



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**AUDITORIA EXTERNA, OPERACIONAL
A UN SISTEMA DE COSTO ESTANDAR
ABSORBENTE**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE EN OPCION AL GRADO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

MIGUEL ANGEL MALANCHE VITALY

DIRECTOR DEL SEMINARIO: C. P. VICTOR AGUILAR RIVERA



MEXICO, D. F.

1983



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE

INTRODUCCION

PAS

1	<u>CONCEPTO DE AUDITORIA OPERACIONAL</u>	
1.1	Definición de Auditoría	1
1.2	Diferentes Trabajos de Auditoría	3
1.3	Definición de Auditoría Operacional	7
2	<u>COSTO ESTANDAR ABSORBENTE, VALUACION U.E.P.S.</u>	
2.1	Elementos del Costo	13
2.2	Métodos de Valuación	15
2.3	Ordenes y Procesos	18
2.4	Costos Históricos y Predeterminados	21
2.5	Sistema Directo y Absorbente	28
2.6	Marco Fiscal	31
3	<u>PLANEACION Y DESARROLLO DE LA AUDITORIA</u>	
3.1	Relación del Profesionista con la Empresa	34
3.2	Familiarización	42
3.3	Investigación y Análisis	50
3.4	Diagnóstico	78
4	<u>OBSERVACIONES, SUGERENCIAS Y SU APLICACION</u>	
4.1	Reglas Prácticas para una buena Implementación	123
	<u>CONCLUSIONES</u>	126

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

En México existen diferentes tipos de sociedades mercantiles que se pueden diferenciar según el aspecto que interese, puede ser, por ejemplo atendiendo a su capital social, a su objeto, etc. Esto como consecuencia de la diversificación y evolución de la sociedad actual, pues han surgido nuevas necesidades que podríamos llamar secundarias. Las primarias, desde siempre han acompañado al hombre y son las que han hecho posible su estancia y crecimiento sobre la faz de la tierra.

Las necesidades secundarias han motivado una evolución en la creación del hombre que conocemos como Empresa, la cual reúne recursos humanos, materiales y técnicos para alcanzar un fin.

Dicha diversificación las ha convertido en más complejas y por ende con más posibilidades de malgastar sus recursos. Hay que recordar que todas tienen una finalidad, y que la misma se puede alcanzar a diferentes grados, aprovechando los recursos en mayor o menor forma. Esto no sería problema si los recursos fuesen ilimitados, pero la mayoría son limitados en grados diferentes; de ahí que tenga que ser eficiente la operación para aprovecharles mejor.

Actualmente los empresarios, a medida que crece la lucha por los mercados, por los recursos, etc., buscan la eficiencia operativa. Merced a esta circunstancia mucho se ha logrado en este aspecto, pues se reconoce en la actualidad, la tendencia en las organizaciones a conocer y analizar los posibles problemas que surgen de un inadecuado sistema en cualquier área de la empresa. Estos pueden ser de Producción, de Ventas, de Finanzas, de Recursos Humanos o de Cómputo, que se reconocen como áreas independientes.

Para satisfacer esta necesidad de información de los sistemas operativos, los empresarios han acudido a los Despachos de Contadores Públicos, que efectúan el trabajo mencionado, mismos que no eran consultados anteriormente para esto, pues las áreas tradicionales de consulta han sido: Fiscal, Contabilidad, Finanzas y Auditoría de Estados Financieros.

Pero el mencionado trabajo exigía una planeación, un desarrollo y una capacitación técnica especial; así nació el trabajo de Auditoría Operacional que ejecutan profesionales con preparación y especialidad diferente. El objeto es poder proporcionar a los solicitantes, un conocimiento más profundo de los sistemas operativos de su empresa, ya sea por una falla detectada o por la suposición de un problema, con la idea de mejorar el sistema atendiendo a la relación Costo Beneficio.

Si nuestro trabajo de investigación ha sido encaminado a la Auditoría Operacional de un Sistema de Costos, es porque éste es un elemento de la ecuación: Ventas - Costo de Ventas = Utilidad o Pérdida Bruta. Determinando así a partir de las Ventas, la Utilidad o Pérdida resultado de la operación de un período de la vida de la empresa. Adicionalmente, en Inventarios conocemos el monto con cierta exactitud; la Producción en Proceso y el Producto Terminado a una fecha determinada.

La correcta valuación del Inventario y por ende del Costo de Ventas, nos proporciona una base para poder medir si se consiguió plena, parcial o negativamente el objeto de su existencia.

Se seleccionó el sistema más común en nuestro país y más apropiado a nuestra situación actual de inflación, para evitar la descapitalización y extinción de la empresa, ya que es parte de nuestra sociedad; por lo mismo deben darse los elementos que la componen, a través de una buena administración de los recursos con que cuenta.

I
CONCEPTO DE AUDITORIA OPERACIONAL

1.1 DEFINICION DE AUDITORIA

Como mencionamos en la introducción, la empresa que es una creación del hombre para nuestra sociedad, ha ido de una forma muy sencilla, en que era una estructura de tipo familiar, en la cual el dueño era el Gerente General y el mismo que se encargaba de diversas funciones como: Tesorería y Finanzas. Entre otras estaba la función de supervisar y revisar las operaciones en conjunto; esta función es la base de la Auditoría, que en su concepto clásico indica el escuchar para analizar qué tan bien se desarrolla una actividad, tendiente a lograr un objetivo.

Con el crecimiento y la modernización de técnicas que tratan de dar eficiencia a las operaciones, se han hecho éstas más complejas. Por lo mismo, re quieren que no se tome a la Auditoría como se le conoció en principio, que tam bién ésta evolucione y forme especialistas en diversas ramas con objetivos diferentes como veremos más adelante, haciendo humanamente imposible esta activi dad para el dueño de la empresa familiar.

La definición actual de Auditoría es indicativa o basada en el trabajo, sea enfocada a la revisión de Estados Financieros, Integral o de Operaciones, por lo que a través del estudio de las mismas proponemos la siguiente, que es la que entendemos del trabajo que se realiza.

AUDITORIA.- Es el proceso mediante el cual se examina el resultado de la gestión empresarial de un periodo establecido, mediante técnicas y procedimientos de aplicación general y particular, para determinar la razonabilidad del resultado obtenido, según el criterio de la revisión.

Con esta definición establecemos lo siguiente:

- 1.- Cualquier tipo de Auditoría fundamenta el trabajo en un proceso de revi sión para determinar la autenticidad de los hechos.
- 2.- Decimos que se examina la gestión administrativa, pues aunque la finali dad de la Auditoría de Estados Financieros, no es medir la actuación ad ministrativa, sí determina la razonabilidad de las cifras que integran el

resultado y es base para medir la administración; así a través de la confiabilidad, dada por el Auditor a las cifras que presenta en sus Estados Financieros una empresa, terceros o propios, pueden medir el resultado de la mencionada gestión.

- 3.- De un período establecido, porque la empresa divide su vida en períodos regulares atendiendo a las normas fiscales y contables.
- 4.- Mediante técnicas y procedimientos de aplicación general y particular, porque la Auditoría tiene sus técnicas propias de revisión aceptadas por la profesión, las cuales agrupa para determinar los procedimientos aplicables; sea a un grupo de cuentas o actividades, según la Auditoría de que se trate; algunas de éstas técnicas y procedimientos son de aplicación particular.
- 5.- El proceso anterior nos sirve para dar la razonabilidad de las cifras, como comentábamos en el inciso No. 2, de la definición, según el criterio con que se efectúe el trabajo, si para calificar veracidad o para determinar eficiencia operativa o social. Vemos pues que la Auditoría es de un concepto muy amplio; por lo mismo es explicable que su definición sea de acuerdo a la especialidad en que se esté trabajando.

1.2 DIFERENTES TRABAJOS DE AUDITORIA

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS:

Como se comentaba con anterioridad, actualmente existe la necesidad de optimizar la operación a través de los recursos con que cuenta una entidad, conociendo con razonable seguridad los resultados obtenidos.

En México surge, por el año de 1939, una literatura referente a "La Certificación de Balances para Fines de Inscripción y Cotización de Valores", editada por el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, siendo en nuestro país el comienzo de una corriente llamada AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS. Esta ha sido la más extendida hasta nuestros días y se entiende por la necesidad que existe de dar confianza a la información que presente una entidad; siendo ésta dada por alguien ajeno a la empresa. En este caso, el Contador Público Independiente. Confianza que incluso es necesaria fiscalmente, pues así es requerida la declaración de los causantes mayores.

Una definición de Auditoría de Estados Financieros, es la siguiente:

Análisis sistemático de las cifras que presenta una entidad en sus Estados Financieros, a una fecha determinada, conforme a las normas de Auditoría, generalmente aceptadas.

Para determinar la razonabilidad de las mismas, conforme a los Principios de Contabilidad generalmente aceptados; haciendo énfasis al principio de consistencia con relación al ejercicio anterior.

De la naturaleza de esta definición se desprende que, al ser una revisión a las cifras que presenta una entidad, debe efectuarla un Contador Público Independiente, como ya fue mencionado; además, se señala que es un trabajo efectuado conforme a las normas de Auditoría generalmente aceptadas, que son:

- Normas Personales
- Normas de Ejecución del Trabajo
- Normas de Dictamen o Informe

AUDITORIA INTERNA:

En las empresas existe otro tipo de Auditoría, que es ejecutada por el Contador Público, manteniendo una relación de trabajo con la entidad, aunque en algunas empresas este trabajo lo realiza un "Despacho de Contadores Públicos", pero no es normal.

Esta Auditoría está enfocada a revisar los procedimientos de operación, dando énfasis a los aspectos del Control Interno, por lo que su definición es la siguiente:

Es el examen sistemático y constructivo de los sistemas y procedimientos de operación, para garantizar el adecuado cumplimiento de los objetivos del Control Interno, culminando con uno o varios informes.

De donde podemos observar que, el o los exámenes que realiza el Contador Público, son para vigilar el adecuado cumplimiento de:

- 1.- La seguridad de los Activos.
- 2.- La promoción de la Eficiencia.
- 3.- La adhesión a las políticas de la Empresa
- 4.- La obtención de información Financiera, veraz y oportuna.

Este trabajo es realizado conforme a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas, sin observar lo siguiente:

Normas Personales (en lo referente a la independencia mental, pues no es ejecutado este trabajo comunmente, por el Contador Público Independiente.)

Normas de Dictamen o Informe.

AUDITORIA OPERACIONAL:

Este es muy similar a la Auditoría Interna, sólo que hay un cambio de enfoque y como será tratada en un inciso posterior, por ser nuestra materia de estudio, enfocada hacia la revisión de un sistema de Costos Estándar Absorbente, no se amplían aquí los comentarios.

AUDITORIA ADMINISTRATIVA:

Rama o especialidad de la Auditoría que es ejecutada por los Contadores Públicos.

La finalidad de este tipo de Auditoría se desprende de su definición, que es la siguiente:

Examen integral, comprensivo y constructivo, de la estructura orgánica de una empresa o de sus secciones, con el fin de evaluar y optimizar la eficiencia de los métodos y sistemas, a través de sus recursos humanos y materiales; tendientes al cumplimiento de sus objetivos, políticas y planes, debiendo culminar con uno o varios informes.

Por lo que entendemos que, es un servicio prestado por un grupo interdisciplinario, que dirige el Contador Público, pues hablamos de la revisión integral de las áreas operativas de la empresa, lo que requiere conocimientos profundos en cada una de las mismas. Se entiende que ésta Auditoría da importancia a los siguientes aspectos:

- 1.- La optimización de los recursos.
- 2.- La promoción del Control Interno a través del Proceso Administrativo.

Deducimos que la finalidad que se persigue es la de la optimización del Proceso Administrativo en sus etapas, que son:

Planeación
Integración

Organización
Dirección
Control

1.3 DEFINICIÓN DE AUDITORIA OPERACIONAL

Por la importancia que representa para el objeto de nuestro estudio, vamos a separar en Sub-incisos los siguientes puntos:

- a) Definición
- b) Objetivos
- c) Características
- d) Similitudes
- e) Metodología

De esta forma trataremos de establecer el concepto de Auditoría Operacional.

a) DEFINICION:

Este tipo de Auditoría se está haciendo popular en el medio empresarial, llamando la atención de todas aquellas organizaciones que desean obtener mayor eficiencia en el uso de los recursos con que cuentan. Esta popularidad ha originado que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos reconozca y defina esta especialidad, a través de la Comisión de Auditoría Operacional, emitiendo en el mes de Diciembre de 1972 el primer Boletín sobre Auditoría Operacional. Este Boletín define a la Auditoría Operacional como:

El servicio que presta el Contador Público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la Entidad.

Aquí se resaltan los siguientes puntos:

- 1.- Servicio prestado por el Contador Público.
- 2.- Examen del aspecto administrativo de la operación sometida a análisis.
- 3.- Promoción de la eficiencia de operación a través de recomendaciones.

b) OBJETIVOS:

Podemos tomar como puntos básicos los números 2 y 3 de la definición y que daría como sigue:

I.- Examen del Proceso Administrativo en cada una de sus etapas, que son:

Planeación
Integración
Organización
Dirección
Control

De acuerdo al grado de consecución de cada una de las etapas, se puede tener una mayor o menor eficacia en la operación sujeta a estudio.

II.- Promoción de la Eficiencia de Operación. Este es un objetivo del Control Interno, que es el sistema por el cual se da efecto a la Administración de una Entidad Económica, los demás objetivos son:

- a) Información Financiera correcta y segura.
- b) Protección de los Activos de la Empresa.
- c) Adhesión a las Políticas de la Empresa.

Los cuatro objetivos del Control Interno se logran a través de los elementos del mismo, que son:

Organización
Procedimiento
Personal
Supervisión

En cualquier trabajo de Auditoría Operacional, se deben tomar en cuenta todos los aspectos del Proceso Administrativo y el sistema de Control Interno en forma integral, tanto en sus objetivos como en sus elementos.

Como se puede observar, lo que se busca en una Administración sana, es que sea eficiente para un mejor aprovechamiento de sus recursos.

Normalmente el Auditor analizará el problema y propondrá soluciones, en ocasiones participará en la implantación de los sistemas propuestos por él mismo, quedando entonces, además los siguientes objetivos:

- 1.- Opinión sobre el estado actual de lo examinado.
- 2.- Creación o participación en el sistema, procedimiento, etc., que se sugiera como mejora.
- 3.- Implementación de la mejora (opcional)

c) CARACTERISTICAS:

Es un trabajo profesional que desempeña el Contador Público, sea como Auditor Interno o Externo, por el conocimiento que tiene de Administración y Sistemas.

Este trabajo puede hacerse cuando se detecte un problema, o en forma regular para medir las desviaciones y las ineficiencias.

d) SIMILITUDES:

Esta Auditoría tiene similitudes con:

Auditoría Interna
Auditoría Administrativa

Como ya mencionamos el enfoque es lo que básicamente la distingue, ya que la Auditoría Interna se ha enfocado a la salvaguarda de los activos y la Administrativa al Proceso Administrativo.

En ocasiones se le han dado diferentes nombres como:

Auditoría de Operaciones
Auditoría Funcional
y otros.

e) METODOLOGIA:

Como cualquier trabajo profesional y de carácter repetitivo, tiene una propia Metodología, que varía según la empresa; ésta ha sido reconocida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como el mínimo a desarrollar para realizar un buen trabajo.

I.- Familiarización:

El profesional inicia el conocimiento de la operación u operaciones que se han de revisar, efectuando las siguientes actividades:

- a) Estudio Ambiental
- b) Estudio de la Gestión Administrativa
- c) Visita a las Instalaciones

II.- Investigación y Análisis:

Etapas en que se estudia la forma en que se hace actualmente el trabajo, para analizar las interrelaciones, los procedimientos y los resultados que así se obtienen.

Se reconocen las siguientes técnicas a emplear, no siendo limitativas:

- a) Entrevistas
- b) Evaluación de la Gestión Administrativa
- c) Examen de la Documentación

III.- Diagnóstico:

Después de ejecutadas las dos etapas anteriores, el Contador Público cuenta con los resultados de la Auditoría Operacional, ahora procede a determinar si el sistema es perfeccionable o no.

Esta etapa del trabajo de Auditoría Operacional se realiza de la siguiente manera:

a) FASE CREATIVA:

- a.1 Creación de modelos conceptuales.
- a.2 Prioridades de los elementos.
- a.3 Costo Beneficio del modelo.

b) REVISION DE HALLAZGOS:

- b.1 Comparar las diferencias de los sistemas y determinar su importancia.
- b.2 Sobre las diferencias, determinar si fueron las atendidas en la fase creativa.
- b.3 Ratificación de los problemas encontrados.
- b.4 Asegurarse de que el problema o la falla ha sido resuelta o corregida mediante técnicas adaptables al mismo.
- b.5 Determinar la bondad del sistema en la interrelación con los demás sistemas y departamentos existentes.

c) ELABORACION DEL INFORME:

Esta es la presentación escrita del trabajo realizado y el alcance; es recomendable hacerlo primero en borrador para comentarlo con los interesados, para hacer las correcciones necesarias de lo que no estuviere claro. Posteriormente, se elabora el Informe Definitivo.

2

**COSTO ESTANDAR ABSORBENTE, VALUACION ULTIMAS ENTRADAS
PRIMERAS SALIDAS:**

2.1 ELEMENTOS DEL COSTO

El Costo se forma por tres grupos de elementos que son:

Materia Prima
Mano de Obra
Gastos de Fábrica

MATERIA PRIMA:

Este elemento es el producto que ha de trabajarse para obtener uno diferente, que está encaminado a satisfacer alguna necesidad acorde a la naturaleza del producto. Otra característica es su facilidad de cuantificación en la elaboración del producto. Normalmente en las empresas industriales la Materia Prima representa el mayor porcentaje en relación a los dos elementos restantes, del Costo.

MANO DE OBRA:

Es el trabajo realizado para cambiar el Estado o la Naturaleza de un bien, al igual que la Materia Prima debe ser identificable su cantidad en la elaboración del producto.

GASTOS DE FABRICA:

Son todos aquellos Costos y Gastos de Fábrica como la depreciación de inversión de los bienes de Capital, los insumos como la Energía Eléctrica y otras erogaciones necesarias para la transformación de la Materia Prima, que se incorporan de una manera indirecta, por lo que no es fácil determinar con exactitud su monto en la elaboración del producto; o bien, siéndolo no es costeable su identificación. Razón por la cual estos Gastos también han sido llamados Costos Indirectos y Carga Fabril.

Las combinaciones de estos tres elementos son las siguientes:

Costo Primo:

Se forma de la suma de Mano de Obra y Materia Prima.

Costo de Conversión o de Transformación:

Se forma de la suma de la Mano de Obra y de los Gastos de Fábrica.

Costo Total o de Producción:

Es la suma de los tres elementos del Costo y representa la inversión necesaria para producir o transformar un bien o servicio.

2.2 METODOS DE VALUACION

La Materia Prima, a diferencia de los dos elementos restantes, representa un problema para su valuación cuando existen varias partidas; por ejemplo, consideramos el caso de un comerciante que compra "X" artículo para revenderlo, si su inventario lo forma de varias partidas cuando venda parte de éste ¿ Qué valor le dará a lo que venda y a lo que conserve en el almacén ?

Esto para un consumidor es sencillo por el volumen, pero no así para un fabricante o comerciante; en éste inciso trataremos de explicar rápidamente los métodos que existen para valuación de inventarios y unidades vendidas.

