de costeo implementado y sobre el sistema de información de costos de las empresas.

La investigación final le entregará al ejercicio auditor los lineamientos necesarios para que el profesional especialista lleve a cabo la revisión de todos los procesos referidos al sistema de información de costos.

5.1 Presentación de la Información

Para el procesamiento de la información se aplicarán diversos instrumentos que según las técnicas de auditoría se posibilitan para poder hacer tratamientos a la información mediante las siguientes operaciones:

Revisión del sistema de costeo implementado en la empresa, lo cual conlleva examinar y discutir con los responsables, el estado actual del mismo.

Análisis de la estructura productiva frente a lo establecido en el sistema de producción.

Identificación de Políticas del sistema de información de costos.

Lineamientos para efectuar el análisis de los informes de costos y del control interno aplicado para el área de costos en las empresas.

Guía para levantar el Informe: de las deficiencias encontradas y consignación de las alternativas pertinentes.

5.2 Levantamiento de Información

La recolección de la información debe hacerse por los medios adecuados, de manera que el auditor obtenga datos claros, completos y suficientemente detallados para integrar la red de información en que habrá de fundamentar su estudio. Los principales medios de que puede valerse son los siguientes:

Inspección y Observación: Cuando se necesite información acerca de las instalaciones de la planta, las oficinas, arreglo físico de los almacenes, etc., el

auditor debe inspeccionarlos personalmente tomando nota de todos aquellos hechos relevantes y necesarios para su estudio.

Revisión de documentos y archivos: El auditor obtendrá valiosa información de documentos, formas, manuales y circulares aplicables al caso en estudio. El auditor debe pedir copias de la información documentada que necesite, obtener juegos de cada forma en uso y tomar datos relativos al orden que siguen los diferentes trámites y procedimientos.

Cuestionarios: Sirven como guía para buscar contestación a interrogantes acerca del área en revisión. Las necesidades específicas y las circunstancias particulares del área bajo examen darán la pauta para formular los cuestionarios adecuados.

5.3 Contenido temático tentativo

Para determinar el alcance de la auditoría, el auditor debe obtener evidencias suficiente, competente y relevante a fin de promover una base razonable para sus opiniones, criterios, conclusiones y recomendaciones. Estas evidencias se recopilan a través de técnicas de auditoría. Las más utilizadas para el desarrollo de la Auditoría de costos son:

- **Observación**

Consiste en observar, puede incluir por tanto exámenes de los aspectos físicos de una operación.

La observación es muy amplia, prácticamente infinita, puede incluir desde la observación del flujo de trabajo, las acciones administrativas de jefes subordinados, documentos, acumulación de materiales, condición de las instalaciones, materiales excedentes, entre otros. La característica principal de esta técnica es el espíritu de penetración y profundidad que se aplique al desempeño de una acción.

- **Confirmación:**

Consiste en la comunicación independiente con una parte ajena para determinar la exactitud o validez de una cifra o hecho. La confirmación se hace frecuentemente por correo, y generalmente se aplica al efectivo, las cuentas por cobrar, cuentas por pagar, inversiones, inventarios e instalaciones, limitándose a verificar la exactitud y existencia del asunto sujeto a confirmación.

- **Verificación:**

Está generalmente asociado con el proceso de auditoría, es la técnica mediante la cual nos aseguramos que las cosas son como deben ser. Es importante verificar que cada elemento que se incluya en los documentos es el apropiado, y esté en correspondencia con la legislación vigente.

Se podrán verificar operaciones del período que se audita y otras que tendrán su culminación en períodos posteriores.

- **Investigación:**

Es una de las técnicas más importantes y consiste en examinar acciones, condiciones y acumulaciones y procesamientos de activos y pasivos, y todas aquellas operaciones relacionadas con estos. La investigación puede ser interna o externa por lo regular se lleva a cabo mediante la realización de cuestionarios previamente formulados para cada función en los que estarían comprendidos todas aquellas cuestiones de interés general y que sean normativas para su desempeño y comparación.

En esta técnica se pueden emplear cualquiera de las otras técnicas, pues su objetivo es obtener evidencias suficientes para apoyar una posición predeterminada.

- **Análisis:**

Consiste en analizar la diversa documentación de la empresa, analizando tanto la documentación interna como la externa.

El análisis involucra la separación de las diversas partes de la organización o de las distintas influencias sobre la misma y después determina el efecto inmediato o potencial sobre una organización dada o una situación determinada.

- **Evaluación:**

Es el proceso de arribar a una decisión basada en la información disponible. La evaluación depende de la experiencia y juicio del auditor y constituye una técnica clave para poder mostrar los resultados de la auditoría. Una evaluación imprime el sello personal del auditor.

6 Sistematización de la situación problemática

- a. ¿Es confiable para la gerencia los datos entregados por el sistema de información de costos?
- b. ¿El sistema de información contable entrega a tiempo los datos y los indicadores relacionados con los costos?
- c. ¿El software contable diseñado para el registro de costos cumple con los requerimientos según el sistema de costeo?
- d. ¿El ingreso de nuevos productos o la ampliación de la línea de producción se incorpora al sistema de costos de la empresa?
- e. ¿La calidad de la información de costos que tiene la empresa se ajusta a los requerimientos contables y administrativos?
- f. ¿La información suministrada por el sistema de costos es adecuada y le permite a la empresa determinar los indicadores y el punto de equilibrio?

7 OBJETIVOS

7.1 Objetivo general

Estandarizar el examen de las actividades de medición de los Sistemas de Costos en empresas medianas con costos por órdenes y procesos, de tal forma que abarque las necesidades de información de la gerencia para la toma de decisiones.

7.2 Objetivos específicos

- a. Diseñar las pruebas de control interno de costos en la auditoría de costos para corroborar si los sistemas de costos es el adecuado para las necesidades de la empresa.
- b. Definir el programa de Auditoría para verificar si existe una adecuada identificación, cálculo, registros de los costos de producción o prestación del servicio.
- c. Establecer los pasos a seguir para examinar y analizar la eficiencia y eficacia en la utilización de los elementos de costos en el proceso productivo.
- d. Delinear los procedimientos y los programas de auditoría para indagar si la Información suministrada al sistema de costos es la adecuada para establecer los indicadores y tomar decisiones.
- e. Establecer el procedimiento y la metodología para desarrollar una auditoría de costos como herramienta de trabajo del Auditor.

8 CAPÍTULO I

8.1 Diseño de las pruebas de control interno de costos en la auditoría de costos para corroborar si los sistemas de costos es el adecuado para las necesidades de la empresa.

Antes de evaluar la funcionalidad del sistema de costos en las empresas que han implementado sistemas de costos por órdenes de producción o sistema por proceso, el auditor debe acudir a una herramienta para llevar a cabo la prueba de auditoría requerida y aplicarla al área de control Interno de la empresa.

El Proceso de la auditoría de costos inicia con un estudio y la evaluación bajo diferentes parámetros de las normas, políticas, procedimientos, actividades, tareas y/o técnicas contempladas en la empresa y que por lo general están a cargo de la persona que realiza las veces de auditor interno, aunque puede suceder que si es una unidad empresarial más estructurada el auditor externo encontrará un área dedicada al control interno, donde una de sus funciones será el desarrollar todas aquellas pruebas que conduzcan a determinar la funcionalidad del sistema de información gerencial y específicamente los costos.

La Auditoría integral de costos desde la perspectiva de los costos tiene relación directa con: el Control interno: entendido este como el proceso o método que conduce a verificar la existencia y funcionalidad del sistema de costos en la empresa. Por otro lado, la auditoria debe enfocarse en lo Procedimental, esto es, establecer el “cumplimiento” y como se ha llevado a cabo la gestión en la funcionalidad del sistema. La auditoría de costo se enfoca hacia el proceso o método y establece según la técnica y procedimiento si el sistema funciona bien, también procura establecer si el componente Financiero de la empresa refleja los resultados en los estados financieros respecto al componente de costos y si estos

son reales, lógicos, exactos, oportunos y requeridos por la gerencia de la empresa. Además, si el sistema de contabilidad de costos cumple con las Normas Generalmente Aceptadas de Contabilidad en Colombia en lo establecido en el Decreto 2649 de 1993.

Las pruebas de control interno de costos en el contexto de la auditoría de costos busca entonces corroborar si los sistemas de costos es el adecuado para las necesidades de la empresa y para esto se precisa, establecer unos objetivos esenciales. Entre estos están:

1. Verificar que el montaje del sistema de costos implantado funcione con respecto a las necesidades particulares de la empresa.
2. Verificar que el software y hardware del sistema informático, es el adecuado y funciona con respecto al diseño de sistema implantado.
3. Analizar que la empresa controla el sistema de costos y tiene los recursos de mano de obra, conocimiento, diseños y controles respectivos para que el sistema funcione adecuadamente.
4. Verificar que los documentos que recogen la información de costos son adecuados a las necesidades del sistema de costos.
5. Verificar que el sistema recoge todos los recursos que consume el proceso productivo y que estos son asignados adecuadamente por el diseño del sistema de costos.
6. Evaluar que los indicadores y tasas de costos unitarios sean equitativos y lógicos.

Dentro de las prueba de control y pruebas sustantivas de operaciones para que el sistema de contabilidad de costos cumpla con los objetivos previstos en la auditoria, el auditor debe establecer el programa respectivo y las preguntas que plasma en un instrumento tipo encuesta¹⁶. Para este caso, los componentes a indagar dentro de la encuesta de control interno se encuentran:

- a. La generalidad sobre el sistema
- b. Sobre el control interno a las materias primas
- c. Control interno de costos sobre la mano de obra
- d. Control interno de costos sobre los CIFs.
- e. Control interno de costos procesos externos
- f. Perfiles del personal del área de costos
- g. Programa informativo de costos
- h. Control interno sobre Gastos de Administración y ventas
- i. Procesos que se llevan en cuanto al consumos
- j. Manejo de Fichas técnicas
- k. Asignación de inductores o tasas
- l. Informes e indicadores de costos
- m. Lectura y uso de los indicadores e informes.

A continuación se presentan los formatos de encuesta para identificar los diversos factores o variables de análisis.

¹⁶ Carlos Augusto Rincón Soto y Ximena Sánchez Mayorga. Artículo de investigación, Representación metodológica del diseño, montaje, aplicación, evaluación y rediseño de los sistemas de costos; de grupo Gestión y Productividad Contable – Categoría B Colciencias, Libre Empresa. Diciembre: 2012, páginas 101-131.

Cliente: Confecciones ABC S.A.S
Período: del 01.02.201X al 15.06.201X

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	HECHO POR		REFERENCIA
	AUDITOR	FECHA	P/T
	C.A.T.	FEBRERO 01 DEL 201X AL 15 DE JUNIO DEL 201X	FA-2
a) Observación de la toma del inventario físico.			
b) Realizar una prueba de cantidades de los inventarios en forma selectiva.			
c) Cotejar las cifras de la cuenta original del mayor con los almacenes de inventarios.			
d) Verificar las multiplicaciones, sumas y resúmenes de inventarios.			
e) Cotejar los resúmenes de inventario con las cuentas auxiliares y de control.			
f) Realice pruebas de la fijación de precios de inventarios.			
g) Determine el corte apropiado de compras y ventas.			
h) Verificar el tratamiento contable que se aplica a las mercaderías recibidas en comisión y a las enviadas en consignación.			
i) Segregue las partidas ajenas al inventario.			
j) Examine los compromisos de las compras.			
k) Coteje los precios y costos de inventario con los precios de venta.			
l) Aplicación de la prueba de costo o mercado.			

l) Examine la calidad del inventario.			
m) Computar la rotación de inventarios.			
n) Examine el procedimiento aplicado de desechos.			
ñ) Obtenga un certificado de inventario.			
o) Examinar el tratamiento contable respecto a las mermas y desmedros.			

Fuente: Diseño propio como formato Estándar a usar por el Auditor en costos.

El paquete completo de los formatos a desarrollar en la auditoria en costos se coloca a continuación para que el Auditor¹⁷ se pueda guiar al evaluar el componente de control Interno en costos en las empresas que tienen implementados costos por órdenes de producción y costos por proceso.

Para el siguiente trabajo se toma como referente, el nombre de una firma auditora (Auditoria ABC S.A.S), EL NOMBRE FICTICIO DE UNA EMPRESA (Confecciones la marina LTDA), y un periodo de realización (fecha de Diciembre 31 201X)

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M / C
Servicios Externalización de los procesos				
Los procesos de producción de la empresa consumen maquila, outsourcing directos y/o indirectos.				
Los procesos productivos tienen maquila				
Directa y/o Indirecta				
Los procesos productivos tienen Outsourcing directa y/o indirecta				

¹⁷ Tomado del modelo desarrollado por Carlos Augusto Rincón Soto y Ximena Sánchez Mayorga. Artículo de investigación, Representación metodológica del diseño, montaje, aplicación, evaluación y rediseño de los sistemas de costos y complementados para el trabajo de investigación, Noviembre-diciembre de 2013.

El sistema de costos diferencia en la contabilidad los servicios de Externalización de los procesos. Con la cuenta 74				
El programa informático reconoce los servicios de Externalización				
Los servicios de Externalización directos son calculados en las HOJA DE COSTOS real y/o estándar para ser asignada al producto que lo consume.				
El sistema de costos tiene documentos de control interno para los consumos, entradas y salidas de productos para maquila directa.				
Los servicios directos de planta son muy representativos dentro de los consumos totales de la empresa. (Superar el 5% dentro de los costos totales de la empresa).				
Los servicios indirectos de planta son muy representativos dentro de los consumos totales de la empresa (Superar el 5% dentro de los costos totales de la empresa).				

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA	PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X			
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
PERFIL DEL PERSONAL DEL ÁREA DE COSTOS O DPTO DE COSTOS/ SECCIÓN DE COSTOS				
Existe un manual de funciones para cada cargo en la empresa.				
Cada empleado ha recibido su manual de funciones.				
El personal de producción es el idóneo para el cargo.				
El jefe de producción cumple con el perfil requerido para el cargo en mención				
El personal es sometido a un proceso de capacitación en el cargo a asumir.				
Las personas que realizan la capacitación son idóneas para este proceso.				
Existe una adecuada evaluación en el momento de la selección del personal.				
Existe un examen para reconocer el conocimiento del personal sobre costos.				
Existe un adecuado seguimiento al desempeño de las funciones de cada persona que hace parte del proceso de producción.				

Existe una evaluación al desempeño de las funciones de cada persona.				
Existen correctivos frente a los resultados de las evaluaciones realizadas.				
Existe una documentación sobre el seguimiento y evaluación de las funciones de cada persona desde el ingreso a la empresa.				

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
ASIGNACION DE TASAS O INDUCTORES				
1. La Hoja de Costos tiene en su información la recopilación de inductores, tasas que requiere para la asignación.				
2. Los inductores o tasas con que se asignan los costos estándar, son iguales a los costos reales.				
3. Las tasas o los inductores que se escogieron tienen por escrito su respectivo soporte lógico.				
4. El programa informático recoge los inductores con que asigna el sistema los costos indirectos.				

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
FICHAS TÉCNICAS				
Existen fichas técnicas de todos los productos				
Las fichas técnicas son utilizadas para el costeo del producto con el modelo estándar.				
Existe la norma de auditar con algún método las fichas técnicas periódicamente, para verificar su debido cumplimiento con la Realidad.				
Las fichas técnicas tienen el cálculo de los costos unitarios				
Las fichas técnicas tienen calculado el tiempo de producción, para calcular el costo de mano de obra directa.				

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
PROCESO POR EL CUAL SE LLEVAN LOS CONSUMOS AL PRODUCTO O SERVICIO				
El sistema de costos tiene documentos fuentes o de control para asignar el paso del producto en proceso por los diferentes secciones, departamento, áreas o procesos productivos.				
El documento fuente o de control del punto anterior tiene especificado el responsable que entrega y recibe.				
El sistema informático controla o reporta el tiempo de traslado del producto en proceso por departamento, área o proceso, etapas.				
El sistema de costos maneja el documento control del inventario de producto en proceso en hojas de costos.				
La Hoja de Costos es manejada de manera estándar				
La Hoja de Costos es manejada de manera real				
El sistema informático maneja la Hoja de Costos				
El sistema de costos según presupuesto, producción y venta diaria entrega indicadores diarios de utilidad.				

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
PROGRAMA INFORMÁTICO DE COSTOS (APLICATIVO DE COSTOS)				
El programa informático de costos está basado en su totalidad en hojas de Cálculo.				
El programa informático de costos está basado en una base de				
Datos. Si _____ Nombre: _____				
El programa informático de costos en base de datos utiliza hojas de cálculo en el procesamiento de datos para los informes.				
El programa de costos está hecho para el objeto social de la empresa o directamente para la empresa.				
El programa de costos informático es propio de la empresa.				
El modelo del sistema de costos del programa informático utilizado, es igual al sistema informático planificado y necesario para la empresa en todos sus parámetros.				
El programa de costos puede ser manejado en red por diferentes usuarios.				
El programa tiene una empresa, institución o persona que pueda ofrecer soporte constante.				
El programa tiene los manuales de uso				
Los empleados de la empresa conocen los manuales y estos están a disposición de los empleados.				
Se le hace mantenimiento al programa informático o la base de datos.				
El hardware utilizado es adecuado para los requerimientos del programa informático de costos.				
Se le hacen actualizaciones y mejoramientos al programa informático de costos.				
El programa informático de costos está unido con el programa contable de la empresa.				

El programa de costos requiere un auxiliar diferente al contable para la acumulación de la información: SI ___ y lo tiene. SI ___ NO ___				
Los datos que transfiere la contabilidad son adecuados para la información que requiere el programa informático de costos.				
Los informes que entrega el programa informático de costos del procesamiento de datos se ajustan a las necesidades de la información de la empresa.				
Los informes que entrega el programa informático de costos deben ser procesados en hojas de cálculo, para reportar análisis.				

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
PERFIL DEL PERSONAL DEL ÁREA DE COSTOS O DPTO DE COSTOS/ SECCIÓN DE COSTOS				
Existe un manual de funciones para cada cargo en la empresa.				
Cada empleado ha recibido su manual de funciones.				
El personal de producción es el idóneo para el cargo.				
El jefe de producción cumple con el perfil requerido para el cargo en mención				
El personal es sometido a un proceso de capacitación en el cargo a asumir.				
Las personas que realizan la capacitación son idóneas para este proceso.				
Existe una adecuada evaluación en el momento de la selección del personal.				
Existe un examen para reconocer el conocimiento del personal sobre costos.				
Existe un adecuado seguimiento al desempeño de las funciones de cada persona que hace parte del proceso de producción.				
Existe una evaluación al desempeño de las funciones de cada persona.				
Existen correctivos frente a los resultados de las evaluaciones realizadas.				

Existe una documentación sobre el seguimiento y evaluación de las funciones de cada persona desde el ingreso a la empresa.				
--	--	--	--	--

Es importante para el auditor determinar si efectivamente en el área de costos la empresa designo el personal con la competencia suficiente para identificar, clasificar, registrar y llevar a cabo las tareas relacionadas con la contabilización del costo de los productos fabricados y disponible para la venta.

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
Preguntas Generales_ Análisis del Sistema:				
El sistema de costos que manipula la empresa está determinado por escrito				
El sistema de costos entrega un valor unitario de los productos.				
El sistema de costos entrega un valor general de los costos de la empresa				
La empresa tiene determinados los procesos de producción.				
Verificar si el sistema de costos de la empresa tiene un diccionario del sistema				
Verificar si el sistema de costos implantado en la empresa tiene un manual de costos				
La empresa tiene determinadas las actividades generales de los procesos				
La empresa conoce el punto de equilibrio en productividad por periodos, ciclos o temporadas.				
La empresa conoce el punto de equilibrio monetario por periodo, ciclo o temporada.				
La empresa maneja presupuestos generales:				
a. Anual.				
b. Semestral.				

c. Trimestral.				
d. Mensual.				
e. Otros.				
La empresa manipula algún software de costos.				
El sistema de costos planteado por la empresa está determinado por el programa informático de costos o un aplicativo contable.				
Para la gerencia son importantes los datos de costos.				
Para la gerencia son importantes y utiliza los datos de costos.				
El sistema de costos tiene determinados los documentos fuentes con que se alimentan.				
La empresa tiene determinadas las metas de producción.				
La empresa tiene determinadas las metas de ingresos.				
La empresa tiene determinadas las metas de costos totales.				
El sistema de costos entrega reportes de indicadores.				
El sistema de costos entrega reportes de desperdicios.				
Según el departamento de costos, las otras dependencias reconocen la importancia del departamento o área.				
Según el departamento de costos, las otras dependencias colaboran con la entrega de la información, documentos y reportes de costos.				
Existe un departamento de costos, con personal capacitado y con tareas y funciones determinadas específicamente para costos				
El departamento de costos tiene el equipo necesario para laborar.				
El departamento de costos tiene el personal requerido para cumplir las labores o tareas propias				
El sistema de costos está unido al sistema contable.				

El sistema de costos está unido a un sistema operativo.				
El sistema de costos reconoce los tiempos de producción.				

NA = No aplica

M/C = Marca o comentario

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
CIF (Costos Indirectos de Fabricación)				
El sistema de costos reconoce en el valor del producto unitario				
El sistema de costos tiene un presupuesto de los costos indirectos de fabricación.				
El sistema de costos tiene un presupuesto de los costos indirectos de fabricación.				
El presupuesto de los costos indirectos está asignado por algún indicador a las hojas de costos y a las unidades de productos.				
Se conoce el nombre del sistema de asignación de los costos indirectos de fabricación. Nombre: _____				
Existe un presupuesto de control para limitar el consumo de costos indirectos de fabricación para los jefes de dpto.				
El sistema de costos identifica los costos de mano de obra indirecta				
Los costos indirectos de fabricación reconocen los tiempos improductivos de la Mano de Obra Directa.				
El tiempo de capacitación del personal es contemplado como costos Indirecto de Fabricación (CIF)				
El sistema de costos identifica los costos de los materiales Indirectos.				
El sistema de costos identifica los costos de los servicios Indirectos.				

El sistema de costos identifica los demás costos que no sean los de Mano de Obra Indirecta y Materiales Indirectos.				
El pago de nómina del jefe de producción se reconoce como Costo de Mano de Obra indirecta o simplemente como Gastos de Administración.				
El programa informático permite reconocer los costos indirectos de fabricación en el proceso productivo.				
El sistema de costos permite que los costos indirectos de fabricación sean asumidos por el costo de producto y/o servicio.				
Los costos indirectos de fabricación totales en el mes son mayores que los costos directos de producción totales en el mes.				
Los gastos administrativos y costos indirectos de fabricación son mayores en el mes a los costos directos de producción.				
Los costos indirectos son muy representativos dentro de los consumos totales de la empresa.				
Los pagos de nómina del personal administrativo se reconocen como un costo de la Mano de Obra Indirecta.				
La depreciación de los equipos de fábrica es considerada como costo Indirecto de Fabricación CIF				
La depreciación de los equipos de oficina es considerada COMO COSTOS DE Fabricación.				
La empresa tiene erogaciones por pago de arriendos de equipos o locales, bodegas.				
La empresa tiene algún tipo de erogaciones o pagos relacionados con la producción.				
La empresa tiene procesos realizados fuera de la misma o por outsourcing.				

NA = No aplica

M/C = Marca o comentario

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS: materias Primas		NA	SI	NO
1. El sistema de control de inventarios es permanente				

2. El sistema de control de inventarios es manejado por un sistema informático.				
3. El sistema de costos tiene documentos fuente para asignar el inventario de los materiales al inventario de producto en proceso.				
4. Los costos de los materiales directos son más que representativos dentro del consumo total del costo de producción.				
5. Los costos de los materiales indirectos superan el 5% de los costos totales de la producción.				
6. El sistema de costos tiene diseñado los formatos para el control de los materiales usados en producción (kardex de materiales)				
7. El sistema de costos tiene criterios claros para identificar los materiales directos de los indirectos.				
8. El sistema de control de entrada y salida de materiales se hace desde contabilidad gerencial por medio del kardex.				
9. Para el manejo del kardex se tiene establecido el control de punto mínimo o inventario mínimo.				
10. Para el manejo del kardex se tiene establecido el control de punto máximo o inventario máximo.				
11. El método de kardex de todos los productos está determinado por las características de tiempo del inventario: ejemplo para los Perecederos se aplica PEPS y para los no perecederos aplica PP.				
12. Se lleva control de la hoja de vida de los materiales directos				
13. Los costos por fletes y demás costos adicionales generados antes de que la materia prima llegue a la bodega, son añadidos de manera unitaria a la materia prima.				
14. Se controlan los desperdicios de las materias primas o materiales directos.				
15. Se controla los Desperdicios de materiales directos en el proceso productivo.				
16. Se realiza un control sobre las fechas de vencimiento de los materiales directos e indirectos.				
17. Se registra las devoluciones de materiales directos e indirectos no utilizados en la producción. (devolución de producción a Inventarios)				
18. existen criterios formales para evaluar las pérdidas de materia prima dañada, pérdida, malgastada, mermas o como resultado de desperdicios propios del proceso.				
19. Se controlan las devoluciones de los materiales directos y su registro en el kardex				

20. La materia prima y los materiales indirectos están debidamente codificados para la contabilidad de costos				
21. Hay controles formales para identificar si los proveedores entregan las materias primas a tiempo.				
22. Se tiene un estudio de punto de nuevo pedido e inventario por escrito y con responsable				
23. Se tiene un presupuesto de consumo y costo de materia prima por periodo o proceso.				
24. La materia prima en bodega de materiales está organizada y separada por características.				
25. El sistema de costos reconoce el consumo de tiempo por proceso o departamento.				

NA = No aplica

M/C = Marca o comentario

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS DE MANO DE OBRA	NA	SI	NO	M/C
1. Existe un sistema de control de los tiempos usado en producción por la mano de obra				
2. El sistema de costos separa el costo de Mano de obra directa e Indirecta de producción.				
3. El sistema de costos maneja el costo de la mano de obra por sistema en línea o por proceso.				
4. el sistema de costos maneja el costo de la mano de obra por el sistema de órdenes de producción.				
5. El Costo de la Mano de obra Directa es representativo dentro de los consumos de la empresa, esto es, supera el 5% dentro de los costos totales de producción.				
6. El Costo de la Mano de obra Indirecta es representativo dentro de los consumos de la empresa, esto es, supera el 5% dentro de los costos totales de producción.				
7. El sistema de costos reconoce el tiempo productivo de la mano de obra directa como indirecta, y el tiempo improductivo de ambos tipos de mano de obra.				

8. El tiempo Improductivo es medido como indicador de costos.				
9. El costo de la mano de obra directa es asignado por Departamentos o pro procesos.				
10. el costo de la Mano de obra Indirecta es asignado por Departamentos o por procesos.				
11. el costo de la Mano de obra directa o indirecta es asignado a la orden de producción respectiva.				
12. Se Utiliza un inductor o base diferente al tiempo para asignar el costo de mano de obra directa a las órdenes de producción (sistema de órdenes de Producción).				
13. El sistema de Costos asigna el tiempo de la mano de obra directa real a la orden de producción.				
14. El sistema de costo asigna el tiempo de la mano de obra estándar a la orden de producción respectiva.				
15. El sistema de costos compara los tiempos de la mano de obra consumidos con la orden de producción real y estándar.				
16. El sistema de costos reconoce las horas extras de la mano de obra como costos directos de la orden de producción.				
17. El sistema de costos asigna los consumos de tiempos de mano de obra directa e indirecta por departamentos o procesos.				
18. El programa o aplicativo de costos es flexible frente a los cambios de horas de mano de obra.				
19. El programa o aplicativo de costos reconoce las horas de la mano de obra por orden de producción.				
20. El sistema de costos reconoce el tiempo de descanso del personal o tiempo improductivo.				
21. Existen metas de producción para cada persona del proceso productivo.				
22. El jefe de producción conoce las metas en producción: 1. Diarias 2. Semanales 3. Mensuales 4. Trimestrales 5. Semestrales 6. Anuales.				
23. el jefe de producción conoce la capacidad máxima de unidades que puede producir la mano de obra por planta.				

