

INDICACIONES PRÁCTICAS PARA LA REVISIÓN DEL PROCESO PRODUCTIVO EN UNA ACCIÓN DE CONTROL



Autora: Yanet Águila Rodríguez. Lic. en Contabilidad y Finanzas con Maestría en Contabilidad. Auditora Principal. Contraloría General de la República. Dirección de Control Integral de Auditoría, Supervisión y Control a Infraestructura, Construcción e Industria.

RESUMEN

En la planificación del sistema de dirección económica, el costo cumple un rol fundamental, sin embargo, en la actualidad se adolece de mecanismos que permitan su análisis con un grado elevado de confiabilidad. En los Lineamientos del costo se enfatiza la prioridad de análisis de las tres etapas básicas del costo: planificación, registro y cálculo, por constituir la base indispensable que permite su control y que asegura el examen comparativo de los resultados con las previsiones efectuadas, con vistas a modificar la acción administrativa en la medida que sea necesario, a fin de que la empresa alcance los objetivos con eficiencia.

En el presente estudio de caso se exponen los resultados derivados de la implementación de un programa de auditoría específico para la revisión del proceso productivo, fundamentado por un diagnóstico realizado a la situación actual, que presenta la utilización del costo como instrumento de dirección en la entidad cubana.

En el proceso de investigación del caso se aplicaron métodos teóricos tales como: histórico y lógico, en el análisis de la documentación ocupada, análisis-síntesis, inducción-deducción y el enfoque sistémico, que permitieron desentrañar la situación real imperante desde los cimientos del proceso productivo, hasta su consolidación en la conformación y manipulación de la información contable financiera, brindada a factores internos y externos,

para lo cual se tuvo en cuenta el análisis documental a normativas, disposiciones y legislaciones relacionadas con el tema objeto de estudio.

INTRODUCCIÓN

La proyección del coste eficiente aún con los avances científicos, evidencia pasividad e inmadurez, y por tanto su insuficiente análisis, ha determinado que las entidades maniobren a conveniencia de factores negativos, las reservas productivas existentes. La reducción del costo se ha considerado más como una quimera que, como el resultado de un trabajo continuo, constante, a través de metas dirigidas a la toma de decisiones oportunas, mediante la valoración de los factores que conducen a su logro.

Si la entidad es capaz de establecer el costo como instrumento cotidiano, garantiza una herramienta de trabajo adecuada, para la determinación de las variaciones reales del proceso productivo, incidiendo favorablemente en la efectividad de cualquier sistema de costo, al propiciar la toma de decisiones oportunas ante las desviaciones que surjan.

El análisis de las desviaciones del costo, no es más que revisar el comportamiento durante un período dado, comparando lo que se hizo con lo que debía haberse hecho, bajo determinadas circunstancias. Al referirse a costos, hay que identificar tres momentos diferentes e independientes, que preceden al análisis de la ejecución real lograda: la planificación de los costos esperados para el nivel de producción prevista, el registro de los gastos reales en que se incurre, y el cálculo de los costos unitarios, imprescindibles estos últimos, tanto para la valoración y control de las producciones, como para el análisis de los resultados y de la eficiencia con que opera la empresa.

Por tanto, para lograr un análisis correcto de los costos, debe existir una estrecha correspondencia entre el plan de costo, el registro de los gastos asociados a la producción, y el cálculo de los costos reales. Es importante utilizar, tanto en el plan como en el real, las mismas bases de distribución de los gastos indirectos de producción. La esencia de la efectividad radica en garantizar un instrumento eficaz para controlar los costos y gastos, conformando una base sólida y principios únicos, en función de las particularidades de cada empresa, que tribute a la productividad del trabajo esperada.

En tal sentido el Compañero Fidel Castro Ruz, expresó:

«Todos los esfuerzos tienen que conducir al incremento sostenido de la productividad del trabajo... a la par que aseguremos el pleno empleo de los

recursos laborales...a la reducción de los costos y al aumento de la rentabilidad de la empresa; en suma, a la eficiencia».

DESARROLLO

La utilización y análisis del costo reviste gran importancia para la gestión en el sector productivo, si se tiene en cuenta que el mismo representa un instrumento normativo y evaluador del desempeño empresarial. Por lo que se hace imprescindible que los dirigentes garanticen mecanismos competentes para su dominio, planificación y control, teniendo como base las características del ente en el que se desenvuelven.