Los métodos conocidos son los siguientes:

- Precio de Reposición
- Precio Promedio Ponderado
- Primeras Entradas, Primeras Salidas
- Detallistas
- Ultimas Entradas, Primeras Salidas

Precio de Reposición:

Por éste método los consumos y los inventarios de Materia Prima se valúan al costo de la última cotización de proveedor; poco recomendable pues no son valores reales, aunque ciertos. Presupone inflación muy alta y se utiliza para evitar pérdida ante la fluctuación; no es realmente un sistema, sino una forma de valorar.

Precio Promedio Ponderado:

Es el promediar el Valor Total de Inventario (artículo por artículo) entre las unidades en existencia, con lo cual las variaciones, si son fuertes, se absorben en el Promedio. Decimos ponderado porque se fija atendiendo las existencias que lo forman; ésto es que se determina del monto total, cuanto corresponde a cada elemento que lo integra.

Primeras Entradas, Primeras Salidas:

Es el método idóneo porque identifica al Inventario atendiendo a su adquisición y uso; que equivale a consumir primeramente lo más antiguo, o sea, lo que se compró primero (solo en documentos, pues el manejo físico es independiente). Por esto en época de inflación proporciona utilidad alta con un inventario alto también, en relación a su valor. Se corre el peligro de descapitalizar a la empresa al repartir utilidades al Fisco, Trabajadores y Accionistas que no contemplan la reposición de lo consumido o lo vendido, objeto de la contribución.

Costos Identificados:

Se utilizan en Inventarios, donde por características de las mercancías, sea fácil de identificarse cada partida con su costo. Este sistema es utilizado, por ejemplo, por Galerías de Arte, las cuales deben identificar el Costo a cada Obra.

Detallistas:

Este sistema es poco conocido en México, pero utilizado por las tiendas de autoservicio. Consiste básicamente en valuar los Inventarios al momento del corte o Inventario Físico con el valor de venta menos el porcentaje de utilidad que tiene la tienda; las compras son llevadas como costo, deduciendo sólo los inventarios mencionados.

Ultimas Entradas, Primeras Salidas:

Este sistema consiste en mantener una inversión baja en Inventarios con un costo actualizado para las Ventas; su efecto es inverso al que produce el uso del sistema Primeras Entradas, Primeras Salidas. Se valúan los consumos al valor más reciente, pero solo hasta donde la existencia lo permita, pues no podemos aplicar al costo más de lo que hemos pagado, por que:

Compras:

Hoy	3 piezas a \$ 5.00 c/u	= \$ 15.00	
Mañana	2 piezas a 6.00 c/u	= 12.00	
Pasado Mañana	<u>1</u> pieza a 7.00 c/u	= <u>7.00</u>	
	6 piezas	34.00	Inversión en Inventario.

Consumo:

Pasado mañana se consumen las seis piezas.

6 piezas a \$ 7.00 = \$ 42.00

\$ 42.00 ≠ \$ 34.00, no podemos consumir más de lo que pagamos; en este caso tenemos aplicados al Costo de lo Vendido \$ 8.00 de más, que no tienen justificación. (Obsérvese que sería similar al Precio de reposición, que no es sistema, sólo información sobre el Costo Actual.)

Esto nos lleva a la conclusión de que para manejar Ultimas Entradas, Primeras Salidas o Primeras Entradas, Primeras Salidas; se tiene que identificar el costo de compra, bien sea con el artículo en forma física (totalmente impráctico, en algunos casos el producto no lo permite por sus características y sería sumamente costoso el control) o formando el Inventario por capas en la documentación respectiva.

En situación inflacionaria es el método más adecuado, pues nivela la utilidad con la venta ya que considera el Costo más actual.

2.3 ORDENES Y PROCESOS

La acumulación de los elementos del Costo se pueden lograr por:

Acumulación por Ordenes de Producción
 Acumulación por Proceso
 Acumulación por Líneas
 Acumulación por Operaciones
 Acumulación Mixta

El primero y el tercero son similares, pues éste último se deriva del primero, en el caso del segundo y el cuarto también son similares, derivándose el cuarto del segundo; el quinto es la combinación del primero y el segundo, por lo que concluimos que en este aspecto son dos los procedimientos básicos de acumulación que son:

Ordenes de Producción
 Procesos

Acumulación por Ordenes de Producción:

Este procedimiento de acumulación es para su manejo el más sencillo, pre supone para poder explicarlo, la posibilidad de que puedan ser perfectamente identificados los costos que se erogan para la obtención del producto terminado; atendiendo básicamente al Costo Primo (Materia Prima y Mano de Obra), es un sistema que se utiliza con más frecuencia en empresas ensambladoras, donde es posible determinar los costos que origina la producción de un pedido. Los elementos de este procedimiento son los si guientes:

- a) Conocimiento de la ruta de fabricación y operaciones que se practican para la transformación, entendiéndose aquí el conocimiento de Materias Primas, Mano de Obra y Tiempos de Ejecución.
- b) Conocimiento adecuado de las cuotas por operación o por tiempo jo rna, etc.

c) Orden de Producción, la cantidad solicitada y por quién.

El procedimiento consiste en acumular los consumos de Materia Prima, Nómina Erogada y Cuota de Gastos Indirectos a cada orden, según lo utilizado o requerido.

Acumulación por Procesos:

Este sistema es recomendable para aquellas industrias cuya producción es continua; ésto quiere decir que no se detiene la producción o se cambia como si fueran lotes, pues en cada proceso se hace lo mismo durante un período relativamente largo. Es, básicamente, aplicable a la industria de la Extracción, como ejemplo tenemos la Metalurgia, los Ingenios Azucareros, entre otros; de Transformación, las Fundidoras. Su técnica es más complicada que la de Ordenes de Producción; aquí se maneja el concepto de Producción Equivalente, pues al manejar fabricación continua, se debe determinar el grado de acabado a una fecha determinada, de la producción en proceso, a diferencia de las Ordenes de Producción en donde el Estado en que se encuentra la producción en proceso se determina conforme los gastos incurridos en la orden.

Sus elementos son los siguientes:

- a) Carga Maestra de Producción, es la carga de materiales y productos químicos, necesarios para la producción de un artículo; tiempo de proceso para obtener los requerimientos del Costo de Transformación.
- b) Cuotas o valores de los elementos del costo, son los valores de Materia Prima, Mano de Obra y Gastos de Fábrica, en forma unitaria.
- c) Producción Equivalente, es llevar la producción en proceso a un porcentaje del producto terminado. Por ejemplo:

Se necesitan 5 kg. de plástico para "X" inyección, se tienen tres inyecciones terminadas, y en proceso hay tres kg. de plástico, por lo que:

$$3 \div 5 = 60\% \text{ Producto en Proceso, Materia Prima}$$

- d) Volumen de Producción, es la integración de toda la producción; se obtiene de sumar la producción terminada, en proceso y defectuosa en forma anormal.

2.4 COSTOS HISTORICOS Y PREDETERMINADOS

En nuestra vida diaria existen situaciones que requieren en ocasiones, que estimemos cual será el resultado de tal o cual conducta o hecho, a veces no podemos adelantarnos al futuro por no tener los elementos necesarios para el mencionado pronóstico, y esperamos el resultado de esos hechos o conductas. En Costos, de igual manera, una empresa tiene esas alternativas y las llamamos:

Sistema de Costos Históricos	=	Reales
Sistema de Costos Estimados	=	Predeterminados
Sistema de Costos Estándar	=	Predeterminados

Entonces encontramos que, la diferencia entre los Costos Históricos, Estimados y Estándar, estriba en el grado de predeterminación; el tiempo en que se calculan en relación a la actividad productiva. Por el momento podemos suponer que el cálculo de los Costos es independiente de su realización, una es la parte acción y otra el cálculo de la misma.

Los Costos Históricos y Predeterminados se definen como:

Históricos.- Se calcula el Costo de las Materias Primas y las acciones que intervienen para producir o transformar un bien, o servicios en forma real, siempre posterior a la acción.

Predeterminados.- Se estima el Costo que tendrán las Materias Primas y las acciones necesarias para producir o transformar un bien o servicio.

Ahora, los Costos Predeterminados se dividen en dos, de acuerdo al grado de aproximación o exactitud con que supongan el Costo. Para entender mejor esto se presenta la siguiente gráfica:

HISTORICOS

ESTIMADOS

ESTANDAR

PREDETERMINADOS

De izquierda a derecha empezando en cero y anticipándonos al futuro hacia la derecha, predeterminamos como sigue:

Podemos interpretar que los Históricos no representan suposición alguna, son valores ciertos. Los Estimados consideran una suposición con cierto conocimiento de causa, pero es lo que puede ser. Los Estándar, consideran un amplio conocimiento de aquella acción que habrá de suponerse, por lo que normalmente indican lo que debe ser o suceder.

Para una explicación sencilla, trataremos primero los Históricos, después los Estimados y finalmente los Estándar:

Históricos:

Como ya mencionamos, acumulan los elementos del Costo, después de ejecutada la acción; son extemporáneos pero reales y ciertos, de lo que ha sucedido por emprender cierta acción. Su desventaja es que se desconoce el resultado final en el transcurso de la acción, no siendo posible saber cuánto costará esa actividad y por consiguiente, a veces no contar en forma oportuna con los recursos económicos, humanos o técnicos necesarios.

Se controla en las cuentas de Producción en Proceso, que pueden ser por elemento del Costo o global por los tres, descontando al final del período lo terminado y en proceso, mediante la técnica de producción equivalente, para llevar a Inventarios y después a Costo de Venta; a continuación se ilustra su manejo contable.

Almacén de Materia Prima.- Esta cuenta se carga al importe real por las compras de Materia Prima. Contablemente se abona a importe real por los consumos de Materia Prima. Su saldo representa el valor de la existencia de Materia Prima.

Almacén de Producción en Proceso.- Esta cuenta se carga al importe real por los saldos de las cuentas de proceso, bien sea que estén tres o una sola (Materia Prima, Mano de Obra y Gastos de Fábrica).

Se abona contablemente al importe real en el comienzo o reinicio de operación de un proceso u orden. Su saldo representa el Inventario en Proceso a una fecha determinada.

Almacén de Producto Terminado.- Esta cuenta se carga por el importe real de los tres elementos del Costo, cuando se termina la producción y el producto es transferido de proceso a terminado; también se debita esta cuenta por las devoluciones de clientes y por las entradas de la mercancía en consignación. Se abona contablemente a importe real por los productos vendidos, o entregados en consignación. Su saldo representa el valor del Inventario listo para ser vendido.

Producción en Proceso.- Esta cuenta se carga al importe real del saldo de la cuenta Almacén de Producción en Proceso al reinicio de operaciones o actividades, también por los consumos de Materia Prima, por las erogaciones de Nómina y los Gastos Incurridos; puede ser una sola cuenta o una por cada elemento del Costo, pero siempre deberán ser iguales el número de cuentas para Almacenes y Proceso. Se abona contablemente por la terminación y transferencia de producto terminado, también por el saldo a final del período pues debe quedar en ceros esta cuenta.

Costo de Ventas.- Esta cuenta se debita a importe real, por las ventas. Se acredita por las devoluciones de clientes. Su saldo representa el Costo de lo Vendido.

Estimados:

En base principalmente a la experiencia, y tomando en cuenta ciertas perspectivas del futuro, bien sean económicas, tecnológicas u otras. Se trata de suponer lo que nos puede costar producir o transformar un bien, los valores así obtenidos se deben ajustar al valor real que se tenga al final del período. En comparación con los Históricos presentan como ventaja el que puede estimarse el resultado de una actividad, logrando con ello en lo posible prever los requerimientos; así contar con lo necesario en el momento oportuno (hablando claro está de recursos).

Su manejo contable es el siguiente:

Almacén de Materia Prima.- Esta cuenta contable se carga a importe real por las compras de Materia Prima. Se abona a real por los consumos de Materia Prima. Su saldo representa el valor de la existencia de Materia Prima.

Producción en Proceso.- Esta cuenta se carga a importe estimado, ajustado a real por el saldo del Almacén de Producción en Proceso al reinicio de actividades o comienzo de período. También se debita por los consumos de Materia Prima, por las erogaciones de Nómina y por los Gastos de Fábrica, incurridos. Puede ser ésta una sola cuenta o estar dividida en tres (una por cada elemento del Costo), pero coincidente con las que se manejen para el Almacén de Producción en Proceso. Se abona contablemente a importe Estimado, a la terminación de la producción. También por la existencia al final del período. Su saldo representa la variación del Estimado con respecto al Real, ésta se deberá prorratear a Almacén de Producción en Proceso, Almacén de Producto Terminado y Costo de Ventas, para ajustar a valor Real. Esto se hace a través del coeficiente rectificador el cual se ilustra abajo:

Variación

$$\frac{\text{Producción Terminada} + \text{Producción Equivalente en Proceso}}{\text{-----}} = \text{Coeficiente Rectificador Unitario.}$$

Almacén de Producción en Proceso.- Esta cuenta se carga a importe Estimado por la producción en Proceso al final del período, pudiendo ser en una sola cuenta o en tres, según se maneje. Se abona contablemente a Estimado ajustado a Real por el comienzo o reinicio de actividades de un proceso u orden. Su saldo representa la existencia a una fecha determinada.

Almacén de Producto Terminado.- Esta cuenta se carga a importe Estimado por el valor de los tres elementos del Costo, cuando se termina la producción y es transferida de proceso a terminado; también se debita por las entradas por devolución de clientes y por las entradas de producto que se hubiera dado anteriormente en consignación. Se abona contablemente a valor Estimado por los productos vendidos y por los entregados a consignación. El ajuste se corre al término del período quedando entonces el Al

macén a valores Reales. Su saldo representa el producto terminado y listo para venderse.

Costo de Ventas.- Esta cuenta se carga contablemente a valor Estimado por las ventas (unidades vendidas). Se abona por las devoluciones de los clientes. Su saldo representa el Costo de lo vendido.

Estándar:

Ocupan el otro lado de la línea en relación al Histórico su categoría de predeterminados, en su máxima expresión, es la base de que representen lo que debe costar el producir o transformar un bien o servicio. Su determinación se hace tomando en cuenta todos los factores que puedan provocar un efecto sobre el resultado final de una actividad. La variación que vimos en los Costos Estimados aquí se llama Desviación y se analiza para determinar por qué no se logró el resultado esperado, si fue una Desviación en eficiencia, en trabajo, en presupuesto, en precio et.; o sea, se trata de determinar que falló y por cuánto.

Contablemente se pueden manejar las cuentas en tres formas diferentes, éstas son:

Sistema A.- Conocido también como Parcial o Incompleto, las cuentas contables se manejan en la misma forma que en el Estimado, sólo que la variación cambia de nombre, por el de Desviación y es analizada ésta; se carga a Real y se acredita a Estándar. No se ilustra el manejo contable por ser similar al Estimado .

Sistema B.- Conocido como completo, es el más común en las empresas. Las cuentas de Almacén de Producción en Proceso, Almacén de Producto Terminado, Costo de Ventas y Producción en Proceso se manejan a Estándar tanto en sus cargos como en sus abonos, por lo que se refiere al Almacén de Materias Primas se maneja en dos formas posibles que son:

- a) Por las Compras se carga a Real y por los Consumos se abona a Real. Su saldo está a Valor Real.
- b) Por las Compras se carga a Estándar, llevando la diferencia a Desviación por Compra, si la hubo lógicamente, en relación a la factura del proveedor. No consideramos necesario ilustrar el manejo contable.

Sistema C.- Conocido también como Mixto, es la combinación de manejar contablemente las cuentas en forma Real y Estándar de manera simultánea.

La desviación que resultase de las acciones de producir se debe de analizar, pues quiere decir que existe un suceso que o bien no se había considerado o no es repetitivo, por lo cual se determinará si se ajustará el Estándar o no. Las Desviaciones que normalmente se manejan, o se pueden obtener para el análisis, son:

En MATERIA PRIMA:

Desviación en Uso
Desviación en Precio
o
Desviación en Mezcla
Desviación en Rendimiento
Desviación en Precio

En MANO DE OBRA:

Desviación en Eficiencia
Desviación en Tarifa

En COSTOS INDIRECTOS:

Desviación en Presupuesto
Desviación en Volumen
o
Desviación en Presupuesto
Desviación en Capacidad
Desviación en Eficiencia
o
Desviación en Presupuesto
Desviación en Capacidad
Desviación en Eficiencia Variable
Desviación en Eficiencia Fija

Existen tres criterios básicos para la absorción de las Desviaciones , y son:

Al Balance del rubro de Deudores Diversos.- Este criterio es utilizado cuando el Estándar fue muy bien analizado y no se admite el error, entonces la Desviación se lleva a Deudores Diversos, mientras se establece o se deslinda la responsabilidad sobre la misma.

Al Estado de Resultados como Costo de Ventas.- Si el criterio es absorber la Desviación en el Costo de lo Vendido, es porque o bien el Estándar no es totalmente riguroso o se sigue el sistema Norteamericano que es precisamente llevar las Desviaciones a Resultados, su inconveniente es que si las ventas son bajas se tiene que absorber entre una cantidad muy baja, si es que la producción fue alta. Caso contrario cuando las Ventas son altas y la producción es baja, por lo tanto para que sea congruente debe de mantenerse aproximadamente la misma relación entre las Ventas y la Producción en unidades.

Ambos criterios no contemplan que la Desviación se absorba en Inventarios, como en el Estimado. Sin embargo hay un tercer criterio que sí lo acepta, por lo que se sigue el mismo tratamiento que en el Costo Estimado, este criterio es:

A Balance y a Resultados.- Se aplica la Desviación según se haya vendido o esté en el Almacén de Producción.

2.5 SISTEMA DIRECTO Y ABSORBENTE

Hablar de Sistema Directo o Absorbente es una modalidad del elemento indirecto del Costo, sea este de Producción o de Operación; la diferencia entre uno y otro es la siguiente:

a) ABSORBENTE:

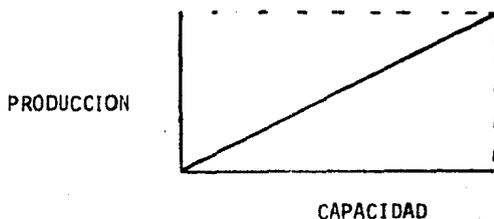
Los Costos y Gastos Indirectos no son ni acumulados ni analizados, atendiendo a su relación con la Producción o sea no interesa si aumentan o disminuyen en relación a las variaciones de producción.

b) DIRECTO o MARGINAL:

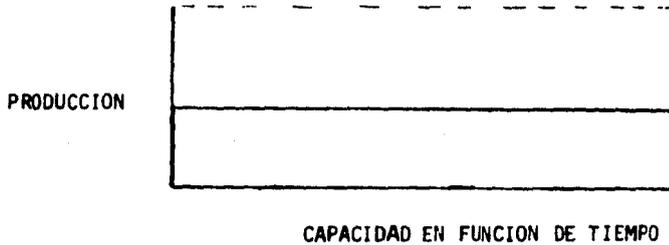
Se acumulan y analizan los Gastos y Costos Indirectos en dos grandes grupos, Variables (que fluctúan en relación a la Producción o manejo, hablando de Distribución) y Fijos (que no presentan Variación a aumento o disminución de la Producción o la Venta). Puede existir un tercer grupo que varía en relación a la producción, pero no proporcionalmente, grupo llamado Semi-Variable o Semi-Fijo; que se puede considerar en uno u otro grupo, según su cuantía y características del Administrador, por ejemplo la Energía Eléctrica es un elemento Semi-Variable pues se maneja por una cuota fija y Servicio arriba de determinado límite de consumo, normalmente se consideran como Variables.