24. el jefe de producción conoce la capacidad máxima de unidades que puede producir la mano de obra por: 1. planta 2. Departamento 3. Por Proceso 4. Por maquina.				
25. El jefe de producción conoce la capacidad promedio de producción del personal de su área.				
26. El aplicativo contable de costos se encuentra parametrizados de acuerdo con la capacidad en unidades de producción de mano de obra.				
27. el personal del área de producción conoce la capacidad mínima que debe producir.				
28. El personal tiene un sistema que maneja el ingreso y salida de trabajo.				
29. Se tiene formalizados los controles de los costos de la mano de obra directa e indirecta.				
30. Los costos de la mano de obra se cargan adecuadamente a cada proceso o Departamento de producción.				

NA = No aplica

M/C = Marca o comentario

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
GASTOS ADMINISTRATIVOS Y DE VENTAS				
Los gastos administrativos son reconocidos como costos Indirectos de fabricación.				
Los gastos administrativos y los gastos de ventas están separados en el sistema.				
Los gastos administrativos son asignados al producto y/o se conoce su indicador para las hojas de costos.				
Los gastos de ventas son asignados al producto, o se conoce su indicador para las hojas de costos.				
Los gastos administrativos y de ventas son asignados según el sistema a los departamentos, áreas, procesos y/o actividades.				
Se reconoce el nombre del sistema de costos con que se asigna los gastos administrativos y de ventas: Nombre: _____				
El personal de ventas trabaja por comisiones y estas son calculadas directamente al producto dentro del análisis de costos y presupuestos.				
El gasto administrativo y de ventas es presupuestado				
Existen límites de consumo para los diferentes gastos administrativos y de ventas según los presupuestos.				

Las comisiones de ventas son reconocidas como costos indirectos de fabricación.				
Los Gastos de Administrativos son representativos dentro de los consumos totales de la empresa (Superar el 5% dentro de los costos totales de la empresa).				
Los Gastos de Ventas son representativos dentro de los consumos totales de la empresa. (Superar el 5% dentro de los costos totales de la empresa).				

NA = No aplica

M/C = Marca o comentario

Los gastos tanto de ventas como administrativos de cierta manera tienen un componente de costo cuando hay una relación muy directa con el producto o servicio vendido. Esta identificación le puede facilitar al auditor posteriormente una adecuada reclasificación de estos desembolsos y mejorar la información a revelar sobre costos para la empresa. No se puede olvidar que en sistemas de costeo como el integral o total y el ABC no se hace distinción alguna entre los costos propiamente dichos y los gastos.

(Los formatos son referencia del modelo desarrollado por Carlos Augusto Rincón Soto y Ximena Sánchez Mayorga. Artículo de investigación, Representación metodológica del diseño, montaje, aplicación, evaluación y rediseño de los sistemas de costos y complementados para el trabajo de investigación, Noviembre-diciembre de 2013).

9 CAPÍTULO II

9.1 Programa de Auditoria para verificar si existe una adecuada identificación, cálculo, registros de los costos de producción.

Antes de establecer el programa de Auditoría, entendido como el procedimiento a seguir, y el examen a realizarse, el auditor debe planear los principales aspectos del mismo, y acompañarse de su proceso de elaboración con la debida anticipación, donde el contenido debe ser lo más flexible, sencillo y conciso, de tal manera que los procedimientos empleados en la Auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen.

El Programa de Auditoría para costos, significa la tarea preliminar trazada por el Auditor, que se caracteriza por la previsión de los trabajos que deben ser efectuados en cada servicio Profesional que presta, a fin de que este cumpla íntegramente sus finalidades dentro de la Normas científicas de la Contabilidad y las Normas y Técnicas de la Auditoría.

El programa de Auditoría o plan de Auditoría, es el resultado que se desea obtener, es la línea de conducta a seguir dentro de los principios y preceptos de la Auditoría.

El programa de Auditoría, es la línea de conducta a seguir, las etapas a franquear, los medios a emplear. Es una especie de cuadro anticipado en el cual los acontecimientos próximos se han previsto con cierta precisión, según la idea que el auditor se ha formado de ellos.

El método a emplearse en la elaboración del plan o programa de Auditoría, según apreciación de los Contadores Públicos Colegiados¹⁸ que se dedican a la Auditoría, debe ser preparado especialmente para cada caso, ya que no existen dos casos de Auditoría exactamente iguales, así como es imprescindible dar a cada Programa de Auditoría la autonomía necesaria.

En la preparación del programa de Auditoría en costos se debe tomar en cuenta:

- ❖ Las Normas de Auditoría.
- ❖ Las Técnicas de Auditoría.
- ❖ Las experiencias anteriores.
- ❖ Los levantamientos iniciales.
- ❖ Las experiencias de terceros.

El hecho de no existir una norma patrón para la elaboración del plan o programa de Auditoría, no excluye la existencia de normas generales que se aplican a todos los casos y que constituyen los fundamentos de la técnica de la Auditoría en un determinado sector, en este caso se hace referencia a las empresas que tienen en funcionamiento un sistema de costeo por órdenes de producción y las empresas con sistema de costeo por proceso.

Lo que no se debe perder de vista es que el programa de Auditoría debe ser una guía segura e indicadora de lo que deberá ser hecho y posibilite la ejecución fiel

¹⁸ Referencia del modelo desarrollado por Carlos Augusto Rincón Soto y Ximena Sánchez Mayorga. Artículo de investigación, Representación metodológica del diseño, montaje, aplicación, evaluación y rediseño de los sistemas de costos y complementados para el trabajo de investigación, Noviembre-diciembre de 2013).

de los trabajos de buen nivel Profesional, que acompañe el desarrollo de tal ejecución.

Un programa de Auditoría¹⁹, es un procedimiento de revisión lógicamente planeado. Además de servir como una guía lógica de procedimientos durante el curso de una Auditoría, el programa de Auditoría elaborado con anticipación, sirve como una lista de verificación a medida que se desarrolle la Auditoría en sus diversas etapas y a medida que las fases sucesivas del trabajo de Auditoría se terminen.

El programa de Auditoría, deberá ser revisado periódicamente de conformidad con las condiciones cambiantes en las operaciones del Cliente y de acuerdo con los cambios que haya en los principios, normas y procedimientos de Auditoría.

Al planear un programa de Auditoría, el Auditor debe hacer uso de todas las ventajas que le ofrecen sus conocimientos Profesionales, su experiencia y su criterio personal.

9.2 Características del Programa de Auditoria

El programa de Auditoría, envuelve en su elaboración todo lo que será realizado durante el proceso de la Auditoría. Por esta razón tiene un campo de acción tan dilatado que requiere evidentemente una disciplina mental y una capacidad profesional apreciable.

El carácter de flexibilidad del programa de Auditoría, aconseja en la práctica no detenerse en minucias exageradas, siendo preferible la elaboración de planes o

¹⁹ Referencias del contador Público, Miguel Ángel Alatrística Gironzini, Vicepresidente de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú.

programas de ámbito más general, dejándose las particularidades para ser estudiadas en cada oportunidad por los responsables de su ejecución. Junto con cada plan se debe hacer un cronograma de trabajo con el nombre de los responsables de su ejecución.

Entre las características que debe tener el programa de Auditoría, se pueden mencionar:

1. - Debe ser sencillo y comprensivo.
2. - Debe ser elaborado tomando en cuenta los procedimientos que se utilizarán de acuerdo al tipo de empresa a examinar, en este caso industriales o de manufactura.
3. - El programa debe estar encaminado a alcanzar el objetivo principal (la auditoria en costos a los sistemas de costeo de las empresas referidas).
4. - Debe desecharse los procedimientos excesivos o de repetición.
5. - El programa debe permitir al Auditor a examinar, analizar, investigar, obtener evidencias para luego levantar y emitir el dictamen y establecer las recomendaciones según su juicio profesional y conocimiento del tema.
6. – Establecer formatos los cuales deben ser flexibles para que puedan ser adecuados al tipo de empresas de manufactura.
7. - El programa debe ser confeccionado en forma actualizada y con amplio sentido crítico de parte del Auditor.

9.3 Contenido de los Programas de Auditoría

El programa de Auditoría²⁰ en costos, presenta en forma lógica las instrucciones para que el Auditor o el personal que trabaja este tipo de Auditoría, pueda seguir los procedimientos que debe emplearse en la realización del examen.

En general el programa de Auditoría, en cuanto a su contenido incluye los procedimientos específicos para la verificación de cada tipo de activo, pasivo y resultados, en el orden normal que aparecen en los estados económicos y financieros de la empresa.

El programa de Auditoría, tiene como propósito servir de guía en los procedimientos que se van adoptar en el curso de la Auditoría, y, servir de lista y comprobante de las fases sucesivas de la Auditoría, a fin de no pasar por alto ninguna verificación.

El programa no debe ser rígido, sino flexible para adaptarse a las condiciones cambiantes que se presenten a lo largo de la Auditoría que se está practicando.

El programa de Auditoría, es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de Auditoría que se van a emplear, la extensión que se les va a dar y la oportunidad en la que se aplicarán. En ocasiones se agregan a estas algunas explicaciones o detalles de información complementaria tendientes a ilustrar a las personas que van a aplicar los procedimientos de Auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer.

²⁰ C.P.C. Florencio Bernal Pisfil. Actualidad Empresarial, N° 235 – Segunda Quincena de Julio 2011. Auditoría de costos de producción, N° 235 Segunda Quincena - Julio 2011.

Existen muchas formas y modalidades de un programa de Auditoría, desde el punto de vista del grado de detalle a que llegue, para el caso de la auditoría de costos, se deja sugerido los programas detallados.

El programa de Auditoría detallado, es aquel en el cual se describen con mayor minuciosidad la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de Auditoría, y se destinan generalmente al uso de los integrantes del equipo de Auditoría.

9.4 Ventajas del Programa de Auditoria

La experiencia del Auditor en costos, lo lleva a dar las pautas y aspectos necesarios e importantes a ser tomados en el programa de Auditoría que elabora para poder realizar un trabajo Profesional determinado.

9.5 Responsabilidad por el Programa de Auditoria

La elaboración del programa de Auditoría es una responsabilidad del Auditor²¹, casi tan importante como el Informe de Auditoría que emite. Es esencial que el programa de Auditoría sea elaborado por el Auditor jefe del equipo de Auditoría, para lo cual se basará en experiencias anteriores y deberá tomar necesariamente en cuenta las Leyes, Principios, Normas y Técnicas a aplicarse en cada caso.

Es necesario apuntar que la responsabilidad de la elaboración del programa de Auditoría y su ejecución, está a cargo del Auditor jefe de equipo, el cual no solo debe encargarse de distribuir el trabajo y velar por el logro del programa, sino

²¹ C.P.C. Florencio Bernal Pisfil. Actualidad Empresarial, N° 235 – Segunda Quincena de Julio 2011. Auditoría de costos de producción, N° 235 Segunda Quincena - Julio 2011.

esencialmente evaluar de manera continua la eficiencia del programa, efectuando los ajustes necesarios cuando las circunstancias lo ameriten.

9.6 El Auditor

Es el Profesional Contador Público, dedicado en forma específica a la realización de Auditorías, exámenes especiales, certificación de estados financieros, y otros que le permita la Ley del Profesional del Contador Público y otras disposiciones legales vigentes.

El Auditor, para ejercer debe tener amplios conocimientos de la Ciencia Contable, las disposiciones legales existentes, las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Contabilidad, las NIIFs, debe conocer las técnicas y procedimientos a emplearse en la realización de la Auditoría, y debe tener experiencia en la ejecución de dichas labores.

Aparte de su experiencia y el conocimiento de las leyes, normas, y procedimientos de Auditoría²², debe tener una conducta a toda prueba, la que hará prevalecer al momento de emitir sus opiniones o dictámenes, debiendo en este caso practicar una Ética Profesional intachable.

A continuación se deja como formato estándar un esquema de programa de auditoría en costos:

²² El Sistema De Información sobre Costos y la Contabilidad De Costos. Comisión de Estudios de Costos Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal de Buenos Aires, Argentina. Año 2009.

9.7 Programa de auditoría: Inventarios

9.7.1 Objetivo general:

Examinar las actividades de medición del sistema de costos sobre los consumos de materiales directos e indirectos en el proceso productivo.

9.7.2 Objetivos específicos

1. Analizar si en el sistema de costos actual en la empresa, se lleva un adecuado proceso para determinar los inventarios en la producción.
2. Analizar las cifras, las cantidades, los costos, los registros de los inventarios en la contabilidad de la empresa.
3. Establecer si la empresa maneja adecuadamente la información para la identificación de los inventarios en las órdenes de producción o en la producción por proceso.

A continuación se presenta un ejercicio referente de un programa de auditoría para los inventarios asociados a la producción.

Dentro de los Procedimientos que el auditor²³ en costos establece para el componente de inventarios considera lo siguiente:

Los procedimientos de auditoría en este aspecto serán pruebas de funcionamiento como:

²³ The Institute of internal Auditor. Artículo publicado en la página www.theiia.org/theiia/about-the-profesión. 2 páginas, consultado en Diciembre de 2013.

La verificación de la existencia de un sistema de costos y sobre todo que constaten que dicho sistema se encuentre funcionando apropiadamente.

El auditor deberá comprender inicialmente el proceso productivo y a continuación verificar la existencia de adecuados mecanismos para controlar el uso y la asignación apropiada de la materia prima y los materiales indirectos a los productos en elaboración.

Mediante pruebas documentales cierta, verificar si existen los controles sobre los requerimientos del área de producción a los almacenes de insumos y si existen documentos que demuestren la existencia de productos que permanecen en proceso o que han culminado su proceso productivo, y además si los productos terminados al concluir su proceso productivo han llegado finalmente al almacén.

La existencia de sistemas de inventarios perpetuo y para el almacén de productos terminados y las pruebas que sobre estos efectúe el auditor son los procedimientos más utilizados.

Como parte de las pruebas, el auditor deberá verificar la correspondencia que debe existir entre los saldos que aparecen en los libros como productos en proceso y el área de producción; errores de comunicación o deficiencias en el manejo de la información pueden llevar a equivocaciones que pueden generar distorsiones significativas en la información financiera.

9.8 Esquema de programa de auditoría²⁴:

AUDITORES ABC S.A.S.						
PROGRAMA DE AUDITORIA AL SISTEMA DE COSTEO						
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA			PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X			
No.	OPERACIÓN	HORAS ESTIMADAS	HORAS REALES	HECHO POR	REF. P/T	FECHA
	INTRODUCCIÓN El control Interno en costos permite allegar la información necesaria para evaluar si la empresa efectivamente a la par del sistema de Costeo ejerce un control sobre el mismo y los elementos de costos					
	OBJETIVOS DE LA AUDITORIA					
1	Verificar que el montaje del sistema de costos implementado funcione con respecto a las necesidades particulares de la empresa.					
2	Verificar que el aplicativo de costos es adecuado y funciona bien con respecto al diseño del sistema de costos implantado.					
3	Analizar que la empresa controla el sistema de costos.					
	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES A LA ETAPA PRELIMINAR					
1	El sistema de costos que manipula la empresa está determinado Por escrito. El sistema de costos entrega un valor unitario de los productos.	1				
2	La empresa tiene determinados los procesos de producción.	1				
3	Verificar si el sistema de costos de la empresa tiene un diccionario del sistema	3				
4	Verificar si el sistema de costos implantado en la empresa tiene un manual de costos	2				
5	El sistema de costos entrega un valor general de los costos de la empresa	10				

²⁴ (Los formatos son referencia del modelo desarrollado por Carlos Augusto Rincón Soto y Ximena Sánchez Mayorga. Artículo de investigación, Representación metodológica del diseño, montaje, aplicación, evaluación y rediseño de los sistemas de costos y complementados para el trabajo de investigación, Noviembre-diciembre de 2013).

	La empresa maneja presupuestos generales: a. Anuales. b. Semestrales. c. Trimestral. d. Mensuales. e. Otros. La empresa manipula algún software de costos.	5				
2	El sistema de costos planteado por la empresa está determinado por el programa informático de costos o aplicativo contable.	3				
3	Para la gerencia son importantes los datos de costos. Para la gerencia es importante y utiliza los datos de costos.	2				
1	El sistema de costos está unido al sistema contable. El sistema de costos está unido a un sistema operativo.	5				
2	El sistema de costos reconoce los tiempos de producción.	5				

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

Otros programas referidos a la ejecución de la Auditoria en costos son:

AUDITORES ABC S.A.S.			
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Sistema General de costos / Análisis del Sistema			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA EN COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
1. Dibujar y detallar el diseño del SIG Real que tiene la empresa			
2. Dibujar y detallar el diseño del SIG real que tiene Software de costos.			
3. Compare los dibujos entre el diseño del SIG de la empresa y el del software.			

4. Realizar un reporte de todas las tablas de Costos con nombres, usuarios y responsables de su desarrollo. Indicadores de rentabilidad, procesos y costos que se manejen en hojas de cálculos.			
5. Detallar todos los indicadores de costos que ofrecen el sistema Real.			
6. Verificar que existan manuales del SIG: sistematizados _____ impresos _____ Otros _____			
7. Verificar que los manuales estén completos con respecto a la estructura del sistema: SI _____ NO _____			
8. Verificar que los manuales de costos estén actualizados.			
9. Verificar si la empresa realmente tiene un responsable que esté actualizado los manuales, diccionario de procesos, actividades, diccionario de driver o indicadores y diccionario de procedimientos sobre el sistema de la empresa.			
10. Verificar si los indicadores que ofrece el sistema están detallados en el Diccionario del sistema de costos implantados en la empresa.			
11. Detallar los indicadores de costos que el sistema no ofrece y son importantes y realizar un reporte sobre estos.			
12. Elaborar el reporte soportando las diferencias entre el SIG real, sistematizado y el ideal.			
13. Verificar que el hardware de la empresa es adecuado para la capacidad que requiere el sistema informático y el número de usuarios.			
14. Ver las actas de reunión del comité técnico y determinar si analizan los datos que entrega el Departamento de Costos.			
15. El sistema de costos ha tenido una auditoria de costos anterior, verificar los resultados y analizar si las recomendaciones hechas fueron tenidas			

en cuenta.			
16. Verificar si el aplicativo arroja en detalle el Estado de Costo del Producto vendido.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132.
Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S.			
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: CIF (Costos Indirectos de Fabricación)			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
1. Analizar o elaborar una la tabla de costos indirectos encontrados en los presupuestos totales, verificar la tabla de costos indirectos contables reales y comparar si están todos los ítems.			
2. Elaborar o verificar una tabla de costos indirectos contable con sus respectivos inductores utilizados en el sistema, con su respectiva explicación del inductor. Realizar un reporte sobre los hallazgos			
3. Calcular o verificar sobre algún reporte existente real, el nivel de importancia sobre el consumo de recursos totales está en los costos indirectos de fabricación			
4. Calcular o verificar en algún reporte por separado, los costos indirectos por departamentos de apoyo y productivos.			
5. Calcular o verificar en algún reporte la tasa de costos de CIF en el (los) producto(s) de manera unitaria.			
6. Verificar que existen presupuestos de CIF			
7. <u>Asignación de Inductores</u>			
7.1 Verificar que los inductores de todos los componentes de costos son lógicos y realizar un reporte que muestre el respectivo análisis.			
7.2 Verificar que los inductores utilizados en los presupuestos y costos estándar son los mismos utilizados en las asignaciones reales.			
7.3 Verificar que todos los inductores tomados tengan un sistema y/o documento de control.			
8. <u>Asignación de la Tasa CIF</u>			
8.1 Verificar que la Tasa CIF se calcula adecuadamente teniendo en cuenta la base de Distribución.			
8.2 Verificar que cada orden de producción tiene adecuadamente asignada la Tasa CIF.			

8.3 Verificar que las variables que integran la Tasa CIF son revisadas periódicamente.			
9. Establecer si el área de producción ha realizado actualizaciones de las tasas CIF			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132.
Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S. PROGRAMA DE AUDITORIA DE: MATERIAS PRIMAS			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
1. Realizar un conteo físico de los inventarios de materias primas directas y verificar que el valor es igual o cercano al que el sistema reporta en cantidades y costos			
2. Hacer un conteo física de los inventarios de materias primas indirectas y cerciorarse de que el valor es igual o cercano al que el sistema reporta en cantidades y costos.			
3. verificar que todas las materias primas con controladas con el sistema de manera permanente.			
4. Verificar que para la contabilización o reportes o informes de las materias prima se separa la materia prima directa de la indirecta. E insumos menores.			
5. Cerciorarse de que las m/primas directas/ indirectas son controladas en el sistema con el método PEPS			
6. Verificar que las entregas de materias primas directas e indirectas perecederas son planificadas desde el sistema y realizadas de la misma manera.			
7. Calcular y verificar dentro de los reportes la tasa de costo de la materia prima directa en el producto tanto total como unitario.			
8. Verificar que para los inventarios de materia prima directa e indirecta el sistema de control de inventarios sea permanente con uso de Kardex.			
9. Verificar que el sistema de costos y el programa o aplicativo, reporta sobre el punto de nuevo pedido por cada una de las materias primas directas.			

10. Verificar que el sistema de costos y el aplicativo contable de costos reporta sobre el punto de nuevo pedido por cada tipo de materiales Indirectos.			
11. Verificar que existen las hojas de vida de las materias primas directas.			
12. Verificar que los puntos de nueva orden de compra estés debidamente calculados y que la empresa no tiene problemas con respecto a las existencias agotadas o dañadas de materias primas directas.			
13. Verificar que existe una persona responsable que este analizando los informes de costos y de suministro de materias primas al proceso productivo.			
14. Verificar que el sitio o el almacén de materias primas se encuentra debidamente adecuado para un buen manejo de las materias primas.			
15. Verificar que exista en la empresa un manual para el buen manejo de las materias primas directas y los materiales indirectos.			
16. Verificar que el área de producción tiene un manual para el tratamiento y reporte a la contabilidad de costos de situaciones de: 1. Perdidas 2. Daños 3. Desgastes 4. Mermas 5. Desperdicios 6. Otras situaciones con respecto a las materias primas y los materiales indirectos.			
17. Verificar que existe presupuesto de consumo de Materias primas y materiales indirectos.			
18. Verificar que el sistema o aplicativo contable tiene los parámetros requeridos para identificar, clasificar y registrar todos los elementos relacionados con el costeo de la materia prima en la producción en proceso o producción por pedido.			
19. Establecer si el Aplicativo contable genera los reportes necesarios para conocer en detalle las situaciones con las materias primas en el proceso productivo.			
20. Establecer que cada orden de producción o cada proceso productivo carga adecuadamente el costo de las materias primas al producto.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S.			
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: COSTOS DE MANO DE OBRA			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS:	HECHO POR	FECHA	P/T
1. Verificar que todos los integrantes de producción tengan sus manuales de funciones.			

2. Verificar que los operarios conocen el mapa de proceso de producción en cada etapa.			
3. Verificar los documentos existentes para controlar el costo de la mano de obra directa.			
4. Verificar los documentos existentes para controlar la mano de obra indirecta de los departamentos de apoyo.			
5. Verificar si existe un documento que controle los costos indirectos de la mano de obra directa, por tiempos ociosos, falta de inventario, daños de maquinaria, mantenimiento, etc.			
6. Verificar si el costo ocioso de la mano de obra directa es enviado a los costos indirectos dentro de los indicadores de costos.			
7. Calcular o verificar en algún reporte la importancia de consumo de recursos de la mano de obra directa en los porcentajes de consumos totales de la compañía.			
8. Calcular la tasa de costos de MOD en el (los) producto(s) de manera unitaria.			
9. Verificar si los operarios son periódicamente re-entrenados en los procesos productivos			
10. Verificar que todos los integrantes de producción tengan conocimiento de las exigencias y metas de producción.			
11. Verificar que existe un presupuesto de mano de obra directa e indirecta.			
12. Preguntar al personal si encuentran problemas con los cálculos de liquidación de salarios, sobre sus horas extras, recargos y demás.			
13. Verificar los desembolsos sobre procesos de capacitación dada al personal de planta en el último año.			
14. Verificar si los operarios tienen conocimiento de las últimas reformas a los procesos productivos.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S.			
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Servicios Externalización de los procesos			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
1. Realizar un reporte de todos los servicios de Externalización directos e indirectos que tenga la empresa, separados por los sectores o departamentos de servicios, administrativos, ventas, apoyo, producción.			
2. Verificar o realizar un reporte sobre los procesos de toda la empresa en los cuales tiene fuertes debilidades y pueden ser posibles sectores para externalizar.			
3. Realizar o verificar un reporte existente de cuáles son los procesos intangibles de la empresa, donde los costos son superiores a los que realiza el mercado.			
4. Realizar o verificar un reporte existente de cuáles son los procesos tangibles del producto de la empresa, donde los costos son superiores a los que realiza el mercado.			
5. Realizar o verificar un reporte existente de cuáles son los procesos tangibles del producto de la empresa, donde la capacidad productiva es muy inferior a las necesidades de ventas de la empresa.			
6. Realizar o verificar un reporte existente de cuáles son los procesos tangibles del producto de la empresa, donde la calidad productiva no alcanza los estándares requeridos.			
7. Realizar o verificar un reporte existente de cuáles son los procesos tangibles en los cuales tiene una producción sobrante, la cual puede tener en cuenta para maquilar a otras empresas.			
8. Realizar o verificar un reporte de las debilidades y fortalezas de las empresas que prestan el servicio de Externalización y cuáles son las garantías del contrato.			
9. Verificar que el contrato con las empresas de Externalización no comprometa laboralmente a sus empleados con la compañía con respecto a las obligaciones laborales.			
10. Calcular o verificar en algún reporte la tasa de costos de SD en el (los) producto(s) de manera unitaria.			
11. Verificar que existe presupuesto de servicios de Externalización directos e indirectos.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132.
Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S. PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Perfil del Personal del Área de Costos o Departamento de Costos/ Sección de Costos			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
1. Verificar que existan los perfiles en los manuales de funciones para el personal de costos y analizar si estos cumplen con las necesidades actuales de habilidades, actitudes, actividades y conocimientos.			
2. Tomar todas las Hojas de Vida del personal de Costos y los manuales de funciones y verificar si cumplen con la determinación del perfil.			
3. En caso de no existir manuales de funciones y/o que el perfil no esté bien construido el analista debe evaluar si cumplen con el perfil necesario.			
4. Verificar el listado de los sueldos que le pagan al personal de costos y analizar si estos están de acuerdo con el número de tareas, conocimiento, nivel académico y resultados.			
5. Verificar que el personal cumple a cabalidad sus funciones:			
6. Verificar que los digitadores mantienen actualizados la información.			
7. Verificar que el contador tiene parametrizada el sistema sobre las necesidades de los reportes.			
8. Verificar que los reportes, estados financieros e indicadores son entregados a sus usuarios internos en los momentos adecuados o en cualquier momento requerido.			
9. Verificar que existe la cantidad de personal necesaria para alimentar el programa y mantenerlo actualizado.			
10. Verificar que el personal de trabajo tiene los conocimientos para alimentar el sistema.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132.
Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S.			
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Programa Informático de Costos (Aplicativo De Costos)			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
1. Verificar que el programa informático entrega los reportes que la gerencia necesita en cualquier momento.			
2. Verificar que el soporte sobre software cumple con las necesidades de la empresa.			
3. Verificar que existen los manuales del software y que estos son completos.			
4. Verificar que cualquier cambio o actualización que se requiera hacer en el programa se puede realizar.			
5. Verificar que el sistema pueda integrar o realizar nuevos reportes de Estados Financieros o indicadores.			
6. Verificar que se puede obtener capacitaciones constantes del software por los implantadores.			
7. El programa informático de costos ha tenido una auditoría de costos anterior, verificar los resultados y analizar si las recomendaciones hechas fueron tenidas en cuenta.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S.			
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Asignación De Tasas O Inductores			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
1. Verificar que los inductores de costos de todos los elementos de costo son lógicos.			
2. Verificar que en el sistema de costeo por órdenes la empresa tiene establecido el procedimiento técnico para fijar la tasad CIF.			
3. Verificar que los Inductores utilizados en los presupuestos y costos estándar de producción, son los mismos que los empleados en la asignación Real de costos.			
4. Verificar que todos los Inductores tomados tengan un sistema o documento de control.			