Con este enfoque y percepción del hecho económico, para dar cumplimiento a los objetivos de la acción de control que sustenta el estudio de caso que se expone, durante el conocimiento del sujeto a auditar, se elaboró el mapa de proceso de la entidad productora, con vistas a establecer las áreas claves, la identificación secuencial de las actividades del proceso, y los principales puntos de decisión y otros elementos, (Anexo No.1) trabajo inicial que permitió con su resultado la elaboración del referido programa de revisión, acorde a las directrices determinadas por la Contraloría General de la República (CGR), los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido, perfeccionados en el VII Congreso del PCC, y los Objetivos de la Primera Conferencia del Partido, asociados a los temas objeto de control.

El mismo fue perfeccionándose en la medida que se utilizaron las técnicas de observación, cálculo, triangulación, análisis comparativo y confirmación, revisión selectiva, comparación, tratamiento estadístico de datos y entrevistas estructuradas, así como las normas establecidas para el Control Interno de la Resolución No.60 del 2011 de la CGR.

Se estableció una estrategia de trabajo con objeto de implementar el programa de auditoría diseñado para la revisión del proceso productivo, identificándose la correspondencia con los diferentes programas de auditoría, documentación primaria relacionada a las capacidades productivas, y las producciones directivas aprobadas para el año, para evaluar la eficiencia económica con que opera la entidad, (Anexos No.2 y 3). En respuesta a ello:

- ✓ Se evaluó el desempeño de la logística, efectividad comercial y contractual, la proporcionalidad de la producción proyectada con la contratada, así como la utilización de la capacidad instalada para las necesidades de la producción y el análisis de la carga capacidad.

- ✓ Se verificó la efectividad de cada línea de producción existente por centro de costo o local productivo, y equipos tecnológicos y la documentación relacionada a los índices de consumo.
- ✓ Fueron revisadas indicaciones del nivel superior y los procedimientos operacionales referentes al proceso productivo, determinando las causas y condiciones de los incumplimientos.
- ✓ Se efectuó el recálculo del costo en el período objeto de análisis, para lo cual se dio seguimiento a toda la documentación primaria, que respalda la contabilización de los costos y gastos asociados al proceso productivo.
- ✓ Se evaluó la eficiencia del análisis al cumplimiento de las normas de consumo para la producción, e incidencia de los sistemas de gestión de calidad y de mantenimiento industrial y constructivo, en el producto terminado.

Resumen de los resultados de la implementación del Programa de Auditoría.

Al confeccionar el mapa del proceso productivo, y revisar la documentación primaria relacionada se determinaron los siguientes problemas que aún persisten en el sistema empresarial cubano:

Para la fundamentación presentada del plan de producciones, el análisis de la demanda de materiales y la solicitud de la cifra de materia prima, se realiza sin desagregar las cantidades requeridas por cada UEB productora, lo que afecta la distribución de recursos acorde a las capacidades productivas reales. Dicho proceder facilita que se alteren las cantidades a producir, contratadas por encima del plan de producción anual en físico, y facilita la manipulación de la asignación de materia prima, lo que propicia el desvío de recursos.

Se constataron irregularidades en las materias primas y materiales solicitados y empleados durante el proceso productivo por cada surtido, dado que no responden en su totalidad a un análisis preliminar de las existencias en almacén.

Se demostró descuadre entre la documentación primaria (órdenes de trabajo, solicitudes de materiales y vales de salida), relacionada con las cantidades de materia prima previstas a consumir y las cantidades realmente consumidas, arrojando diferencia por consumo excesivo, considerándose

faltante en el proceso productivo, al no reconocerse desviación del costo en un análisis oportuno para la toma de decisiones.

No se constató evidencia documental que demuestre que la comisión de inventarios informe la contabilización de ajustes, y la existencia final al realizar el cuadro de los índices de consumo.

Con la revisión de la documentación primaria se demostró que, con el objetivo de lograr el cuadro de las producciones reportadas con las existencias finales de materias primas, se aplica el método de ingeniería inversa para calcular los inventarios finales a partir de la producción entregada y los índices de consumo, pudiéndose alterar órdenes de trabajo y solicitud de materiales, por lo que los costos de producción se tergiversan y la entidad no reporta faltantes en sus inventarios.