Se entiende pues que lo importante es el comportamiento de los Costos y Gastos, por lo que presentamos las siguientes gráficas:

I VARIABLES.- Varían en función de la producción, no tienen relación con el tiempo.

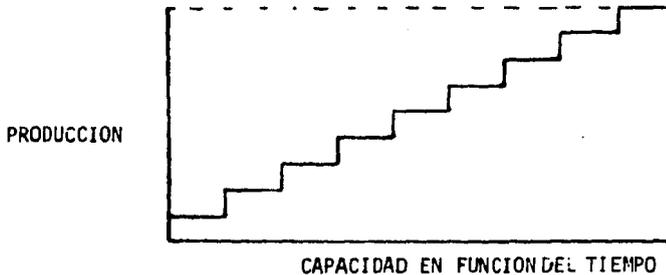


- II FIJOS. - Varían en función del tiempo, no están relacionados con el aumento o disminución de la producción.



Es importante señalar que no empiezan en cero como los Variables.

- III SEMI VARIABLES o SEMI FIJOS. - Están formados por una parte Fija y otra Variable.



Notamos también que no empieza en cero y que se marcan límites donde Varía la Cuota.

Existen métodos para determinar cuál es la parte Fija y cuál es la parte Variable, se mencionan a continuación:

Método de Máximos y Mínimos

Método de Cierre Temporal

Método Gráfico de Dispersión

Método de Mínimos Cuadrados

2.6 MARCO FISCAL

Después de haber revisado someramente los principios y metodología en que se basan los Costos para cuantificar en forma adecuada la rentabilidad y poder evaluar la operación objeto, sea de utilidades o servicio contra la recuperación de la misma, o sea Costo Beneficio. Pasamos a determinar el Marco Fiscal en el cual se contempla éste como elemento de inversión.

Las autoridades hacendarias; a través del Impuesto Sobre la Renta, en su ley y reglamento regulan lo relacionado con las deducciones permisibles para los sujetos de ésta, y que son las personas físicas y morales que se dediquen a las actividades empresariales, comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca; y que perciban, por lo mismo, ingresos de procedencia nacional por ser efectuados éstos en territorio nacional o por empresas con establecimiento permanente en el territorio Mexicano, aunque ejecuten las actividades fuera del territorio nacional, sean de nacionalidad mexicana o extranjera.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, encontramos en el Artículo 22 las deducciones autorizadas, en la Fracción II se señala el Costo (Costo de Ventas); más adelante, en el mismo capítulo II pero en la Sección II que es referente a la fracción mencionada, dice:

ARTICULO 29 "COSTO DE VENTA":

" El Costo de las Mercancías o de los productos enajenados, se determina conforme a lo que se denomina la técnica contable Sistema de Valuación de Costeo Absorbente, con base en Costos Históricos."

Aunque tiene un segundo párrafo que habla de cuando el Costo sea de adquisición o de producción mayor que el de mercado, se podrá considerar el de reposición, el de realización o el neto de realización, que por no estar dentro de nuestro trabajo sólo los mencionaremos.

El Artículo 40, de la misma Sección II, reconoce y admite el Sistema de Costeo Directo pero sólo para los exportadores, mentalidad del legislador; de que puedan estar nuestros productos más en competencia en el extranjero.

El Artículo dice:

" Los exportadores que cumplan con los requisitos que al efecto señale el reglamento de la Ley, podrán adoptar el Sistema de Costos Directos con base en Costos Históricos en lugar del de Costeo Absorbente."

En el Artículo 58, Capítulo V, entre las obligaciones de las Sociedades Mercantiles, sobre los métodos de Valuación de Inventarios, la Ley reconoce y admite el uso de los Sistemas:

III Valuar sus Inventarios por cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Costos Identificados
- b) Costos Promedios
- c) Primeras Entradas, Primeras Salidas
- d) Ultimas Entradas, Primeras Salidas
- e) Detallistas

Por lo que se refiere al Reglamento de la Ley, encontramos lo siguiente:

Artículo 23.- Obligación de Controlar Inventarios.

Se hace hincapié en la necesidad de controlar los Inventarios sea por:

- I Mercancías Generales
- II Pormenorizado
- III Inventarios Perpetuos

Se utilizan de acuerdo a:

- Ingresos hasta por 5 millones de pesos el I
- Ingresos hasta por 20 millones de pesos en II ó el III
- Ingresos superiores a 20 millones de pesos el III

No debemos olvidar que la forma de Valuación de los Inventarios puede influir significativamente en el Costo y de ahí la importancia del Control de los mismos para nuestros efectos.

Artículo 24.- Costos Estimados y Estándar.

Por su importancia, reproducimos el texto íntegro:

" Los causantes podrán variar el sistema de Valuación de Costeo Absorbente señalado en el primer párrafo, de la fracción II, del Artículo 20 de la Ley, por el de Costos Estimados o Costos Estándar, siempre que el cierre del ejercicio se ajuste al Costo Histórico Real y se indique este hecho en la declaración del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, del ejercicio correspondiente. Sin embargo, los Inventarios Finales podrán quedar Valuados a Costo Estimado o Estándar, siempre que las partidas que lo formen no excedan del Valor de mercado y que el Sistema de Valuación sea consistente con el utilizado para Inventarios Iniciales por lo que hace a los ejercicios subsecuentes a aquél en el que se adopta el sistema a que se refiere este artículo.

Con ésto queda comprendido que es permisible utilizar cualquiera de los tres sistemas de Costos sea el Histórico, el Estimado o el Estándar.

En los Artículos 24-A y 24-B, se dan las reglas para que los exportadores adopten el Sistema de Costeo Directo.

Vemos pues que, el sistema que vamos a analizar está reconocido y permitido por nuestras autoridades hacendarias, a través de la regulación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el reglamento de la misma.

3

PLANEACION Y DESARROLLO DE LA AUDITORIA

En este capítulo trataremos la planeación, el desarrollo y el control de la Auditoría Operativa, enfocada a un sistema de Contabilidad de Costos.

Según lo hemos expuesto, la Auditoría Operativa es un trabajo que determina la eficiencia operativa de un sistema; a través del estudio del Control Interno y su aspecto Administrativo. El caso práctico sobre el cual vamos a trabajar, es de una empresa ensambladora que fabrica muebles de madera, misma que hemos denominado Sociedad Fabril de América, Sociedad Anónima (SOFA, S.A.).

La importancia de los Costos la establecimos en el segundo capítulo, ya que este renglón siempre ha sido una dificultad para las empresas transformadoras o fabriles, que tienen que determinar sus Costos, a diferencia de las empresas comerciales, no es que éstas últimas no requieran conocerlos, sólo que la dificultad es menor, pues únicamente es necesario conocer el valor de compra o reposición de los artículos que venden, incluso nuestras acciones están en función del Costo; en la actualidad los recursos se han hecho limitados en la medida en que la población de las sociedades ha aumentado.

Los problemas más graves que aquejan en la actualidad a las empresas mercantiles son los siguientes, que consideramos los más importantes:

- a) Escasez de Recursos Materiales que motivan a proponer soluciones alternativas, que de no estar debidamente clasificadas en la relación Costo Utilidad, pueden disminuir la calidad o aumentar el precio del producto, agilizándolo la posible salida del productor, del mercado.
- b) Inflación que aumenta constantemente amenazando con retirar del mercado a compradores virtuales y potenciales, restringiendo así la venta de los productos de los oferentes, aumentando de esta manera la competencia que elimina a los productores menos aptos, por no poder maximizar el servicio a sus clientes y no estar preparados para mantenerse en la escalada de precios que provoca la misma situación.
- c) La Secretaría de Comercio ha puesto en práctica el control de precios para algunos artículos, principalmente los de consumo básico o industria primaria. A finales de 1982, la lista de estos productos llegó a 3,000; después en Enero de 1983, se levantó este control a la mayoría de los productos para dejar solo unos 300.

No restamos la importancia de los demás problemas que aquejan a las compañías, ni a los demás Sistemas Operativos, pues es innegable que existen problemas de Diseños Técnicos, de Producción, Sindicales, Etc; todos ellos pueden analizarse bajo un enfoque de Costo Beneficio.

Nuestro trabajo práctico comienza con la carta dirigida a nosotros por el Consejo de Administración de SOFA, S.A. en la que se solicitan nuestros servicios para el análisis de su Sistema de Costos, a continuación presentamos el texto de la carta.

SOCIEDAD FABRIL, S.A. - CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

"Z" y Asociados
México, D.F.
Presente.

Muy estimados señores y amigos:

En el mes próximo pasado nuestro representante legal estableció contacto con Ustedes para conocer la posibilidad de que Auditen nuestro Sistema Operativo de Contabilidad de Costos. Para determinar la eficiencia con que trabaja el mismo.

El objeto de esta carta es formalizar nuestra solicitud previa, por lo que deseamos conocer su aceptación y lo relacionado al servicio que solicitamos como son, el Tiempo Estimado de duración de la Auditoría y sus Honorarios.

Para lo relacionado, pueden Ustedes ponerse en contacto con el Sr. Pablo Regal, Gerente General de SOFA, S.A.; quien tendrá mucho gusto en atenderles.

Agradecemos a Ustedes la atención que sirvan tomar a la presente.

Atentamente.

LIC. CARLOS G. MALAGON.
Representante Legal

Con ella planeamos la visita a las oficinas de SOFA, S.A., para entrevistarnos con el Gerente General, para que en conjunto definamos los objetivos que se pretenden alcanzar; solicitar el apoyo y presentación con los demás integrantes de la empresa, relacionados con el Sistema de Costos.

La semana siguiente a la recepción de la carta, nos presentamos con el su sodicho, comentamos la carta y nos pusimos a sus órdenes para determinar si efectivamente el Sistema de Contabilidad de Costos presenta algún problema; así fue ratificado. La junta resultó breve y estando de acuerdo ambas partes, nos retiramos para planear nuestros primeros cuestionarios y el plan de trabajo.

3.1 RELACION DEL PROFESIONISTA CON LA EMPRESA

La Auditoría Operacional, como cualquier disciplina, tiene ciertas normas y procedimientos que se desprenden de la naturaleza propia del trabajo que se ha de desarrollar. Por ésto no nos referimos al hecho de que pueden ser diferentes para un análisis de Inventarios, del Sistema de Cuentas por Pagar, de Caja o de Costos, como el caso que nos ocupa; pues, si bien cambian ciertos procedimientos y pruebas, así como su alcance o profundidad, no es un cambio de fondo o de sistema de trabajo, sino de forma, pues el trabajo desarrollado en sí, es para que el Contador Público obtenga información suficiente y competente, que como Auditor Operativo requiere de base para determinar la confiabilidad del sistema, y en el caso, para poder proponer mejoras que aumenten la eficiencia de operación, sin descuidar los demás aspectos del Control Interno.

La relación que el profesionista debe tener con la empresa debe ser indirecta en lo que se refiere a su trabajo, pues no puede ser juez y parte. Es probable que el Auditor Interno haya diseñado algún sistema, pero no lo examine con la profundidad adecuada, con la periodicidad debida, o simplemente con el espíritu de crítica constructiva o visión abierta, que debe caracterizar al Auditor. Si fuese un especialista en el Sistema, puede existir el mismo problema, ya que es difícil mejorar continuamente los sistemas y procedimientos, cuando uno mismo ha sido el que los ha sugerido, o cuando se es parte ejecutante de los mismos.

El Auditor Externo presenta la ventaja en lo que se refiere a su trabajo, de apegarse a las normas personales de Auditoría, en lo relativo a la Independencia Mental, que garantiza un trabajo imparcial, pues si bien se establece una relación de trabajo en forma indirecta, el Auditor no forma parte de la estructura organizacional ni operativa de los recursos humanos con que cuenta la empresa. Esta relación debe estar bien definida, por varios aspectos, entre los que sobresalen los siguientes:

- a) Normalmente el trabajo de Auditoría es a los Estados Financieros.
- b) Pueden existir diferencias de criterio entre lo que se solicitó y lo que se entendió.

c) Factor tiempo, pues los trabajos de Auditoría Operacional pueden abarcar, en algunos casos, un Ejercicio Fiscal, o sea, un año (salvo Ejercicios irregulares) o más.

d) Para delimitar la responsabilidad de ambas partes.

Si el cliente solicitase otro trabajo diferente al pactado, es recomendable hacer por este otra Carta Contratación.

El texto de la Carta Contratación que se envió a SOFA, S.A. es el siguiente, donde se omitió el importe de los servicios de "Z" y Asociados, por no ser objeto de un trabajo de esta índole.

SOCIEDAD FABRIL AMERICANA, S.A.
Consejo de Administración
Toluca-México

Muy estimados y finos amigos:

De acuerdo a la solicitud que nos formularon, de Auditar su Sistema Operativo de Costos que actualmente utilizan, por medio de la presente tenemos el agrado de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento respecto a este compromiso.

Nuestro trabajo de Auditoría Operacional se efectuará de acuerdo a las Normas y Procedimientos que rigen los Sistemas de Contabilidad de Costos, dentro de los pronunciamientos Fiscales de México, aplicables a los mencionados Sistemas, con el objeto de dar nuestra opinión sobre las condiciones actuales de su Sistema y las posibles mejoras, a fin de aumentar su eficiencia operativa.

Nos permitimos recordarles que, la responsabilidad por la buena o mala ejecución inherente al Sistema, es de la Administración de la Compañía.

Esperamos la colaboración total de su personal para el mejor desempeño de nuestro trabajo, dándonos la información y las facilidades necesarias.

Favor de firmar y devolver la copia adjunta a la presente, como indicación de que concuerda con su entendimiento, en cuanto a los acuerdos de nuestra Auditoría Operacional a su Sistema de Contabilidad de Costos.

A t e n t a m e n t e .

“Z” y Asociados

3.2 FAMILIARIZACION

La primer etapa del trabajo de Auditoría Operacional, consiste en conocer en forma general la empresa a la que se le presta el servicio, para efecto de este trabajo se expondrán las características de nuestra empresa imaginaria.

Una vez aceptada y devuelta la copia de la Carta Contratación, nos presentamos en las oficinas de la Empresa para comenzar esta etapa.

El plan de Trabajo, hasta esta etapa, es el siguiente:

	<u>SEMANA</u> *	<u>DIA</u>
Plática de familiarización con el Gerente General	Tercera	Martes
Plática de familiarización con el Contralor	Tercera	Jueves
Plática de familiarización con el Contador de Costos	Tercera	Viernes
Plática de familiarización con el Gerente de Producción	Cuarta	Lunes
Plática de familiarización con el Gerente de Ventas	Cuarta	Lunes

Visión General de la Compañía.

Nuestra impresión es que se trata de una Compañía Industrial, dedicada a la fabricación de muebles de madera para el hogar. Goza de buena ubicación y vigilancia, por lo que para entrar o salir hay que registrarse; confirmándose el objeto de la visita con el personal indicado.

Desde la primer visita y subsecuentes, por espacio de una semana, hemos platicado con los diferentes miembros de la organización arriba indicados. A través de estas visitas pudimos establecer lo siguiente:

* Semana en relación al programa de Trabajo General, presentado en Secc. 3.3

La compañía, que se dedica a hacer muebles de madera para el hogar, es una Sociedad Anónima denominada Sociedad Fabril Americana, S.A. Cuenta actualmente con un capital suscrito y pagado de \$ 37'000,000.00 en acciones de \$ 10,000.00 cada una. Tiene una antigüedad en el mercado de catorce años, ocupando el séptimo lugar en la actualidad, entre los principales fabricantes de comedores, closets y otros enseres de menor importancia.

Durante los primeros siete años, la empresa creció y no tuvo mayores problemas financieros ni operativos, pero a partir de la devaluación de 1976, empezó a sufrir pequeños problemas que se han agravado; la mayoría de sus productos quedaron bajo control de precios, al tener en sus líneas modelos económicos, como comedores y antecomedores. Además de esto, la competencia ha logrado bajar sus precios, al fabricar sus muebles en fibra de vidrio y formica.

Por esta razón entre otras SOFA, S.A. tiene necesidad de conocer adecuadamente sus posibilidades y alternativas. Razón por la cual fuimos contratados al considerar inadecuado su control.

También pudimos establecer, que la empresa no sufre problemas financieros, su apalancamiento financiero es de .2 y sus índices de Cuentas por Cobrar y por Pagar de 30 y 35 días promedio, respectivamente. En relación a sus Ventas e Inventarios se observa un índice bajo en relación a la competencia, pues la empresa tiene una rotación de 6.3 y el promedio de la industria es de 10.5.

El valor de la empresa, de acuerdo al Método Dupond para el Ejercicio de 1982 es de 4.9 y la industria tiene un factor de 6.2, por lo que se deduce, que se deben aumentar las Ventas, vfa menores Precios, e incrementando el uso actual de sus instalaciones; la capacidad instalada sin aprovechar, es aproximadamente del 35% lo que de aprovecharse permitiría una reducción de sus Costos.

La estructura formal de SOFA, S.A. , es la siguiente:

* DIRECCION GENERAL *

<u>DIRECCION DE PRODUCCION</u>	<u>DIRECCION DE VENTAS</u>	<u>FINANZAS</u>	<u>RECURSOS HUMANOS</u>	<u>COMPUTO</u>
Sub-Dirección	Sub-Dirección	Contraloría	Psicología Industrial	Desarrollo
Superintendencia de Producción	Comercialización	Presupuestos	Legal	Control
Superintendencia de Mantenimiento	Zona Centro	Contabilidad Gral.	Reclutamiento y Selección	
Superintendencia Administrativa	Zona Norte	Costos	Vigilancia	
Almacén de Materias Primas	Zona Sur	Archivo	Personal	
Almacén Piso Planta (Producción en Proceso)		Caja y Pagos	Intendencia	
Almacén Prod. Term. Abastecimientos		Tesorería		

Analizando el Organigrama anterior, encontramos que posiblemente al faltar en la organización el Depto. de Auditoría Interna, haya incumplimiento de los objetivos departamentales y de grupo, por no haber la persona encargada de vigilar su cumplimiento.

Se prepararon cuestionarios generales que se fueron aplicando a las personas señaladas; los cuestionarios son los siguientes:

Aplicado a Contraloría.-

- ¿ Existe un departamento encargado de determinar los Costos ? SI _____ NO _____
- ¿ Como se presenta el Costo de Ventas en los Estados Financieros ? ANALITICO _____ CONDENSADO _____
- ¿ A Finanzas corresponde la supervisión de la to ma de Inventarios ? SI _____ NO _____
- ¿ Los Auditores Externos han presentado en su carta de observaciones comentarios con respecto a Costos ? SI _____ NO _____

Sobre la pregunta de si los Auditores Externos han presentado en su carta de observaciones, comentarios con respecto a Costos; la respuesta fue SI, a sugerencia del Despacho "X", hemos solicitado sus servicios profesionales, pues definitivamente existen problemas en la determinación aproximada de los Costos. El texto de la carta de sugerencias que nos entregó dicho Despacho, con posterioridad al dictamen del año próximo pasado es el siguiente:

" Con referencia a su Sistema de Costos nos permitimos hacer los siguientes comentarios:

Al no manejar Sistema de Inventarios Perpetuos, no nos fue posible hacer un análisis parcial, sino total, de sus Inventarios Físicos, lo que para nosotros implicó un mayor tiempo en perjuicio de su economía, y para Ustedes una falta de información.

Durante el ejercicio, representa un trabajo sumamente extenuante y pesado para los encargados del acomodamiento y conteo de sus inventarios. Además, se nota una incertidumbre muy elevada con respecto al resultado de sus inventarios, lo que en combinación con su valuación, influye en forma definitiva sobre sus resultados de operación.