5. Verificar que el aplicativo de costos tenga parametrizados el cálculo de la Tasa CIF para la asignación a las respectivas órdenes de producción.			
6. Verificar que el jefe del área de costos revise periódicamente las variables con las cuales se establecen las Tasas CIF para asignar los costos a las órdenes de producción.			
7. Tome una ficha donde se establece la Tasa CIF y verifique el valor en la asignación a una orden específica.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132.
Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S. PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Fichas Técnicas			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
1. Verificar que la empresa tenga las fichas técnicas de todos los productos, con consumos, materia prima, tiempo, costos, indicadores de CIF.			
2. Verificar que las fichas técnicas del producto estén escritas y salvaguardadas por una persona de confiabilidad.			
3. Si el producto tiene propiedades específicas que requieran ser salvaguardadas, verificar que los procesos sean manejados por personal de confianza y sectorizado.			
4. Verificar que los costos directos y cantidades de las fichas técnicas utilizadas para costos estándar están actualizados con la realidad de la producción.			
5. Verificar que las tasas de CIF calculadas en los costos estándar son adecuadas y están cercanamente definidas a una realidad futura.			
6. Verificar que las tasas de gastos calculadas en los costos estándar son adecuadas y están cercanamente definidas a una realidad futura.			
7. Verificar que existan las bandas de costos.			
8. Verificar que las bandas están definidas sobre posibles variaciones de desperdicio de tiempo, cantidades y costos aceptables para			

el producto.			
9. Verificar que las fichas técnicas con formulaciones de productos tengan la salvaguardia y se mantenga el secreto industrial.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S. PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Análisis de Procesos			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
Verificar que existen manuales de procesos y que estos están actualizados.			
Verificar que el proceso de acumulación de costos, documentos de control, documentos soportes y demás sean bien llevados.			
Tomar los documentos soportes de los productos que están en proceso y verificar que su valor es el mismo encontrado en la hojas de costos de los productos en proceso.			
Tomar los documentos de mano de obra y sumar su valor y verificar que su asignación a los productos por tiempo utilizado en cada uno en la realidad, están bien determinadas por el sistema.			
Los elementos directivos que requiere el sistema que entreguen los datos necesarios para realizar el proceso de información de costos oportunamente.			
Verificar que los mismos costos del inventario de producto en proceso encontrados en el sistema sean la sumatoria de las hojas de costos sin cerrar.			
Verificar que el diseño de las hojas de costos es la interpretación del sistema utilizado.			
Verificar que el sistema de costos estándar del sistema de costos es comparado con la realidad.			
Realizar un conteo físico de los inventarios de productos terminados, y verificar que el valor es igual o cercanamente igual al que el sistema tiene de cantidades y costos.			
Verificar que en inventarios de productos terminados			

perecederos son controlados en el sistema con el método PEPS.			
Verificar que las entregas de los inventarios de productos terminados perecederos son planificadas desde el sistema y realizadas de la misma manera en la realidad.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

AUDITORES ABC S.A.S.			
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: GASTOS ADMINISTRATIVOS Y DE VENTAS			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
Calcular o verificar en los reportes de costos el significado de los porcentajes de recursos consumibles por los departamentos de administración y Ventas para toda la compañía.			
Verificar el nivel de análisis de los Gastos (General, Dpto., Procesos, Actividades, Tareas) es adecuado para los análisis requeridos.			
Verificar que los inductores utilizados para asignación de los costos sean adecuados.			
Los reportes financieros obtenidos para los gastos son adecuados y sirven para la toma de decisiones.			
Calcular o verificar en algún reporte la tasa de costos de gastos en el (los) producto(s) de manera unitaria.			
Analizar que existan presupuestos de Gastos.			
Verificar que la empresa tenga clasificados los Costos y Gastos de Administración y Ventas			
Establecer si la empresa tiene identificados los costos de comercialización y distribución			
Verifique si los costos de comercialización están clasificados en fijos y Variables.			
Establecer si los Costos de comercialización están debidamente codificados y parametrizados en el aplicativo de costo.			
Verifique si el aplicativo de costos para la comercialización y distribución reporta los			

costos según la Parametrización.			
----------------------------------	--	--	--

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132.
Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

10 CAPITULO III

10.1 Pasos a seguir para examinar y analizar la eficiencia y eficacia en la utilización de los elementos de costos en el proceso productivo.

Antes de establecer los pasos para examinar y analizar la eficiencia y eficacia en la utilización de los elementos de costo en el proceso productivo es necesario previamente establecer los conceptos para su mejor comprensión y aplicación. Una vez entendido el concepto se entra a conocer entonces como analizar y examinar la eficiencia y eficacia en la utilización de los elementos de costos en el proceso productivo en empresas que tienen implementados sistemas de costeo por órdenes de producción o por proceso.

El primer concepto que se aborda es el de La **Eficiencia**²⁵, consiste en la medición de los esfuerzos que se requieren para alcanzar los objetivos. El costo, el tiempo, el uso adecuado de factores materiales y humanos, cumplir con la calidad propuesta, constituyen elementos inherentes a la eficiencia. Los resultados más eficientes se alcanzan cuando se hace uso adecuado de estos factores, en el momento oportuno, al menor costo posible y cumpliendo con las normas de calidad requeridas

El auditor en el proceso de su auditoria y al definir el programa de auditoría como tal y levantar los procedimientos a seguir, debe tener presente el cómo llevará a cabo el análisis de costo-eficiencia y por lo tanto, lo debe entender como un instrumento para determinar si los costos de una actividad productiva dada pueden estar o no justificados por los resultados de un proyecto o programa en términos de eficiencia.

La principal diferencia con el análisis costo-beneficio es que el análisis de la eficiencia en función de los costos estima los insumos en términos monetarios y

²⁵ González, N. E., Moreno .M.D., López, M. E., Aceves J. N. & Celaya F. R. Departamento de Contaduría y Finanzas Instituto Tecnológico de Sonora, Cd. Obregón Sonora, México. La Importancia del diseño de un sistema de información de costos para a competitividad en los mercados, página 1-9

los resultados en términos cuantitativos no monetarios (por ejemplo, Numero de productos inspeccionados respecto al estándar de calidad establecido).

Antes de cualquier proceso auditor, el profesional debe saber que existen tres criterios comúnmente utilizados en la evaluación del desempeño de un sistema, los cuales están muy relacionados con la calidad y la productividad, estos son: la eficiencia, la efectividad y la eficacia. Sin embargo a veces, se les mal interpreta, se mal utilizan o se consideran sinónimos; por lo que se considera conveniente puntualizar estas definiciones y su relación con la calidad y la productividad.

Por lo tanto la EFICIENCIA²⁶, se le utiliza para dar cuenta del uso de los recursos o cumplimiento de actividades con dos acepciones o cumplimiento de actividades con dos acepciones: la primera, como la “relación entre la cantidad de recursos utilizados (Materia prima, Mano de obra, Cif) y la cantidad de recursos estimados o programados”; la segunda,, como “grado en el que se aprovechan los recursos utilizados transformándose en productos” esto implica hacer la medición de cuanta materia prima disponible se transformo en producto final sin desperdicio y aprovechando al máximo cada materia prima.

Cómo se puede observar ambas definiciones están vinculados a la vertiente de la productividad más difundida en la literatura; pero si sólo utilizara este indicador como medición de la productividad únicamente se asociaría la productividad al uso de los recursos; sólo se tomaría en cuenta la cantidad y no la calidad de lo producido, se pondría un énfasis mayor “hacia adentro” de la organización, buscando a toda costa ser más eficiente y pudiendo obtener un estilo eficientista para toda la organización que se materializaría en un análisis y control riguroso del cumplimiento de los presupuestos de consumo y de gastos, el uso de las horas disponibles, entre otros indicadores. Considérese que se tiene un restaurante y siguiendo el estilo eficientista, se producen diferentes platos ahorrando al máximo los recursos (ingredientes, Mano de obra y CIF) para de esa forma obtener mayor eficiencia.

²⁶ Joaquim Vergés. N° 1, Edición Marzo 2012 Eficiencia empresarial comparativa. Universidad Autónoma de Barcelona. Páginas 6-15.

La pregunta básica que se haría el auditor es: ¿Comería en un restaurante que ahorra el tomate en una carne guisada o que ahorra la sal en un pollo en cazuela? A lo mejor sí a lo mejor no, claro que eso está de acuerdo a los gustos culinarios, pero en general, eso no es lo que está buscando el dueño del restaurante, sino ahorrar a toda costa, independientemente de los gustos de sus clientes. No obstante las limitaciones, el concepto de eficiencia lleva a tener siempre presente la idea del costo, a través del uso que se haga de los recursos.

Respecto a la EFECTIVIDAD²⁷, entendida como la relación entre los resultados logrados y los resultados propuestos, o sea permite medir el **grado** de cumplimiento de los objetivos planificados. Cuando se considera la cantidad como único criterio se cae en estilos efectivistas, aquellos donde lo importante es el resultado, no importa a qué costo. La efectividad se vincula con la productividad a través de impactar en el logro de mayores y mejores productos (según el objetivo); sin embargo, adolece de la noción del uso de recursos. Cuántas organizaciones se vanaglorian con reflejar sus logros productivos en murales y hasta en anuncios de prensa, “Este año se sobre cumplió el plan de....”. Pero nunca nos dicen cuánto costó ese resultado y si el mismo respondía a las necesidades de los clientes. No obstante, este indicador sirve para medir determinados parámetros de calidad que toda organización debe pre-establecer y también para poder controlar los desperdicios del proceso y aumentar el valor agregado.

Y el otro elemento a considerar es la eficacia²⁸, la cual valora el impacto de lo que se hace, del producto o servicio que se presta. No basta con producir con 100% de efectividad el servicio o producto que se fija, tanto en cantidad y calidad, sino que es necesario que el mismo sea el *adecuado*; aquel que logrará realmente satisfacer al cliente o impactar en el mercado. Como puede deducirse, la eficacia es un criterio muy relacionado con lo que se ha definido como calidad (adecuación

²⁷ Dra. Liliana Barrionuevo, Dr. Raúl Bolatti, Dra. Liliana Cebrowski y otros. "EL SISTEMA DE INFORMACION SOBRE COSTOS FRENTE AL ANALISIS DE PRODUCTIVIDAD" Comisión de Estudios de Costos Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Argentina. Páginas 1-13.

²⁸ Fernando Espinosa Fuentes. Charlas sobre Indicadores de Eficiencia. Año 2011. Páginas 1-6.

al uso, satisfacción del cliente), sin embargo considerando ésta en su sentido amplio: CALIDAD DEL SISTEMA.

Del análisis de estos tres indicadores se desprende que no pueden ser considerados ninguno de ellos de forma independiente, ya que cada uno brinda una medición parcial de los resultados. Es por ello que deben ser considerados como un Sistema de Indicadores que sirven para medir de forma integral la PRODUCTIVIDAD.

10.2 Requerimientos de un sistema de indicadores de gestión.

En el programa y en los procedimientos de la auditoría, el auditor para medir el desempeño de una empresa necesita de un sistema de indicadores de gestión, estos son la expresión cuantitativa del comportamiento de la empresa, de un área o proceso; cuya magnitud, de ser comparada con algún otro nivel de referencia, podrá estar señalando una desviación sobre la cual se tomaron acciones correctivas o preventivas según el caso. En la elaboración de los indicadores de gestión de costos se deben tener en cuenta los elementos siguientes:

- a. El objetivo
- b. La definición
- c. Los niveles de referencia
- d. La responsabilidad
- e. Los puntos de lectura
- f. La periodicidad
- g. El sistema de procesamiento y toma de decisiones

El objetivo: Debe expresar el ¿para qué? Se quiere Gerenciar el indicador seleccionado²⁹. Expresa el lineamiento político, la mejora que se busca y el sentido de esa mejora.

²⁹ Ibíd. Fernando Espinosa Fuentes. Charlas sobre Indicadores de Eficiencia. Año 2011. Páginas 1-6.

La definición: Es la expresión matemática que cuantifica el estado de la característica o hecho que se quiere controlar. Debe ser expresada de la manera más específica posible, evitando incluir causas y/o soluciones. La definición debe contemplar sólo la característica del hecho (efecto) que se observa y se mide. Ej. % de defectos del total de unidades producidas.

Niveles de referencia: Para realizar el proceso de control es necesaria la comparación y ésta no es posible si no se cuenta con una referencia contra la cual constatar el valor de un indicador. Esta desviación es la que realmente se nos transforma en un reto a enfrentar.

Existen diversos niveles de referencia: a. Histórico: Serie de tiempo de un indicador que da la variación en el tiempo. b. Estándar: Representa el valor alcanzable, si se hace “bien” nuestras tareas. c. Teórico: Es un dato de diseño. Es dado fundamentalmente por el fabricante. d. Requerimientos de los usuarios: Utilizando los requerimientos del cliente, permite conocer las pautas inmediatas de la mejora. Puede llevar a reorientar acciones frente a la competencia. e. Competencia: 1) Aquellos que se refieren al producto final. 2) Aquellos que se refieren al proceso. Los primeros deben considerarse ineludibles, pues el cliente optará por el mejor. Los segundos inciden en los niveles de costos y por esa vía en la magnitud de los beneficios. f. Consideraciones políticas: Son valores de referencias por razones de prestigio, por compromisos de seguridad, etc. g. Planificados: Está presente en todos los niveles anteriores. Son las metas que podemos y debemos alcanzar en el futuro inmediato.

Responsabilidades: Se refiere a quien(es) le corresponde actuar en cada momento y en cada nivel de la organización, frente a la información que está suministrando el indicador.

Puntos de Lectura: ¿Cómo se obtienen y conforman los datos? ¿En qué sitio se hacen las observaciones? ¿Con qué instrumentos se harán las mediciones? ¿Quién hace las lecturas? ¿Cuál es el procedimiento de captación? La respuesta a estas y otras preguntas nos permitirá cumplir con este elemento.

Periodicidad: ¿Cada cuánto tiempo se mide el indicador? ¿Cómo se presentan los datos: físicos, promedios, diarios, promedios semanales o mensuales? Así se determina el momento de la medición.

Sistema de información y toma de decisiones: Debe ser lo suficientemente ágil y rápido el sistema para asegurar la retroalimentación a cada nivel de la organización y según la responsabilidad de cada uno. Como resumen se debe recomendar que este sistema de indicadores sea presentado en un diagrama causa-efecto donde se muestren las interrelaciones con otros indicadores.

10.3 Sistema de indicadores de productividad recomendado a utilizar.

Es necesario realizar la aclaración de que se aborda el sistema de indicadores que servirá para medir la productividad y por ende la calidad de la Empresa, del área o del proceso. Estos indicadores se expresa en su forma más general y aunque se dan algunos ejemplos, los mismos deben ser adecuados al tipo de actividad que se realice en cada lugar. Si se considera a la organización formada por un conjunto de procesos que se interconectan con el objetivo de alcanzar los resultados finales, se puede entonces observar que en cada uno existen uno o varios suministradores, que se realiza un proceso de transformación³⁰ a partir de los insumos que suministran y que con ello se obtiene un producto o resultado que será destinado a un cliente con el objetivo de satisfacer una necesidad.

PROCESO, pero este proceso no es arbitrario, ni anárquico, ya que el mismo debe responder al cumplimiento de una MISIÓN específica que contribuya o aporte al cumplimiento de la Misión global de toda la organización. Esto lleva a pensar, que para identificar o precisar los indicadores que comprende el Sistema, se hace necesario primero definir la Misión Global y las Misiones específicas de cada proceso de manera, que permita hacer un análisis de los procesos que lo

³⁰ Mencionado en Pautas para la aplicabilidad de las normas del Dto. 1334/91. Informe de la Comisión de Estudios de Costos. C.P.C.E.C.F. página 6, del documento "El Sistema de Información sobre Costos frente al Análisis de Productividad"

constituyen y definir, para cada caso, cuales son los indicadores que permitirán gestionar el cumplimiento de su Misión. Aún cuando cada caso tenga sus especificidades en base a la Misión definida, se puede encontrar en todos un grupo genérico de indicadores válidos para diferentes situaciones.

Estos indicadores son:

- ❖ Grado de satisfacción del cliente
- ❖ Efectividad en el cumplimiento de los compromisos
- ❖ Eficiencia en el uso de los recursos
- ❖ Grado de satisfacción y motivación de los recursos humanos
- ❖ Grado de satisfacción del Cliente: El grado de satisfacción del cliente puede ser medido a partir de dos aspectos básicos:

a) Concordancia del diseño del producto o servicio con los requisitos que él valora y b) concordancia del producto o del servicio con las especificaciones del diseño. Lo más común en las organizaciones es prestar mayor atención al segundo aspecto.

Esto puede conllevar a que se cumplan a la perfección las especificaciones del producto o servicio de acuerdo a lo diseñado; pero que este producto o servicio no nos garantice tener clientes satisfechos. Este concepto es válido no sólo para los clientes externos, sino también para toda la cadena de clientes internos de la organización.

10.4 Eficiencia en el uso de los recursos.

La eficiencia en el uso de los recursos se refiere al aprovechamiento que se hace de ellos, lo cual es un aspecto clave dentro del mejoramiento de la calidad³¹. La noción moderna de eficiencia es aquella que va ligada al incremento del valor creado y del valor agregado. Aquello mediante la cual se mejora en cantidad y

³¹ Artículo publicado por la Dra. Esperanza Carballal del Río, Universidad de la Habana 2010.

calidad los productos, disminuyendo la cantidad de insumos requeridos. Por ello se debe centrar la atención en la reducción de los desperdicios.

Se empieza definiendo, con el objetivo de estar todos de acuerdo, qué se entiende por desperdicio: “toda actividad del proceso que agrega costo pero no valor”. Por tanto, si elimina los desperdicios, elimina los sobre costos, disminuye al mínimo el uso de los recursos sin afectar negativamente el logro de los resultados propuestos. Este indicador se refiere específicamente al logro de un producto eficientemente y se enfoca específicamente a la relación del producto con el insumo utilizado para obtenerlo.

La eficiencia productiva³² total es el punto en el cual se satisfacen dos condiciones:

- 1) para cualquier combinación de insumos que se utilizan en determinada producción, no se usa más de cualquier insumo que el mínimo necesario para lograr esa producción y
- 2) dadas las combinaciones que satisfacen la primera condición, se selecciona la menos costosa. La primera relación está dada por condiciones técnicas y, por consiguiente, se conoce como eficiencia técnica. La segunda condición está dada por la relación de precios de los insumos y se le conoce como eficiencia económica.

Este indicador se puede calcular de forma parcial o total. Las mediciones parciales se corresponden con la relación: producción / insumo, donde se determina la relación con un determinado insumo. En el caso de que la medición se produzca en unidades físicas, se está en presencia de una medición operativa, pero si se realiza en unidades monetarias, sería una medición financiera. Especial interés, en la actualidad, tiene la eficiencia en el uso de los recursos energéticos y los combustibles, así como de los espacios e instalaciones.

El cálculo será total, cuando para obtener un producto o servicio sea necesario utilizar diversos insumos, tales como mano de obra, materiales, energía, otros,

³² Lic. Alain Enrique Valdivia Batista. Incidencias de los costos en la eficiencia económica de la empresa. Capítulos 2 y 3. Trabajo realizado en el 2004.

esta medición evaluará el efecto de todos los insumos. Toda mejora que se realice en los procesos deberá mejorar los indicadores de eficiencia. Por ejemplo, si el rediseño del proceso reduce el número de unidades defectuosas, se utilizará menos materiales y menos mano de obra para lograr la misma producción.

La reducción de las cantidades defectuosas mejora este indicador. Pero no sólo en este caso es posible una mejora de este indicador, puede darse el caso de organizaciones donde no se produzcan defectos desde el punto de vista de las especificaciones, pero aún así tienen un proceso ineficiente. Por ejemplo, considere una mercancía que pasa a través de dos procesos de 5 minutos de duración cada uno, (suponga que el producto se fabrica libre de defecto).

Una unidad requiere 10 minutos para producirse. Si el producto se elabora en lotes de 1200 unidades. El proceso uno elabora 1200 unidades; después el lote se traslada a otro lugar mediante un transporte, donde pasan al proceso 2. De esta forma, para cada proceso son necesarios 6000 minutos, o 100 horas. Las 1200 unidades terminadas requieren de un total de 200 horas (100 horas para cada proceso) sin contar con el tiempo de transportación que suponemos de 15 minutos.

Rediseñando el proceso puede mejorarse la eficiencia. Supóngase que ubica el segundo proceso lo suficientemente cerca del primero, de modo que tan pronto como una unidad concluya el primer proceso, comienza el segundo. De esta forma el primero y segundo proceso pueden estar trabajando al mismo tiempo. El segundo no tiene que esperar por el lote completo para comenzar a procesarlo. El tiempo total de producción será de 6000 minutos, más el tiempo de espera de la primera unidad (5 minutos). De esta forma la producción de las 1200 unidades se ha reducido de 200 horas y 15 minutos, a 100 horas y 5 minutos. Puede obtenerse mejores resultados con menos insumos (tiempo).

Cuando se detiene a revisar las actividades que realiza en un área o unidad, mediante un diagrama de proceso, puede ver inmediatamente que a veces es mayor el tiempo que el insumo, objeto de transformaciones, pasa en espera,

transporte e inspecciones, que el tiempo en que realmente es transformado (tiempo de operaciones). Esto se puede calcular de la forma siguiente:

$$\text{Índice de Operación} = \text{Tiempo de operación} / \text{Tiempo Total}$$

Tiempo de operación: tiempo en el cual el insumo es objeto de transformación que le añade valor.

Tiempo total: tiempo que transcurre desde que el/los insumos llegan al proceso, hasta que el producto es entregado al cliente.

El tiempo total es la sumatoria de los tiempos de operaciones, en inventario, y espera, así como tiempo de transporte, mediciones, cambios y puesta a punto de las operaciones.

Utilizando la nomenclatura de ingeniería tendría lo siguiente: Actividades que: Agregan valor: la Operación, Indica las principales fases de un proceso, la modificación de valor a la pieza, materia o producto.

No agregan valor: Inspección: Indica qué se verifica Transporte: Indica movimientos de trabajadores, materiales o equipos Demora o espera: Indica parada entre dos operaciones necesarias.

Almacenamiento: Indica depósitos permanentes, bajo vigilancia y autorizados.

Otras actividades: Reprocesos, Roturas, Inventarios ociosos Defectos: Son actividades que se producen en el proceso, que generan costos y que son innecesarias en el proceso. Ejemplo: 10 mts, 5 mts, 5 mts, 10 mts, 10 mts 5 mts 10 mts 5 mts 30 mts 5 mts 5 mts 5 mts 20 mts De aquí pudiéramos calcular:

$$\text{Índice de operaciones} = T1 + T2 (15 \text{ min} + 5 \text{ min}) = 20 = 0,15$$

Total= 10 mts, 5 mts, 5 mts, 10 mts, 10 mts 5 mts 10 mts 5 mts 30 mts 5 mts 5 mts 5 mts 20 mts para un total de 130 metros.

Para el cálculo de tiempo se utilizan los diversos métodos de medición de la inspección industrial. Otra forma de calcular el Índice de Operaciones es sencillamente referirse al número de actividades.

En el ejemplo referencia sería: Actividades: 3 Inventarios: 6 Transportes: 2 Operaciones.

Índice de Operaciones = 2 Operaciones 1 Espera 13 Actividades 1 Inspección

Esto implica que más del 80% de las actividades que realiza, gasta insumos sin agregar valor, vale decir que gasta también Horas-hombres, equipos, áreas e instalaciones, que son insumos que debemos considerar en los indicadores de eficiencia en el uso de los recursos y están presentes, en la medición total que se realiza. De ahí que en una buena gerencia debe abordarse con prioridad el mejoramiento de la eficiencia, tratando de eliminar las actividades no productivas (que no agregan valor) e innecesarias.

Análisis costo – impacto

Una relación muy útil consiste en comparar el valor presente de los costos con el valor del impacto obtenido, dando una idea del valor de cada unidad de impacto generado. Es adecuada para realizar comparaciones entre proyectos terminados (*ex post*) o alternativas de inversión bajo estudio (*ex ante*).

Relación costo-Efectividad = Valor Presente de los Costos x 100

Impacto

En la práctica, se encuentran evaluaciones que utilizan de forma conjunta los diferentes indicadores de eficacia y eficiencia. Como corolario de los métodos de

evaluación, no hay que perder de vista que la evaluación de impacto es útil para comprobar si:

- se alcanzaron los objetivos previstos;
- los participantes en las acciones mejoraron su bienestar (ingresos, empleabilidad, inserción social);
- las empresas mejoraron su productividad, ambiente de trabajo y competitividad;
- las políticas públicas impulsadas por los gobiernos, lograron su cometido en la población beneficiaria;
- el uso de los fondos invertidos fue el mejor en términos de eficiencia;
- existen alternativas de costo menor para lograr los mismos impactos.

Eficacia: Eficacia mide los resultados alcanzados en función de los objetivos que se han propuesto, presuponiendo que esos objetivos se mantienen alineados con la visión que se ha definido.

Mayor eficacia se logra en la medida que las distintas etapas necesarias para arribar a esos objetivos, se cumplen de manera organizada y ordenada sobre la base de su prioridad e importancia.

La efectividad se encuentra en el equilibrio entre la producción de los resultados deseados y la capacidad de producción.

Diferencias entre Eficiencia y Eficacia

ALGUNAS DIFERENCIAS ENTRE EFICIENCIA Y EFICACIA

EFICIENCIA	EFICACIA
Énfasis en los medios	Énfasis en los resultados
Hacer las cosas correctamente	Hacer las cosas correctas
Resolver problemas	Lograr objetivos
Ahorrar gastos	Aumentar creación de valores
Cumplir tareas y obligaciones	Obtener resultados
Capacitar a los subordinados	Proporcionar eficacia a subordinados
Asistir al templo (iglesia)	Practicar los valores religiosos
Enfoque reactivo (Del pasado al presente)	Enfoque proactivo (Del futuro al presente)
Pregunta principal	
¿Cómo podemos hacer mejor lo que hacemos?	¿Qué es lo que deberíamos estar haciendo?

3. Proceso productivo: actividad que se ocupa de transformar recursos en productos, con la esperanza de que éstos tengan un valor mayor que la suma de los factores consumidos o que se requieran consumir. (Agregado de valor). Así la suma de factores consumidos o que deban consumirse para obtener esos resultados, determina su costo, concepto físico que se expresa en forma

homogénea mediante cualquiera de los métodos de valuación conocidos (predeterminados o incurridos).

4. Eficacia: capacidad de alcanzar objetivos. Por ejemplo el logro de un objetivo de producción a través de un proceso productivo.

5. Eficiencia: capacidad de utilizar racionalmente los recursos en la consecución de los productos u objetivos. El concepto de eficiencia está vinculado con la escasez de recursos, es decir que se orienta al mejor uso de esos recursos. Es la eficacia condicionada al cumplimiento de un rendimiento preestablecido del recurso.

6. Productividad técnica: es el análisis de la eficiencia aplicada a procesos productivos fabriles.

La mejor manera de reducir los costos³³ en la empresa es mediante la detección, prevención y eliminación sistemática del uso excesivo de recursos. Para reducir los costos, deben ejecutarse en forma simultánea siete actividades, de las cuales el mejoramiento de la calidad ocupa el lugar más importante, y las otras seis actividades deben ser consideradas como parte de la calidad del proceso.

Las actividades a las que se hace mención son:

1. Mejoramiento de la calidad.
2. Mejoramiento de la productividad.
3. Reducción de inventarios.
4. Acortamiento de las líneas de producción.
5. Reducción del tiempo ocioso de las máquinas y equipos.
6. Reducción del espacio utilizado.
7. Reducción del tiempo total del ciclo.

La Eficacia también se define Isabel del val, como el “Hacer las cosas correctas”. Considera que la eficacia es < el grado en que una organización logra o realiza sus objetivos> puesto que:

❖ Toma en consideración un amplio número de variables de las áreas, secciones o departamentos y de la organización como tal.

³³ E-fectividad gerencial – Juan Carlos Fresco – Prentice Hall – 2000

- ❖ Es un problema complejo por la diversidad de variables de distintos niveles que entran en su consideración y porque ha de hacer frente a la dificultad que supone cuantificar ciertas metas y actividades implicadas.
- ❖ Evalúa el alcance en que los objetivos múltiples se logran
- ❖ Implica: productividad, rentabilidad, bienestar de los operarios y empleados y satisfacción de los clientes.
- ❖ Se asocia a hacer las cosas adecuadas.