Con respecto a su Método de Valuación (Últimas Entradas, Primeras Salidas), aunque está aprobado por la Secretaría de Hacienda, el uso de Números Índices para determinar el valor de las capas anuales, es poco confiable tanto para Ustedes como para nosotros.

Además de tener los inconvenientes mencionados, puede ser en nuestra opinión, demasiado rígido, ya que los Estándares son determinados para todo un año su actualización es verdaderamente laboriosa; trabajo que desgraciadamente proporciona información confiable pocos meses, debido a la situación actual del país.

Nos permitimos sugerirles contratar un asesoramiento reconocido en la materia, a fin de optimizar su Sistema de Costos que, en nuestra opinión, parece no cumplir adecuadamente con el objetivo de obtener información financiera oportuna y veraz."

Aplicado a Costos.-

- ¿ Bajo que sistema se determina el Costo de la Producción en Proceso y Terminado, en función del tiempo ?
- Histórico _____
 Estimado _____
 Estándar _____
- ¿ De ser Estándar con que tipo de Sistema ?
- Completo _____
 Parcial _____
 Mixto _____
- ¿ Qué técnica se utiliza para la acumulación del Costo Fijo ?
- Directo _____ Absorbente _____
- ¿ Conforme qué técnica de Control de Inventarios, son manejados éstos ?
- Global _____ Pormenorizado _____
 Perpetuos _____ Otro _____
- ¿ Qué sistema de Valuación de Inventarios es utilizado ?
- U.E.P.S. _____ Identificados _____
 P.E.P.S. _____ Detallistas _____
 Promedio _____ Neto de Realización _____
 Mercado _____ Otro _____
 Reposición _____
- ¿ En caso de haber contestado U.E.P.S. o P.E.P.S., como se conforman los registros; que tiempo máximo se guarda ésta información ?
- R _____

- ¿ Se formula Estado de Costo de Producción y Costo de Producción de lo Vendido ?
- SI _____ NO _____
- ¿ En los Inventarios Físicos participa el personal de Costos ?
- SI _____ NO _____
- ¿ Qué informes presenta Costos a los demás departamentos? Describa su contenido.
- R _____

Aplicado a Ventas.-

¿ Utiliza Usted la información y los Análisis de Costos para la operación de Ventas, como la fijación de precios ?

SI _____ NO _____

¿ Existe algún problema derivado de no contar con la información de Costos, o bien que contando con ella sea deficiente ? En caso de ser afirmativo explique.

R _____

¿ Tiene problemas de información con otro departamento, que dificulte su operación ? Especifique.

R _____

¿ Considera Usted necesario otro u otros informes de Costos ?

R _____

Aplicado a Producción.-

¿ Le entrega a Usted alguna información el departamento de Costos? Especifique.

R _____

¿ Lleva alguien de su departamento la Programación y Control de la Producción ?

R _____

¿ Se conoce la Producción en Proceso al día ?

SI _____ NO _____

¿ Qué información se le entrega a Costos ?

R _____

3.3 INVESTIGACION Y ANALISIS

Terminada la etapa de familiarización, comenzamos a resumir y clasificar la información que tenemos, para dar las directrices a nuestro trabajo de Auditoría Operacional.

- 1.- Es inoperante el Sistema de Costos, como lo hemos podido constatar.
- 2.- Mucho influye en cualquier Sistema de Costos el renglón de Inventarios, por lo que al no manejar un Sistema definido de Inventarios, pone en serias dificultades el poder determinar el consumo real de Materias Primas.
- 3.- El valuar los Inventarios por medio de índices no da ninguna confiabilidad a las cifras que así se obtienen.
- 4.- Si producción no proporciona los elementos necesarios para determinar el grado de acabado, no es posible determinar el Costo Real y la eficiencia con que se opera.
- 5.- Se puede decir que aunque el Sistema de Costos e Inventarios son de nombre, los usuales y autorizados no lo son en su práctica, pues los Estándares exigen una comparación con el Real que no se efectúa. Así mismo, el Sistema de Valuación U.E.P.S. presupone un conocimiento adecuado de las partidas que integran el Almacén.
- 6.- Por lo que se puede observar a priori, parece ser que no se ha diseñado Sistema, sino que se ha establecido de acuerdo a los pocos controles que existen sin atender a sus necesidades propias como Sistema.

Dados los supuestos anteriores, que se derivan de la familiarización con la empresa, hemos planeado el siguiente programa de trabajo, que incluye el trabajo previo ya realizado; para poder determinar el tiempo total y los participantes, calculando así los Honorarios del Despacho "Z" y Asociados.

TRABAJOS A REALIZARA REALIZARSE EN:

Solicitud del Cliente	1a. semana
Plática de fijación de objetivos con Gerente General	2a. semana
Carta Contratación	3a. semana
Carta de familiarización con Gerente General	3a. semana
Plática de familiarización con Contralor	3a. semana
Plática de familiarización con Contador Costos	3a. semana
Plática de familiarización con Gerente de Producción	4a. semana
Plática de familiarización con Gerente de Ventas	4a. semana
Visita a Instalaciones, Productivas y de Servicio	4a. semana
Investigación del Sistema de Costos	5a. semana
Investigación del Sistema de Información de Producción	5a. semana
Investigación del Sistema de Almacenes	5a. semana
Investigación del Sistema Cuentas por Pagar	6a. semana
Investigación del enlace Costos-Contabilidad Inf. Financiera	6a. semana
Investigación del Sistema de Presupuestos	6a. semana
Investigación de la función Pagos	6a. semana
Investigación de Elementos, Materiales, Computación	7a. semana
Análisis de la función Auditada	7a. semana
Diagnóstico del Sistema Inf. Prod. fallas al Control I	8a. semana
Diagnóstico del Sistema de Almacenes fallas al Control I	8a. semana
Diagnóstico del Sistema de Costos fallas al Control I	8a. semana
Diagnóstico del Sistema Cuentas por Pagar fallas Control I	9a. semana
Creación Modelo General de Costos	9a. semana
Creación Modelo de Información de Producción	10a. semana
Creación de Modelo de Información de Nóminas	10a. semana
Creación de Modelo de Información de Almacenes	10a. semana
Creación de Modelo de Cuentas por Pagar	10a. semana
Comparación y Análisis de Dif. Modelos Presupuestos-Actuales	11a. semana
Diferencias con el Sistema Anterior	11a. semana
Preparación del informe	12a. semana
Informe (Junta)	13a. semana
Conclusión y revisión de los aspectos de la junta	13a. semana

INVESTIGACION DEL SISTEMA DE COSTOS

Objetivo.- Conocer en forma precisa el Sistema de Costos para valuar la Producción en Proceso y Terminada, así como la determinación del Costo de lo Vendido.

Para este efecto consultamos directamente al Gerente de Costos, aplicando el siguiente cuestionario en forma secuencial y revisando los Papeles de Trabajo e Informes que se generan en el Departamento.

a) Análisis del Procedimiento para el Cálculo del Costos.

- 1) ¿ Para calcular los Costos, existen Cargas Maestras o Rutas de Fabricación ?

R. _____

- 2) ¿ Existe Sistema Computarizado para el Cálculo de Costos, en lo referente a la explosión de las Rutas o Carqa ?

R. _____

- 3) ¿ A qué intervalos de tiempo se actualizan los Cálculos de Costos ?

R. _____

- 4) ¿ Qué tiempo tardan en actualizar ?

R. _____

- 5) ¿ Los Costos se obtienen por órdenes de trabajo, sean por Ventas o Punto de Reorden, o es por Proceso, o se trata de una mezcla ?

R. _____

- 6) ¿ Cuando es requerido un Nuevo artículo o hay modificación de algún existente, se calcula éste en especial ?

R. _____

7) ¿ Los cálculos del Estándar se utilizan sin ninguna actualización durante el período de vigencia ?

R. _____

8) ¿ Es la responsabilidad del Departamento de Costos el cálculo del Sistema, atendiendo a la mecánica del Producto ?

R. _____

9) ¿ Es la responsabilidad del Departamento de Costos el Sistema Computarizado ?

R. _____

10) ¿ Se puede calcular el Real con el mismo Sistema ?

R. _____

11) ¿ Se calcula así ?

R. _____

12) ¿ Este Sistema es conocido por el Departamento de Costos, en cuanto a la secuencia seguida para transformar la Materia Prima, en Producto Terminado ?

R. _____

) Análisis del Procedimiento para la Determinación de los Estándar, Precio de Materias Primas y Materiales.

1) ¿ Quién fija los Estándares, Precio de Materias Primas y Materiales ?

R. _____

2) ¿ Para que período de tiempo son ?

R. _____

3) ¿ Se determina Desviación en Precio ?

R. _____

4) ¿ Cómo se obtiene esta Desviación ?

R. _____

5) ¿ Cómo se aplica esta Desviación ?

R. _____

6) ¿ Cómo se registran los valores del Almacén de Materias Primas y Materiales ?

R. _____

c) Determinación de la Confiabilidad de las Cuotas con que se efectúa el Costeo.

1) ¿ Cómo son determinadas las Cuotas con que se calcula el Estándar ?

R. _____

2) ¿ Qué bases se toman para su cálculo ?

R. _____

3) ¿ Se elabora Análisis Departamental para comparar los Estándares con los Reales ?

R. _____

4) ¿ Elaborado el Análisis Departamental, se hacen derramas o prorrates de los gastos de los departamentos de Servicio a los Productivos ?

R. _____

5) ¿ Cómo hacen las derramas ? Explique.

R. _____

6) ¿ Se fijan las Cuotas separando los elementos Variables y Fijos, o no se separan ?

R. _____

7) ¿ En relación a la Nómina, ¿ qué procedimiento se sigue ?

R. _____

8) ¿ Se conoce la Capacidad Instalada de la Planta ?

R. _____

9) ¿ Los Estándares consideran la Capacidad Instalada de la Planta ?

R. _____

10) ¿ De acuerdo a la pregunta anterior, son Estándares Ideales, Optimos o Corrientes ?

R. _____

d) Análisis del Registro de Valores del Inventario

1) ¿ Cómo se Valúan los Inventarios de Producto Terminado ?

R. _____

2) ¿ Por los artículos terminados del periodo, se debita Contablemente Almacén de Producto Terminado con crédito o Producción en Proceso ?

R. _____

3) ¿ Las Desviaciones en Materia Prima como se Obtienen ?

R. _____

4) ¿ Qué valor se da al Producto Terminado, por mes y al final del Ejercicio ?

R. _____

5) ¿ Qué valor se da al Producto en Proceso, en el mes y al final del Ejercicio ?

R. _____

6) Materia Prima, Mano de Obra y Gastos de Fabricación, ¿ se llevan a Producción en Proceso conforme se incurre en ellos ?

R. _____

7) Contablemente, ¿ qué movimientos afectan al Almacén de Materias Primas ?

R. _____

8) Contablemente, ¿ Qué movimientos afectan al Almacén de Producción en Proceso ?

R. _____

9) Contablemente, ¿ qué movimientos afectan al Almacén de Producto Terminado ?

R. _____

e) Análisis del Sistema de Costo Estándar Absorbente, con Método de Valuación U.E.P.S.

1) ¿ Contablemente, qué cuentas de Mayor son afectadas por la función de Costos ?

R. _____

2) Como resultado de los Consumos de Materia Prima, ¿ puede existir desviación al Estándar, cómo registran ésta ?

R. _____

3) ¿ Cómo se aplica el Estándar Nómina ?

R. _____

4) ¿ Cómo se aplica la Desviación al Estándar Nómina ?

R. _____

5) ¿ Cómo se obtiene esta Desviación ?

R. _____

6) ¿ Cómo se obtiene la Desviación en Volumen de los Gastos de Fábrica ?

R. _____

7) ¿ Cómo se obtiene la Desviación en Presupuesto de los Gastos de Fábrica ?

R. _____

8) ¿ Se hace alguna segregación de Costos Fijos y Variables para su registro, se presentan en algún informe ?

R. _____

9) ¿ Todos los Gastos y Costos de Producción se cargan y acreditan en las cuentas de Costos en forma Estándar ?

R. _____

10) ¿ A fin de año el valor de los Inventarios se ajusta a Real o queda a valores Estándar ?

R. _____

11) ¿ El Sistema U.E.P.S. fue el que se manejó desde el inicio operativo de SOFA, S.A. ?

R. _____

12) ¿ En caso de no haber sido éste el Sistema Único en la vida de SOFA, S.A.; cómo se ha creado el saldo en la Cuenta de Activo Compensable ?

R. _____

Los cuestionarios aplicados a Producción, para determinar la eficiencia de la información proporcionada a Costos, fueron los siguientes:

a) Con Respecto a la Departamentalización v su Estructura Formal

1) ¿ Existen en Planta áreas Productivas y de Servicio ?

R. _____

2) ¿ Estas áreas están debidamente clasificadas ?

R. _____

3) ¿ El personal que en ellas labora es identificable o se rota ?

R. _____

4) ¿ Es identificable el consumo, con el área que le dió origen ?

R. _____

5) ¿ Internamente, existe documentación formal que delimite actividades y responsabilidades ?

R. _____

6) ¿ Nos puede describir los departamentos v su función ?

R. _____

b) Sobre el Control de la Producción

1) ¿ Existen formatos para poner en marcha el Proceso Productivo ?

R. _____

2) ¿ Existen formatos para controlar la Producción en Proceso ?

R. _____

3) ¿ Cómo se informa el avance de Producción en Proceso a Costos ?

R. _____

4) ¿ Toda Materia Prima que entra a Producción debe de transformarse y terminarse. siguiendo la Ruta mediante Colas ?

R. _____

5) ¿ Cómo programan la Producción ?

R. _____

Los Almacenes representan un Activo Circulante, sobre el cual se refleja la función Costos, su importancia es vital, sobre todo para conocer adecuadamente el volumen, el grado de acabado y la seguridad de ese Inventario, así como su disponibilidad.

Los cuestionarios aplicados a esta área son los siguientes:

a) Sobre el Control de Entradas y Salidas de Materia Prima

1) ¿ Se elabora documento por la entrada física de Materia Prima o Material ?

R. _____

2) ¿ Qué procedimiento se sigue con estos documentos de Entrada ?

R. _____

3) ¿ Los documentos de Entrada requieren alguna autorización ?

R. _____

4) ¿ Existen documentos de Salida del Almacén ?

R. _____

5) ¿ Llevan alguna autorización las Salidas de Almacén ?

R. _____

6) ¿ Existe un Kardex donde se lleve el registro de los artículos de manera que se tenga un Inventario Perpetuo ?

R. _____

7) ¿ Si no controlan los Inventarios por medio del Sistema de Inventarios Perpetuos, pero si llevan un Kardex, indique como se lleva el registro en el Kardex ?

R. _____

8) ¿ Sus artículos tienen la clasificación A, B, C ?

R. _____

9) ¿ Cuando se hace Inventario Físico, qué porcentaje aproximado es el que concide con los saldos del Kardex ?

R. _____

10) ¿ Quién autoriza los ajustes de Inventario ?

R. _____

11) ¿ Está delimitada el área de Almacenes v restringido el paso de las mismas áreas)

R. _____

b) Sobre el Control de Entradas y Salidas de Producción en Proceso

1) ¿ Cómo se controlan las Entradas a Producción ?

R. _____

2) ¿ Existe Control de Inventarios en Proceso ?

R. _____

3) ¿ Se da Salida documentada a la Producción en Proceso que se termina y se envía a Producto Terminado ?

4) ¿ Cómo se conocen los desperdicios de Producción ?

R. _____

5) ¿ Cómo se documenta la Salida de Desperdicio de Producción ?

R. _____

6) ¿ Hay Almacén Físico de Producción en Proceso, y en éste se almacena la Producción ?

R. _____

c) Sobre las Entradas y Salidas de Producto Terminado

1) ¿ Cómo se controlan las Entradas ?

R. _____

2) ¿ Cómo se controlan las Salidas ?

R. _____

3) ¿ Hay concordancia entre el Inventario Físico de la Planta y la existencia documentada ?

R. _____

4) ¿ Las áreas de estos Almacenes están delimitadas y restringido su acceso ?

R. _____

5) ¿ Se le informa a Ventas la existencia diariamente ?

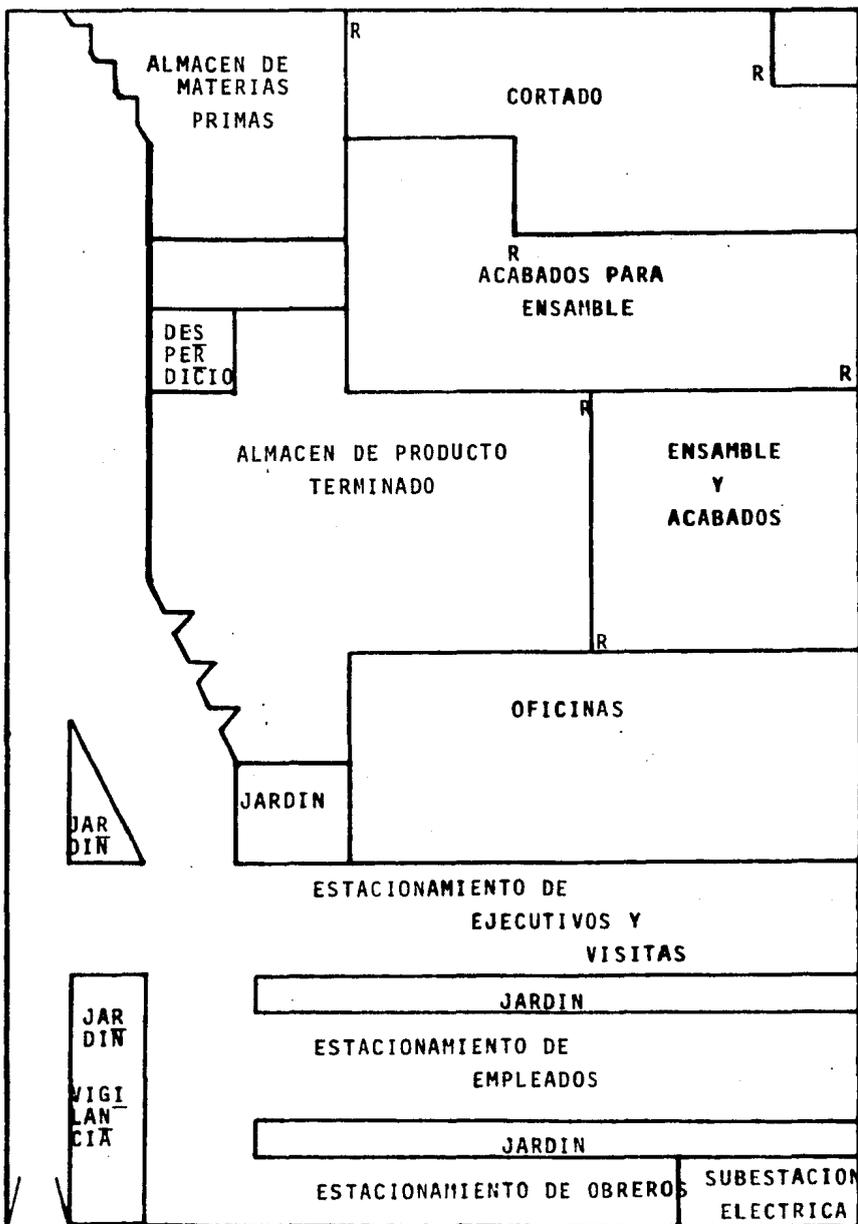
R. _____

VISITA A LAS INSTALACIONES, PRODUCTIVAS Y DE SERVICIO

Como toda empresa de transformación tiene áreas o almacenes repartidos en la Planta. Esta goza de buena ventilación y alumbrado, es de notarse la limpieza pues en el ramo es frecuente encontrar mucho aserrín y astillas, lo que si puede influir notablemente para el buen desenvolvimiento es el ruido que existe.