La Eficacia es la medida que permite determinar el grado de consecución de los objetivos de manera correcta y realizando un buen trabajo³⁴, y la eficiencia determina la cantidad de recursos utilizando conseguidos de manera legítima para realizar dichos objetivos. Por lo que aplicado en el análisis empresarial, la Eficacia implicaría considerar las siguientes variables:

- ❖ Productividad
- ❖ Rentabilidad
- ❖ Bienestar de los operarios y empleados
- ❖ Satisfacción de los clientes
- ❖ Satisfacción de los proveedores
- ❖ Cuidado del medio ambiente
- ❖ Calidad de los productos
- ❖ Uso correcto de las TIC
- ❖ Ética empresarial
- ❖ Entorno Social

La eficiencia es la relación entre entradas y salidas... las medidas de eficiencia incluyen la rentabilidad de los activos, el costo unitario de producción, el número de productos defectuosos, el tiempo perdido. La medida de la eficiencia se expresa en términos de relación; las relaciones entre beneficios y costos, resultados y tiempos, son las formas más usuales de estas medidas.

La productividad se mide según la siguiente relación $\text{Producción total} / \text{Costo de la producción}$.

³⁴ Los indicadores de eficiencia, como alternativas para medir el desempeño en pequeñas empresas industriales. Luis Alfredo Argüelles Ma, Facultad de Contaduría y Administración, Universidad Autónoma de Campeche, México

La siguiente tabla muestra el Instrumento para describir el uso de indicadores de eficiencia³⁵

N°	PREGUNTA	N°	PREGUNTA
1	Aplica el indicador para medir los recursos utilizados por unidades producidas, que consiste en: Recurso consumido / Unidades producidas	6	Utiliza el indicador para medir los costos de la siguiente manera: Gastos invertidos / Unidades Producidas
2	En la empresa aplican el indicador para medir las Cantidades utilizadas de agua utilizadas Consumo de agua (m3) / Total de producción (ton)	7	Usted mide el rendimiento de la jornada de trabajo establecida a través del siguiente indicador: Horas hombre trabajadas / Toneladas producidas
3	Ustedes miden el rendimiento de los Operarios (trabajadores) a través del siguiente indicador: Numero de operarios / Unidades producidas	8	Ustedes miden la relevancia del Tiempo extraordinario con relación a las horas trabajadas a través del siguiente indicador: Horas extras trabajadas / Total de horas trabajadas
4	Utilizan el indicador de Rendimiento para medir las actividades realizadas: Numero de actividades realizadas / Numero de actividades programadas	9	Utiliza el siguiente indicador para medir el tiempo ocioso en la jornada de trabajo: Tiempo perdido estimado por carencia de conocimientos o destrezas / Tiempo total trabajado
5	Ustedes como empresa determinan la Participación en el mercado a través del siguiente indicador: Total de ventas de la compañía / Total de ventas del sector	10	Usted mide el Cumplimiento de la producción programado a través del siguiente indicador: Producción real para el tiempo programado / Producción diseñada para el tiempo programado

Cuadro comparativo de indicadores de Eficiencia (punto de vista de diversos autores³⁶)

³⁵ Los indicadores de eficiencia, como alternativas para medir el desempeño en pequeñas empresas industriales.

³⁶ (Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social, 2003), Zabala Jaramillo, 2005), Holguín, 2008) y (Chirinos, 2008).

INDICADORES DE EFICIENCIA	FÓRMULA	DESCRIPCIÓN	ÁREA RELACIONADA
Costos	Productividad física / Costos directos e indirectos utilizados en la entrega del producto	Mide los costos unitarios de producción	OPERATIVO
Tiempo	Horas hombre laboradas / Usuarios atendidos	Tiempo invertido para atender a un usuario	OPERATIVO
Recursos	Recurso consumido / Unidades producidas	Recursos Utilizados Para La Producción	OPERATIVO
Cantidad utilizada de agua	Consumo de agua (m3) / Total de producción (ton)	Metros cúbicos de agua para producir una tonelada de camarón	OPERATIVO
Operarios (trabajadores)	Numero de operarios / Unidades producidas	Numero de operarios para producir una unidad	OPERATIVO
Atención al cliente	Usuarios atendidos / Horas hombre laboradas	Número de usuarios atendidos en una hora	VENTAS
Capacidad de producción	Total de producción (ton) / Consumo de agua (m3)	Toneladas producidas con metro cubico de agua	OPERATIVO
Producción (por trabajador)	Unidades producidas / Numero de operarios	Número de unidades producidas por un operario	OPERATIVO
Rendimiento	Número de actividades realizadas / Numero de actividades programadas	Capacidad de cumplir los objetivos referentes a las actividades programadas	OPERATIVO/ VENTAS/ ADMINISTRATIVO
Productividad	Número de actividades realizadas / Numero de capacidad teórica	Aprovechamiento de la capacidad de la planta	OPERATIVO
Cobertura	Población total beneficiadas / Total de ventas de la compañía	La capacidad penetración en el mercado de la empresa	VENTAS
Participación	Total de ventas de la compañía / Total de ventas del sector	La participación comparado con la competencia	VENTAS
Indicadores para la jornada de	Gastos invertidos / Unidades Producidas	Costos invertidos para la producción	OPERATIVO

trabajo			
Indicadores para una planta de producción	Horas hombre trabajadas / Toneladas producidas	Capacidad de producción en base a horas de trabajo	OPERATIVO
Actividades	Horas hombre empleadas en trabajos por actividad / Total de horas Hombre trabajadas	Medición de tiempo empleado por actividad	OPERATIVO/ VENTAS/ ADMINISTRATIVO
Tiempo extraordinario	Horas extras trabajadas / Total de horas trabajadas	Medición de las horas extras trabajadas	OPERATIVO
Medición de tiempo ocioso	Tiempo perdido estimado por carencia de conocimientos o destrezas / Tiempo total trabajado	Porcentaje de tiempo ocioso sobre el total del tiempo de trabajo	OPERATIVO/ VENTAS/ ADMINISTRATIVO
Cumplimiento	Producción real para el tiempo programado / Producción diseñada para el tiempo programado	Eficiencia en el desempeño	OPERATIVO/ VENTAS/ ADMINISTRATIVO
Respuesta al cliente	Día de respuesta - Día de entrada de la denuncia.	Tiempo de demora en atenderlos.	VENTAS

Tomado de: Los indicadores de eficiencia, como alternativas para medir el desempeño en pequeñas empresas industriales. Facultad de Contaduría y Administración, Universidad Autónoma de Campeche, México.

10.5 Medición de la Productividad

Objetivos y ventajas

La medición de productividad a través de indicadores permite, en el ámbito de la empresa

1. Integrar el sistema de información gerencial enfocado a lograr un equilibrio entre la productividad, los beneficios y los precios.
 2. Contribuir al análisis y mejoramiento de la eficiencia dentro de la empresa.
- Porque esta medición señala dónde se deberá mejorar y el resultado que están

produciendo los esfuerzos en favor del mejoramiento. Sólo al anunciar que se implementará un sistema de medición de la productividad, puede mejorar la productividad del trabajo.

3. Servir como medida del uso de los factores, cuando en un proceso de desarrollo dentro de la organización, se desean establecer metas realistas y métodos de control para poder llevar a cabo un diagnóstico.

Métodos

1. El método de medición generalmente está determinado por la finalidad que persigue el análisis de la productividad.

2. En el ámbito de cada empresa, la medición puede efectuarse por ejemplo para:

- la comparación de la empresa con sus competidores.
- la determinación del rendimiento relativo de los procesos y sus respectivos recursos.

- la comparación de los beneficios relativos de los diversos tipos de insumo con respecto a la negociación colectiva y a la distribución de las ganancias.

Los componentes del costo frente a la productividad de los factores Los aumentos en la productividad de los factores pueden significar un aumento de producción a igualdad de costos, o bien, el mantenimiento del nivel de producción con menores costos.

1. Materias primas y materiales directos:

La productividad del factor materia prima es función directa del rendimiento de dicho factor, y la configuración de este rendimiento está determinada por a. las condiciones intrínsecas del insumo, su calidad y demás cualidades tales como su capacidad para no generar efluentes que dañen el medio ambiente o bien que dichos efluentes puedan ser adecuadamente tratados con el menor costo posible para éste tratamiento, de modo de no abultar el denominador de la fórmula de productividad.

b. las condiciones extrínsecas al insumo, tales como el manejo que de él se haga en:

- la manipulación ejercida por la acción humana

- los procesos o equipos a los que sea sometido
- la combinación con otros insumos, que pueda modificar su rendimiento.

Es decir que el rendimiento de los materiales, y por ende su productividad, se verán afectados no sólo por las características propias del insumo, sino también por la forma en que le sean incorporados los elementos que componen el costo de conversión.

Recíprocamente, cuando un insumo no sea de la calidad adecuada, podrá impactar en la productividad de:

- a. la mano de obra, por requerir un esfuerzo adicional para lograr el producto buscado, y
- b. la estructura de producción, por ser utilizada en producciones deficientes o, lo que es lo mismo, realizar menor volumen de producción de primera calidad que pueda absorber convenientemente su costo.

Un factor clave en la productividad de los recursos, será la realización de una cuidadosa elección de las materias primas y materiales, analizando los aparentes mayores precios de un insumo versus el rendimiento potencial del mismo.

2. Mano de obra

La medición de la productividad de este factor surgirá de relacionar la producción con las horas de mano de obra, y estará determinada por:

- a. el rendimiento logrado en las horas efectivamente trabajadas (eficiencia de la mano de obra), que a su vez podrá verse afectado por las características de - las materias primas y materiales (según lo expresado en el punto 1 anterior)
 - la estructura con que cuenta para desenvolverse (tecnología, lay-out de planta, organización y planeamiento de la producción, etc.).
- b. el grado de aprovechamiento de los tiempos de presencia del personal, que responde a otras causas que se relacionan con la organización, políticas empresarias, condiciones del contexto, etc.

Las mejoras en la productividad de la mano de obra, impactarán directamente en el costo unitario de la misma, e indirectamente en el rendimiento de las materias primas y materiales y en la incidencia unitaria de los costos estructurales.

3. Estructura de producción

Considerando a la estructura como recurso productivo (independientemente del área a la que corresponda), su productividad surgirá de relacionar a. las actividades generadoras de valor, a través de las unidades de medición más adecuadas para representarlas

- En áreas productivas y de transformación: unidades producidas, horas máquina, horas de mano de obra, etc.
- En áreas comerciales, administrativas o de servicios: pedidos colocados, pedidos despachados, tiempo promedio de entrega, tiempo de despacho.

b. Las retribuciones a los factores individuales que la conforman:

- El sostenimiento y/o mantenimiento
- Las depreciaciones
- Los intereses sobre la inversión

El auditor por otro lado debe indagar en su proceso si se han dado mejoras en la productividad de la estructura de producción y verificar que elementos condujeron a esas mejoras observando e indagando sobre los siguientes aspectos:

a. La capacidad que tenga la estructura productiva de las empresas con sistemas de costos para generar valor, y por;

b. El aprovechamiento que se haga de dicha capacidad.

De ello se desprende que, tanto el desaprovechamiento de la capacidad de producción, como un sobredimensionamiento de la misma; darán como resultado la disminución de la productividad del factor estructural. Y en forma indirecta, esta productividad también se verá modificada (conforme a lo expresado

anteriormente) por los rendimientos de materiales y trabajo que influyen en la forma de absorber los costos estructurales.

Del análisis efectuado por parte del auditor a los tres puntos anteriores, pueden derivar las siguientes conclusiones:

Que alcanzar la optimización de los niveles de productividad de los factores, dependerá, no sólo de las características y tratamiento que se le dé a los mismos durante el desenvolvimiento del proceso productivo, sino también de las decisiones previas al mismo.

Que en este proceso decisorio habrá que definir primero la calidad y características del producto que se busca (en base al mercado que lo reciba) para evaluar y definir los recursos necesarios, procurando que sean <en su mayoría> factores blandos que le den al proceso productivo la versatilidad necesaria para el mantenimiento permanente de la satisfacción del cliente.

Y que la correcta elección de un recurso no necesariamente implica que éste sea de la más alta calidad, sino de la calidad justa acorde con las especificaciones técnicas correspondientes al producto buscado. Es decir, que al elegir la calidad apropiada <aún cuando esta última no coincida con la calidad máxima> la productividad no se verá afectada sino que, por el contrario, se contribuirá a mantenerla *como consecuencia de no incluir en el costo* conceptos no necesarios.

Por otra parte la productividad máxima de los recursos involucrados en el proceso podrá alcanzarse cuando se logre una perfecta armonización entre todos ellos, resultante de la óptima combinación de las productividades individuales de cada componente. Es por ello, que los análisis de productividad parcial tienen un alcance limitado, porque corren el riesgo de obviar las interacciones entre recursos, que determinan la influencia de unos en la productividad de los otros.

Pasos

Como punto de partida para el establecimiento de indicadores para examinar y analizar la eficiencia y la eficacia en la utilización de los elementos de costos en el proceso productivo, se reitera en el fundamento de que lo importante es no solo lograr los resultados esperados, sino lograrlos mediante el mejor método y el más económico. Dicho de otra forma, **se trata de hacer lo correcto, correctamente.**

Lo primero significa para la empresa entregar un producto, o un servicio, en las especificaciones pactadas, en la cantidad requerida, oportunamente, en el lugar convenido y al precio acordado, esto es lo que la Auditoria de Costos debe procurar que se lleve a cabo y verificarlo mediante el procedimiento adecuado y diseñado según el tipo de empresa y alcance deseado.

Lo segundo, significa que el auditor debe verificar si la empresa emplea siempre los mejores métodos; esto es, los métodos que permiten aprovechar al máximo los recursos a comprometer. Con respecto a esto último, se requiere considerar la capacidad de gestión actual del área de producción, la secuencia de etapas que llevarán a los resultados y los recursos disponibles teniendo en cuenta factores óptimos de aprovechamiento.

Los conocedores del tema para el establecimiento de indicadores tanto de gestión³⁷ como los relacionados con las diversas áreas operativas de la empresa, relacionan nueve (9) pasos para su establecimiento, y que el auditor en el momento de ejecutar su ejercicio de Auditoria los verificara mediante el respectivo diseño del programa y los procedimientos para obtener los resultados necesarios y

³⁷ Joaquim Vergés. Eficiencia empresarial comparativa: Indicadores y Técnicas de análisis, Edición Marzo 2012, Departamento de Economía de la Empresa, universidad Autónoma de Barcelona. Capítulos 1,2 y3.

dar su opinión profesional al respecto. A continuación se presentan en forma lista, los pasos:

- ❖ Disponer de objetivos y estrategias
- ❖ Identificar los factores críticos de éxito
- ❖ Establecer los indicadores para cada factor crítico de éxito
- ❖ Determinar para cada indicador: su ESTADO, el UMBRAL y el RANGO de GESTION
- ❖ Diseñar la forma de medir los resultados de los factores críticos
- ❖ Determinar y asignar recursos
- ❖ Medir, probar y ajustar el sistema de indicadores
- ❖ Estandarizar y formalizar
- ❖ Mantener y mejorar continuamente

Por ser de interés en el ejercicio auditor³⁸, se explican algunos de ellos como un elemento referente en el ejercicio:

Disponer de Objetivos y Estrategias: significa que el auditor en su momento y a través del procedimiento respectivo verifica si la empresa cuenta con: objetivos claros, precisos, cuantificables y además, con las estrategias para lograrlos. Cabe señalar que un objetivo cuantificado es una meta, o el punto de llegada esperado. A esa meta deben asociarse patrones que permitan tornarla verificable. Tales patrones incluyen: significado de la meta, escala o unidades de medida específicas de la meta, valor actual de la escala, el umbral o el valor a lograr, el

³⁸ Referente tomado de ISSN 0717-9103ISSN Online 0718-8307Universidad del Bío-Bío revista Ingeniería Industrial- revista Ingeniería Industrial-Año 11 N°1: 51-67, 2012. Evaluación y análisis de eficacia y eficiencia, Ramos, et al.

horizonte o el periodo en el que se espera alcanzar la meta, la fecha inicial y de terminación y el responsable que tendrá a su cargo el logro de la meta.

Factores Críticos para el Éxito: para el desarrollo de este paso se tienen en cuenta los que harán parte de la concepción, monitoreo y evaluación de la gestión en costos. Tal y como se indicó, los factores comprenden: eficiencia, eficacia, efectividad y productividad y su monitoreo debe ser integral.

Determinar y Asignar Recursos: a partir de las medidas establecidas, se determinan los requerimientos. En ese sentido, conviene que la medición sea realizada por quien ejecuta el trabajo correspondiente y de otro, que los recursos utilizados sean parte de los necesarios para el desarrollo del trabajo o del proceso en medición.

Mantener y Mejorar Continuamente: este paso es el último y obedece al hecho de que lo único que es constante es el cambio. Como está probado, tal realidad genera una dinámica especial en la actividad de las organizaciones, por lo que el auditor debe fijarse en este aspecto y entrar a revisar los indicadores, junto con sus objetivos, estrategias y procesos. Coincide esto con el mantenimiento, particularmente el preventivo, a que deben someterse los equipos y los procesos de las empresas, para evitar sorpresas indeseables. En últimas eso, en buena parte, es lo que transmite el significado de mejorar continuamente.

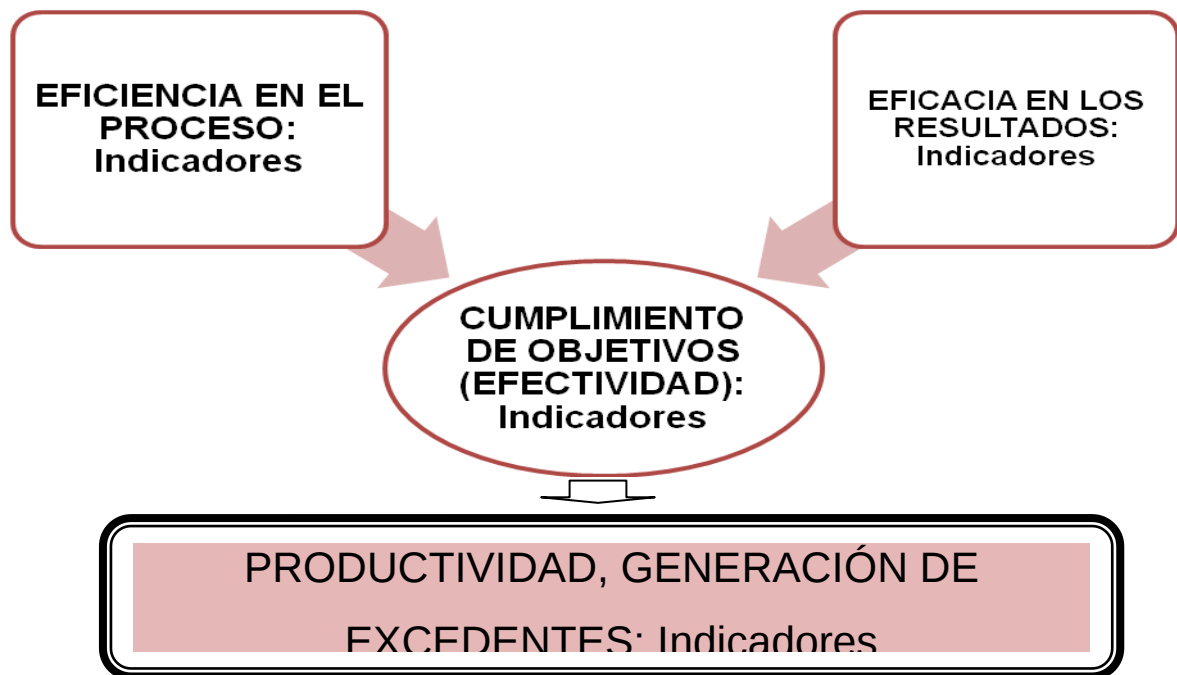
En la siguiente figura se condensa los aspectos relacionado con los indicadores relacionados con la Eficiencia, la eficacia, la efectividad y la productividad:

EFICIENCIA EN EL PROCESO: Indicadores

EFICACIA EN LOS RESULTADOS: Indicadores

CUMPLIMIENTO DE OBJETIVOS (EFECTIVIDAD) Indicadores

PRODUCTIVIDAD GENERACIÓN DE EXCEDENTES: Indicadores

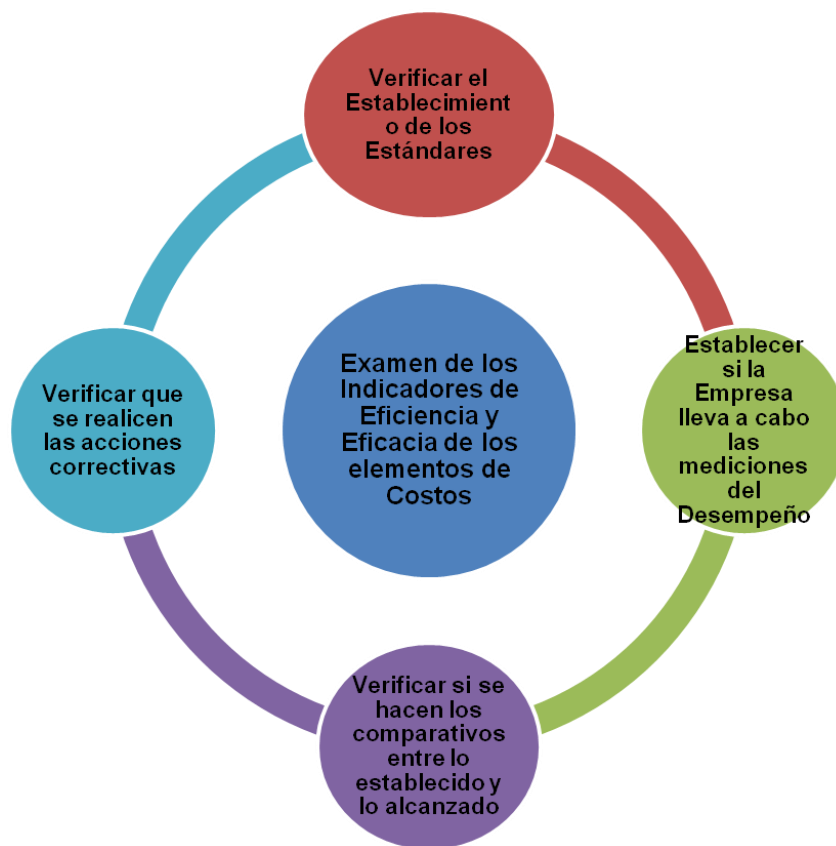


Fuente: Diseño propio

En el mismo proceso el auditor al establecer los respectivos procedimientos debe incluir aquellos que conduzcan a establecer si el cálculo de cada indicador se realiza a partir de la consideración de:

- ❖ Las Fuentes de información
- ❖ La Frecuencia de la medición
- ❖ La Forma de tabulación y análisis
- ❖ Los Recursos o medios para su obtención

Figura N° Ciclo del examen de los indicadores de eficiencia y eficacia



Fuente: Diseño propio

11 CAPÍTULO IV

11.1 Delineamiento de los procedimientos y los programas de auditoría para indagar si la Información suministrada al sistema de costos es la adecuada para establecer los indicadores y tomar decisiones.

Lo primero que el Auditor debe observar y evaluar para su proceso es si las empresas donde se desarrollara esta auditoría tienen un **Enfoque moderno de un sistema de información sobre costos**, es clave para entrar a considerar los diversos aspectos dentro del programa auditor y los procedimientos a diseñar y emitir el respectivo concepto y opinión al respecto.

Es así como para el análisis de productividad se necesita de una herramienta básica: el sistema de información sobre costos, que para cumplir con este objetivo, deberá estar dotado de determinadas características que en su momento el auditor verifica sobre el terreno y con la documentación respectiva, esto es sí:

1. El sistema de información sobre costos está articulado con en el sistema integral de información para la gestión administrativa, y si hace parte efectiva de éste.
2. Se verifica mediante el procedimiento respectivo, si conjuntamente con el sistema de información subyace un adecuado sistema de planeamiento, programación y control de producción y determinación de los costos.
3. Si la información proporcionada por el sistema, está basada en expresiones no monetarias, dado que como ya se menciono, la productividad estudia relaciones entre fenómenos físicos (tiempo de mano de obra, unidades de insumo, tiempo de funcionamiento de equipos, unidades de producto).

4. Y como paso siguiente, si el sistema está concebido como un conjunto de procedimientos flexibles y no como en la mayoría de los procedimientos que se definen que tienen un alto nivel de inmodificables o son muy estáticos, de tal manera que para su funcionamiento sea una acción que demuestre un dinamismo tal que le permita generar un impulso de retorno de la información que brinda (feed-back), que a su vez le permita: a) Automejorarse permanentemente y b) adaptarse a los cambios producidos en el producto, en el proceso, o en los recursos. (Cambios estos, a veces motivados por los análisis que el propio sistema proponga desde su diseño y estructuración).

La necesaria fijación de metas, que indiquen el objetivo final, y el camino para lograrlo - objetivos intermedios- tiene implícita la idea de predeterminación tanto de los productos como de los recursos (es decir planeamiento). El concepto de productividad debe formar parte de este planeamiento, y dado que el mismo implica un proceso continuo por la constante renovación de objetivos que responden a los vertiginosos cambios del entorno, el sistema de información de costos deberá generar permanentemente, tanto información real, como proyectada. Es decir que deberá proporcionar los elementos necesarios para el cálculo de las productividades esperadas y su grado de cumplimiento.

Son esos los elementos que el auditor en su trabajo deberá identificar y verificar para mejorar la opinión sobre el sistema de información y su interrelación con todo el proceso de gestión de la empresa, no limitándose a plasmar en su informe final los asuntos meramente relacionado con los desvíos, sino mostrándolos por sus causas generadoras, razón de fondo de la auditoria de costos.

11.2 Pasos del procedimiento a utilizar:



11.2.1 Identificación de los Procesos que se llevan a cabo en la empresa.

Para analizar los procesos, primeramente, estos debieron haber transitado por un período de identificación y selección. Este paso se destaca por ser el eslabón inicial del período de investigación. En él se plantea y define lo que posteriormente se utilizará para el desarrollo del trabajo de campo. Como parte de este paso se identifican los procesos que se llevan a cabo y se define la actividad fundamental que se realiza en aquellas empresas con sistemas de costos por órdenes de producción o por procesos. Aquí el auditor puede utilizar herramientas como: diagrama en planta, mapa de procesos, diagrama de flujo, tormenta de ideas.

11.2.2 Identificación del mapa de indicadores utilizados por la empresa.

Este punto está muy relacionado con el principio enfoque de medición de la gestión del área de producción y el componente de los costos de los productos elaborados, en este proceso el auditor tomara del mapa de indicadores que tiene la empresa los relacionados con la eficiencia, eficacia y productiva de los procesos

y todos aquellos que lleven a medir y evaluar la gestión del área de producción, pues es la que da la medida en que se cumplen los requerimientos establecidos y que con el desarrollo de la Auditoría respectiva se quiere evaluar y concluir.

11.2.3 Definir los Objetivos de la auditoría de costos

1. Verificar que el montaje del sistema de costos implantado funcione con respecto a las necesidades particulares de la empresa.
2. Verificar que el software y hardware de sistema informático, es el adecuado y funciona con respecto al diseño de sistema implantado.
3. Analizar que la empresa controla el sistema de costos y tiene los recursos de mano de obra, conocimiento, diseños y controles respectivos para que el sistema funcione adecuadamente.
4. Verificar que los documentos que recogen la información de costos son adecuados a las necesidades del sistema de costos.
5. Verificar que el sistema recoge todos los recursos que consume el proceso productivo y que estos son asignados adecuadamente por el diseño del sistema de costos.
6. Evaluar que los indicadores y tasas de costos unitarios sean equitativos y lógicos.

A continuación se deja como guía de acción al auditor los procedimientos a seguir para identificar si la empresa tiene a su haber todos aquellos aspectos relacionados con los indicadores y determinar si estos están definidos y normalizados en la empresa.

Ejemplo de programa de Auditoría con su respectivo procedimiento: (Se debe tener en cuenta que el programa de auditoría que se entrega es un ejemplo corto de algunas preguntas a realizar al desarrollar una auditoría de costos).

N/A = No Aplica. **M/C** = Marca y/o Comentario.