Según pudimos observar, existen seis relojes checadores distribuidos en la Planta, en los cuales los obreros checan sus tarjetas de tiempo, por el cómputo de la Mano de Obra Real

La ubicación de los relojes y la distribución en la Planta es la siguiente:



Al parecer, el personal obrero trabaja bien, aunque tenemos la impresión de que la apariencia es debido a nuestra presencia. Para despejar esta incógnita, a un Auxiliar de nuestro Despacho le encargamos presentarse en la Planta con ropa informal durante tres días y dedicarse a visitar toda la planta, anotando todas las observaciones pertinentes y el resultado fue el siguiente:

- a) Los obreros desperdician bastante tiempo en andar buscando los materiales sobre los cuales trabajan.
- b) Los volantes de tiempo no son llenados con cada actividad, sino al final del día, por lo que se hizo, pero sin la supervisión adecuada.
- c) La Materia Prima es solicitada; o mejor dicho, tomada del Almacén sin que medie orden de trabajo, vale o documentación que ampare la salida.
- d) Los obreros toman el material de acuerdo en lo que aparenta a su gusto y del más reciente. Parece ser que la Materia Prima anterior no es del todo buena aunque hay grandes partidas.

Por lo que hace al desperdicio, éste no tiene control, pues al faltar la orden de producción y ser según el Programa de Producción en base a los Inventarios, se saca Materia Prima y se produce pero sin atender a las medidas, por lo que los desechos se han incrementado grandemente y en algunos casos hay material que puede ser reutilizable para moldes más chicos. Desgraciadamente al no haber control se pierde, ésto lo dedujimos de nuestras entrevistas con el personal de Supervisión, el cual nos proporcionó valiosos datos.

Otro aspecto importante que pudimos observar, es el hecho de que en el piso hay muchas piezas por haber faltantes de otras para completarlas, o sea, logran completar los trabajos ya empezados, aunque no se ha deteriorado en apariencia el material, si se deduce la inversión que en la actualidad tiene un alto costo financiero.

En lo que respecta a seguridad de los Inventarios, la hay en cuanto a que no es fácil sacar de la Planta Producto Terminado y Materia Prima, pues es buena la vigilancia y para sacar algún producto debe haber documentación. Así concluimos nuestra visita a las Instalaciones.

Por lo que se refiere a las creaciones de pasivo en función de las entradas de material, nos surge la duda de como se crean estas obligaciones o mejor dicho como se registran. pues en cualquier sistema de Inventarios que está por lógica relacionado con el de Costos y también con Cuentas por Pagar.

Para nuestra investigación, nos centramos en averiguar como se registra la entrada de material, a que precio y si existe diferencia con el real pagado, saber como se registra esta desviación.

El área de Cuentas por Pagar depende de Contabilidad por lo que se aplica el cuestionario a este departamento.

- 1) ¿ Se hace el registro de la entrada del producto al Almacén junto con la creación del pasivo correspondiente ?

R. _____

- 2) ¿ Qué asiento Contable se hace ?

R. _____

- 3) ¿ Los pasivos por las entradas se hacen diariamente o por semana o mes ?

R. _____

- 4) ¿ Con qué documento se crea el Pasivo ?

R. _____

- 5) ¿ Si llegase a existir diferencia entre el Pedido y la Remisión, qué hace Contabilidad y por qué ?

R. _____

- 6) ¿ Existe la posibilidad de que no se haga entrada por ser un artículo, como por ejemplo una calculadora que no es una partida de Producción en Proceso, sino un Activo, por lo que no entra al Almacén, pagándose directamente con la Remisión o Factura del Proveedor ?

R. _____

7) Si no Hay documento de entrada, ¿ no se paga ?

R. _____

La información financiera es resultado de la operación de la compañía, por lo que departamentos como Contabilidad y Costos registran e interpretan el resultado de la actividad operativa de toda la unidad económica que es la empresa. En esta sección analizaremos con qué información o datos se integra la Contabilidad de Costos, básicamente en lo que se refiere a Estados Financieros.

Por lo que conocemos de momento, sabemos lo siguiente:

El Sistema de Costos no produce la información adecuada de la Operación desde el punto de vista conocimiento económico.

Por lo anterior, nos entrevistamos con el personal del Departamento de Costos para determinar qué información produce, aplicando el siguiente cuestionario:

1) ¿ Cómo se Costean las Ventas ?

R. _____

2) ¿ Por qué no se elabora Estado de Costo ?

R. _____

3) La desviación al Estándar ¿ cómo se presenta en Resultados ?

R. _____

4) ¿ Se presenta algún desglose de las desviaciones, anexo a los Estados Financieros ?

R. _____

5) ¿ En los Estados Financieros se presenta algún anexo que muestre Precios de Venta contra Costos ?

R. _____

El enlace de Costos con Presupuesto, es esencial para la determinación del Estándar y su control. Si hay un punto de extrañeza en este caso es, cómo se logra obtener un Presupuesto cuando no se conocen bien los Gastos en que se incurre para la fabricación.

Para investigar ésto se planteó el siguiente cuestionario a Presupuestos:

1) ¿ Qué tipo de Presupuestos elaboran en SOFA, S.A. ?

R. _____

2) ¿ Se calculan todas las erogaciones de los departamentos sean Productivos o de Servicios y Administrativos ?

R. _____

3) ¿ Se hace programa de Compra en base a la Producción esperada ?

R. _____

4) ¿ Para qué período se calculan las erogaciones ?

R. _____

5) ¿ Qué bases en Gastos son utilizadas en Presupuestos ?

R. _____

6) ¿ Podemos suponer que se conocen los Gastos que ocasiona cada tipo de producto ?

R. _____

7) ¿ Qué datos proporciona el Departamento de Costos, para la elaboración del Presupuesto ?

R. _____

8) ¿ Costos proporciona información de los Estándares, en el transcurso del período y se utiliza para corregir o modificar el Presupuesto ?

R. _____

La creación de un modelo de Costos abarca, como ya lo comentamos, la operación Contable de Cuentas por Pagar, a través de las Entradas de Almacén. Tratando de interiorizarnos del actual Sistema de Pagos, preparamos y aplicamos el siguiente cuestionario:

1) ¿ Como es la operación global del Sistema de Cuentas por Pagar ?

R. _____

2) ¿ Los registros se hacen manualmente o por computación ?

R. _____

3) ¿ Cómo se hace la póliza de Compras ?

R. _____

4) ¿ Llega a existir problema de que los saldos sean diferentes entre, libros de Contabilidad y libro auxiliar de Proveedores ?

R. _____

5) ¿ No hay problema con el pago a Proveedores, o llega a haber retraso ?

R. _____

Una gran ayuda para el procesamiento de la información es la Computadora; su rapidez para dar información de grandes volúmenes de datos, permite una toma de decisiones más oportuna.

La inversión que ésta presenta no es justificable para unos cuantos programas, pero de estar ya adquirida o contratada, como en el caso de SOFA, S.A., debe de tratar de integrarse todo Sistema formal.

Tratando de aprovechar este recurso, el Sistema que proponemos será para programarse en Cómputo, por lo que requerimos saber si se tiene capacidad o no en la computadora. Para ello aplicamos el siguiente cuestionario al área de Computo.

1) ¿ Qué Sistema de Computación tiene instalado SOFA, S.A. ?

R. _____

2) ¿ Qué Sistemas se tienen actualmente en la Computadora ?

R. _____

3) ¿ Tiene actualmente capacidad la Computadora para aceptar más programas ?

R. _____

4) ¿ Se cuenta con el personal necesario para implementar los Programas, o se opta por comprar los paquetes que existen en el mercado ?

R. _____

Habiendo terminado la investigación, de nuestros papeles de trabajo, después de haber reunido y examinado toda la información que recopilamos, presentamos los siguientes aspectos que se desprenden de su análisis crítico, como los puntos a desarrollar para mejorar el Sistema de Contabilidad de Costos.

En forma general tenemos que:

- 1) Es necesario calcular los Costos con más frecuencia, que por un año como se calculan actualmente.

Es importante hacerlo porque en la actualidad se vive en México una situación de continua inflación que no se ha controlado, por lo que el Sistema que se calcula para todo un año pierde rápidamente su veracidad o bien, lo que se podría hacer sería dar aumentos más fuertes a los Estándares precio; aunque esto puede poner durante los primeros meses a la compañía en una situación irreal en la relación Ventas Costos. Al final del año, posiblemente la relación también se viera falseada, pero por ser más alto el Real que el Estándar y así sólo a mitad del año sería similar al Real y el Estándar, siendo aceptable la desviación por lo que la relación quedaría así:

PRIMEROS MESES:

MITAD DEL EJERCICIO:

FINAL EJERCICIO:

Estándar Precio con Perspectivas conservadoras.

Estándar \geq Real

Estándar \leq Real

Estándar $<$ Real

Estándar Precio con Perspectivas de inflación.

Estándar $>$ Real

Estándar $=$ Real

Estándar $<$ Real

Estándar Precio con Perspectivas de inflación muy altas.

Estándar $>$ Real

Estándar \geq Real

Estándar \approx Real

- 2) Es necesario que el Sistema de Costos sea flexible para incorporar los productos nuevos o los cambios.

Se llegan a hacer cambios en cualquier diseño o plano, por lo que cambian especificaciones y por consiguiente Costos. Debido a la competitividad en el mercado, es necesario saber cuánto puede costar y cuánto cuesta realmente un artículo nuevo y que desde luego pretende entrar en ese mercado. Si su Sistema no acepta los cambios o productos nuevos con flexibilidad, se pueden tomar decisiones incorrectas o extemporáneas por el cálculo manual.

- 3) La responsabilidad de las rutas de fabricación no debe corresponder a Costos.

Costos es responsable del conocimiento adecuado del monto invertido en un bien que se ofrece al público consumidor, pero no de como fabricarlo, pues ésto es responsabilidad de Producción y si existiese el departamento de Ingeniería Industrial o Ingeniería del Producto, con el compartiría la responsabilidad.

- 4) Se deben establecer adecuadamente los Estándares y hacer mensualmente la comparación con el Real.

Hablar de un Sistema de Costos Estándar, implica que debe de existir también el Real o Histórico, y que se deben hacer las comparaciones entre ambos Sistemas, para determinar las desviaciones, mismas que se deben analizar para poder señalar las responsabilidades del caso y hacer las correcciones necesarias, bien sea al Estándar o al Histórico.

- 5) El Sistema de Costos debe aceptar datos Reales o Estándar.

Es preferible usar el mismo Sistema para calcular el Costo Real y el Estándar para que su comparación sea adecuada, en su defecto se deben manejar ambos Sistemas, ya que no habría otra manera de establecer las desviaciones.

- 6) Se deben definir las aplicaciones Contables de las desviaciones al Estándar.

Aunque las desviaciones son aplicadas a Resultados, no encontramos política escrita al respecto, aunque en ese estado están las demás políticas y nos inclinamos a pensar que así se hizo en principio y después la costumbre dió lugar a la política, pero se debe estar consciente de lo que ello implica, pues según observamos en el siguiente cuadro:

DESVIACION DESFAVORABLE:

Producción Alta
Producción Baja

VENTAS:

Altas
Altas

COSTO ESTANDAR:

En Relación
En Relación

DESVIACION:

Alta
Baja

UTILIDAD BRUTA:

Utilidad Menor
Utilidad Mayor
Posibilidad Pérdida
Posibilidad Utilidad

DESVIACION FAVORABLE:

Producción Alta
Producción Baja

Altas
Altas

En Relación
En Relación

Alta
Baja

Utilidad más Alta
Utilidad Alta

Producción Alta
Producción Baja

Bajas
Bajas

En Relación
En Relación

Alta
Baja

Utilidad Baja
Utilidad más baja

Observamos que el manejo en cifras puede ser muy variable y llegar a Resultados distintos, pues la desviación no está en relación a las unidades Vendidas, sino es el total de la Producción.

7) Es necesario efectuar Análisis Departamental.

El determinar el Costo de un Producto, ya sea en forma Real o Estándar presupone en Costos Indirectos hacer una derrama de los Departamentos de Servicio a los Productivos, para así establecer cuotas reales de acuerdo a bases representativas como pueden ser: Grado de Uso del Servicio, Area, Empleados, Etc. Una forma de saber estas cuotas es determinando sobre su análisis departamental, que erogación tiene cada Departamento y por qué conceptos, separando e identificando los elementos Variables y Fijos, para determinar con mayor certeza el Costo Indirecto y el Presupuesto.

8) Es fundamental la necesidad de manejar el Sistema de Inventarios Perpetuos.

La Materia Prima es del total del Costo un porcentaje considerable, que varía de acuerdo al producto que se trate. Por esto su desviación es la más importante en relación a la que corresponde a Mano de Obra y Gastos de Fábrica. No tener Sistema de Inventarios significa falta de Control sobre el Activo, provocando con ello desconfianza en el resultado de operación.

9) El Sistema de Valuación de Inventarios, Ultimas Entradas, Primeras Salidas (U.E.P.S.) se forma por el detalle de las entradas, no por índices.

Cuando tratamos de identificar los Costos de Compra por lotes, independientemente del manejo físico, requerimos saber como se forma por capas, y como se consumen estas para determinar que capas integran el Inventario.

Esto resulta imposible si no hay Sistema de Inventarios que permita esta identificación. El manejar números, índices, es suponer lo que debe de variar al valor del Inventario y el Consumo.

- 10) Los saldos de Proveedores no son actualizados con la rapidez deseable, por el Sistema de creación de Pasivo.

Cuentas por Pagar se hace un problema, pues como sistema manual no es aceptable para una empresa Industrial, motiva que se pierda el Control exigiendo un trabajo muy arduo para tratar de conservar actualizados los saldos de Proveedores.

- 11) Para Costos es necesaria una departamentalización adecuada para el concimiento de los centros de trabajo y sus erogaciones.

Parece ser que no es adecuada la departamentalización de la Planta, pues gastos que originan centros específicos se diluyen en un departamento más grande.

Es necesario en el Area de Producción que se tenga control sobre el tiempo que el personal obrero utiliza en su trabajo, pues la rotación del personal para cubrir los puestos ocasiona que se modifiquen los trabajos pudiendo haber, según observamos:

- a) Falta de Productividad.
- b) Control e Información inadecuadas.
- c) Pagos superiores al Estándar
- d) Conocimiento inadecuado del consumo por centro, por consiguiente mala - información de Costos y Financiera.
- e) Por lo que toca al control de la Producción, se hace necesario que éste sea concreto, pues existe pero es inoperante y nos lleva a desconoci - miento, en algunos casos del producto y que llega a quedarse olvidado, - procesándose la misma pieza para otra orden (ésto se da en los sobran - tes de una orden).

Por lo que toca al Sistema de Almacenes, notamos que, el tener los mismos abiertos y controlar solo lo más caro, redundando en una falta de control y descono - cimiento de los niveles de Inventario, ocasionando una Sobre-Inversión en algu - nos casos y en otros falta de Inventario y paro productivo, haciendo un costo de oportunidad. Las fallas que encontramos en su Control Interno son las siguiente:

- a) Control sobre la existencia, ésto implica que debe haber notas de entra - da y vales de salida para determinar los saldos, pues es información fi - nanciera.
- b) Control o delimitación de como se tomará la mercancía, si no se pueden cerrar físicamente los Inventarios, pues es salvaguardar los activos de la Compañía, si no de robo si de mal uso.
- c) No se puede ser juez y parte, los ajustes de inventarios deben ser auto - rizados por alguien ajeno al Almacén.
- d) El aserrín y piezas de desecho deben ser debidamente reportados y regis - trados, pues si no se les cuantifica hay el riesgo de que piezas semi - elaboradas se vendan por kilo a un valor de desecho.

Por lo que se refiere al Departamento de Costos, según nuestras conclusiones, depende en gran medida de los informes de terceros, por lo que, si se le da información incorrecta o a destiempo, ocasiona que la información de Costos resultante sea inadecuada o extemporánea. Las fallas al Control Interno de este Sistema son:

- a) No observar adecuadamente el Sistema de Costos Estándar, si actualmente no es posible, se debe buscar como mejorar su información para así hacer el Sistema completo. Aquí notamos la falta de promoción a la eficiencia de operación.
- b) Falta de información al no elaborar el Estado de Costo de Producción y Venta, pues falta protección a los Activos por desconocimiento de los valores, y una inadecuada información financiera.
- c) La falta de información por lo que se refiere al conocimiento oportuno y adecuado de las desviaciones para determinar las responsabilidades y en su caso aclararlas.
- d) Conviene también resaltar el hecho de que el mal manejo del Sistema U.E.P.S. nos brinda una información inadecuada del monto de Inventarios.

En lo que se refiere a Cuentas por Pagar, básicamente se tiene el mismo problema que en Costos, el resultado de que su operación sea un poco deficiente o fuera de tiempo radica en la falta de Sistema mecanizado para la creación del pasivo, lo que repercute en un Costo Financiero cuando SOFA, S.A. no paga a tiempo, aparte de ser en detrimento de su imagen. Por otro lado aunque no lo pudimos corroborar sentimos que el Sistema, por el hecho de ser manual, se presta a que se pueda hacer fraude si entran en combinación las personas que crean el pasivo y la que lo liquida, pues no se puede checar contra inventarios, pero como dijimos antes no pasa de ser un supuesto.

CREACION DEL MODELO GENERAL DE COSTOS

Lo que expondremos en la creación de los modelos, serán los fundamentos en que se hicieron y el modelo general en sí, será presentado en el informe para evitar duplicidad.

En esta parte se trata de proponer un modelo más adecuado o que se adapte mejor a la operación auditada, atendiendo a los aspectos de Control Interno. Así pues, presentamos en seguida el Sistema que pensamos proporcionará lo anterior, observando sobre todo que mejore el Sistema Actual, pensando aquí someramente en su costo, ya que es menester después de estructurado, calcularlo totalmente y analizar si el control es adecuado desde el punto de vista Costo Beneficio.

La creación del modelo se enmarca dentro de los siguientes aspectos:

- a) Considerar el Sistema de la Compañía, en cuanto a lo que ya ha sido definido.
- b) Sopesar si es posible o no en cuanto a su operación.
- c) Considerar las relaciones con los demás sistemas que tengan que darle una información para su operación, o a los que tenga que darla.
- d) Que cubra adecuadamente los aspectos de Control Interno.

Por lo que se refiere al Inciso a), sabemos que el Sistema de la Compañía está definido como:

- 1) Sistema de Costos atendiendo al tiempo en que se calcula en relación a la actividad productiva: Predeterminado.
- 2) Técnica de absorción de elementos Fijos en relación a la Producción Absorbente.
- 3) Sistema de Valuación de Inventarios: Últimas Entradas, Primeras Salidas.
- 4) Sistema de Control de Inventarios: Perpetuos.

En cuanto al punto 1 de este inciso, el sistema es adecuado, pues es posible determinar los Estándares con un alto grado de exactitud, pero definimos como necesario que se determine la capacidad instalada y la capacidad real a un turno.

Por lo que respecta a la determinación de las desviaciones, serán calculadas las siguientes:

En MATERIA PRIMA:

Variación en Precio al Estándar

Variación en Precio al Pedido

Variación en uso

En MANO DE OBRA:

Variación en Tarifa

Variación en Eficiencia

En COSTOS INDIRECTOS:

Variación en Presupuesto

Variación en Capacidad

Variación en Eficiencia

Más adelante se explicará la función y obtención de cada una. Se llevarán a Resultados e Inventarios.

Por lo que toca al punto 2 se utilizará la técnica de absorbente, pues se ha definido así el Sistema, por ser necesario para efectos Fiscales de cargar al Inventario la parte fija, pero para efectos de información se hará la separación de Costos Fijos y Variables, determinando la Contribución Marginal y el Costo Fijo absorbido en Inventarios.

Para el punto 3 tenemos como comentario, que al ser un Sistema pensado para épocas inflacionarias es aceptable pero debe de efectuarse en forma exacta en lo que se refiere a la formación de las capas.

Además es conveniente aprovechar la autorización ya concedida. La forma en que habrá de manejarse ésta básicamente en función del siguiente punto:

Sobre el punto 4 tenemos que, aunque no se ha definido el Sistema de Inventarios Perpetuos, ni se ha trabajado con el mismo si es necesario, tanto práctica como Fiscalmente, pues para una empresa como SOFA, S.A. es exigible este Sistema por parte del Fisco, pues supera el límite establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Reglamento) que dice que a Ventas superiores de 20 millones de pesos se debe utilizar este Sistema, además es necesario el control que se pueda lograr mediante el mismo.

Analizando el inciso b), conocemos el Sistema Productivo de SOFA, S.A., y creemos por ser ensambladora, que es correcto que se maneje el Sistema de Ordenes de Producción, pero con la variante de que no se debe de ejecutar como en otras Compañías, lotes mínimos en lo que se refiere a Sub-Ensamblado o componentes, pues este sistema lo utilizan empresas como por ejemplo: Automotrices, de artículos domésticos, donde se fabrican por lotes todas sus piezas, pues parte va al Producto Final y parte al Servicio (Venta de Refacciones), pero en el caso de una industria Maderera o Mueblera, no se producen piezas para servicio y por ello pueden existir sobrantes de fabricación, aunque si es recomendable conocer los lotes óptimos de fabricación.

Por lo que corresponde al inciso c), es necesario rediseñar las formas y algunos procedimientos que dan información a Costos, pues si la entrada de datos que alimenta a este Sistema es incorrecta, puede ocasionar, como en el caso particular de SOFA, S.A., que el Costo Real cuando se obtiene no coincida con la suma del Proceso, Inventario de Producto Terminado, Costo de Ventas y Desperdicio. Aquí nos limitamos solo a decir que se hace necesaria una información adecuada sobre la Producción en Proceso (Volumen y Grados de Acabado), sobre el Consumo de Materiales, sobre las desviaciones al pago, sobre la utilización de la Mano de Obra pues es imprescindible para Costos determinar el grado de aprovechamiento de la Nómina que se eroga por este concepto y por lo que se refiere a los Costos Indirectos que se conozca su aprovechamiento. En los siguientes Modelos (Producción, Nóminas, Inventarios y Cuentas por Pagar) trataremos más a detalle cuales son las informaciones necesarias para Costos.

En lo referente al inciso d), sabemos que deben existir los controles adecuados y necesarios que permitan el control interno y base para ello es que se incluyan en los procedimientos, elementos externos (que la operación sea conocida por más de un departamenteo) y en los casos en que sea incosteable ésto o muy laborioso, se recurra a la verificación periódica. Como estos detalles más que de Costos son de los demás departamentos, lo veremos también en su oportunidad. Pero por lo que se refiere a Costos, éste debe de ser capaz por el sistema de promover la adhesión a las políticas de la empresa, promover la eficiencia operativa a través de información financiera correcta y segura, está cubierto con los reportes y análisis que debe generar el departamento, y en lo que se refiere a la salvaguarda de los activos se cumple el evitar la descapitalización en esta época al valuar lo Inventarios con Ultimas Entradas, Primeras Salidas.

Producción es un departamento básico en cualquier organización industrial sea extractiva o de transformación, por lo que se refiere a su operación. Pero también es necesario conocer en forma adecuada la información que de él se deriva.

Para poder determinar los Costos con más precisión se hace necesario el cambiar u obtener cierta información del departamento, que es:

- a) Control efectivo de Producción, informando niveles de acabado.
- b) Emisión de Ordenes de Producción para poder acumular el costo por lotes.

Por lo que se refiere al inciso a), consideramos que a pesar de haber cierto grado de control en la Producción, no es el adecuado, por lo que es necesario elaborar formas y procedimientos para conocer el informe diario de Producción. Nuestra experiencia nos indica que podemos manejar por la misma forma los datos relativos al estado de la Producción y de la Nómina; así como los Gastos de Fábrica.

En cuanto al inciso b), se deben establecer, en primer lugar, las capacidades operativas de la Planta, sea instalada o Real y sobre ésto determinar los lotes económicos de la Producción y los lotes mínimos a realizarse, llevando un control adecuado de las órdenes de fabricación.

Es importante establecer, en función de que se ordenara, si a nivel de In-

ventario o sobre pedido de Ventas, ya que actualmente está bien definido. Con esta información a Costos le será más fácil y práctico el determinar el Costo Unitario de lo producido.

El método de Nóminas, en lo que se refiere a la información de Costos, base para determinar la Mano de Obra y su desviación, se refiere principalmente a identificar la erogación por departamento, que lo haya generado.

Reconocemos los siguientes puntos como los más importantes sobre lo que se debe basar nuestra sugerencia del modelo adecuado:

- a) Sistema de Nómina adecuado a calcular el pago del salario con variantes de tiempo, tarifa y sobre sueldo; así como sus deducciones.
- b) Computo Real y Estándar de Nómina.

Sobre el inciso a), lo importante para Costos no son los netos a pagar, sino el total de lo percibido y su razón (salario, premio, tiempo extra, incentivos, etc.) pero debe aprovecharse el sistema; si es independiente de la Nómina puede en ocasiones estar mal, mostrando cifras por departamentos diferentes.

Referente a los dos incisos, la creación de una forma que se adapte a lo existente en lo que se refiere a relojes checadores y operaciones.

Se sugiere que sea la misma que se utilice para producción, para tener los más datos posibles en una forma.

En lo referente al Almacén, que es medular en la Compañía, encontramos en SOFA, S.A., un pésimo control por lo que se debe cambiar el método de llevar todo a Producción en Proceso y cuantificar el Almacén de Materias Primas durante todo el año, no solamente al final de éste. Esto se puede lograr por Notas de entrada y vales de salida.

El modelo debe basarse en:

- a) Creación de documentos de registro del Almacén
- b) Sistema de Inventarios que permita el conocimiento exacto de los valores de los movimientos.

Por lo que toca al inciso a), el diseño de formatos y su procedimiento resuelve el problema actual.

En cuanto al inciso b), es necesario diagramar el Sistema Interno o la secuencia de la operación, para su aplicación. Esto comprende normas y procedimientos.

Adelantando un poco el comentario final, consideramos que la importancia de esto es radical, pues ningún Sistema de Costos puede dar información adecuada si no se contempla un buen control en el área de Inventarios.

Por último, el Sistema de Costos e Inventarios está muy relacionado con el Sistema de Contabilidad, Cuentas por Pagar; así que el diseño debe tomar en cuenta los requerimientos de esta área, para en lo posible mejorar también su control de pagos. Las prioridades en que se basará por lo que toca a Cuentas por Pagar, son:

- a) Oportunidad en la creación de pasivo, generación automática
- b) Auxiliar de Cuentas por Pagar, por Proveedor y Entrada.

Como se señala en el inciso a), se debe llevar al registro no en forma manual sino mecanizada, para evitar en lo posible los cuellos de botella que actualmente se hacen por este sistema a final de mes.

Referente a los dos incisos, es el hecho de que es posible con el manejo manual, facilitar la malversación de fondos, lo que se puede evitar con la creación automática de los pasivos y claro su registro en un auxiliar de pasivo.

DIFERENCIAS CON EL SISTEMA ANTERIOR

A C T U A L :

Globales sin controles de Entrada y Salida.

Falta de Control, informes insuficientes de proceso.

Totalmente manual, sin protección adecuada.

Conocimiento inadecuado de los Gastos a través de las cuentas.

Desperdicio de la capacidad potencial.

Conocimiento poco adecuado de la erogación.

Conocimiento dudoso del origen de los gastos, nula derrama, imposibilidad de análisis de desviación.

Estandar Absorbente, Valuación U.E.P.S., incompleto.

PUNTOS A TRATAR:

INVENTARIOS

PRODUCCION

CUENTAS POR PAGAR

CONTABILIDAD

COMPUTO

NOMINAS

GASTOS DE FABRICA

COSTOS

P R O P U E S T O :

Inventarios Perpetuos , controles de Entrada y Salida.

Control por Ordenes, informes actualizados de proceso.

Mecanizado, con estandarización de los movimientos.

Organización e integración del manejo contable de la información de producción.

Aprovechamiento mayor de la capacidad.

Conocimiento del grado de trabajo desarrollado por artículo.

Conocimiento del origen del gasto, aplicación del servicio, desviaciones interpretables.

Estandar Absorbente, Valuación U.E.P.S., completo.

A C T U A L :

Costo de Ventas, Precio Promedio de Venta, Estadística de Ventas.

Deficiente presentación en Estados Financieros de Inventarios.

Deficiente.

P U N T O S A T R A T A R :

INFORMES (sólo los más importantes)

FISCAL

CONTROL INTERNO

P R O P U E S T O :

Costo de Ventas, Precio Promedio de Ventas, Estadística de Venta, Contribución Marginal, Análisis Departamental, Estado Conjunto de Producción y de lo Vendido.

Adecuada presentación de Estados Financieros del rubro de Inventarios.

Adecuado.

PREPARACION DEL INFORME:

El informe de la Auditoría que hemos realizado, se presentará ante el Consejo de Administración de SOFA, S.A. que solicitó nuestra intervención.

La junta se ha programado a realizarse el Lunes o Martes por la mañana, ya que es importante que los miembros del consejo y directivos no estén demasiado ocupados en otros asuntos, para que surjan todos los comentarios posibles.

Sobre el desarrollo de la junta, ésta se hará por medio de la presentación del informe, sin leerlo, sólo tratando los puntos más importantes con un cuadro sinóptico (los mismos que hemos señalado en las diferencias con Sistema Anterior). El informe será entregado la semana anterior a su presentación, a manera de que lo lean y comenten previo a la junta.

INFORME DE LA AUDITORIA AL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS:

Atendiendo a su solicitud del día 10 de Junio del presente año, referente a la realización de un trabajo de Auditoría Operacional de su Sistema de Contabilidad de Costos, misma que aceptamos y hemos terminado, habiendo revisado sus métodos y procedimientos; así como, la información con que se efectúan los cálculos y la que se desprende de trabajar la información bajo sus métodos, hemos concluido, después de comparar lo anterior expuesto con Técnicas y Procedimientos Prácticos y actuales; que su sistema presenta las siguientes fallas que afectan sustancialmente las cifras presentadas en sus Estados Financieros, las decisiones que sobre ellos pueden ser tomadas y que representan un Control Interno inadecuado.

- 1) El método de Costos Registrados y el uso parcial, es Estándar Absorbente con Valuación de Últimas Entradas, Primeras Salidas. De uso parcial, puesto que no cumple con su función objetivo, que es la de identificar el monto de la erogación realizada, para ofrecer al público consumidor un artículo terminado, que satisfaga sus necesidades. A este respecto se desconoce cual es el verdadero Costo de Ventas y de inventarios, - por lo que las decisiones que pudieran tomarse sobre ello, pueden ser erróneas y representar una pérdida potencial no conocida por la empresa.
- 2) Las Desviaciones que son parte de un Sistema de Costos Estándar, no - son conocidas, por lo que hay una imposibilidad práctica para señalar responsabilidades; por no alcanzar los resultados propuestos en el - Presupuesto de operación, aunque se conocen ciertas desviaciones como son en Precio de Materia Prima, en Volumen y Presupuesto, en Gastos - de Fábrica, no obstante no es posible señalar en forma precisa la responsabilidad.
- 3) Aunque un Sistema sea Absorbente debe conocerse el monto de los Cos-tos Fijos, pues financieramente es necesario conocer cual es el volu-men que ha de desplazarse para absorberlos, conociendo, lógicamente, el punto de equilibrio.

- 4) Su Sistema de Obtención del factor U.E.P.S. para determinar el valor de las capas, aunque es permitido, proporciona un margen de error potencialmente alto, pues utilizar los índices de inflación representa una dilución de las variaciones de todos los artículos en todas las áreas, lo que si bien es cierto en la Economía Global de un país, no en la empresa como parte de un conjunto.
- 5) Debido a la información de Inventarios hay una imposibilidad total para mejorar el sistema, ya que el tener combinado en una cuenta de Producción en Proceso, Materia Prima y Producto Semi-Elaborado evita el conocimiento de monto en Inventarios, que se requiere conocer en Finanzas para saber que es aprovechable al 100% de su valor en libros y que no, refiriéndonos por ésto a que el producto que conserva totalmente su valor cuando es necesario venderlo para allegarse recursos, es la Materia Prima y Materiales, a menor valor el Producto Terminado y a valor Insignificante el Producto en Proceso. Esto cuando hay situación muy crítica o de quiebra.

Adicionalmente, no se está cumpliendo con la disposición fiscal referente a que SOFA, S.A. por sus ventas debe manejar el Sistema de Inventarios Perpetuos. Esto, lógicamente, por el riesgo que implican las operaciones fraudulentas al desconocer los niveles de Inventario y los movimientos del mismo.

- 6) La obtención cuantificable del Inventario en Proceso no es posible si Producción no proporciona, en forma rápida el volumen en operación y su estado, ya que el Costo se compone principalmente de dos factores que son Volumen Físico y Volumen Precio.

Esto mismo ocasiona que las mermas de Producción que representan un despilfarro de la inversión de su activo circulante no sean bien conocidas, demerite su posición ante sus compromisos, haciendo también que SOFA, S.A. pueda quedar virtualmente o de hecho fuera de mercado por sus altos Costos.

- 7) Existe en Cuentas por Pagar, la ineludible responsabilidad de dar a un proveedor el precio pactado por allegarse la Materia Prima, responsabilidad que al llegar el plazo de pago convierte al pasivo en exigible y de no pagarse a tiempo causa un Costo Financiero, lo cual aumenta la inversión realizada y en consecuencia disminuye el margen de utilidad neta. Además, esto demerita la imagen de SOFA, S.A.; que si bien no tiene un Valor definido si contribuye a cerrar los mercados de Materias Primas o bien favorece a la estipulación de condiciones como cobrar o devolver el pago por anticipado que si son un Costo Financiero Real.
- 8) La Mano de Obra, que es otro elemento del Costo y que en algunos casos, sobre todo en sus piezas artísticas, no está identificada en forma adecuada, pues según observamos es mínimo el control que se ejerce sobre ésta. No por falta de Sistema, pues en nuestra opinión, de los Estándares de los elementos del Costo es el más confiable, aunque no se le ha dado la importancia debida por lo cual en algunos casos no se absorben en el producto que le dió origen, sino que se derrama en todos los productos trabajados por la misma persona.
- Además, el pago puede no estar bien estructurado, provocando diferencias a favor o en contra, en perjuicio, sea a veces del trabajador y otras de SOFA, S.A.
- 9) Pudimos observar una falta clara de políticas y división de responsabilidad que repercute en la operación global de SOFA, S.A.; llevando consigo ineficiencias por duplicidad en funciones, por hacer trabajos para los cuales no se están preparando o bien que sencillamente no se hacen. El caso concreto es el de la obtención de las Rutas de Fabricación, que son responsabilidad de Costos, debiendo ser de Producción. También la falta de políticas respecto a niveles de inventario, administración del mismo. En cuanto a cuantificación y aplicación de desviaciones, éstas como las más importantes, debe tenerse presente que el proceso administrativo contempla también la fijación de normas para tener un control efectivo lo cual son políticas de empresa.
- 10) Por lo que hemos mencionado, se comprende que hay fallas de Control Interno que repercuten en la Información Financiera que se obtiene como

producto de costo. Además, existen deficiencias en sus informes, como son:

El conocimiento oportuno y veraz del Costo Real

El análisis detallado del origen de las Desviaciones

Punto de equilibrio y Contribución Marginal

Costo de Venta Proforma

Inventario y ajuste U.E.P.S., Real y Oportuno

Cálculo de tendencias del Costo

Determinación del Costo erogado o incurrido por Centros Productivos y de Servicio

Otros

Hasta aquí nuestras observaciones de su Sistema Actual, proponemos conceptualmente las siguientes modificaciones, tendientes a aumentar la eficiencia operativa sin descuidar su Control Interno.

Nuestros comentarios los formulamos partiendo de lo que consideramos lo más importante e imprescindible, para que sean adecuados y razonables sus informes de Costos.

- a) Lo que más urge en definir son las políticas referentes a Costos, Inventarios, Nómina, Pagos y todo aquello relacionado con la obtención de los Costos. Por ser ésta un área vital en la época actual.

Sugerimos las siguientes políticas:

- 1) Determinación de Autoridad y Responsabilidad en Producción y Almacén.
 - 2) Establecimiento de Puntos de Reorden o Mínimos y Máximos para Inventarios, definición de Lotes Económicos de Compra o Adquisición.
 - 3) Disciplina en el registro y la entrega de Almacén de Materiales para poder cuantificar el uso por Centro o Departamento.
 - 4) Fijación de Objetivos de Producción.
 - 5) Rango de Desviación aceptable, referente a los Estándares.
 - 6) Responsabilidad por la desviación al estándar.
 - 7) Aplicación Contable de la desviación.
 - 8) Todas aquellas que sean necesarias para orientar y controlar los Procesos Productivos, que finalmente son los generadores del Costo de Producción.
- b) El aspecto Inventarios es primordial para SOFA, S.A. y es necesario tener contablemente identificados y cuantificados los Almacenes de Materias Primas, Materiales y Refacciones de Mantenimiento, Producción en Proceso y Producto Terminado; dividido éste en Planta y consignación por aquellos artículos que llegan a enviarse a demostración. Preferentemente es sugerible que las existencias físicas estén en lugares cerrados, menos Producto en Proceso que es responsabilidad de Producción. Las formas que creemos serán adecuadas para el control de las existencias, con el Método de Inventarios Perpetuos, son las siguientes:

NOTA DE ENTRADA
y
VALE DE SALIDA

Para Almacenes de Materias Primas y Materiales.

A llenarse por los encargados del Almacén

INFORME DIARIO DE PRO-
DUCCION TRANSFERIDA.

Para Producción en Proceso y Terminada.

A llenarse por los supervisores de Producción y encargados de Almacén de Producto Terminado.

REMISION DE VENTAS

Para la Salida por Venta de Producto Terminado.

A llenarse por Ventas.

La misma que actualmente está en uso.

Consideramos que los Almacenes deben depender de los siguientes Departamentos:

Materias Primas y Refacciones	Superintendencia Administrativa
Producto en Proceso	Superintendencia de Produccion
Producto Terminado	Sub-Dirección de Ventas

Para el recuento cíclico del Inventario y tomas Físicas especiales debe estar presente Finanzas, a través de su Departamento de Costos. Esto desde luego no sustituye la presencia de los Auditores Externos, que se presentan para aplicar las pruebas que consideran pertinentes.

Por control , toda Entrada o Salida debe estar documentada para evitar movimientos no controlados o fuera de registro.