1. La primera parte corresponde a la evaluación que el auditor realiza desde el control interno de la empresa y relacionado con los indicadores que se han dado y son fuente de evaluación de la gestión:

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA	PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X			
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
Lectura y uso de los indicadores e informes financieros				
Los directivos, dueños o administradores inmediatos conocen el concepto, significado y cálculo de los informes financieros de costos que arroja el sistema.				
Los directivos conocen el concepto, significado y cálculo de los indicadores de costos que arroja el sistema.				
Los directivos han tenido algún curso para enseñar a manejar los informes e indicadores que arroja el sistema de costos.				
Los directivos utilizan los indicadores del sistema de costos para la toma de decisiones.				
Los indicadores e informes de costos son analizados en las reuniones de los directivos.				

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

Evaluación del Informes e indicadores de Costos

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA	PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X			
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
Informes e indicadores de Costos				

1. El sistema de costos entrega el estado de costo del producto vendido: 1. Diario 2. Semanal 3. Mensual 4. Anual				
2. El sistema de costos entrega información al Estado de Resultados: 1. Diario 2. Semanal 3. Mensual 4. Anual				
3. Se conoce el informe de costos por producto por el mes producido.				
4. Se sabe el costo unitario promedio de todos los productos o servicios: 1. material real / Estándar 2. Personal Real o Estándar 3. Servicio Real o Estándar 4. Indirectos Real o Estándar.				
5. Se conocen los Costos de los Departamentos de producción y se preparan y entregan informes de costos.				
6. Se conocen los indicadores de productividad por Departamento, por producto, línea de producto, por orden de producción o por todo el proceso.				
7. Se conocen los indicadores de Eficacia por Departamento, por producto, por maquina, por orden de producción, o por todo el proceso.				
8. Se conocen los indicadores de Eficiencia por Departamento, por producto, por línea de productos, por maquina, por orden de producción o por todo el proceso.				
9. Se tienen metas de producción y se analizan con la realidad a: 1. Diario 2. Semanal 3. Mensual 4. Anual 5. Otro:				
10. Se analizan los presupuestos con los Costos Reales: 1. Diario 2. Semanal 3. Mensual				

4. Anual				
5. Otro				
11. Los datos arrojados son sistematizados y son considerados para los análisis respectivos y la retroalimentación del proceso.				
12. Los resultados de los análisis son socializados entre el personal del área evaluada.				

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

Evaluación de los informes de costos e indicadores

AUDITORES ABC S.A.S.				
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
CONTROL INTERNO DE COSTOS	NA	SI	NO	M/C
INFORMES DE COSTOS E INDICADORES				
El sistema de costos entrega el Estado de costo del producto vendido:				
Diario				
Semanal				
Mensual				
Anual				
El sistema de Costos entrega información para construir el Estado de Resultados:				
Diario				
Semanal				
Mensual				
Anual				
Se conoce el informe de costos totales por producto por el mes producido.				
Se conoce el costo unitario promedio de todos los productos producidos en el periodo.				
Se conoce el número de topes rebasados				
Se conocen los indicadores de utilidad por producto, quitándole todos los costos de producción (MPD, MOD, SD, CIF)				
Se entregan informes de rentabilidad por producto, según producción y ventas.				
Se conocen los indicadores de utilidad por producto, quitándole todos los costos de producción y gastos.				

Se conoce los costos de los departamentos, área o sección de producción y se emiten informes.				
Se conoce los indicadores de productividad por departamento, área o sección.				
Se conoce las metas de producción y se analizan con la realidad:				
Diario				
Semanal				
Mensual				
Anual				
Se analizan los presupuestos con los costos reales.				
Diario				
Semanal				
Mensual				
Anual				

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

2. La segunda parte entrega los respectivos procedimiento que se llevan a cabo dentro del programa de auditoría y que conduce a verificar por parte del auditor los diversos aspectos del sistema de costos de la empresa:

AUDITORES ABC S.A.S.			
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Informes Financieros e Indicadores de Costos			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA	PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X		
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS	HECHO POR	FECHA	P/T
Verificar que por lo menos una vez al año se realizan los presupuestos necesarios para planear los controles de costos por directiva.			
Verificar que los presupuestos analizan todos las áreas, secciones, unidades de la empresa.			
Verificar que los años anteriores se haya realizado el análisis de variaciones sobre presupuestos y los costos reales.			
Verificar que existen los reportes de indicadores de punto de equilibrio general y por producto.			
Verificar que los reportes de punto de equilibrio están bien contruidos y que los datos utilizados son cercanamente reales.			

Calcular o verificar que la empresa produce más de su punto de equilibrio y que su capacidad productiva y de ventas está por fuera de ésta.			
Analizar la temporalidad con que los usuarios internos exigen los indicadores de costos.			
Analizar la temporalidad con que el sistema entrega los indicadores de costos.			
Verificar que los datos obtenidos en el Estado de Resultado sean los mismos del Estado de Costo de Venta.			
Verificar que los datos obtenidos para el Estado de Costos de Venta sean los mismos que los estados de MPD, MOD, SD, CIF.			
Si los datos con que se obtuvieron los Estados financieros son estándar, verificar que se hicieron los respectivos cálculos de datos reales.			
Verificar que la empresa tenga por escrito las metas de productividad.			
Verificar que el sistema de costos de la empresa evalúa los resultados con respecto a las metas.			
Verificar que el aplicativo de costos tenga los parámetros necesarios para generar los informes requeridos.			
Verificar la periodicidad de edición de los reportes por parte del aplicativo de costos.			
Establecer si el aplicativo de Costos tiene la capacidad para procesar otros informes no solicitados en los actuales momentos.			
Verificar que informe de costos son Solicitados al Aplicativo de costos.			
Verificar si se hace revisión periódica de los elementos, variables y características requeridas de los informes de costos.			
Verificar si los informes de costos son entregados oportunamente para el análisis y toma de decisiones.			
Verificar que el informe de costos sobre Materiales directos, indirectos, insumos, Mano de obra y CIFs, son Solicitados al Aplicativo de costos.			
Verificar si se hace revisión periódica del comportamiento de la mano de obra, los materiales y los Cif variables, y a que nivel de desagregación se solicitan los informes de costos.			
Verificar si los informes de costos son analizados y retroalimentados por parte de			

las personas que los solicitaron y si se tomaron las acciones correctivas del caso.			
Verificar directamente si los informes de costos arrojados por el sistema de información son de utilidad y cumplen los parámetros y criterios de datos diseñados.			
Verificar mediante pruebas numéricas los datos arrojados por el sistema de información, realice los cálculos de los indicadores respectivos y confróntelos contra los arrojados por el sistema.			
Compruebe los datos arrojados por los indicadores de eficiencia, eficacia, productividad arrojados por el sistema de información de costos.			
Establezca el selectivo para verificar aleatoriamente la medición de los diversos indicadores asociados con producción y con los costos.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

Análisis de Procesos

AUDITORES ABC S.A.S.			
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Informes Financieros e Indicadores de Costos			
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA		PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X	
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS: Análisis de Procesos	HECHO POR	FECHA	P/T
Verificar que existen manuales de procesos y que estos están actualizados.			
Verificar que el proceso de acumulación de costos, documentos de control, documentos soportes y demás sean bien llevados.			
Tomar los documentos soportes de los productos que están en proceso y verificar que su valor es el mismo encontrado en la hojas de costos de los productos en proceso.			

Tomar los documentos de mano de obra y sumar su valor y verificar que su asignación a los productos por tiempo utilizado en cada uno en la realidad, están bien determinadas por el sistema.			
Los elementos directivos que requiere el sistema que entreguen los datos necesarios para realizar el proceso de información de costos oportunamente.			
Verificar que los mismos costos del inventario de producto en proceso encontrados en el sistema sean la sumatoria de las hojas de costos sin cerrar.			
Verificar que el diseño de las hojas de costos es la interpretación del sistema utilizado.			
Verificar que el sistema de costos estándar del sistema de costos es comparado con la realidad.			
Realizar un conteo físico de los inventarios de productos terminados, y verificar que el valor es igual o cercanamente igual al que el sistema tiene de cantidades y costos.			
Verificar que en inventarios de productos terminados perecederos son controlados en el sistema con el método PEPS.			
Verificar que las entregas de los inventarios de productos terminados perecederos son planificadas desde el sistema y realizadas de la misma manera en la realidad.			

Fuente: Auditoria de costos de Carlos Augusto rincón Soto, Módulo 4, paginas 93-132. Complementado con aportes propios del investigador según experiencia laboral.

3. Con respecto al control de operación del sistema de información y de los equipos dispuestos para su apoyo se desarrollan los siguientes procedimientos.

Teniendo en cuenta que la eficiencia y el costo de la operación de un sistema de información se ven fuertemente afectados por la calidad e integridad de la documentación requerida para el proceso en la computadora, es necesario medir dicho proceso y establecer su viabilidad dentro de la empresa.



El objetivo del presente ejemplo de cuestionario es señalar los procedimientos e instructivos formales de operación, analizar su estandarización y evaluar el cumplimiento de los mismos.

El objetivo del presente ejemplo de cuestionario es señalar los procedimientos e instructivos formales de operación, analizar su estandarización y evaluar el cumplimiento de los mismos.

Proceso de registro y manejo de equipo de cómputo parte de registros contables

AUDITORES ABC S.A.S.	
PROGRAMA DE AUDITORIA DE: Informes Financieros e Indicadores de Costos	
CLIENTE: Confecciones la Marina LTDA	PERIODO AUDITADO: Enero 02 DE 201X a Diciembre 31 de 2.01X
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE COSTOS: Proceso de registro y manejo de equipo de cómputo parte de registros contables	
1. ¿Existen procedimientos formales para la operación del sistema de computo? SI () NO () 2. ¿Están actualizados los procedimientos? SI () NO () 3. Indique la periodicidad de la actualización de los procedimientos: Semestral () Anual () Cada vez que haya cambio de equipo () 4. Indique el contenido de los instructivos de operación para cada aplicación: Identificación del sistema () Identificación del programa () Periodicidad y duración de la corrida () Especificación de formas especiales () Especificación de cintas de impresoras () Etiquetas de archivos de salida, nombre, () archivo lógico, y fechas de creación y expiración Instructivo sobre materiales de entrada y salida () Altos programados y la acciones requeridas () Instructivos específicos a los operadores en caso de falla del equipo () Instructivos de reinicio () Procedimientos de recuperación para proceso de gran duración o criterios () Identificación de todos los dispositivos de la máquina a ser usados () Especificaciones de resultados (cifras de control, registros de salida por archivo, etc.) () 5. ¿Existen órdenes de proceso para cada corrida en la computadora (incluyendo pruebas, compilaciones y producción)? SI () NO () 6. ¿Son suficientemente claras para los operadores estas órdenes? SI () NO () 7. ¿Existe una estandarización de las ordenes de proceso? SI () NO ()	

8. ¿Existe un control que asegure la justificación de los procesos en el computador? (Que los procesos que se están autorizados y tengan una razón de ser procesados. SI () NO () 9. ¿Cómo programan los operadores los trabajos dentro del departamento de cómputo? Primero que entra, primero que sale () se respetan las prioridades, () Otra (especifique) () 10. ¿Los retrasos o incumplimiento con el programa de operación diaria, se revisa y analiza? SI () NO () 11. ¿Quién revisa este reporte en su caso?
12. Analice la eficiencia con que se ejecutan los trabajos dentro del departamento de cómputo, tomando en cuenta equipo y operador, a través de inspección visual, y describa sus observaciones. 13. ¿Existen procedimientos escritos para la recuperación del sistema en caso de falla? 14. ¿Cómo se actúa en caso de errores?
15. ¿Existen instrucciones específicas para cada proceso, con las indicaciones pertinentes? 16. ¿Se tienen procedimientos específicos que indiquen al operador que hacer cuando un programa interrumpe su ejecución u otras dificultades en proceso? 17. ¿Puede el operador modificar los datos de entrada? 18. ¿Se prohíbe a analistas y programadores la operación del sistema que programo o analizo? 19. ¿Se prohíbe al operador modificar información de archivos o bibliotecas de programas? 20. ¿El operador realiza funciones de mantenimiento diario en dispositivos que así lo requieran? 21. ¿Las intervenciones de los operadores: Son muy numerosas? SI () NO () Se limitan los mensajes esenciales? SI () NO () Otras (especifique) _____ 22. ¿Se tiene un control adecuado sobre los sistemas y programas que están en operación? SI () NO () 23. ¿Cómo controlan los trabajos dentro del departamento de cómputo? 24. ¿Se rota al personal de control de información con los operadores procurando un entrenamiento cruzado y evitando la manipulación fraudulenta de datos? SI () NO () 25. ¿Cuentan los operadores con una bitácora para mantener registros de cualquier evento y acción tomada por ellos? Si () por máquina () escrita manualmente () NO () 26. Verificar que exista un registro de funcionamiento que muestre el tiempo de paros y mantenimiento o instalaciones de software. 27. ¿Existen procedimientos para evitar las corridas de programas no autorizados? SI () NO () 28. ¿Existe un plan definido para el cambio de turno de operaciones que evite el descontrol y discontinuidad de la operación. 29. Verificar que sea razonable el plan para coordinar el cambio de turno. 30. ¿Se hacen inspecciones periódicas de muestreo? SI () NO () 31. Enuncie los procedimientos mencionados en el inciso anterior: 32. ¿Se permite a los operadores el acceso a los diagramas de flujo, programas fuente, etc. fuera del departamento de cómputo? SI () NO () 33. ¿Se controla estrictamente el acceso a la documentación de programas o de aplicaciones rutinarias? SI () NO () ¿Cómo? _____ 34. Verifique que los privilegios del operador se restrinjan a aquellos que le son asignados a la clasificación de seguridad de operador. 35. ¿Existen procedimientos formales que se deban observar antes de que sean aceptados en operación, sistemas nuevos o modificaciones a los mismos? SI () NO () 36. ¿Estos procedimientos incluyen corridas en paralelo de los sistemas modificados con las versiones anteriores? SI () NO () 37. ¿Durante cuánto tiempo? 38. ¿Que precauciones se toman durante el periodo de implantación? 39. ¿Quién da la aprobación formal cuando las corridas de prueba de un sistema modificado o nuevo están acordes con los instructivos de operación. 40. ¿Se catalogan los programas liberados para producción rutinaria? SI () NO ()

41. Mencione que instructivos se proporcionan a las personas que intervienen en la operación rutinaria de un sistema.
42. Indique que tipo de controles tiene sobre los archivos magnéticos de los archivos de datos, que aseguren la utilización de los datos precisos en los procesos correspondientes.
43. ¿Existe un lugar para archivar las bitácoras del sistema del equipo de cómputo? SI () NO ()
44. Indique como está organizado este archivo de bitácora.
* Por fecha () por fecha y hora () por turno de operación () Otros ()
45. ¿Cuál es la utilización sistemática de las bitácoras?
46. ¿Además de las mencionadas anteriormente, que otras funciones o áreas se encuentran en el departamento de cómputo actualmente?
47. Verifique que se lleve un registro de utilización del equipo diario, sistemas en línea y batch, de tal manera que se pueda medir la eficiencia del uso de equipo.
48. ¿Se tiene inventario actualizado de los equipos y terminales con su localización? SI () NO ()
49. ¿Cómo se controlan los procesos en línea?
50. ¿Se tienen seguros sobre todos los equipos? SI () NO ()
51. ¿Conque compañía? Solicitar pólizas de seguros y verificar tipo de seguro y montos.
52. ¿Cómo se controlan las llaves de acceso (Password)?.

11.3 Controles de Salida

1. ¿Se tienen copias de los archivos en otros espacios de la empresa o medios?
2. ¿Dónde se encuentran esos espacios o medios?
3. ¿Que seguridad física se tiene en esos espacios?
4. ¿Que confidencialidad se tiene?
5. ¿Quién entrega los documentos de salida?
6. ¿En que forma se entregan?
7. ¿Que documentos?
8. ¿Que controles se tienen?
9. ¿Se tiene un responsable (usuario) de la información de cada sistema? ¿Cómo se atienden solicitudes de información a otros usuarios del mismo sistema?
10. ¿Se destruye la información utilizada, o bien que se hace con ella?
Destruye () Vende () Tira () Otro _____

12 CAPÍTULO V

12.1 Procedimientos y metodología para desarrollar una auditoria de costos como herramienta de trabajo del Auditor.



12.1.1 Auditoría Operacional correspondiente a Costos

A continuación se presentan las bases generales de un procedimiento a considerar por el auditor cuando vaya a realizar la Auditoria Operacional correspondiente al área de costos.

Lo primero es recordar el alcance del término auditoría operacional, el cual se refiere al análisis integral de una unidad operativa o de una organización completa para evaluar sus sistemas (sistema de costos en este caso), los controles y el desempeño del área de producción y el proceso derivado de la gestión de costos, según se miden en función de los objetivos de la administración.

La auditoría operacional³⁹ es diferente a la auditoría financiera, por cuanto ésta se centra en la medición de la posición financiera, de los resultados de las operaciones y de los flujos de efectivos de una entidad, en tanto que la auditoría operacional se centra en la eficacia, la eficiencia y la economía de las operaciones, siendo en este caso a determinación de los resultados de la medición de los costos el área central del ejercicio auditor y de la funcionalidad del sistema de costeo implementado para entregar esos resultados. El auditor operacional de costos evalúa los controles operativos de la administración y de los sistemas sobre actividades tan diversas como las medición y cuantificación del costo de los materiales de producción y subsidiariamente el proceso de compras, el procesamiento de datos de costos dentro del sistema de costeo, recepción, envío, servicios de oficina, publicidad, entre otros muchos otros aspectos operacionales de la empresa y del área de producción.

Las auditorías operacionales⁴⁰ con frecuencia son realizadas por auditores internos para sus empresas. Los usuarios principales de los informes de auditoría de costos son los gerentes de los distintos niveles, incluyendo el consejo de administración en caso de que este existiera en la organización. La administración de alto nivel requiere de informaciones en cuanto a que todos los componentes de la organización están trabajando para lograr las metas de la misma y sobre todo con la productividad, la eficacia y la eficiencia de la planta de producción en relación con sus costos de producción del producto fabricado.

La Auditoria tal como la define Carlos Augusto Rincón (Ecoe Ediciones, año 2012, Universidad Libre Cali), establece que es la inspección, investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia aplicada a la empresa. Es el

³⁹ Iván Puerres. AUDITORÍA OPERACIONAL. Pontificia Universidad Javeriana. Cali. Página 4-5. Consultado en diciembre de 2013.

⁴⁰ Elkin Nacor Muñoz, Doralba Londoño y otros. Un trabajo a presentar como cumplimiento al módulo “auditorías” en el posgrado Gerencia en Informática, Un estudio sobre las auditorías. Páginas 1-23. Consultado en 2. <http://atenea.unicauca.edu.co/~gcuellar/normas.htm>, 2013.

examen realizado por un personal cualificado e independiente de acuerdo con Normas de Contabilidad, con el fin de esperar una opinión que muestre lo acontecido en el negocio, requisito fundamental es la independencia.

Entre otras definiciones está la de la Asociación Americana de Contadores (A.A.A), quien las define como: “un proceso sistemático que obtiene y evalúa objetivamente la evidencia con respecto a las declaraciones a cerca de acciones económicas y eventos, determinando el grado de correspondencias entre estas declaraciones y los criterios establecidos, para luego hacer un debido comunicado a los usuarios interesados”.

Auditoría de costos, La Auditoría de Costos⁴¹ es la inspección, consulta, investigación, revisión, verificación, comprobación y evidencia de todos los consumos, egresos y productividad de la empresa y la forma como adjudican estos a los productos, los ingresos y la utilidad, analizando que los reportes entregados por el modelo de costos utilizado sean lógicos, adecuados, en el término del tiempo requerido, reales y que abarquen las necesidades de información de la gerencia y las dependencias de operación, para la toma de decisiones.

12.1.2 Objetivos de la Auditoria

La auditoria operativa de costos formula y presenta una opinión sobre los aspectos administrativos, gerenciales y operativos, poniendo énfasis en el grado de efectividad y eficiencia con que se han utilizado los recursos materiales y financieros mediante modificación de políticas, controles operativos y acción correctiva desarrolla la habilidad para identificar las causas operacionales y

⁴¹ Rincón Soto, Carlos A. Auditoria de costos. Ecoe Ediciones, universidad libre, grupo de investigación gestión y productividad contable, categoría B-Colciencias, 2012, Libre Empresa Vol. 6 No. 2, Julio - Diciembre de 2009, página 102.

posteriores y explican síntomas adversos evidente en la eficiente gestión administrativa del área de producción.

El objetivo de la auditoria de costos se puede enumerar⁴²:

DETERMINACION DE LOS OBJETIVOS	
OBJETIVO GENERAL	Examinar las actividades de medición del sistema de costos sobre los consumos, egresos y productividad de la empresa y cómo estos se adjudican a los productos, los ingresos y la utilidad, analizando que los reportes entregados por el modelo de costos utilizado sean lógicos, adecuados, en término del tiempo requerido, reales y que abarquen las necesidades de información de la gerencia y las dependencias de operación, para la toma de decisiones.
	• Analizar si el sistema de costos actual es adecuado para las necesidades de la empresa. • Analizar que el monto de los costos generales sea el mismo al de la sumatoria de los costos individuales. • Verificar y examinar si los controles e información de los costos de los inventarios de materias primas utilizados en el proceso productivo son lógicos y reales. • Examinar si los egresos y consumos de materia prima están reconocidos adecuadamente en los productos. • Verificar si existe un adecuado cálculo del costo de la mano de obra utilizada en la producción de productos y/o servicios. • Examinar y analizar la eficiencia y eficacia en la utilización de los elementos del costo en el proceso productivo. • Verificar la calidad del margen de utilidad desde el punto de vista del costo del producto y/o servicio producido. • Analizar que los indicadores financieros de costos que ofrece el sistema estén de acuerdo con la realidad de la empresa. • Analizar que los inductores escogidos sean lógicos a la realidad de los costos asignados. • Comprobar si los elementos del costo están adecuadamente reconocidos en el modelo de costos de la empresa y en el reconocimiento del costo unitario. • Verificar si existe un adecuado cálculo del costo de los servicios utilizados por la empresa en el proceso productivo. • Verificar si existe un adecuado cálculo del costo operacional con el cálculo de los costos empresariales, unitarios, procesos y demás. • Analizar si la empresa tiene los indicadores necesarios para plantear las

⁴² Tomado del Artículo de investigación: Resultado del proyecto de investigación Representación metodológica del diseño, montaje, aplicación, evaluación y rediseño de los sistemas de costos; de grupo Gestión y Productividad Contable – Categoría B Colciencias. Vol. 6 libre empresa, diciembre de 2009. Páginas 101-131.

OBJETIVOS ESPECIFICOS	metas empresariales. • Analizar si los reportes de los estados financieros de costos que brinda el sistema de costos es adecuado y oportuno para el debido proceso económico y de toma de decisiones por parte de la gerencia. • Verificar si existe una adecuada manipulación de la documentación relacionada con el proceso productivo. • Revelar irregularidades y desviaciones en cualquiera de los elementos examinados dentro de la empresa, que afecten la determinación y la identificación de los costos. • Verificar si la empresa tiene establecidos los tiempos de producción. • Analizar si los tiempos de producción que tiene la empresa reconocen de forma adecuada el proceso productivo. • Analizar si la información suministrada al sistema de costos es la adecuada para la determinación del punto de equilibrio en el proceso productivo. • Permitir que el trabajo de auditoría realizado complemente un proceso de certificación de calidad en la empresa.
------------------------------	---

Técnicas que se utilizan en las pruebas sustantivas para la auditoria de costos:

TIPO DE EVIDENCIA	PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA	APLICACION
FISICA	Inspección Cotejo	Inspeccionar bodega contar
CONFIRMACION	confirmación	Confirmar saldos de materiales en kardex, auxiliar de inventarios y físico en bodega.
DOCUMENTARIA	Inspección Rastreo cotejar	Examinar informes Rastrear facturas, requisiciones Cotejar asientos, registros en auxiliares respectivos
ESCRITA	Investigación	Solicitar confirmación de cotizaciones de materiales, insumos, accesorios.

MATEMÁTICA	Cálculo	Realizar operaciones matemáticas o formulas.
VISUAL	Observación	Comprobar la seguridad de la bodega o almacén de materiales.
	Indagar	Estudio de cuentas de costos indirectos
ORAL	investigación	Preguntar a los responsables en las diversas áreas o secciones.
ANALITICA	Revisión Analítica	Comparar los costos ejecutados o alcanzados con respecto al estimativo o estándar de los costos.

Fuente: Referencia tomado del Capítulo IV del documento Modelo de Auditoría interna para evaluar la gestión en medianas empresas del sector industrial. Autor anónimo, consultado en la red Diciembre de 2013.

12.1.3 Proceso y metodología de la auditoría de costos

Este proceso no está alejado de un proceso normal de auditoría, debido a que cada examen de auditoría de costos cumple como tal un proceso, el cual se identifica en cuatro grandes fases o etapas a saber: Planeación (programa de Auditoría) → Ejecución → Diagnostico → informe.

Proceso de la Auditoria de Costos



Fuente: diseño propio, referencia tomada de Rincón et al. Libre Empresa Vol. 6 No. 2, Julio - Diciembre de 2009

Planeación de la auditoría:

En esta etapa, el auditor investiga el proceso productivo como un todo y trata de conocer el comportamiento de los costos en la empresa, como también, su sistema y/o modelo de costos, el cual proporcionará un análisis general y una adecuada planeación de la auditoría.

Esta investigación preliminar guía al auditor hacia las áreas y/o procesos que requieren examen desde la perspectiva de los costos y que serían de interés para los gerentes, jefes de producción, entre otros. En donde es clave mencionar que este es un paso esencial para lograr los objetivos preestablecidos.

Después de identificar globalmente las áreas y de reconocer factores importantes para el examen, el auditor realiza una investigación preliminar sobre los aspectos seleccionados.

Ésta se hace con mayor detalle que en el análisis general. La investigación preliminar permite enfocar el o los programas de auditoría, y abarca aspectos importantes como:

- Análisis del sistema de costos
- Materia prima.
- Mano de Obra.
- Servicios de Externalización de los procesos.
- Costos indirectos de fabricación.
- Perfil del personal del departamento de costos.
- Programa informático de costos.
- Proceso por el cual se llevan los consumos al producto.
- Gastos administrativos y de ventas.
- Asignación de inductores.
- Fichas técnicas.
- Informes financieros e Indicadores de costos.
- Lectura y uso de los indicadores e informes financieros
- Entre otros.

Igualmente, durante esta fase el auditor puede diseñar programas de auditoría más detallados y adecuados, como también otras ayudas (diagramas de flujos) necesarias para realizar una evaluación integral sobre todo lo relacionado con los costos.

No está de más, mencionar que es importante que antes de iniciar la planeación del trabajo, el auditor de costos; debe ser presentado frente a todo el personal de

la empresa y este último debe ser informado del proceso que se va a llevar a cabo en la misma.

Esto le permitirá al auditor estar investido de autoridad para llevar a cabo su labor, y a la misma vez contar con el apoyo de la alta gerencia.

12.1.4 Ejecución de la auditoría:

Durante esta fase⁴³, se realiza lo planeado en la fase anterior, iniciando con los procesos críticos (hechos potencialmente significativos) luego los demás aspectos importantes y por últimos aquellos relacionados con el proceso productivo, de tal manera que pueda construir una evidencia concluyente debidamente apoyada.

El auditor analiza los datos y formula su juicio acerca de cada asunto. Durante la ejecución de la auditoría, discute sus conclusiones con el personal relacionado. Esto le da confianza con respecto a sus hallazgos y credibilidad a su trabajo.

12.1.5 Diagnóstico:

- ❖ Esta fase debe desarrollarse con una técnica indagativa metódica, reflexionando sobre:

(1) ¿Qué se hace?, ¿Dónde?,	(2) ¿Por qué lo anterior?	(3) ¿Qué indicadores requiere la	(4) Interpretación lógica de los indicadores
--------------------------------	---------------------------	----------------------------------	--

⁴³ Rincón et al. Libre Empresa Vol. 6 No. 2, Julio - Diciembre de 2009, página 126.