Las formas y su flujograma se muestran en anexo.

- c) Es indispensable el conocimiento oportuno y veraz de la Mano de Obra, necesaria para transformar la madera, para el conocimiento del Costo como del pago. Su paso sin la debida aplicación constituye una Desviación no controlada ni conocida.

Para controlar ésta y los Costos Indirectos de Fabricación sugerimos se maneje a través de la misma forma (Informe Diario de Producción por Trabajador) de la cual se presenta una sugerencia en anexo. El llenado correcto de esta forma es responsabilidad de Superintendencia de Producción, a través de sus supervisores de turno.

- d) Es necesario que, a través de la forma mencionada, se controle el Inventario en Proceso, de acuerdo al grado de acabado, para poder valuarlo, además proporciona un conocimiento del estado de la Orden de Producción.
- e) Valuar a Ultimas Entradas, Primeras Salidas, o a Primeras Entradas, Primeras Salidas, será posible si se tiene el Sistema que identifique las capas o registros cronológicos, de la integración del Inventario.

El manejo del Sistema será el siguiente:

Por lo que se refiere a MATERIA PRIMA

Se deberá tener en Almacenes debidamente controlada, en caso de no existencia se procederá a elaborar Requisición de Compra, para que el Depto. de Compras, a través de un proceso de cotización y colocación formule un pedido a proveedores, capturando del pedido los datos de: Proveedor, Importe

Unitario, Plazo de Entrega y la indicación de si causa I.V.A. y a que tasa. Estos datos son para el Sistema de Cuentas por Pagar, pero Contablemente no se hará ningún movimiento hasta aquí.

Una vez recibida la mercancía en el Almacén se checará a que pedido corresponde, aceptando la cantidad solicitada, se formula Nota de Entrada al Almacén, misma que se capturará cuando se verifique la inspección correspondiente de Control de Calidad para determinar si se acepta o no, por no cumplir los mínimos de calidad establecidos, no obstante la entrada puede ser parcial ya que no forzosamente se debe rechazar la totalidad. En este caso se capturará la cantidad recibida y aceptada. Mientras se elabora el Programa el movimiento manual será:

Costos recibe copia del pedido y de la Nota de Entrada al Almacén, valuando la cantidad aceptada con el Precio del Pedido.

La Póliza de Compra quedara como sigue:

Cargo al Almacén

Cargo I.V.A por acreditar

Abono a Cuentas por Pagar (Número de proveedor y Remisión)

Cargo o Abono a Desviación al Estándar , Precio.

Este asiento será automático, por cómputo, cuando se tenga el programa, haciendo los cálculos en la misma forma que la indicada, de ser manual. La Desviación que aquí se obtiene será llevada a Resultados, como Desviación en Compra. El reporte será por una parte el Detalle de Compras y por otra la Póliza o Resumen del Detalle, grabándose las cifras para el Auxiliar de Cuentas por Pagar. A partir de la entrega debe comenzar el plazo de pago, al vencimiento del cual computación emitirá el cheque con dos días hábiles de anticipación, para que pueda revisarse y cotejarse contra la presentación de factura, en Pagos o Contabilidad y será en forma similar al sugerido para cómputo. Regresando al Sistema sugerido automático, las excepciones serán, los Pagos anticipados, C.O.D. (Cobrar o Devolver) y los errores en la creación del pasivo, en estos casos se cancelará el cheque emitido por cómputo y se hará uno en forma manual.

En cualquier caso el asiento contable sera:

Cargo a Cuentas por Pagar (mismo proveedor y Remisión de la Nota de Entrada e Importe Original del Pasivo)

Abono a Bancos por el Pago Real.

Cargo o Abono a la Desviación en Precio por Cotización.

Este movimiento deberá ser manual, sólo cuando haya correcciones de ser el Sistema mecanizado, de otra manera sea manual o automático el asiento es el mismo. La Desviación que aquí se obtiene se llevará a resultados, la responsabilidad puede atribuirse a Compras por una Cotización Inadecuada.

Por lo que se refiere al Consumo, éste se hará mediante la Salida Física del producto y la entrega o cambio del Vale de Salida al Almacén, en el se deben considerar como lo más importante los siguientes datos:

Materia Prima o Material
 Cantidad entregada
 Centro que utilizará
 Orden de Producción o Servicio

Si el Sistema es manual o mecanizado se hará el cálculo según corresponda a la capa u orden cronológico (U.E.P.S.) y se valorará la Salida aplicando la misma a Producción en Proceso, según el número de Orden que corresponda, o bien a Gastos de Fábrica si es material para mantenimiento. Por lo que se refiere al número de orden, se debe de llevar un anexo que indique los Materiales utilizados. Las cantidades que sean solicitadas serán verificadas o comparadas con el Estándar cantidad y la diferencia se valúa y se lleva a Desviación en uso. El asiento Contable es:

Cargo a Producción en Proceso (por Orden, si es Materia Prima)

o

Cargo a Costos Indirectos (Si es Materia Indirecto)

Abono al Almacén de Materias Primas y Materiales.

Cargo o Abono a la Desviación en uso.

De ser automatizado el Sistema y haberse capturado el Vale, se harán los cálculos y se emitirá listado, caso contrario se tendrá que elaborar Reporte que muestre los Consumos por Centro de Costos. En ambos casos se deberá hacer Política de Consumo que muestre la Salida del Almacén y el Cargo a Producción en Proceso.

Además de esto, se debe de obtener un Kardex que muestre los movimientos y los saldos del mes. Esto es muy importante para la valorización U.E.P.S. que requiere que los saldos estén identificados para llevar el control. Hasta aquí, se desprende lo siguiente:

Son necesarias las siguientes Cuentas:

- 1a. Almacén de Materias Primas y Refacciones
- 2a. Almacén de Producto en Proceso o Piso
- 3a. Desviación al Estándar por Compra
- 4a. Desviación en Precio de Cotización
- 5a. Desviación en Uso de Materia Prima
- 6a. Cuentas de Resultados por Tipo de Gasto y Centro

El Sistema de ser manual debe de mecanizarse en la brevedad posible, pues será muy laborioso hacer los cálculos manualmente.

Es recomendable que el Estándar Uso se modifique cuando haya cambios de Ingeniería de Producto, bien sea por componentes, tipo de material o eficiencia pero cambios DEFINITIVOS, no así cuando sean TEMPORALES. En Precio será de acuerdo a la política de rango aceptable, cuando se este a sobrepasar el Estándar se deberá hacer el estudio correspondiente.

Sobre la fijación y revisión de los Estándares de Materia Prima, serán responsables:

Precio - Compras
Uso - Producción

Por lo que se refiere a la MANO DE OBRA

Se tendrá que determinar adecuadamente los Estándares de eficiencia, por cada Modelo de Producción, y Tarifa en Función de la capacidad y conocimiento necesarios y en combinación con el Sindicato de Trabajadores de SOFA, S.A.; habiendo dos posibilidades, si se pueden fijar salarios de Garantía, con un mínimo de Producción, e Incentivos de acuerdo a la cantidad producida como variable. En caso de que su Sindicato no lo permita y sólo el Consumo de Materias Primas esté en función de la producción, recomendamos tomar como fijo el Salario y como variables el Tiempo Extra o Incentivos. Ahora sea cual fuese se deberá determinar con el variable los Estándares Tarifa y Eficiencia, siendo el primero responsabilidad de Personal y el segundo de Producción.

Diariamente el trabajador elaborará el Informe Diario de Producción, donde es indispensable que se tenga la cantidad de artículos buenos y malos, así como el tiempo requerido en forma Real, si hubiera interrupciones el por qué de las mismas para aplicar como indirecto, el número de la pieza, el Centro y la Operación realizada.

Este documento será revisado y totalizado por los supervisores diariamente, cuando se haga en forma manual, entregándose a personal para que este Depto. con las tarjetas determine los montos a pagar y envíe relación de ambas cosas a Costos, para que éste a su vez determine contra el Estándar cuánto se debió de erogar y proceda a elaborar Póliza de Diario para hacer el registro. Los asientos son los siguientes:

En CONTABILIDAD:

Cargo a Control de Nómina
Abono a las diferentes Provisiones y a Bancos

En COSTOS:

Cargo a Producción en Proceso, Mano de Obra (De acuerdo al Centro y el Número de Orden, ésto a nivel Estándar)

Abono a Control de Nómina

Cargo o Abono a la Desviación sea por Tarifa o por Eficiencia según fórmula:

TARIFA = USO REAL (Tarifa Estándar menos Tarifa Real)

EFICIENCIA = TARIFA ESTANDAR (Uso Estándar menos Uso Real)

Ambas desviaciones deberán llevarse a Resultados y son responsabilidad, como ya mencionamos, de Personal y Producción respectivamente.

Cuando el Sistema ingrese a cómputo se deberá capturar la forma todos los días, por los supervisores o por los ayudantes respectivos siempre y cuando hayan sido revisados estos informes. En cómputo se hará el cálculo del importe a pagar de acuerdo a las bases que proporcione el Personal y los Archivos de Tiempo Estándar, siendo resultado de este programa los Reportes de Nómina y Póliza que contendrán (sólo en Nómina) el nombre del trabajador, las horas a pagar; según tarifa, los días laborados, las deducciones, otros ingresos y el neto a pagar, mismo que deberá ser revisado por personal antes de pagar. La póliza contendrá los asientos globales en función del Reporte de Nómina.

Las Cuentas Contable necesarias para este efecto son:

- 1a. Control de Nómina
- 2a. Deducciones como I.M.S.S. e I.S.R.
- 3a. Producción en Proceso Mano de Obra, por Centro
- 4a. Producción en Proceso Gastos de Fábrica, por Centro, por los Gastos como I.M.S.S. Patronal, INFONAVIT.

Referente a los GASTOS DE FABRICA

Es necesario distinguir, en primer término, que deben existir las Cuentas Contables por tipo de Gasto y Centro, para que en ellas se acumulen los Costos y Gastos de Producción.

Después de acumulados los Gastos de Fábrica es necesario llevar todos los Gastos de Servicio (Departamentos) a los Deptos. Productivos, para poder efectuar esta derrama. Los Costos determinará los montos erogados por Centro en función del Gasto Real; Producción dará las bases para efectuar las derramas Departamentales, siendo responsable del Estándar que estará en función de la capacidad aprovechable y de los Requerimientos de Producción, de acuerdo a esa misma capacidad. La base para su aplicación será en Horas Hombre necesarias, por lo que a través del Sistema de Nómina se determinará el Estándar a aplicar de Gastos de Fábrica, el Presupuesto a nivel actual también se puede obtener de las Horas Reales. Para obtener las Desviaciones se tendrá:

PRESUPUESTO

Costos Indirectos Aplicados, menos Presupuesto a Nivel Actual

CAPACIDAD

Presupuesto a Nivel Actual, menos Costos Indirectos Aplicados a Nivel Actual

EFICIENCIA

Costos Indirectos Aplicados a Nivel Actual	MENOS	Costos Indirectos Aplicados a Nivel Estándar
---	-------	---

La Desviación Global es la diferencia de:

Costos Indirectos Aplicados, menos Costos Indirectos Aplicados a Nivel Estándar

La Desviación en Presupuesto es atribuible a Producción por una mala estimación de lo que esperaba gastar o erogar. La Desviación de Capacidad Instalada, el responsable puede ser Ventas o Producción, el primero por una falta de desplazamiento del producto y el segundo por una mala proyección. La desviación en Eficiencia es definitivamente responsabilidad de Producción por no hacer una debida supervisión del Personal del Area.

Es sugerible que se haga un análisis de los Costos Indirectos Fijos y Variables y sean separados para efecto de determinarse la Contribución Marginal por Tipo de Producto, para saber como contribuye o no cada artículo con el Costo Fijo.

Las Cuentas Contables que se deben manejar son:

1a. Producción en Proceso, Cuenta por Tipo de Gasto y Centro

2a. La Póliza será individual, por el Tipo de Gasto y será responsabilidad compartida de Costos y Contabilidad. Tanto el Estándar como el Real se pueden llevar en cómputo vfa Pólizas y Aplicación de Nómina (Por el cómputo de las Horas Reales Utilizadas). Sea Manual o por Computación se deberá obtener para hacer la Póliza, un Reporte que muestre:

- a) Los saldos de las erogaciones Reales, esto bien puede ser el Libro de Mayor a nivel Sub-Cuenta, para identificar el Tipo de Gasto y Centro, o un Reporte Especial, pero que deberá coincidir con la Aplicación Real.
- b) Los Estándares aplicados en base a las Horas Reales Trabajadas.

Con el Informe de Producción Transferida se controlarán los Almacenes de Producto Terminado y se abonará o se descargará de Producción en Proceso, después se aplicarán las Desviaciones para Dejar en cero las Cuentas de Proceso; conociendo éstas se deberán hacer los cambios necesarios como parte del Proceso Administrativo.

Con el Detalle de las Acumulaciones por Ordenes se tendrá el Costo Real por artículo, no exceptuando el Costo Estándar. No se debe de mezclar Materia Prima, Mano de Obra y Gastos de Fábrica para que se conozca el Detalle Analítico por Elementos y no en forma global como suele suceder, siendo solo separada la Nómina y Gastos de Fábrica del último Proceso.

Con la separación de Costos Fijos y Variables se le dará a Ventas el Reporte de Contribución Marginal para que impulse a los productos que más ayuden a la absorción de Costos Fijos.

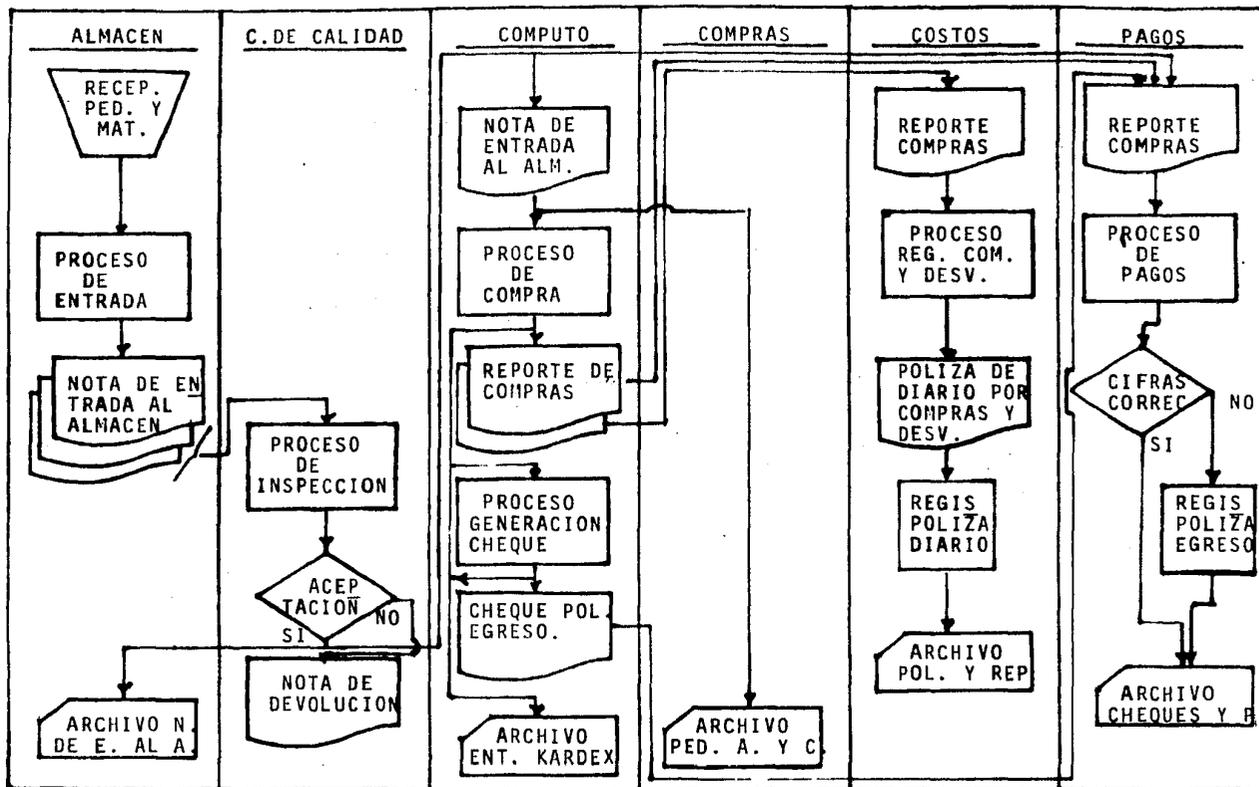
Por último, es necesario que se presente Estado de Costo de Producción y Costo de lo Vendido, donde se vea en forma condensada lo que cuesta producir y lo que se vende a valor de Costo, quedando por diferencia la existencia. Este estado no se muestra por considerarlo innecesario pero en caso de duda su Depto. de Costos puede solicitarnos asesorfa. Los aspectos y formas no mencionadas no son necesarias de cambiar o modificar, como es el caso de su remisión de Venta.

El Sistema propuesto permitirá tener en forma oportuna y veraz sus Costos de Producción, para una adecuada Toma de Decisiones.

La Auditoría Operativa que efectuamos en su Sistema de Contabilidad de Costos, nos indica que sí hay fallas operativas como lo hemos establecido en el informe. Por medio del Sistema propuesto esperamos que SOFA, S.A. cuente con un Sistema que le permita conocer, como ya dijimos, obtener sus Costos en forma veraz y oportuna a un precio accesible y adecuado.

A t e n t a m e n t e .