¿Cuándo?, ¿Quién?, ¿Cómo? y ¿Con qué?		empresa?	
--	--	----------	--

Los pasos 1 y 2 se refieren al a interpretación de la información obtenida y los pasos 3 y 4 representan la parte creativa de la auditoría de costos ya que es donde se proporcionan recomendaciones adecuadas a las deficiencias observadas.

❖ Discutir con los interesados las recomendaciones. Este trabajo debe desarrollarse a medida que progresa el examen y que atienda a:

- Aprovechar la enorme experiencia que tiene el personal de la empresa.
- Evitar errores de interpretación por fallas de comunicación al levantar la información.
- Hacer partícipe, en la labor creativa, al personal de la empresa motivándolo a intervenir activamente en la superación.

12.1.6 Informe de auditoría:

El informe de auditoría es el producto final del trabajo de auditoría. No existe un formato específico para los informes de auditoría de costos, pero generalmente el informe comienza con un resumen de hallazgos y recomendaciones. Los hechos se relacionan con el comportamiento de los costos en la empresa, materia prima, mano de obra, servicios, Cif, perfil del personal de costos, software, gastos administrativos y de ventas, asignación de inductores, fichas técnicas, entre otros. Un informe de auditoría de costos también resalta los logros de la gerencia, jefe de costos, contador, como de todos aquellos que directa o indirectamente están

relacionados con el área de costos, así como las limitaciones con las cuales la empresa ha estado funcionando, especialmente bajo la gestión de la medición de los costos en el proceso productivo. Las recomendaciones contenidas en el informe señalan de manera general las pautas de acción para obtener un sistema de costos viable, adecuado, eficaz y eficiente para el proceso de toma de decisiones.

Los auditores proporcionan recomendaciones que sirven a la gerencia para mejorar el consumo de costos, gastos y aumentar la productividad con respecto a la utilidad, por medio de indicadores que sirven para ejecutar controles y metas a la dirección departamental.

La independencia y la objetividad de un auditor no pueden ser franqueadas. El debe sentirse libre por poner de manifiesto cualquiera de las conclusiones que sean justificadas. Para que el auditor de costos obtenga la máxima independencia de llevar a cabo sus revisiones deberá estar situado dentro de la empresa, especialmente en el proceso productivo y/o comportamiento de costos, de tal modo que pueda informar al nivel más real y práctico de la misma.

12.1.7 Programas de auditoría de costos

Papeles de trabajo:

Uno de los objetivos de este artículo es proporcionar un breve programa que sirva de guía para los procedimientos básicos de una auditoría de costos⁴⁴ que deben ser realizados de acuerdo con las condiciones particulares de cada empresa y según las circunstancias en que se hallen, debido a que, como lo manifiesta el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores

⁴⁴ Rincón et al. Libre Empresa Vol. 6 No. 2, Julio - Diciembre de 2009, página 127.

Públicos Certificados (AICPA), en su informe especial titulado: “Fijación Provisional de Normas de Auditoría”. “...No es práctico por la gran diversificación de las circunstancias o condiciones que se encuentran, expedir un programa de auditoría para todos los fines...”. Es por esto que de acuerdo con el Pronunciamiento No. 7 sobre Revisoría Fiscal, en donde se sugiere al revisor fiscal, realizar una auditoría integral, la cual debe estar conformada por cuatro tipos de auditoría, entre las cuales se encuentran la auditoría financiera, la auditoría de cumplimiento, la auditoría de gestión y la auditoría de control interno, e igualmente se recomienda para el sistema de costos incluir la auditoría de informática.

12.1.8 Programa de auditoría

De acuerdo con lo establecido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín No. 4, de enero de 1957, el programa de auditoría es: “Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega a esto, algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría sobre características o peculiaridades que deben conocer”. Es por ello que sugerimos que además de los siguientes programas de auditoría elaborados para tener una guía, es clave realizar cálculos, diagramas de flujos (actividades y/o procesos), entre otros recursos para llevar a cabo la auditoría de costos.

En estos programas se pueden incluir documentos justificados (hallazgos) que permitan complementar información (evidencias); incluyendo, según sea el caso o consideración del auditor, comentarios y/o marcas en la columna establecida para ello.

Como recomendación antes de iniciar haga los papeles de auditoría del sistema de costos, realice el diseño del **SIIE** actual que usted reconoce en la empresa, esto le dará una visión rápida y catalogará las preguntas más adecuadas.

12.2 Informe final de la auditoría de costos

La función de la auditoría se expone exclusivamente por escrito, por medio de reporte donde se indican los percances encontrados y las recomendaciones pertinentes. Por lo tanto, la elaboración final es la muestra sobre la calidad del trabajo desarrollado.

Resulta evidente la necesidad de ir redactando en el proceso de la auditoría de costos, los percances y recomendaciones, para elaborar los borradores del informe final.

12.2.1 Estructura del informe final

El informe comienza con la fecha de inicio de la auditoría y la fecha de redacción del mismo. Se incluyen los nombres del equipo auditor de costos y los nombres de todas las personas entrevistadas, con indicación de la jefatura, responsabilidad, problemas que evidenciaron, tiempos perdidos y costos ociosos.

- Definición de los objetivos y alcances de la Auditoría de Costos
- Detalles encontrados en la Auditoria
- Resultados de la Auditoría de Costos
- Carta de introducción

12.2.2 Definición de objetivos y alcance de la Auditoría de Costos

Se debe definir los departamentos que se van a estudiar y el alcance de la auditoría de costos, qué tópicos no se van a estudiar y cuáles son los resultados esperados.

Detalles que se exponen: Para cada tema se seguirá el siguiente orden a saber:

- a) Situación actual. Cuando se trate de una revisión periódica, en la que se analiza no solamente una situación sino además su evolución en el tiempo, se expondrá la situación prevista y la situación real.
- b) Tendencias. Se tratarán de hallar parámetros que permitan establecer tendencias futuras.
- c) Procesos y consumos donde hay fortalezas y debilidades. Fortalezas no explotadas y debilidades no tenidas en cuenta.
- d) Recomendaciones y tareas para realizar.
- e) Redacción posterior de la Carta de Introducción o Presentación.

12.2.3 Modelo conceptual de la exposición del informe final

El informe final de una auditoría de costos debe reflejar los siguientes resultados⁴⁵:

- Si el sistema de costos se adecua a las necesidades de la empresa.
- Si el sistema de costos se está utilizando adecuadamente.
- Si los datos de costos son detallados y exactos a la necesidad de la empresa.
- Si los indicadores de costos entregados por el sistema son adecuados y exactos a las necesidades de la empresa.
- Cuáles indicadores que requiere la empresa no entrega el sistema de costos.

⁴⁵ Rincón et al. Libre Empresa Vol. 6 No. 2, Julio - Diciembre de 2009, páginas 128-131.

La inclusión de hechos poco relevantes o accesorios desvía la atención del lector. El Informe debe consolidar los hechos que se describen en el mismo. El término de “hechos consolidados” adquiere un especial significado de verificación objetiva y de estar documentalmente probados y soportados.

La consolidación de los hechos debe satisfacer, al menos, los siguientes criterios:

- El hecho debe poder ser sometido a cambios. Las ventajas del cambio deben superar los inconvenientes derivados de mantener la situación.
- No deben existir alternativas viables que superen el cambio propuesto.
- La recomendación del auditor sobre el hecho debe mantener o mejorar las normas y estándares existentes en la instalación.

La aparición de un hecho en un informe de auditoría implica necesariamente la existencia de una debilidad o fortaleza no utilizada que ha de ser corregida:

1. Hechos encontrados

- ✓ Ha de ser relevante para el auditor y para la empresa.
- ✓ Ha de ser exacto, y además convincente.
- ✓ No deben existir hechos repetidos.

2. Consecuencias de los hechos

Las consecuencias deben redactarse de modo que sean directamente deducibles del hecho.

Debe redactarse el efecto de los hechos encontrados sobre la obtención de la información, los indicadores de costos y los resultados de los estados financieros de costos.

3. Repercusión del hecho

- Se redactarán las influencias directas que el hecho pueda tener sobre otros aspectos informáticos u otros ámbitos de la empresa.

4. Recomendación del auditor de Costos

- El informe debe ser claro y legible, no debe tener incógnitas, sino respuestas.
- Los detalles de auditoría deben estar soportados en el estudio y evidencias de la auditoría de costos.
- Las recomendaciones se pueden implementar por la empresa.
- Las recomendaciones debe incluir los departamentos, personas y resultados esperados

Carta de introducción o presentación del informe final

La carta de introducción debe resumir los resultados del informe final de auditoría de costos, esta debe ser enviada a la persona contratante del proceso.

La carta de introducción poseerá los siguientes atributos:

- Incluirá fecha, naturaleza, objetivos y alcance.
- Cuantificará la importancia de las áreas analizadas.
- Proporcionará una conclusión general, concretando las áreas de gran debilidad.
- Presentará las debilidades en orden de importancia y gravedad.
- Presentará las fortalezas no utilizadas por la empresa en orden de importancia.
- En la carta de introducción no se escribirán las recomendaciones.

13 CONCLUSIONES

Lo que busca la auditoria de costos para empresas que tienen implementado los sistemas de costeo por ordenes de producción y por proceso, es generar el nivel de confianza necesario a la gerencia, en cuanto a que los datos entregados por el sistema de información de costos le sirva para realizar los análisis y seguimientos respectivos sobre el costo de la producción.

Las empresas manufactureras demanda de un adecuado sistema de información contable con el propósito que entrega a la administración en el tiempo adecuado y oportuno los datos y los indicadores relacionados con los costos de producción, a eso apunta igualmente la auditoria a identificar ese objetivo.

De nada sirve un sistema de información de costos sin no se apoya en un adecuado y bien definido software contable capaz de generar el proceso adecuado de los registros de costos y por tanto, la Auditoria tal como se planteo en este trabajo investigativo está orientado a verificar si se cumple con los requerimientos según el sistema de costeo.

La auditoria de Costos que se lleve a cabo en las empresas que han implementado su sistema de costeo busca con la aplicación de los procedimientos adecuados establecer la calidad de la información de costos que tiene la empresa y las preguntas que se diseñan dentro del programa de auditoría conduce a establecer si se ajusta a los requerimientos contables y administrativos previsto en cuanto a la calidad de la información para la toma de decisiones.

El planteamiento del trabajo deja los procedimientos para verificar si la información suministrada por el sistema de costos es adecuada y le permite a la empresa determinar los indicadores y el punto de equilibrio correspondiente, a eso apunta la auditoria como tal.

Dentro del objetivo central planteado se busco con el desarrollo del programa de auditoría estandarizar el examen de las actividades de medición de los Sistemas de Costos en empresas medianas con costos por órdenes y procesos, de tal forma que abarque las necesidades de información de la gerencia para la toma de decisiones.

El trabajo a título de monografía deja en su desarrollo las diversas pruebas de control interno para el área de costos como línea de auditoría cuyo propósito es corroborar que los sistemas de costos es el adecuado para las necesidades de la empresa estudiadas. El auditor a realizar el ejercicio auditor deberá ajustar las diversas pruebas, programas y procedimientos para llegar al resultado esperado.

Uno de los aportes realizado por este trabajo está encaminado a definir como herramienta del auditor, el programa de Auditoria para verificar si existe una adecuada identificación, cálculo, registros de los costos de producción o prestación del servicio.

Finalmente, la investigación presenta un alcance referido a establecer el procedimiento y la metodología para desarrollar una auditoria de costos como herramienta de trabajo del Auditor, sin ser este trabajo un documento final, queda a juicio del auditor realizar las respectivos ajustes y complementos en la realización de la auditoria y entrando a complementar los programas al alcance y la necesidad de la empresa.

14 RECOMENDACIONES

La principal recomendación que se deja al termino de este trabajo a titulo de monografía es que el profesional del área contable que asuma el desarrollo de un ejercicio auditor en empresas cuyos sistemas de costeo estén bajo el formato de órdenes por pedido o por proceso, entre a revisar preliminarmente el material y lo ajuste o complemente acorde a la estructura y necesidades del cliente. Este primer paso es clave para facilitarle al Auditor el planear su trabajo, sino identificar con cierto grado de certeza el programa y los procedimientos a desarrollar en la ejecución de la Auditoria, partiendo del objetivo y alcance de la misma, ahorrándole tiempo y desgastes en la aplicación de procedimientos innecesarios.

Si en la empresa que tienen implementados sistemas de costeo persisten aún situaciones en la cuales la forma de calcular los costos directos e indirectos no tienen un mecanismo de comparación entre un estándar y un real, si los elementos de costos solo realizan mediciones bajo el costeo real pero no hay un ejercicio de confrontación con un estimativo, un estándar o un presupuestado, la empresa no tiene terminado los estudios de estándares de producción y si método de cálculo de los CIF no deja información sobre cómo se está comportando estos con los consumos, entonces, necesario que mediante una auditoria de Costos se diagnostique adecuadamente la situación, se identifiquen los factores causantes de esa problemática y un profesional con amplio conocimiento desarrolle con buen juicio y aplicando instrumentos de diagnostico adecuados y acogiénose a algunos de los planteados en este trabajo, lleve a cabo la auditoria y entregue recomendaciones de fondo al empresario para que su sistema de costos mejore y la tome de decisiones se realice sobre escenarios de certidumbre, mejorando la gestión de la empresas y muy posiblemente los resultados.

Pese a que las empresas desarrollan procesos productivos similares y cada una de ellas define su propio sistema de costos acorde a la estructura de los

productos, a sus sistema productivo y a las necesidades de información de costos de la empresa para toma de decisiones o como revelador de información en sus estados financieros, es necesario revisar y complementar los procedimientos para que se ajusten a la estructura de la empresa, primero por el empresario está esperando en poco tiempo resultados concretos, segundo porque se precisa de diagnosticas que aspectos del sistema de costos está presentando falencias para corregir rápidamente y porque, los costos de una auditoria de costos con una mayor cobertura de factores, es onerosa para el empresario.

La literatura especifica y especializada sobre auditoria de Costos consultada para el desarrollo de este trabajo a juicio del investigador es corta en términos de la publicación de textos bibliográficos y de trabajos de grado referentes al tema. En la exploración bibliográfica y a nivel de estudios académicos se pudo evidenciar que son pocos los referentes, y también se pudo constatar en la exploración preliminar cuando se estaba planteando el anteproyecto, que relativamente se ha avanzado muy poco sobre el tema en términos que se hayan publicado resultados sobre el mismo o se tenga un referente de instrumentos de aplicación para diagnosticas sobre la pertinencia de los sistemas de costeo y sobre la compaginación de estos con la adecuada identificación y revelación de los costos en el tipo de empresas referidas. Se deja como referente bibliográfico el libro editado por la universidad Libre y escrito por el profesor Carlos Augusto Rincón, donde da los primeros pasos sobre este tipo de trabajo, plasma sus puntos de vista y su experiencia profesional en el ejercicio como contador y auditor, y además sus experiencias como docente en la línea de los costos, la contabilidad administrativa y como auditor en diversas universidades en el Valle, esto para que los futuros estudiantes y docentes de la universidad del valle lo consulten y sobre todo lo lean y hagan aportes para su complementación y mejora para ampliar la formación de los futuros profesionales en este campo.

15 BIBLIOGRAFÍA

ARENAS TORRES, Pablo. MORENO AGUAYO, Alonso. Introducción a la auditoría financiera: teoría y casos prácticos. Editorial Mc Graw Hill, primera edición 2008. ISBN 978-84-481-6694-6, Paginas 355.

BLANCO LUNA, Yanel. Manual de Auditoría Integral. Roesga. Bogotá: 2000.

BLANCO LUNA, Yanel. XXII Conferencia interamericana de contabilidad. Colombia 1997.

BLANCO LUNA, Yanel. Normas y procedimientos de la Auditoría Integral, Editorial ECOE, Segunda edición, 2003.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Centro de Estudios Especializados de Control Fiscal CECOF. Santa Marta, Colombia. 1996.

DE LA PEÑA, Alberto. Auditoria, Un enfoque práctico, Editorial Paraninfo, 2006.

GONZÁLEZ MALEXECHEVARRIA, Ángel. II Congreso Internacional de Auditoría Integrada. Argentina. 1995.

LONDOÑO GRAJALES, Gherson, Chinchilla Sánchez Walter, Contabilidad Conceptual e Instrumental, Primera Edición.

MANTILLA, Samuel A. Auditoría de información financiera, Editorial Ecoe, tercera edición, 2009.

ROZAS FLORES. Alan Errol, Auditoría Integral: Nueva visión de su alcance

RINCÓN SOTO, Carlos Augusto, Lasso, Giovanni, Parrado, Álvaro. Contabilidad Siglo XXI, Editorial ECOE y Ceta Siglo XXI. 2009. ISBN: 978-958-648-797-9

RINCÓN SOTO, Carlos Augusto, Villarreal, Fernando. Costos, Decisiones empresariales, Editorial ECOE. 2010.

<http://www.unmsm.edu.pe/quipukamayoc/2/art10.htm>

Cita ARTER R, Dennis. Auditorías de calidad 1993.

16 GLOSARIO

Auditor (El): Es el Profesional Contador Público, dedicado en forma específica a la realización de Auditorías, exámenes especiales, certificación de estados financieros, y otros que le permita la Ley del Profesional del Contador Público y otras disposiciones legales vigentes.

Auditoría: En su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional que genere una entidad es confiable, veraz y oportuna. En otras palabras es revisar que los hechos y fenómenos y operaciones se den de forma en que fueron planeados, que las políticas y lineamientos establecidos se hayan observado y respetado y que se cumplan las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general.

Auditoría de costos: La Auditoría de Costos es la inspección, consulta, investigación, revisión, verificación, comprobación y evidencia de todos los consumos, egresos y productividad de la empresa y la forma como adjudican estos a los productos, los ingresos y la utilidad, analizando que los reportes entregados por el modelo de costos utilizado sean lógicos, adecuados, en el término del tiempo requerido, reales y que abarquen las necesidades de información de la gerencia y las dependencias de operación, para la toma de decisiones.

Auditoría operativa o de Gestión: La cual se lleva a cabo tanto para sector público o privado por profesionales calificados y expertos, bien sea interno o externos de la empresa, encaminada a comprobar el grado de cumplimiento de los objetivos e identificar condiciones de mejora en la empresa en un periodo dado. La gestión de la empresa, tiene como objeto evaluar la eficacia con que se alcanzan los resultados y medios, procedimientos, organización y demás controles relacionados con la gestión.

Auditoria Temáticas: Se refiere a aquellas que se ejecutan con el propósito de examinar puntualmente entre uno y cuatro temas específicos, abarcando con toda profundidad los aspectos vinculados a estos temas que permitan evaluar en toda su dimensión si la unidad cumple con las regulaciones establecidas.

Auditoria Especiales: Consisten en la verificación de asuntos y temas específicos, de una parte de las operaciones financieras, operativas, de control, Costos o administrativas, de determinados hechos o situaciones especiales y responde a una necesidad específica.

Componente de los costo: Comprende y contiene los costos directos e indirectos de producción o de la prestación de un servicio, los costos operacionales, los gastos impositivos y que se expresan en una gran cuenta denominada costos de ventas o de prestación del servicio.

Contabilidad de Costos, Alimentar el Sistema de Costos: Es recoger los documentos, reportes y datos que el sistema de costos tiene planificado captar de los consumos, productividad, procesos e ingresos, para alimentar el programa de costos con el fin de entregar los reportes y estados financieros de costos a las directivas administrativas para verificar y evaluar la gestión de trabajo ó planificar futuros trabajos.

Contabilidad de costos: Es un sistema de información tecnológico, integrado por procesos que recopilan, orden, custodian, resumen y reportan, por medio de estados financieros e indicadores, información de las inversiones realizadas por la empresa en desarrollo de su actividad.

Contabilidad gerencial o Administrativa: es aquel proceso que permite obtener los datos necesarios con lo que se pueden tomar decisiones sobre los procesos de la empresa.

Control: Todo mecanismo o medio utilizado para minimizar la presencia de riesgos en el desarrollo de un proceso o actividad. El control es un medio no un fin.

Control Interno Contable y costos: Comprende el plan de la organización y los registros que conciernen a la salvaguarda de los activos y a la confiabilidad de los

registros contables. Estos tipos de controles brindan seguridad razonable a la información financiera y en especial a todo lo referente al sistema de costos y a la debida identificación, registro y revelación de los costos en los estados de costos del producto o servicio.

Costos: Son las inversiones que se realizan con la expectativa de obtener beneficios presentes y futuros.

Ejecución de la Auditoría: En esta fase corresponde realizar lo planeado, lo programado, ejecutar la auditoria conforme a los procedimientos establecidos y los criterios definidos en su plan de trabajo, mantener el orden en la ejecución del trabajo tal como fue concebido, iniciando con los procesos críticos, luego seguir con los demás aspectos importantes y por último, con aquellos que estén relacionados con el proceso productivo, de tal manera que pueda construir una evidencia concluyente debidamente apoyada en los hallazgos.

Eficiencia: Consiste en la medición de los esfuerzos que se requieren para alcanzar los objetivos. El costo, el tiempo, el uso adecuado de factores materiales y humanos, cumplir con la calidad propuesta, constituyen elementos inherentes a la eficiencia.

Efectividad: Entendida como la relación entre los resultados logrados y los resultados propuestos, o sea permite medir el grado de cumplimiento de los objetivos planificados

Finanzas de costos: Hace referencia a la toma de los reportes, estados financieros e indicadores que entrega el programa, para hacer una lectura y análisis sobre las metas empresariales, con el fin de evaluar la gestión de trabajo y planear nuevas metas. Las finanzas de costos tiene que ver con planes estratégicos de producción y ventas, indicadores y metas de productividad,

análisis financiero de uso de los recursos, eficacia y eficiencia, analiza los estados financieros y planea modelos de reducción y mejor uso de los recursos.

Indicador: Dato cuantitativo o calificativo obtenido de una operación matemática y/o lógica, que resume la situación, evolución, presentación del estado en que se encuentra algo, siendo ese algo, para el análisis financiero de costos de una empresa, el resumen de cierta parte y/o un todo, de la situación económica, financiera y/o logística de su proceso productivo.

Informe de Auditoría: El informe de auditoría es el producto final del trabajo de auditoría. El informe de auditoría de costos, resalta los logros de la gerencia, del jefe de costos, del contador, así como todos aquellos aspectos de forma directa e indirecta relacionados con el área de costos de la empresa.

Ingeniería de Costos. Crear el Sistema de Costos: Recoge y agrupa los procesos y datos de la empresa como actividad, productividad, procedimientos, procesos, tiempos, consumos, egresos, gastos, ingresos, planes de administración, reportes que requieren y establece el diseño del sistema de costos más adecuado que permita obtener de manera oportuna los informes necesarios, con los indicadores de costos que las directivas administrativas necesitan.

Planeación de la auditoría: Se entiende como la fase donde el Auditor investiga el proceso productivo como un todo y trata de conocer el comportamiento de los costos de la empresa, como también el sistema y / o modelo de costos, el cual proporcionará el análisis general y una adecuada planeación de la auditoría.

Papeles de Trabajo: Corresponde al Auditor acorde a la Auditoría desarrollada constituir todos los papeles de trabajo que le soportan su trabajo con el fin de apoyarse luego para la elaboración del informe y concluir sobre los diversos aspectos llevados a cabo en la auditoría. Los papeles de trabajo demuestran el cumplimiento y desarrollo de los diversos procedimientos del auditor en su trabajo de auditoría.

Producción: El concepto de producción en una empresa no solo está dado o definido por el área de fábrica, sino que se plantea en términos de la capacidad de obtener utilidades. La palabra productividad estará asociada a la capacidad de proveer ingresos circulantes, donde la suma de estos ingresos menos los gastos será igual a la utilidad (Goldratt, 1995, en la meta).

Programa de Auditoria: De acuerdo con la comisión de procedimientos de Auditoria del instituto mexicano de contadores públicos, programa de Auditoría es: “un enunciado ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar...”

Procedimiento de Auditoría: El Código de Comercio se refiere a los procedimientos en el artículo 208, cuando dice: "Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas" [C. de Co, 208], esto es equivalente a decir: "Si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios de acuerdo con las circunstancias". Lo anterior permite equiparar el concepto de interventoría de cuentas con el concepto de auditoría en la forma que se ha venido tratando en el módulo.

Procedimiento de Auditoría Son el conjunto de técnicas de investigación aplicado a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión. Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas detalladas que integran el trabajo de investigación. La guía usual de procedimientos de auditoría la constituye la Inspección y Verificación de activos del cliente, tales como Disponible, Inversiones y Deudores.

Sistema de información de costos: El SIC entrega a la contabilidad información relevante sobre todo el concepto productivo empresarial, dependiendo del montaje del sistema.

Sistema de costos: Es el conjunto sistemático de procesos con que se recopilan los datos de consumo, egresos y productividad de una empresa en un periodo determinado, para adjudicarlos por medio de un modelo de costeo, a los productos y servicios y reconocer los ingresos, las utilidades individuales y generales, precisando los indicadores financieros de costos que permitirán tomar las decisiones gerenciales.

Sistema De Control Interno: Es el conjunto de elementos organizacionales (Planeación, Control de Gestión, Organización, Evaluación de Personal, Normas y Procedimientos, Sistemas de Información y Comunicación), interrelacionados e interdependientes, que buscan sinérgica y armónicamente alcanzar los objetivos y políticas empresariales.

Sistema de control interno: Comprende el plan de la organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos y verificara la confiabilidad de los datos contables.

17 ANEXOS

17.1 Anexo N° 1

Costos reales o sistema de acumulación de costos (NIC)

La NIC 2 cuando trata de las técnicas de medición no menciona el tema de los costos reales de producción, pero los asume al mencionar que los costos estándares deben estar aproximados al costo; en este orden de ideas podemos determinar que en NIIF los costos del inventario pueden ser calculados mediante:

Medición de costos a partir de situaciones reales.

Medición de costos a partir de situaciones estándares

Dentro de la medición de los costos a partir de situaciones reales (sistema de acumulación de costos), tenemos los costos por procesos y los costos por órdenes de producción [1].

El sistema de costos por órdenes de producción [2] es utilizado por empresas cuyos costos se pueden identificar directamente con el producto terminado por cada orden de trabajo en particular, por cada pedido de clientes, o por lotes de producción [3].

Este sistema de costos puede ser utilizado en industrias como las tipográficas, ornamentación, artes gráficas, calzado, muebles, talleres de mecánica, sastrerías, entre otras.

En este sistema los costos se asignan y calculan por cada orden de producción, lote de productos o pedidos de clientes de forma independiente a las demás ordenes de producción, lotes de producción o pedidos de clientes.

De lo anterior se puede determinar un costo del inventario de acuerdo con cada situación específica.

En el sistema de órdenes de producción, los costos de mano de obra y materia prima se miden con referencia a las cantidades utilizadas, sin embargo para los CIF debe utilizarse una tasa predeterminada.

El sistema de costos por procesos [4] es utilizado por empresas industriales que producen productos en forma secuencial, similares, que tienen como objetivo un presupuesto de ventas que satisfacer.

En este sistema los costos se acumulan por periodos de tiempo, y no por pedidos de clientes o lotes de producción, puede ser medido a través de costos predeterminados o estándares, o a partir de costos reales [5].

La principal dificultad del uso de este sistema de costos por procesos es determinar la valoración de la producción en proceso, o de la producción semi-terminada, para lo cual se debe calcular lo que se conoce como costos unitarios equivalentes.

Algunas personas aseguran que en NIIF la contabilidad de costos tiende a eliminarse y que no se pueden usar costos estándares o costos reales, sino más bien que todo debe ser calculado utilizando el costeo periódico, es decir todo se registra como costos y luego se valoran los inventarios finales.

En esencia el sistema periódico y los sistemas de costeo por órdenes de producción o costos por proceso son iguales (esto podría parecer una burrada si fuera leído por mi profesor de costos), pero si observamos la esencia es similar en lo siguiente:

En ambos los costos se acumulan en una cuenta específica.

En ambos es necesario determinar el inventario final, en el sistema periódico se debe valorar el inventario final y mediante lo que se conoce como el juego de los inventarios se determina el costo de producción y el costo de ventas.

En el sistema de costos por órdenes de producción o por procesos, los costos se acumulan y a partir de esa acumulación se calculan los inventarios finales, los cuales no hacen parte de los costos de venta del periodo.

En últimas la fórmula de costos de ventas aplica para ambas de forma similar:

Costos de ventas = costos acumulados del periodo + inventario inicial – inventario final.