~~"Z" Y ASOCIADOS~~



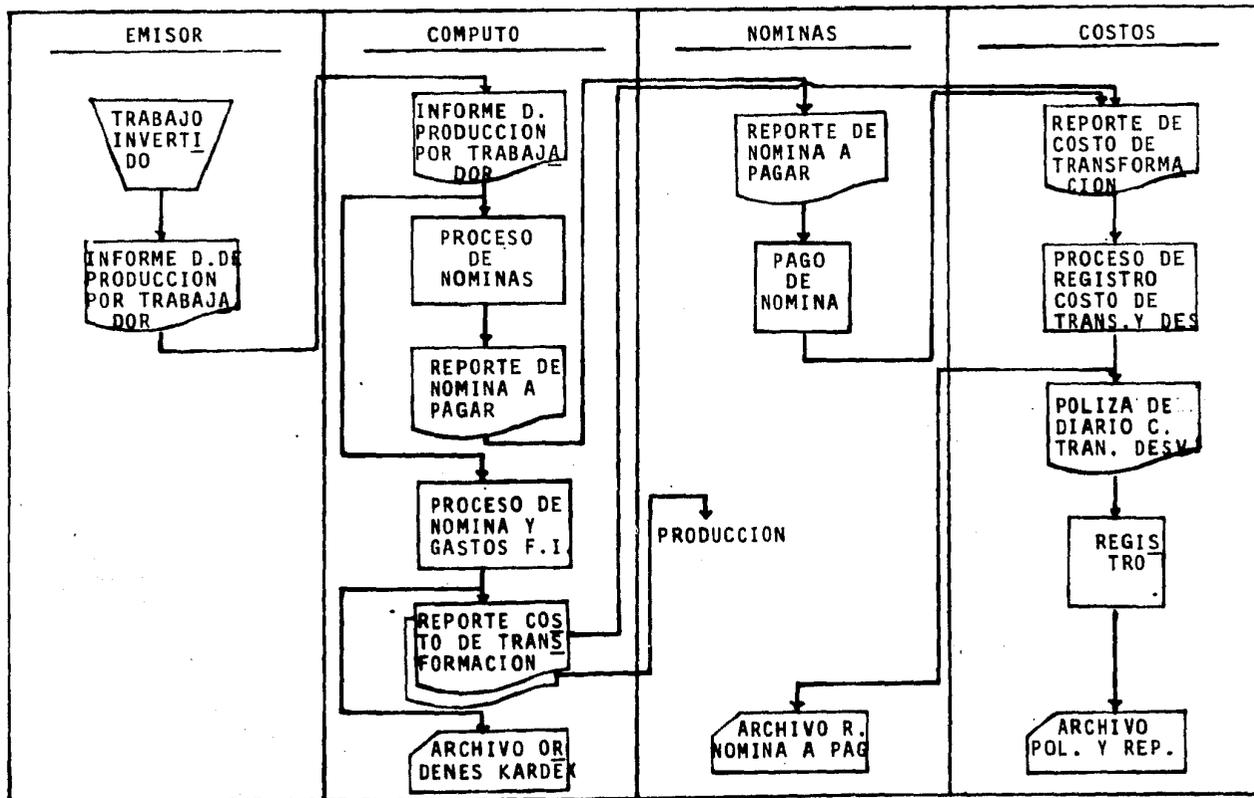
ABREVIATURASNOTA DE ENTRADA AL ALMACEN:

No. Parte - Número de Parte
Un. - Unidad
I. - Impuesto
Clave P. - Clave o Dígito Proveedor
Rem.Original - Remisión Original
N, Devolución- Nota de Devolución

FLUJOGRAMA

Recep. Ped. y Mat. - Recepción de Pedido y Material

Archivo Ped. A y C. - Archivo Pedidos Abiertos y Cerrados



A B R E V I A T U R A SINFORME DIARIO DE PRODUCCION POR TRABAJADOR

DEP. - Departamento

SEC. - Sección

OP. - Operación

R.T. - Reacondicionamiento

C.I. - Clave Interrupción

M.M. - Manejo Material

P.C. - Permiso con Goce de Sueldo

P.S. - Permiso sin Goce de Sueldo

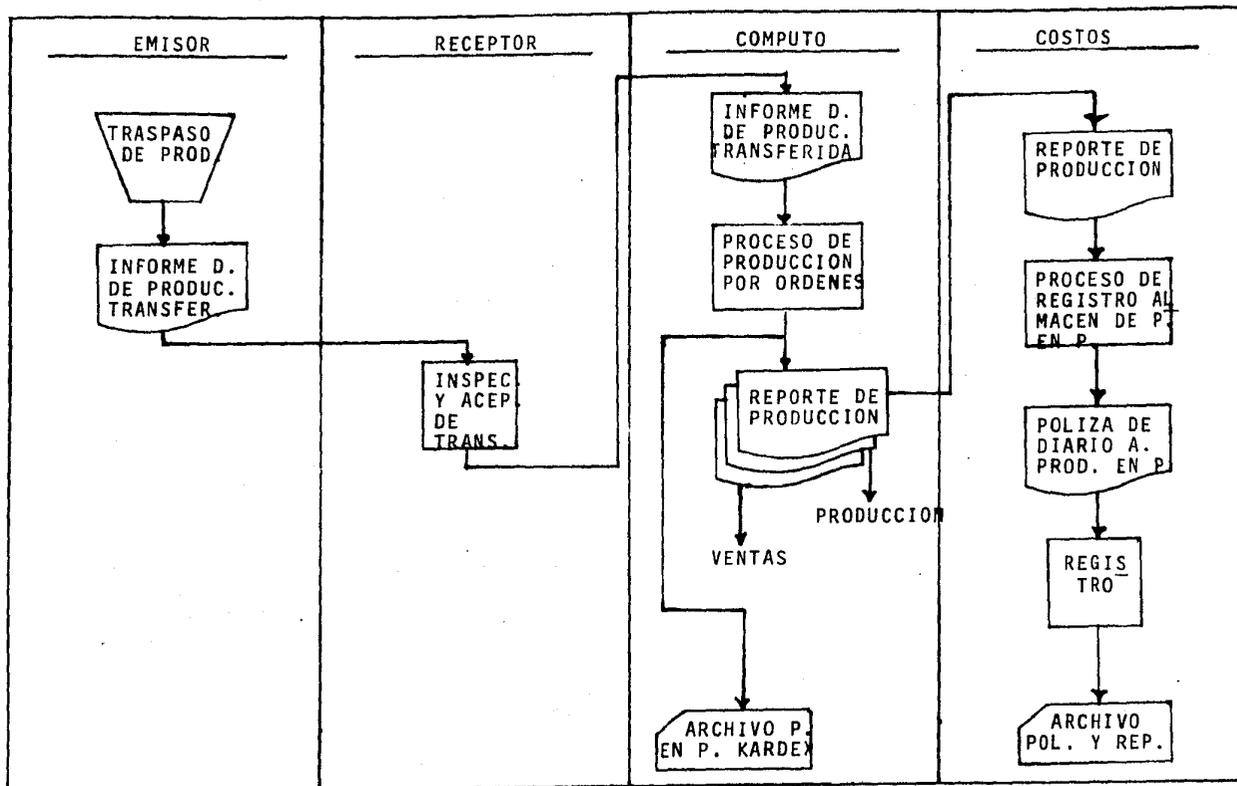
F.E. - Falta Energía Eléctrica

F.P. - Falta de Producción

F.I. - Falta de Instrucción

O.E. - Otras (Explicar)

(De éstas se deberá entregar lista de posibles
claves a los Supervisores)



A B R E V I A T U R A SINFORME DIARIO DE PRODUCCION TRANSFERIDA

ULT. OP. - Ultima Operación

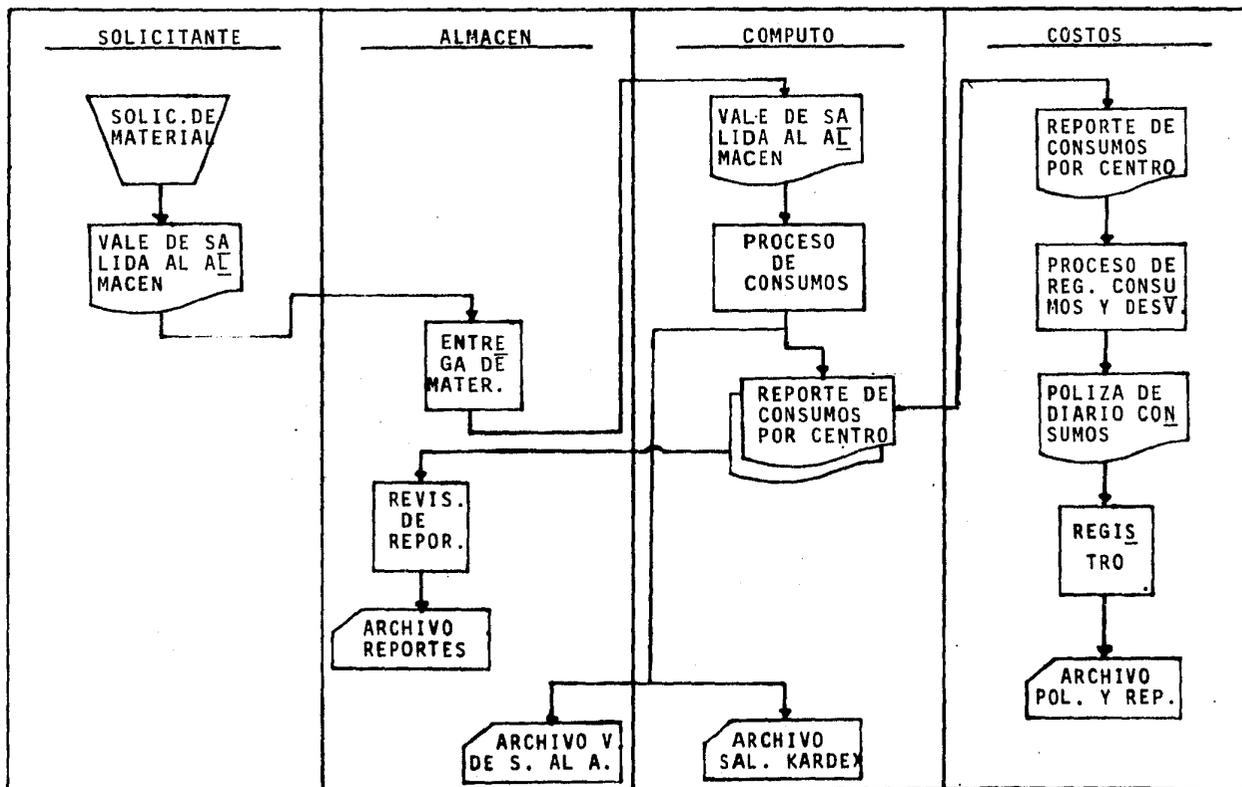
E. - Estado

FLUJOGRAMA

ARCHIVO P.EN

P. KARDEX - Archivo Producción en Proceso Kardex

SOFA, S.A. VALE DE SALIDA AL ALMACEN		<input type="checkbox"/> CONSUMO <input type="checkbox"/> DEVOLUCION <input type="checkbox"/> AJUSTE	<input type="checkbox"/> OTRO _____	F E C H A DIA MES AÑO	FOLIO
MATERIAL SOLICITADO				ORDEN DE	
No. PARTE	DESCRIPCION	Un.	CANTIDAD	PRODUCCION	
				TRABAJO	
				RECONDICIONAMIENTO	
CLAVE P.	REMISION	DEFECTUOSO SOBRANTE NO SOLICITADO	Cuenta CONTABLE	C E N T R O	
OBSERVACIONES			SOLICITO	ENTREGO	AUTORIZO
			_____	_____	_____



En la junta del informe se mostraron ciertas dudas que fueron satisfactoriamente contestadas, así mismo el consenso general fue de aceptación, aunque con un cambio propuesto, el cual es:

Por lo que se refiere a las Desviaciones en MATERIA PRIMA, la dirección manifestó que no es importante conocer la Desviación en Precio por Cotización, ya que es muy fluctuante en la actualidad y no puede el Depto. de Compras controlar adecuadamente esas variaciones.

Nosotros consideramos que es importante que se conozca y se trate de controlar esta Desviación, para evitar en lo posible que las cotizaciones no sean respetadas, lo que al Sistema que proponemos puede ocasionar dificultades en el flujo de efectivo al tomar los precios de pedido como buenos para el pago adeudo, no siendo éstos confiables.

La Dirección tomó esto en cuenta y se quedó pendiente temporalmente el cambio o la aceptación al respecto.

4

OBSERVACIONES, SUGERENCIAS Y SU APLICACION

4.1 REGLAS PRACTICAS PARA UNA BUENA IMPLEMENTACION

Adicionalmente se entregó como anexo al informe de la Auditoría Operacional, las siguientes sugerencias con el afán de que SOFA, S.A. mejore su Sistema Operativo de Costos.

- 1) SOFA, S.A. deberá definir entre elaborar Programas y Sistemas de Costos o contratar con un Despacho de Asesoría Externa, para que se hagan los diseños necesarios, o bien comparar los sistemas que se venden como paquetes por algunos fabricantes de computadoras. Ejemplo de esto son los paquetes que vende I.B.M. o General Ledger para Sistema de Cómputo I.B.M 34. Estos, lógicamente tendrían que adaptarse, pues son generales.
- 2) Para mejor definir cual proyecto será el que adoptará, les sugerimos hacer una comparación de los Costos y Tiempos de Implementación que representa cada opción, y sobre esto escoger.
- 3) A cualquier opción escogida brindar todo el apoyo para que se puedan conseguir los resultados esperados.
- 4) Controlar el proyecto por gráficas de tiempo como son las gráficas de camino crítico para establecer prioridades. Con estos diagramas tratar de evitar las desviaciones del proyecto original y poder terminarlo a tiempo.
- 5) Dar a conocer y hacer partícipes a todos los elementos involucrados en el Sistema propuesto, para que nadie se muestre poco cooperativo e intransigente, y más bien apoye el Sistema. Además debemos recordar que se pueden lograr a través de la participación grupal, surgimiento de ideas que ayudan a una mejor implementación a través de la selección de las ideas.
- 6) Para la implementación forme un equipo de los principales responsables involucrados, para que éstos ayuden y participen en el logro de los objetivos, haciéndolo más fácil.
- 7) Probar el Sistema, sea en forma parcial de ser posible, o si no lo fuera en forma total. El riesgo de esto último no es otro que, se puede -

pasar algo desapercibido, por ser más amplio el horizonte de datos y de resultados.

- 8) Manejar en paralelo durante un periodo definido de tiempo los dos Sistemas, para comprobar las bondades del nuevo Sistema y sólo hasta enton-ces abandonar el anterior, pero de ninguna manera manejar ambos Sistemas en forma indefinida o por un periodo excesivo.
- 9) Determinar el o los efectos del cambio y cuantificar lo acertado o no - del proyecto.
- 10) Guarde toda la documentación de los pasos que tuvieron que seguirse, - así como los formatos y procedimientos del Sistema Anterior y del Pro-puesto, ya que como Banco de Información es siempre posible recurrir a él en el futuro.
- 11) No importa que se hayan conseguido los objetivos, mantenga siempre alerta a su gente para buscar mejorar continuamente el proyecto, pues debe- recordar que nada es perfecto, sólo mejor que otro.

CONCLUSIONES

El trabajo de Auditoría Operacional es en el medio empresarial una eficaz herramienta para analizar y mejorar la eficiencia con que se desarrollan las operaciones de las Organizaciones Económicas.

Este trabajo profesional puede ser aplicado a todas las áreas, pues la mayoría de las actividades en la empresa son repetitivas y puede fácilmente analizarse su procedimiento en busca de mejorar el Control Interno. Así se da lugar al Proceso Administrativo por lo que se refiere a la etapa del Control, que de resultar en el análisis deficiente, se deberá comenzar con la Planeación hasta llegar nuevamente a la etapa del Control, para verificar si se logró o no el objetivo.

El Contador Público es el profesional indicado para realizar este trabajo, por su amplio conocimiento en Sistemas y Procedimientos de Operación y Administrativos; sea como Auditor Operativo en forma individual o bien trabajando con un equipo de especialistas en la función Auditada.

SOFA, S.A. no es más que un ejemplo de como se puede hacer una Auditoría Operacional a un Sistema de Contabilidad de Costos, muestra los posibles procedimientos que puede aplicar el Auditor para obtener la información suficiente y competente para analizar y emitir un juicio acerca de la eficacia operativa.

Sabemos que las empresas Mexicanas padecen el grave problema de ineficiencia, debida en algunos casos a:

Falta de preparación del Personal.

Desconocimiento Técnico del Potencial de los Bienes de Capital.

Falta de un adecuado Proceso Administrativo que controle los resultados.

Ineficiente o nulo en algunos casos, Sistema de Control Interno.

Falta de preparación Educacional o Técnica de los Empresarios y Supervisores.

Además, algunas de nuestras técnicas y procedimientos, en particular las Administrativas, no fueron hechas a nuestra idiosincracia, por lo que en ocasiones son inoperantes o mal entendidas.

La Auditoría Operacional propone soluciones que están de acuerdo con nuestra educación y recursos. Siendo un pilar que permite mejorar paulatinamente los Sistemas Operativos, adaptando técnicas y procedimientos o creándolos si es preciso.

Esta es una especialidad reciente en el campo profesional del Contador Público, que promete ayudar a las sociedades mercantiles a afrontar el reto que plantean las innovaciones tecnológicas, haciendo más rápida la producción, la información etc. Como profesionales de la Contaduría démosle la importancia necesaria para que las empresas Mexicanas, a través de la Auditoría Operacional, puedan competir en los mercados nacionales e internacionales con un mejor uso de sus recursos.

BIBLIOGRAFIA

- Boletfn 1 "Esquema Básico de la Auditorfa Operacional"
(Comisión de Auditorfa Operacional/ I.M.C.P./Julio 1983)
- Boletfn 2 "Metodologfa de la Auditorfa Operacional"
(Comisión de Auditorfa Operacional/I.M.C.P./Junio 1980)
- "Auditorfa Administrativa"
(C.P. Carlos Enrique Anaya Sánchez/E.C.A.S.A./Marzo 1983,
Tercera Reimpresión)
- "Auditorfa Interna, su enfoque Operacional Administrativo y
de Relaciones Humanas"
(C.P. Jorge Nieva/E.C.A.S.A./Octubre 1982,Tercera Reimpresión)
- "Auditorfa Interna Integral"
(C.P. Ramón Santillana González/E.C.A.S.A./Julio 1979)
- "La Auditorfa Administrativa"
(L.A.E. J. Antonio Fernández Arenas/Diana/Enero 1981,
Octava Reimpresión)
- Boletfn 3 "Normas de Auditorfa Generalmente Aceptadas"
(Comisión de Normas y Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./
Reimpresión 1979)
- Boletfn 4 "Planeación de la Auditorfa"
(Comisión de Normas y Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./
Reimpresión 1979)

- Boletfn 5 "Examen del Control Interno"
(Comisión de Normas y Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./
Reimpresión 1979)
- Boletfn 9 "Examen de Ventas y Costo de Ventas"
(Comisión de Normas y Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./
Reimpresión 1979)
- Boletfn G-11 "Ventas y Costo de Ventas"

(Comisión de Normas y Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./
Octubre 1981)
- Boletfn NIC-2 "Valuación y Presentación de los Inventarios en el Contexto
del Sistema de Costos Históricos"
(Norma Internacional de Contabilidad/I.M.C.P./1975)
- "Temas Prácticos de Auditorfa, Inventarios y Costo de Venta"
(Jaime del Valle Noriega/Oficial Editores/Marzo 1982)
- Boletfn F-01 "Procedimientos de Auditorfa de Aplicación General"
(Comisión de Normas y Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./
Octubre 1981)
- Boletfn F-04 "Terminación de la Auditorfa"
(Comisión de Normas y Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./
Octubre 1981)
- Boletfn IFAC-2 "Cartas Compromiso de Auditorfa"
(Comité Internacional de Normas de Auditorfa de la Federa-
ción Internacional de Contadores/Septiembre 1981)
- "Auditorfa"
(C. P. Israel Osorio Sánchez/E.C.A.S.A./1977)

"Auditorfa Administrativa"

(Folleto Impreso por la Facultad de Contaduria y Administraci3n/U.N.A.M./1977)

Boletfn C-M "Inventarios"

(Comisi3n de Principios de Contabilidad/I.M.C.P./1973)

Boletfn G-04 "Inventarios"

(Comisi3n de Normas y Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./
Octubre 1981)

Boletfn 8 "Examen de Inventarios"

(Comisi3n de Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./Reimp. 1979)

Boletfn 21 "El dictamen sobre Estados Financieros"

(Comisi3n de Procedimientos de Auditorfa/I.M.C.P./Reimp. 1979)

Revista "CONTADURIA PUBLICA"/Agosto 1982

Revista "INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A.C."/

"Auditorfa Integrada"/Pags. 44 a 56

Apuntes de Clase AUDITORIA III/Profesor P3rez Colfn/1981-1982

"Contabilidad de Costos Tomo II"

(Matz/Usry V3zquez Gallardo/South Western/1980)

"Contabilidad de Costos Tomo I"

(John J.W. Neuner/Sgunda Edici3n/1979)

"Costos II"

(Crist3bal del Rfo/U.N.A.M./Novena Edici3n/1974)

Apuntes de Clase COSTOS II y SEMINARIO DE COSTOS
(Profesor Enrique Zorrilla de la Garza /1979-80, 1980-1981
respectivamente).