Sin embargo los beneficios administrativos, de gestión y de control al utilizar el sistema de costos por proceso o por órdenes de producción, en vez del sistema periódico, son innumerables.

[1] Sin embargo también estos dos métodos pueden ser usados a través de estándares o reales.

[2] También se conoce como costos por órdenes específicos de fabricación, por lotes de trabajo o por pedidos de clientes.

[3] Tomado de Contabilidad de costos, página 35, Mc Graw Hill, tercera edición

[4] Tomado de Contabilidad de costos, páginas 203-206, Mc Graw Hill, tercera edición

[5] Es factible que los costos por proceso tiendan a calcularse principalmente a través de estándares.

Técnicas de medición de costos

Las técnicas de medición del costo de los inventarios comprenden los sistemas de costos reales o históricos, sistemas de costos estándar y el método de los minoristas.

El sistema de costos históricos, considera tanto los precios reales como los costos que se han producido; Un sistema de costos históricos es aquel que se calculan una vez que los productos son fabricados [1].

El sistema de costos estándar, es aquel que parte de unos costos preestablecidos, calculados con anterioridad al costo real o histórico; en este sistema los costos son calculados antes que inicie la producción, una vez se obtengan los costos reales se procede a compararlos con los estándares fijados, la diferencia entre el estándar y los costos reales se denomina desviación [2].

El método de los minoristas [3] tiene algunas características similares con el costo estándar, sin embargo en el método de los minoristas se debe utilizar un margen bruto comercial estimado (siempre que no difiera significativamente de los reales), de tal manera que el costo de los productos vendidos se determina de la siguiente fórmula [4]:

$$CV = PV / (1 + Mg)$$

CV = Costo de los productos vendidos

PV = Precio de venta

Mg = Margen de comercialización en relación con el costo del producto

La norma de inventarios acepta las técnicas de medición del costo estándar, exigiendo el cumplimiento de las siguientes condiciones[5]:

Los costos estándares se deben establecerse a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad instalada.

El cálculo de los costos estándares debe ser sometido a revisión de forma regular.

Si las condiciones han cambiado, el costo estándar debe ser modificado; y el resultado de aplicar costos estándar debe aproximarse al costo histórico.

Para el método de los minoristas, NIC 2, también acepta esta técnica para asignar el valor del inventario y del costo de ventas, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones [6]:

Que sea utilizado en inventarios que sean integrado por una gran cantidad de artículos que rotan velozmente.

Que los márgenes de comercialización sean similares.

Que sea impracticable utilizar otros métodos de cálculo de los costos (por ejemplo inventarios sin código de barras, tales como tornillería, alimentos, láminas de metales, piedras preciosas, entre otros).

El margen bruto determinado debe ser revisado constantemente y debe ser aplicado por promedios seleccionados por cada sección o departamento comercial; y

Hay que tener especial cuidado en inventarios, donde se puedan vender por debajo de los precios habituales.

De conformidad con los párrafos anteriores, una entidad debe establecer la política contable en relación con la técnica de medición utilizada de conformidad a NIC 2, inventarios.

[1] Contabilidad de costos I, página 49, Didáctica multimedia, 1997

[2] Contabilidad de costos I, página 49 y 50, Didáctica multimedia, 1997

[3] Mayor información en aquí.

[4] Tomada de este enlace.

[5] Párrafo 21 de NIC 2, inventarios

[6] Párrafo 22 de NIC 2, inventarios

Otros costos de los inventarios

Adicionalmente a los costos incurridos en un proceso de producción, la entidad puede incurrir en otros costos necesarios para darles a los mismos su condición y ubicación actuales [1].

Dentro de los costos que se pueden adicionar como mayor valor de los inventarios tenemos los siguientes:

Costos de diseño, realizados para clientes específicos, por ejemplo las entidades que fabrican productos según las necesidades de los clientes de forma específica.

Costos de préstamos [2] procedentes de inventarios que puedan ser considerados activos aptos, de conformidad con lo establecido por NIC 23 (costos por préstamos) [3]

Costos de empaques de productos especializados, tales como cajas de los perfumes, empaques de bolígrafos finos, bolsas para guardar vestidos, botellas de un productor de licor, etc.

Costos de refrigeración necesarios para que el producto pueda ser comercializado por razones de higiene y condiciones fitosanitarias; por ejemplo la carne cruda.

Costos de almacenamiento, necesarios para darle al producto su condición especial para poder ser vendidos, como los productores de cerveza en maduración, vinos en añejamiento, etc.

Aunque NIC 2 no lo menciona, también pueden incluirse como costo de los inventarios los costos relacionados con garantías de productos [4] y los costos por gastos de desmantelamiento, rehabilitación del terreno y costos de retiro [5].

Importes que no pueden incluirse como costos de los activos por inventarios [6]

NIC 2.16 explícitamente determina que partidas no pueden ser parte del costo de los inventarios, dentro de los mismos se incluyen los siguientes rubros:

Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción; las ineficiencias no son permitidas, sin embargo dentro de los costos de producción pueden incluirse lo correspondiente a pérdidas de materiales esperadas o normales [7].

Los costos de almacenamiento, que no sean necesarios para que el inventario alcance su forma para ser comercializado previamente; aunque algunos inventarios deben permanecer refrigerados, como yogures y lácteos, esta refrigeración es necesaria para su conservación pero no para terminar su proceso productivo.

Los costos indirectos de administración, a menos que algunos sean considerados como Costos Indirectos de Fabricación, tales como el personal del departamento de costos, el personal de mantenimiento y las labores de supervisión de la producción de inventarios; y

Los costos de comercialización [8] tales como publicidad, material publicitario, campañas de mercadeo, costos promocionales y de introducción a un mercado nuevo, sueldos del personal de ventas, comisiones por ventas a vendedores, etc.

De acuerdo con lo anterior entidades dedicadas a la construcción de inmuebles que son vendidos de forma previa a su terminación, no podrán incluir dentro de sus costos de inventarios los siguientes:

Salarios del personal de ventas de la entidad

Comisiones pagadas a empleados, terceros o entidades inmobiliarias por la venta de los inmuebles.

Gastos administrativos, como comisiones por administración del patrimonio autónomo, comisiones bancarias por la realización de transacciones, entre otras.

Pagos por gravámenes relacionados con las transferencias bancarias.

Pagos relacionados con costos de administración y servicios públicos de inmuebles no entregados a los propietarios.

Gastos legales relacionados con transacciones como escrituración, gastos de registro en entidades gubernamentales y demás, relacionados con los inmuebles vendidos.

[1] NIC 2.15 Otros costos

[2] Solo aplica para entidades del grupo I, debido que las NIIF para PYMES no permiten la capitalización de costos por préstamos en ninguna circunstancia.

[3] En limitadas circunstancias se pueden aceptar los inventarios como activos aptos, un ejemplo de ello son los inventarios de las empresas constructoras de vivienda o de oficinas (que no sean contratos de construcción).

[4] Cada caso debe analizarse de forma particular, para observar si se trata de costos de producción o de gastos de comercialización

[5] Siempre que tengan relación con la producción de inventarios, y no con lo mencionado en NIC 16

[6] Como costos de producción, y si se llegasen a incluir como costos de producción, deben reclasificarse directamente al PYG de la entidad.

[7] De conformidad con las técnicas de costos empleadas y del tipo de productos producidos

[8] NIC 2, los menciona como costos de ventas

17.2 ANEXO N° 2 CÓMO SE ANALIZAN LA EFICACIA Y EFICIENCIA

Este análisis completa la evaluación de impacto ya que permite conocer⁴⁶:

- si el impacto fue conseguido (eficacia),
- si el impacto generado justifica el costo de la acción (eficiencia),
- si pueden existir alternativas más eficaces y eficientes para lograr el mismo impacto.

La eficacia de una acción está dada por el grado en que se cumplieron los objetivos previstos en su diseño. Usualmente se recurre a una forma de planificación como el marco lógico, en la cual se establece la jerarquía de objetivos: general, inmediatos, específicos, metas y actividades.

Para cada uno de los objetivos previstos se analiza la eficacia de la acción que es evaluada, obteniendo un índice general de eficacia mediante una ponderación de cada uno de los índices por objetivo evaluado.

En el ejemplo a continuación se muestra, en forma simplificada, el análisis de eficacia de un programa sectorial de formación por competencias. El objetivo propuesto, después de cuatro años, era desarrollar competencias laborales y facilitar el acceso al empleo de expertos soldadores, en razón al crecimiento importante del sector industrial en un país.

Impactos de un programa de formación en el acceso al empleo

Años de ejecución de la acción	Tasa de acceso al empleo en ocupaciones relacionadas con la	Impacto
--------------------------------	---	---------

⁴⁶ Referente tomado de ISSN 0717-9103ISSN Online 0718-8307Universidad del Bío-Bío revista Ingeniería Industrial- revista Ingeniería Industrial-Año 11 N°1: 51-67, 2012. Evaluación y análisis de eficacia y eficiencia, Ramos, et al.

	soldadura		
	Grupo de participantes	Grupo de control	
1	75	60	15
2	80	55	25
3	85	65	20
4	70	70	0
Tasa media empleo	77.5	62.5	15
Meta propuesta	90.0	90.0	16.7
Eficacia	86.1	69.4	

El impacto durante los cuatro años de funcionamiento es diferente y en el cuarto año, es cero. Es posible que haya habido otras acciones de formación y que otras personas desarrollaran competencias logrando la misma tasa de inserción laboral que el grupo de participantes. Por otro lado, la tasa de empleo va decreciendo en el tiempo, lo cual envía un mensaje sobre el programa y las competencias que está desarrollando, o sobre el agotamiento del sector en la generación de nuevos puestos de trabajo. Estas son situaciones que surgen durante las evaluaciones y que requieren la utilización de métodos combinados.

El indicador de eficacia se obtiene dividiendo el valor logrado sobre la meta de acceso al empleo que se había previsto: 90%, tanto para el grupo de participantes como para el grupo de control; el impacto es la diferencia del indicador entre los dos grupos. En el ejemplo de arriba hay un impacto positivo de 16,7% en la eficacia de esta formación.

En el caso anterior solo se revisó el impacto y la eficacia para un objetivo⁴⁷, el de acceso al empleo. Normalmente las acciones formativas se trazan otros objetivos,

⁴⁷ Ibíd. Revista Ingeniería Industrial-Año 11 N°1: 51-67, 2012

como el incremento de ingresos o la continuidad educativa; el análisis de eficacia se realiza de forma similar pudiéndose efectuar una comparación por cada objetivo, como se presenta a continuación:

Diferentes impactos de un programa de formación y su eficacia

Objetivos de la acción de formación	Tasa de acceso al empleo en ocupaciones relacionadas con la soldadura		Impacto
	Grupo de participantes	Grupo de control	
Acceso empleo	77.5	62.5	15.0
Incremento ingresos	35.0	15.5	19.5
Reducción	85.0	60.0	25.0
accidentes	90.0	90.0	16.7
Meta empleo	45.0	45.0	43.3
Meta ingresos	80.0	80.0	31.2
Meta accidentes	86.1	69.4	
Eficacia empleo	77.7	34.4	
Eficacia ingresos	106.2	75.0	
Eficacia accidentes			

La eficiencia analiza el volumen de recursos gastados para alcanzar las metas. Una actividad eficiente hace un uso óptimo de los recursos y, por tanto, tiene el menor costo posible. Mientras que el indicador de eficacia es usualmente una tasa porcentual, en el análisis de eficiencia se utilizan indicadores de costo-beneficio o de costo-eficiencia.

El análisis de la eficiencia es utilizado para comparar entre diferentes alternativas de acciones de formación y se puede realizar *ex ante* o *ex post*. En general, siempre que se deban revisar opciones de inversión para emprender acciones o

reorientarlas, la búsqueda de un costo eficiente es requerida y este tipo de análisis la facilita.

Ejemplo: analizar la opción más eficiente, entre dos, para desarrollar un programa de formación en una comunidad rural apartada. Una, es la de construir un centro de formación, dotar sus instalaciones, contratar y formar personal; la otra, consiste en utilizar unidades móviles con un “centro itinerante” y equipos fácilmente transportables.

Es un típico caso en el que, mediante el cálculo de los costos, se puede hacer una evaluación *ex ante* de las alternativas e implementar la que se muestre más eficiente.

Para evaluar la eficiencia existen dos tipos de análisis: el costo-beneficio y el costo-efectividad.

Análisis costo-beneficio: se expresa como una relación entre los beneficios obtenidos y los costos incurridos y utiliza como unidad de medida el dinero. En general, en este tipo de análisis se busca una relación beneficio-costos mayor a uno, justamente cuando los beneficios son mayores que los costos.

$$\text{Relación beneficio-costos} = \frac{\text{Valor presente de los beneficios}}{\text{Valor presente de los costos}} \times 100$$

Dentro del análisis costo-beneficio se utiliza el indicador conocido como: **Retorno de la Inversión (ROI)** para medir el rendimiento de las inversiones que realizan las empresas en capacitación.

Dentro de los costos se incluyen: pagos a los docentes, salario de los trabajadores separados de sus funciones mientras atendían el curso, el costo de utilizar las instalaciones y el de los demás insumos identificados. Como beneficios se toman

la disminución de accidentes laborales, la reducción de productos imperfectos, la disminución de accidentes laborales, la mejora en productividad.

$$ROI = \frac{\text{Valor de los beneficios de la capacitación}}{\text{Valor de los costos de la capacitación}} \times 100$$

Los beneficios y los costos son traducidos a un valor monetario por los interesados en su medición. Normalmente es fácil calcular estos valores, pero en algunos casos se requiere acuerdo, por ejemplo, sobre cómo medir la variación en la productividad y sobre qué base valorarla.

Una vez sumados los valores de beneficios y costos se puede optar por compararlos directamente o por calcular su valor presente neto si el tiempo de análisis lo amerita. El ROI se ha utilizado para medir el impacto de la capacitación en experiencias de aplicación del Sistema Integral de Medición y Avance de la Productividad SIMAPRO. Otro indicador que se suele utilizar es la Tasa Interna de Retorno (TIR) que define un valor de referencia por encima del cual se considera rentable el programa. Esta tasa hace que el valor presente de un flujo de beneficios y costos, sea igual a cero. La TIR se compara con tasas de interés de otras inversiones alternativas; normalmente se usa para decidir a favor de aquella que ofrezca una tasa de retorno mayor.

Análisis costo-efectividad: es la relación entre los impactos obtenidos (valorados en dinero) y el valor presente de los costos, también en dinero, en que incurrió la actividad desarrollada.

El costo efectividad incluye la posibilidad de traducir ciertos impactos sociales a valores expresados en moneda corriente.

$$\text{Relación beneficio-efectividad} = \frac{\text{Impactos}}{\text{Valor presente de los costos}} \times 100$$

También permite realizar comparaciones entre impactos obtenidos con diferentes alternativas de acción. Las decisiones que se toman con base en esta relación favorecen a los programas más costo-efectivos para ser ejecutados nuevamente o para tomar sus modelos de ejecución como referencia en otros programas de formación.

Análisis costo – impacto

Una relación muy útil consiste en comparar el valor presente de los costos con el valor del impacto obtenido, dando una idea del valor de cada unidad de impacto generado. Es adecuada para realizar comparaciones entre proyectos terminados (*ex post*) o alternativas de inversión bajo estudio (*ex ante*).

$$\text{Relación costo-efectividad} = \frac{\text{Valor presente de los costos}}{\text{Impacto}} \times 100$$

Se puede calcular, por ejemplo, que si la reducción en la tasa de desempleo provocada por una acción de formación fue del 12% con unos costos totales actualizados de \$150.000, entonces el costo por cada punto porcentual de reducción del desempleo fue de \$12.500. De nuevo, esta cifra es valiosa en tanto comparable con otras alternativas de acción o de utilización de los fondos invertidos en el programa.

En la práctica, se encuentran evaluaciones que utilizan de forma conjunta los diferentes indicadores de eficacia y eficiencia. Como corolario de los métodos de evaluación, no hay que perder de vista que la evaluación de impacto es útil para comprobar si:

- se alcanzaron los objetivos previstos;

- los participantes en las acciones mejoraron su bienestar (ingresos, empleabilidad, inserción social);
- las empresas mejoraron su productividad, ambiente de trabajo y competitividad;
- las políticas públicas impulsadas por los gobiernos, lograron su cometido en la población beneficiaria;
- el uso de los fondos invertidos fue el mejor en términos de eficiencia;
- existen alternativas de costo menor para lograr los mismos impactos.

17.3 ANEXO N° 3

CARTA COMPROMISO

El auditor, como parte de la planeación del trabajo, acostumbra a formalizar un convenio con el cliente con respecto a la Auditoría para la cual ha sido contratado. Esto se realiza por medio de una carta compromiso donde se describe la naturaleza y alcance de trabajo, la responsabilidad del auditor, la fecha en que se entregará el informe y el costo de la Auditoría.

Es de interés tanto del cliente como del auditor que el auditor mande una carta compromiso que documente y confirme la aceptación del auditor del nombramiento. La NIA "Términos de los trabajos de auditoría" proporciona lineamientos a los auditores sobre este tema.

La carta compromiso ayuda a evitar malos entendidos de los términos del compromiso, y forma la base de una relación entre el auditor y el cliente. La forma y contenido de las cartas compromiso de auditoría pueden variar para cada cliente pero generalmente incluyen lo siguiente:

- ❖ El objetivo de la auditoría de los estados financieros.
- ❖ La responsabilidad de la administración por los estados financieros.
- ❖ El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a la legislación, reglamentos aplicables, o pronunciamientos de los organismos profesionales a los que el auditor pertenece.
- ❖ La forma de cualesquier informes u otra comunicación de resultados del trabajo.

- ❖ El hecho de que, a causa de la naturaleza de la prueba y otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno, hay un riesgo inevitable de que alguna declaración errónea de importancia relativa pueda permanecer sin ser descubierta.
- ❖ Acceso a cualesquier registros, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.

Puede haber otros asuntos que deban incluirse en la carta compromiso; se ilustran en la NIA, junto con un ejemplo de dicha carta. [NIA, 1998]

En la revisoría fiscal no se acostumbra a elaborar una carta compromiso en razón a que el alcance y objetivos y obligaciones de la revisoría fiscal se encuentran plasmados en la profusa normatividad legal existente, pero no sobra que se elabore una carta compromiso especialmente con fines de información para llenar los vacíos que generalmente poseen las empresas que requieren del servicio de revisoría fiscal.

Cada revisor fiscal una vez aceptado el cargo, perfectamente puede elaborar una carta compromiso de los servicios de revisoría fiscal, adicional al contrato civil de prestación de este servicio. Para este efecto se recomienda utilizar el modelo de propuesta de revisoría fiscal planteado por el ilustre investigador y actualizado colega Yanel Blanco Luna en su libro Manual de Auditoria y Revisoría Fiscal, el cual contempla todo lo que debe contener una propuesta para este servicio. El modelo adaptado se presenta como anexo al final del capítulo.

Ejemplo de una carta compromiso basada en al NIA "Términos de los trabajos de auditoría":

AUDITORES ABCD S.A.S
Avenida del rio Calle 16, Cartago Valle

Señores
JUNTA DIRECTIVA
CONFECCIONES LA MARINA S.A.S
Ciudad.

De acuerdo con su solicitud que auditemos el sistema de costos de Confecciones la Marina S.A.S al 31 de diciembre de 2.01X y 2.01X2, y el estado del costo del producto vendió, los informes de costos y los indicadores de gestión del área de producción de la empresa y notas a los mismos por los años terminados en esas fechas. Por medio de la presente, tenemos el agrado de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este compromiso. Nuestra auditoría será realizada con el objetivo de expresar una opinión sobre el sistema de costos y los informes conexos a los mismos.

Efectuaremos nuestra auditoría de acuerdo con Normas de Auditoría de General Aceptación vigentes en Colombia. Dichas normas requieren que planeemos y desarrollemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de manifestaciones erróneas importantes.

Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas, de la

evidencia que soporta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad usados y las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como la presentación global de los estados financieros en lo relativos al estado de costo del producto vendido y afines.

En virtud de la naturaleza comprobatoria y de otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que aún algunas presentaciones erróneas puedan permanecer sin ser descubiertas.

Además de nuestro dictamen sobre EL SISTEMA DE COSTOS, EL ESTADO DE COSTO DEL PRODUCTO VENDIDO, esperamos proporcionarles una carta por separado, referente a cualesquiera debilidades sustanciales en los sistemas de contabilidad y control interno que llamen nuestra atención.

Les recordamos que la responsabilidad por la preparación de los estados de costos y la estructura y funcionamiento del sistema de costeo de la empresa incluyendo la adecuada revelación, corresponde a la administración de la empresa misma. Esto incluye el mantenimiento de registros contables en el área de costos y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, y la salvaguarda de los activos de la empresa.

Como parte del proceso de nuestra auditoría, pediremos de la

administración, confirmación escrita referente a las presentaciones hechas a nosotros en relación con la auditoría.

Esperamos una cooperación total de su personal y confiamos en que ellos pondrán a nuestra disposición todos los registros, documentación, y otra información que se requiera en relación con nuestra auditoría. Nuestros honorarios que se facturarán a medida que avance el trabajo, se basan en el tiempo requerido por las personas asignadas al trabajo más gastos directos.

Las cuotas por hora individuales varían según el grado de responsabilidad involucrado y la experiencia y pericia requeridas.

Esta carta será efectiva para años futuros a menos que se cancele, modifique o sustituya.

Favor de firmar y devolver la copia adjunta de esta carta para indicar su comprensión y acuerdo sobre los arreglos para nuestra auditoría de los estados financieros.

Atentamente,

AUDITORES ABCD S.A.S.
CONTADORES PÚBLICOS
CARLOS A TIRADO
Tarjeta Profesional 78XXX-T

Colaboración del Cliente

El auditor definirá con su cliente la colaboración que éste le proporcionará en el desarrollo de la revisión. La colaboración del cliente determinará las facilidades de que dispondrá el auditor y permitirá definir si no existirán limitaciones al alcance del examen y delimitará las responsabilidades del mismo.

La colaboración consiste básicamente en el libre acceso a todas las instalaciones, la participación en la observación de la toma física de los inventarios, el suministro de los listados que sean requeridos, el acceso a los archivos (aún los más confidenciales), la práctica de la circularizaciones que se determinen etc. Todo lo anterior debe quedar plasmado por escrito para darle la relevancia requerida.

Honorarios

En la fijación de honorarios intervienen dos aspectos principales:

Aspecto objetivo: Es el tiempo y la calidad de los auditores o asistentes requeridos y se puede estimar con la mayor o menor exactitud al planificar el trabajo.

Aspecto subjetivo: Es aquel difícil de cuantificar. Está representado por la responsabilidad que asume el auditor al rendir su dictamen y en parte por su prestigio y reputación profesional.

El establecimiento de los honorarios puede hacerse en forma global de acuerdo a la magnitud del trabajo a realizar, pero es conveniente realizarlo en una forma técnica acorde a la planeación de las actividades a desarrollar. El aspecto objetivo antes mencionado puede planearse con una gran aproximación y permitirá determinar en primer lugar el número de horas, días, semanas o meses que se

requerirán para efectuar el examen. La unidad de tiempo que se utilice, dependerá del auditor, pero lo común es estimar el tiempo en horas.

En la planeación del recurso humano necesario, se estimará el número de Auditores, asistentes, secretarias, etc. a utilizar. Esta estimación estará influida por la eficiencia del personal asignado, las dificultades que pueda presentar específicamente el trabajo y la colaboración que preste el cliente en este factor.

Establecido el tiempo y el recurso humano a asignar, correspondería entonces determinar los gastos en que se incurrirá para cumplir con la labor contratada. En esta fase se puede entonces estimar el costo del servicio, al cual se le aplicará el margen de utilidad bruta, lo cual arrojará el precio de venta, que serán los honorarios profesionales por la Auditoría a realizar. El margen de utilidad bruta estará influido por los aspectos subjetivos ya mencionados. Para un mejor desglose del costo del servicio, es conveniente estimar los honorarios por cada uno de los programas que se ejecutarán y luego presentarlos en forma sumaria para así facturarle al cliente.

Para ejemplarizar lo anterior, supondremos firma de Auditoría que ha sido contratada y su trabajo a desarrollar se ha dividido en los siguientes programas:

AUDITORES XXY S.A.S.		
Auditores y Consultores Empresariales		
PLAN DE AUDITORIA		
CLIENTE: Confecciones marina		AUDITORIA A: Diciembre 31 de 2.01x
No.	NOMBRE	HORAS/HOMBRE
	Programa A	200
	Programa B	150
	Programa C	120
	Programa D	170

TOTAL	640 HORAS/HOMBRE
--------------	-------------------------

La cuota por hora del Recurso Humano a utilizar de la firma es el siguiente:

AUDITORES XXY S.A.S.					
Auditores y Consultores Empresariales					
PROGRAMA DEL RECURSO HUMANO DE AUDITORIA					
CLIENTE: Confecciones marina			AUDITORIA A:		
			Diciembre 31 de 2.01x		
RECURSO	SUELDO/HORA		MARGEN	PRECIO A FACTURAR	
Secretaria	\$ 5.000.		5.000.	10.000.	
Asistente Grado I	10.000.		10.000.	20.000.	
Asistente Grado II	15.000.		15.000.	30.000.	
Auditor Junior	50.500.		50.500.	101.000.	
Auditor Sénior	75.500.		75.500.	150.100.	

Los Honorarios del Recurso Humano a utilizar para el Programa A es el siguiente:

AUDITORES XXY S.A.A				
Auditores y Consultores Empresariales				
CLIENTE: Confecciones Marina			AUDITORIA A: Diciembre 31 de 2.01X	
HONORARIOS ESTIMADOS PARA EL PROGRAMA A				
RECURSO REQUERIDO	SUELDO/HORA	NUMERO DE HORAS	PRECIO A FACTURAR	
Secretaria	\$10.000.00	3 \$	30.000.	

Asistente Grado I	20.000.00	90	1'800.000.	
Asistente Grado II	30.000.00	70	2'100.000.	
Auditor Junior	101.000.	30	3'030.000.	
Auditor Sénior	150.100.	7	1'050.700.	
TOTAL		200	\$ 8.010.700.	

El mismo procedimiento se aplica a cada uno de los restantes programas en que se planeó la Auditoría y se determinan los otros costos y gastos para obtener el valor total a facturar así:

AUDITORES XXYY S.A.S			
Audidores y Consultores Empresariales			
FACTURACIÓN DEL SERVICIO DE AUDITORIA			
CLIENTE: Confecciones Marina		AUDITORIA A:	
		Diciembre 31 de 2.01X	
No.	NOMBRE DEL PROGRAMA	PRECIO A FACTURAR	
	Programa A	\$ 8'010.700.	
	Programa B	7'250.300.	
	Programa C	7'275.000.	
	Programa D	9'525.000.	
	Otros costos y gastos	3'206.100.	
	TOTAL	35'267.100.00	

17.4 ANEXO N° 4

RECOMENDACIONES PARA LA ELABORACIÓN DE LOS MEMORANDOS EN DONDE SE DESARROLLARÁN LOS PROCEDIMIENTOS DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA

Cuando finalicemos un memorando debemos asegurarnos que:

- 1) El objetivo este amarrado con la conclusión
- 2) Los procedimientos del memorando deben quedar alienados con el programa y totalmente desarrollados
- 3) El memorando debe quedar totalmente amarrado con las sumarias y con otros papeles
- 4) Los resultados deben ser concretos, fáciles de entender y no redundantes
- 5) En caso de un litigio ese papel puede ser utilizado como defensa de Revisor Fiscal
- 6) Cualquier persona lo pueda entender. Recuerde, "los papeles de trabajo deben hablar"
- 7) El memorando debe quedar firmado por la persona que lo elabora
- 8) El papel de trabajo debe quedar enumerado (1/2, 2/2)
- 9) Los papeles que anexamos deben ser realmente relevantes Ej. Confirmaciones recibidas

- 10) Los puntos de recomendaciones y las diferencias de auditoría deben quedar en los respectivos papeles de trabajo

**PLANTILLA PARA EL DESARROLLO DE
PROCEDIMIENTOS ANALITICOS
SUSTANTIVOS**

NOMBRE DE LA COMPAÑÍA	XXX
PROCESO	XXX
EXAMEN DE LOS ESTADOS DEL COSTO DEL PRODUCTO VENDIDO Y DEL SISTEMA DE COSTEO CON CORTE A:	31 diciembre/201X
FECHA DE LA AUDITORIA	XXX
AUDITOR	XXX

OBJETIVO.

Documentar adecuadamente los procedimientos analíticos sustantivos los cuales provean una adecuada evidencia de auditoría en cuanto a la integridad, existencia y exactitud de las cuentas y revelaciones significativas bajo análisis.

PROCEDIMIENTO.

- Identificación de cuentas y aserciones significativas:

Se debe documentar cuales son las cuentas y hechos significativos de las que obtendrá evidencia de auditoría, identificando el proceso y el objetivo de auditoría que cubrirá. De igual manera se debe indicar el riesgo inherente determinado en la etapa de planeación, el riesgo de control obtenido de la evaluación de controles.

- Identificar los factores claves de éxito:

Documentar cual serán aquellas relaciones claves por medio de las cuales se desarrollan nuestras expectativas, estos factores se establecerán dependiendo del tipo de negocio y de la cuenta sujeta de análisis.

- Desarrollo de las Expectativas

Desarrollar la expectativa tomando como base los siguientes elementos:

- Los objetivos estratégicos de la empresa (si los hay),
- Aspectos internos y externos que impacten el negocio,
- Los principales factores clave del negocio y del proceso bajo análisis.
- Entendimiento del negocio en el período y evolución a través de los años
- Presupuestos, indicadores o análisis que puedan servir de base para fijar la expectativa

RESULTADOS

En esta sección se documenta los resultados de las expectativas contra los resultados de reales obtenidos por la empresa y registrados en la contabilidad, por considerarlos como cálculos de alta precisión, la máxima diferencia aceptable será del 5% con respecto a las cifras de la empresa.

CONCLUSIÓN

Se concluye si el objetivo se cumplió

**PLANTILLA PARA EL DESARROLLO DE
PRUEBAS DE DETALLE**

NOMBRE DE LA COMPAÑÍA	XXX
PROCESO	XXX
EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CON CORTE A:	31 diciembre/201X
FECHA DE LA AUDITORIA	XXX
AUDITOR	XXX

OBJETIVO.

Documentar adecuadamente las pruebas de detalle las cuales provean una adecuada evidencia de auditoría en cuanto a la integridad, existencia y exactitud de las cuentas y revelaciones significativas bajo análisis.

PROCEDIMIENTO.

- Definición del alcance e Identificación de criterios para la prueba a efectuar

En esta sección del documento debemos de definir la prueba a realizar y los métodos y criterios que se tendrán en cuenta para la ejecución de la misma, los cuales se detallan a continuación:

- A. Objetivo de la prueba a realizar.
- B. Método a utilizar, bien sea selección partidas específicas o muestreo
- C. Definir la población que se someterá prueba.
- D. El establecimiento de aquella diferencia que requiere investigación y seguimiento para la muestra que se seleccione.
- E. El método utilizado para seleccionar las partidas individuales que se han de someter a prueba.
- F. Los criterios de selección en caso de utilizar el método específico de selección de partidas.

G. El cálculo del tamaño de la muestra en caso de utilizar el método de muestreo representativo.

RESULTADOS

Documentar el desarrollo de los procedimientos y los resultados de aplicar dichos procedimientos.

CONCLUSIÓN

Se concluye si el objetivo se cumplió

17.5 ANEXO N° 5

MODELO METODOLÓGICO PARA LA AUDITORIA OPERATIVA (asimilada a Costos)

Introducción

Este modelo es general y debe adaptarse a cada caso a la profundidad de cada etapa dependerá de cada auditor.

Este método tiene dos supuestos:

La auditoria operativa se realizara por parte de auditores externos, que no conocen mayormente la entidad.

La administración superior de ella no muestra ninguna preferencia para efectuar el examen en algún subsistema determinado de la organización.

Con este marco las etapas a seguir para tener un conocimiento preciso de la situación, el contexto en que se encuentra la obtención de las evidencias, la formación e juicios y opiniones, proposiciones y pronósticos por parte del auditor:

Etapas de estudio preliminar.

Etapas de estudio general.

Etapas de estudio específico.

Etapas de comunicación de resultados.

Etapas de seguimiento.

Etapas de Estudio Preliminar

Introducción

En esta etapa se tiene un conocimiento general de la entidad y del medio externo. Esto es necesario para iniciar las conversaciones con el cliente, analizar sus necesidades formular un plan muy general de acción y eventualmente llegar a un acuerdo con él para realizar la auditoria operativa.

Este plan debe incluir, a lo menos, el objetivo del trabajo, su extensión, el tiempo estimado de duración, el grupo que se haría cargo de la labor y ciertos elementos materiales requeridos.

Dentro de esta etapa se distinguen dos fases:

Recopilación de antecedentes.

Establecimientos de objetivos.

Recopilación de Antecedentes

Las primeras actividades deben encaminarse a obtener información en relación a aspectos tales como :Razón social, domicilio y ubicación geográfica de la oficina matriz y sucursales.

Objetivos fundamentales.

Giro de la empresa y productos que fabrica.

Naturaleza jurídica y reglamentación orgánica.

Sector económico al que pertenece y organismo a cuya fiscalización esta sometida.

Conexión con grupos económicos.

Nombre de los ejecutivos superiores, miembros del directorio y origen de su representación.

Composición del patrimonio.

Tamaño de la entidad: capital, volumen de ventas, número de personas, dispersión y cobertura geográfica, número de clientes y proveedores, participación en el mercado.

Posición económica y financiera.

Estadísticas respecto a ventas, producción, endeudamiento y otras.

Diversificación de productos.

Principales proyectos de inversión.

Características de la competencia.

Variables políticas, culturales, sociales y económicas que la afectan.

Con toda esta información el auditor delinea el diseño general del trabajo como la duración del examen, cantidad de personas y costo de ellas y aspectos que le interesen al cliente.

Los antecedentes anteriores señalados pueden ser obtenidos, entre otras, de las siguientes fuentes:

Memorias de la entidad.

Balances y otros estados financieros y económicos públicos.

Actas del directorio.

Conversaciones con directores y ejecutivos actuales y/o anteriores de la empresa.

Instituciones financieras y otros acreedores.

Informes de otras auditorías.

Informes de trabajos de consultoría.

Federaciones o confederaciones de las cuales la entidad es miembro.

Revistas especializadas.

Organizaciones gremiales.

Carpeta permanente de la empresa.

Establecimiento de los Objetivos

Tal como se ha señalado, el auditor debe llegar a un acuerdo con el cliente para determinar:

Que espera el cliente de la auditoría.

Que de ello es posible satisfacer y cuan factible es la auditoría.

Que se va a buscar concretamente (objetivos y alcance).

Que recursos deben estar en condiciones de proporcionar el cliente y en que momento.

Cuáles son las fechas tentativas de inicio y término del trabajo.

Otros aspectos.

Todo esto marca un plan de acción y de presupuesto, que de ser aceptada por el cliente se da el inicio a la auditoria operativa.

Etapas de Estudio General

Introducción

En esta etapa se definen las áreas críticas o estrategias en las cuales se va a profundizar el estudio, para después llegar a la raíz de los problemas o situaciones conflictivas detectadas.

Con este objeto, debemos conocer el sistema de administración aplicado; los principales subsistemas de la organización, sus conductas y la forma como contribuyen al logro de los objetivos totales; los sistemas de control existentes en general, y toda otra información que se considere útil para el desarrollo de la auditoria.

En grandes organizaciones es casi imposible que la investigación recaiga simultáneamente sobre toda la organización, y por lo tanto se debe aplicar en una parte de ella.

En esta etapa se comprende de las siguientes fases:

Fase de conocimiento general de la unidad.

Fase de evaluación del control de gestión y del control interno administrativo.

Fase de análisis.

Fase de determinación de áreas críticas.

Conocimiento General de la Entidad.

Es profundizar la información general recopilada para obtener un marco de acción para así poder desarrollar las fases siguientes.

Entonces el auditor aumentara su conocimiento en aspectos como:

Objetivos operativos de la empresa y de sus principales unidades.

Políticas generales y de cada área.

Estrategia y tácticas en uso.

Utilización de índices de gestión.

Nombre y características de sus principales ejecutivos.

Estructura formal de la organización.

Estructura informal y características del personal de la empresa.

Estado de la relación entre el personal y la gerencia.

Estructura de los sistemas de información y de comunicaciones.

Productos de fabrica y/o comerciales.

Canales de distribución.

Volúmenes de producción y/o de compras y ventas por producto.

Márgenes de contribución.

Ubicación geográfica de las plantas.

Clasificación y ubicación de los clientes.

Características del mercado y naturaleza de la competencia.

Nivel de los inventarios.

Tipos de procesamientos de la información utilizados.

Sistemas de autorizaciones por nivel.

Nivel y estructura del endeudamiento.

Situación de caja y proyecciones.

Proyectos de inversión.

Características del proceso productivo.

Características de la tecnología en uso.

Fuentes de materias primas e insumos.

Influencias políticas, económicas, sociales y culturales del medio, etc.

El auditor debe verificar en forma directa el funcionamiento de la empresa (como los computadores, procesos productivos, productos que fabrica, plantas, etc.) como también entrevistarse con los principales ejecutivos.

Además puede tener información de documentos en los cuales hayan referencia a decisiones tomadas, organigramas, manuales de procedimientos y organización, de las relaciones industriales, balances, costos, listado de cumplimiento de metas, etc.

Evaluación del Control de Gestión y Administrativo

El control de la gestión abarca todos los subsistemas de la empresa y sus conductas y el sistema de control debe reflejar cualquier desviación de estos subsistemas respecto a sus proyecciones. Así se puede ver que subsistemas son los que necesitan un examen.

El control de gestión se apoya en una efectiva planificación y en un sistema organizado de información, a la vez que esta integrado en el proceso decisional, evaluar dicho control como parte de la auditoria implica necesariamente examinar la existencia y funcionamiento de estos elementos, que son las expresiones primarias del proceso de la administración de cualquier ente.

Además debe evaluarse el sistema de control interno administrativo, no solo en relación a la protección de los activos y confiabilidad de la información financiero y contable, sin que también en la eficiencia en las operaciones y la adhesión a las políticas. Se requerirá examinar si la administración ha adoptado las acciones tendientes a implementar los sistemas en su estructura y operación.

Los aspectos que el auditor operativo debe considerar en esta fase son:

La existencia de un sistema de planificación y sus principales características.

La existencia de un sistema de información administrativo y sus principales características.

La implementación de los dos sistemas anteriores por niveles, que permita actuar por excepción.

La existencia de herramientas de control para evaluar la gestión por áreas clave de la empresa.

El grado de integración del sistemas de control de gestión en uso y los elementos de que se compone.

El uso de indicadores de comportamiento cuantitativo y cualitativo de la gestión.

Las características del proceso de toma de decisiones y su relación con el control y la planificación.

Los controles establecidos acerca de toda la información que circula en la entidad (recopilación, proceso, análisis y comunicación).

La adecuación de la estructura formal a los objetivos operativos del sistema empresa.

La flexibilidad en el diseño de dicha estructura.

La implantación de procedimientos formales para la necesaria integración y coordinación entre las diferentes unidades administrativas.

La subordinación de estos procedimientos a los objetivos y políticas del ente.

La formulación de presupuestos y de un sistema de control presupuestario que cubran todas las áreas de importancia.

La existencia de un sistema de costos para medir la contribución de cada producto a las utilidades, valorizar los inventarios y ayudar a determinar precios de venta.

La existencia de análisis de cargos, con su respectiva descripción y su especificación.

La implantación de políticas y programas coherentes de selección, capacitación y evaluación del personal.

La existencia de una unidad de auditoría interna, cuyos programas incluyan la evaluación de la gestión administrativa; el conocimiento de los mencionados programas y su aplicación.

La evaluación de estos controles se tienen que comparar con los principios del control, la teoría administrativa y organizativa, así puede ver las fortalezas y debilidades del control de la empresa.

Análisis

Se debe comparar lo observado con los requisitos mínimos de calidad que aseguran un adecuado control.

Además se debe establecer el número de desviaciones en cada área y su impacto en la gestión total.

De esta forma se señala que subsistema de la administración falla en el control.

Determinación de las Áreas Críticas

Con la información que el auditor posee, puede jerarquizar las áreas críticas para profundizar el examen.

Los antecedentes a considerar son:

El resultado de la evaluación del control interno administrativo y de gestión.

El interés de los directivos de la organización.

La importancia relativa de cada área, en cuanto a la naturaleza de sus operaciones, su complejidad y los riesgos que involucra.

Los resultados de otras auditorías.

Los juicios que adicionalmente se haya formado el auditor respecto de la calidad de la administración

Con esta información se puede hacer un pre-diagnostico de la situación y cambiar el rumbo de la investigación si es necesario (previa conversación con el cliente).

Etapa de Estudio Específico

Introducción

El objetivo de esta etapa es determinar cuáles son las causas de los problemas detectados, además de las operaciones realizadas en ellas, sus relaciones con la empresa y con el medio. Además debe evaluarse el control de dicha área.

Las fases de esta etapa son:

Fase del conocimiento específico del área(s) crítica(s).

Fase de evaluación del control interno administrativo y del control de gestión específicos.

Fase de búsqueda de relaciones causa-efecto.

Fase de análisis y evaluación de evidencias probatorias.

Fase de preparación del diagnostico y pronostico.

Conocimiento Especifico del Área Crítica

El objetivo de esta fase es obtener información sobre todas las características internas de ella, para establecer un marco de acción.

Se debe saber:

Los objetivos, planes y políticas establecidos por la gerencia para el área.

Sus metas, programas y presupuestos de operación, a mediano y largo plazo.

La coordinación entre objetivos, planes, políticas, metas, programas y presupuestos.

La estructura formal del área.

La estructura informal de la misma y su interrelación con lo formal.

La concordancia entre la estructura formal y los objetivos, metas y políticas definidos.

La información que emite, procesa y recibe el área.

Las características de sus ejecutivos y personal correspondiente.

Las relaciones con otras áreas, con la administración superior y con el entorno.

El tipo y cantidad de recursos que emplea.

La autonomía relativa al área y su importancia en el sistema total.

Los procedimientos y métodos de trabajo.

La motivación del personal.

Ahora con esta información el auditor debe formular un modelo teórico de control interno administrativo y de gestión del control para el área. Después con este modelo se compara con la realidad. Además este modelo debe asegurar el logro eficiente, eficaz y económico del área.

Llegado a este punto, el auditor está en condiciones de especificar los requerimientos de control del área, para luego proceder a verificar si realmente se cumplen.

Evaluación del Control Interno Administrativo y de Gestión Específico

El objetivo de esta fase es definir el alcance y profundidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Para evaluar el control se deben basar en los componentes del sistema y su operación, a través de su estructura.

Con el modelo teórico del control formulado y los datos recopilados se deberá proceder a definir en forma generalizada el problema, para poder en seguida definir el programa de auditoría a seguir.

Búsqueda de Relaciones Causa-Efecto

En esta fase se reúnen las evidencias suficientes para los juicios que el auditor va a formular.

Se define el programa de auditoría, este servirá como guía en la evaluación de los problemas. Además los objetivos de este programa es la búsqueda de las fallas.

El alcance del programa específico de auditoría estará determinado básicamente por:

- ✓ Los resultados de la evaluación del control interno administrativo.
- ✓ Las tendencias que señale la evaluación del control de gestión y los propios indicadores de gestión.

La experiencia del equipo de auditoría.

El programa puede ir variando en la medida que se necesite.

Los procedimientos y técnicas del programa de auditoría deben ser los más adecuados para reunir las evidencias. Para la elección de estos es muy importante la experiencia del auditor.

Se deben acumular las evidencias que permitan emitir una opinión, ello implica obtener antecedentes del área auditada y comprobar la su veracidad y confiabilidad.

La veracidad y confiabilidad de los antecedentes se comprueba a través de los procedimientos y técnicas que el auditor eligió. El auditor en este punto debe estar satisfecho y una vez que lo esté está listo para emitir un juicio sobre la situación.

Análisis y Evaluación de las Evidencias

Una vez finalizado el programa de auditoría hay que evaluar las evidencias reunidas (tal como se dijo en la fase anterior).

Los antecedentes se estudian separadamente. Este examen comprende:

Evaluar el alcance del trabajo realizado.

Evaluar la representatividad de los antecedentes reunidos.

Evaluar la correspondencia existente entre los antecedentes en cuestión y la materia motivo de análisis.

El alcance determina las suficiencias de las evidencias como para sustentar un juicio.

La representatividad de los antecedentes establece si ellos son validos, es decir, si reflejan verdaderamente la situación real del área.

La correspondencia entre evidencias y materias bajo análisis revela si las primeras son pertinentes, en el sentido de referirse al área en estudio y no a otra.

Preparación del Diagnostico y Pronostico

Una vez verificados los antecedentes se tiene un panorama preciso de la realidad auditada y así poder emitir un diagnostico de la situación.

Este diagnostico debe incluir causas que ocasionaron el problema y la eficacia, eficiencia y economía con que este problema afecta a la empresa y los juicios del auditor.

Con esta base el auditor señalara recomendaciones que permitan solucionar los problemas y sus consecuencias, para que los administrativos adopten las medidas pertinentes, además estas recomendaciones deben ser aplicables en la empresa, por lo que el auditor debe tener mucho criterio en sus proposiciones.

Luego, ha de preparar su pronóstico. Para ello, debe estimar conversando con el cliente, la evolución del marco externo que mas afectuó a la organización a mediano y largo plazo, y una vez hecho esto, proyectar el manejo de la entidad en términos de las variables que ella control, en la alternativa de considerar descartar las recomendaciones a la dirección.

Ahora se confecciona un borrador que debe ser discutido con el cliente y los afectados por este informe, así se pueden evitar los malos entendidos y sorpresas, además con las conversaciones con estas personas, le podrán decir al auditor la existencia de algunas evidencias que el no considero.

Etapa de Comunicación de Resultados

Ahora ya se está en condiciones de hacer el informe de la auditoria operativa. En él se explicaran los objetivos y alcance del trabajo, la metodología utilizada, áreas críticas (con los problemas y causas) y el enjuiciamiento de ellas en términos de eficacia, eficiencia y economía, también las soluciones y recomendaciones.

El ordenamiento del informe podría ser:

Objetivo de la Auditoria: al clasificar el propósito del y la necesidad que satisface, es más fácil darle un sentido de unidad al informe y lograr una mejor recepción de él por quienes no estaban cabalmente informados del origen del examen.

Metodología Utilizada: este punto expone la rigurosidad científica de la auditoria y la validez de los juicios que emite.

Alcance y Limitaciones del Trabajo: es importante señalar cual fue el ámbito sometido a la evaluación y la muestra analizada, para que el receptor conozca el marco de referencia utilizado para los juicios que se formulan.

Es igualmente importante consignar la razones que han podido impedir una plena y libre realización de la auditoria, limitando de esta forma las opiniones, del equipo profesional.

Diagnostico: deben dejarse establecidos los hechos y circunstancias que caracterizan la situación en estudio y sus aspectos positivos y negativos, latentes y evidentes.

Estos hechos pueden clasificarse en: generales de la entidad y específicos de ciertas áreas, en orden descendentes de urgencia y relevancia para la entidad.

En este punto, debe incluirse el juicio sobre el grado de eficacia, eficiencia y economía de la gestión.

El diagnostico de la situación es la base para formular las sugerencias y recomendaciones del caso.

Sugerencia y Recomendaciones: son las medidas que, a juicio del grupo de trabajo, permitirán a la organización lograr más eficaz, eficiente y económicamente sus objetivos, solucionando sus actuales problemas, previendo otros y aprovechando al máximo las posibilidades que el medio externo y sus propios recursos le ofrecen.

Pronóstico: la auditoria operativa debe formar un juicio orientado hacia el futuro, a fin de ayudar al usuario a visualizar cual será la situación del ente evaluado si se adoptan las medidas correctivas propuestas, o se toma la decisión de no considerarlas o de hacerlo solo parcialmente.

Esta proyección de una situación en el tiempo es uno de los mayores aportes que pueda realizar el equipo de la auditoria operativa a la dirección superior y, para ello debe ponderar cuidadosamente las variables internas como las externas que determinaran el contexto futuro.

Cuando se entrega el informe el auditor da constancia del cumplimiento del trabajo y la dirección evalúa el trabajo que el hizo, su utilidad, valorización de resultados y conveniencia de haber hecho la auditoria.

Es importante que el informe cumpla los requisitos expuestos en las normas.

Etapa de Seguimiento

Una vez comentado y entregado el informe, con el cliente el auditor debe ver que el informe llegue a todos los afectados y ver que sus recomendaciones se cumplan, además debe controlar sus decisiones para que estas no se desvíen.

Esta etapa debe ser fijada con el cliente.

Informe de Auditoria

El Informe de Auditoría, viene a ser el dictamen u opinión firmada por el Auditor después de efectuar el examen para el que fue contratado.

Existen dos formas de Informe:

1. - Informe Corto, es cuando el Auditor presenta su opinión escrita a cerca de la razonabilidad o no de los estados económicos y financieros elaborados por la empresa o entidad, y que fueron revisados y estudiados de acuerdo a los alcances de las Normas Internacionales de Auditoría y los Principios Generalmente Aceptados de Contabilidad.
2. - Informe Largo, es cuando el Auditor presenta su opinión escrita sobre la situación en las que se realizaron las operaciones y registros de la empresa o entidad, y abarca la parte administrativa y los sistemas internos de control. Este

informe servirá a la alta dirección de la empresa o entidad para la toma de decisiones que incluya acciones correctivas.

17.6 ANEXO 6

MARCO TEORICO

FUNDAMENTOS Y CLASIFICACIÓN DE LOS SISTEMAS DE COSTES⁴⁸.

Un **sistema de costes** es una metodología que se utiliza para conocer los costes de los distintos objetivos de costes (productos o servicios, centros de costes, actividades, etc.), determinar el resultado del período y suministrar información relevante a la dirección de la empresa para facilitar la toma de decisiones.

El sistema de costes que elige una empresa depende, entre otras variables, de:

- .- las características de la misma
- .- del tipo de información disponible
- .- del coste del que se esté dispuesto a soportar con el sistema elegido.

Clasificación de los Sistemas de Costes

1. Según el momento de cálculo:

- a) Sistema de Costes Históricos o Reales: Es un sistema que integra información retrospectiva o histórica
- b) Sistema de Costes Estándar: Es un sistema que se diseña, fundamentalmente con fines de control. Para ello, se somete a un análisis riguroso las condiciones en que se lleva a cabo el proceso productivo.

2. Según la porción de costes que se incorporan al producto:

- a) Sistema de Costes Completos: Se imputan al producto (son absorbidos) todos los costes que se consideren sin tener en cuenta si son fijos o variables.

⁴⁸ Cuevas, Carlos Fernando. Contabilidad de costos: Enfoque Gerencial y de Gestión.

b) Sistema de Costes Parciales: Es un sistema que considera únicamente una parte de los costes, repercutiendo los demás sobre el resultado del ejercicio. Dentro de este se encuentran el Sistema del Coste Variable o Direct-Costing.

3. Según el tipo de proceso productivo

- a. Sistema de Costes por Órdenes de Trabajo u Órdenes de Fabricación: Es un sistema de costes que consiste en asignar a cada pedido sus costes directos. Es habitual que también se imputen a los pedidos los costes indirectos de fabricación.
- b. Sistema de Costes por Procesos: Se implanta en aquellas organizaciones cuyo proceso productivo consiste en la fabricación en serie de unidades de un producto o servicio, de forma que no se diferencian unas de otras.

4. Según la influencia que ejerza la estructura de la organización en el diseño del Sistema:

- a) Sistema de Costes Inorgánicos: Es aquel que no tiene en cuenta la estructura organizativa de la empresa, de forma que no diferencia entre fases de fabricación ni entre departamentos.
- b) Sistema de Costes Orgánicos: Es aquel que considera la estructura de la organización a la hora de imputar los costes, de forma que establece centros o lugares de costes en los cuales son localizados los mismos antes de asignarlos al objetivo de costes. Ofrecen más información que los inorgánicos, que fueron los primeros sistemas utilizados antes de evolucionar hacia los orgánicos.

Características de los sistemas de costes por órdenes de trabajo o pedidos⁴⁹.

⁴⁹ Uribe Marín Ricardo. Costos para la toma de Decisiones. Capítulo 5, páginas 125 ss.

Este sistema es especialmente apropiado cuando la producción consiste en la realización de trabajos especiales, más que cuando los productos son uniformes y los procesos productivos son repetitivos y continuos.

Los objetivos que persigue este sistema son:

1. La individualización de los costes relativos a un determinado encargo.
2. El conocimiento de los costes pasados es una ayuda para la formulación de costes preventivos.

Al inicio de la actividad productiva se emite una orden de trabajo específica, en la que se indicará, la cantidad y características de los productos a fabricar o servicios a prestar, con independencia de que se destinen al almacén de productos terminados para su posterior venta, o se sirvan directamente para atender un pedido específico de clientes. Se puede, así, hablar de orden de trabajo, cuando se ordena la ejecución de un proceso de fabricación concreto, pedido cuando la orden de fabricación emana de los clientes y orden de reparación cuando hablamos de reparar y no de fabricar.

Este sistema puede ser usado:

- ❖ En empresas dedicadas a la construcción.
- ❖ En aquellos caso en los que es poco probable que se repitan los pedidos.
- ❖ En empresas que producen unidades individuales.

Al no tener la producción en este sistema un ritmo constante, se requiere una adecuada planificación para conseguir la utilización más económica del factor humano y del equipo productivo. Los centros de costes o fases del proceso productivo, atienden, por regla general, varias órdenes de trabajo las cuales pasan simultáneamente a través de ellos. Cada orden necesitará distintas clases de materiales y requerirán distinto tiempo de mano de obra en cada centro a su conclusión.

Características generales de los sistemas de costes de Producción por procesos⁵⁰.

1. En toda contabilidad por departamentos los costes se recogen en la llamada ficha del departamento, que es un informe de costes de producción en el que se reflejan los movimientos físicos de las unidades, la producción equivalente, los costes unitarios y los costes totales.
2. Los costes se van incorporando a los productos en curso en cada departamento, y una vez terminados pasan al departamento siguiente.
3. Al final de cada período, en cada uno de los distintos departamentos, se traducen las unidades en curso a unidades terminadas.
4. Los costes invertidos en un período se dividen por la producción equivalente de éste y se calcula el llamado coste medio del período.
5. En el caso de existir unidades perdidas en el proceso, hay que calcular el coste unitario que estas unidades llevaban incorporadas en el momento de perderse y que se traspasa a las unidades en curso. Es el denominado “coste acumulado de las unidades perdidas” (CAUP).
6. Al final del período se valoran tanto las unidades en curso como las terminadas, de forma que éstas últimas pasan, en el mismo período, al departamento siguiente y las unidades en curso quedan en el mismo departamento, hasta el período siguiente, en que se terminan.

La Problemática de los Costes por Procesos.

1. Asignación de los costes directos e indirectos a cada departamento. Esto se resuelve mediante control de costes y claves de distribución.

⁵⁰ Ibíd., páginas 125 y ss.

2. Cálculo de los costes unitarios en cada departamento y tratamiento de las unidades perdidas. Surgen los problemas de la producción equivalente y del cálculo del CAUP.
3. Transferencias de coste de un departamento a otro. Esta fase carece de problemas, excepto si aparecen existencias iniciales en curso al principio. Para ello se pueden aplicar dos métodos diferentes, el Método del Coste Medio o el FIFO.
4. Determinación de los costes totales y contabilización.

Las unidades equivalentes.

Cuando al final del período contable existen unidades sin terminar en un departamento, es necesario convertir esas unidades en curso de elaboración en unidades terminadas equivalentes.

El cálculo de la **producción equivalente** consiste en expresar en unidades terminadas las que están en curso de fabricación, para lo cual es necesario conocer el grado de elaboración de las unidades en curso.

Por lo tanto, para lograr la transformación de unidades en curso a unidades terminadas, es necesario multiplicar el número de unidades físicas en curso por el grado de su terminación. Una unidad totalmente terminada tendrá, por tanto, un grado de terminación igual a 1 y, por consiguiente, equivale a una unidad equivalente.