Se debe precisar que la referida ingeniería inversa, es requerida para la toma de decisiones como método de análisis del comportamiento al finalizar todo proceso, con vistas a determinar las posibles desviaciones; por lo que se entiende indebida su aplicación, al haberse utilizado para el cuadro de los índices de consumo durante el proceso productivo, impidiéndose así establecer en su totalidad las variaciones reales del costo de cada producto, facilitando el enmascaramiento del consumo excesivo de materias primas y materiales, al modificar la documentación primaria relacionada y efectuar ajustes al sistema contable.

Unido a lo antes expuesto se evidenció desactualización de las fichas técnicas y órdenes de producción, en cuanto a los índices de consumo y materiales predeterminados para la confección de las líneas de productos analizadas, incidiendo en las desviaciones reales y la veracidad de la información brindada, incumplándose el procedimiento técnico productivo establecido por la entidad.

En revisión de las inspecciones de calidad efectuadas, fue demostrada la insuficiente evaluación a los puntos estratégicos por áreas claves, enfocados fundamentalmente a la materia prima y producto terminado, concluyéndose que la tramitación de solicitud, y aprobación de cambio de destino de las materias primas declaradas no conformes, no se realiza acorde al procedimiento establecido.

Persiste morosidad en la gestión para la actualización del sistema de gestión de la calidad, acorde a las Normas ISO vigentes. En los informes de cultura industrial no se analizan las debilidades que atentan al proceso productivo.

No se realizan los flujos de producciones y sucesión de operaciones, considerando la línea de producción existente por local productivo, y equipos tecnológicos que intervienen en cada etapa del proceso, así como los puntos de control de la calidad, para el análisis de la correlación capacidad productiva - producciones directivas.

No se confeccionan los Esquemas Tecnológicos por específico, descripción del producto, cantidad de obreros, producción diaria por obrero, fondo de tiempo, cantidad de obrero y compás del proceso. Mientras que en los Esquemas Armonizados por específico no se consideran la denominación de las operaciones, norma, tiempo y obrero calculado; así como los cálculos del análisis de carga capacidad.

En otro orden, aunque se implementan los planes de mantenimiento para los equipos tecnológicos y auxiliares, en correspondencia con los procedimientos operacionales establecidos, no se realiza un análisis individual para el trabajo cotidiano que permita cumplir objetivamente con los mantenimientos, causado por la exclusión de la cantidad de horas trabajadas por cada equipo en las inspecciones realizadas, afectando la actualización del ciclo de mantenimiento programado, en función de una ejecución oportuna que garantice la estabilidad de la capacidad instalada. Tampoco en los modelos de control de mantenimiento se completa la descripción de todas las acciones que se ejecutan en la revisión del equipo, limitando el carácter preventivo de las proyecciones y medidas contentivas en el análisis de la vida útil de estos activos.

Se siguen desestimando las órdenes de producción como método de costeo, dado que no se controlan mensualmente por el registro requerido para este tipo de proceso productivo, aun cuando se reconoce por los técnicos la operatividad del mismo, en la determinación del costo de cada línea de producto, el cumplimiento de la demanda planificada y el control de la producción en proceso relacionada. En ello influye el hecho de que no se encuentre establecido en el subsistema inventario, un escaque que permita controlar el consecutivo de las órdenes de trabajo emitidas en el período contable.

En las fichas para determinar el precio y su componente en pesos convertibles, no se especifican la capacidad instalada para la confección del producto, las producciones reales obtenidas en los últimos dos años y el año planificado, los importes unitarios en pesos cubanos y en pesos convertibles, estrictamente relacionados a la producción que se comercializa,

comprobándose como causa la desactualización de la documentación que antecede a la elaboración de la ficha de costo, el uso de sistemas computarizados para la elaboración de las fichas de costo y precios, que no cuentan con los escaques mencionados.

CONCLUSIONES

Se debe destacar que, en la mayoría de los casos de descontrol, los incumplimientos responden a la desestimación de los procedimientos operacionales establecidos por las entidades, por lo que se corrobora la falta de supervisión y seguimiento por parte de los jefes en los diferentes niveles, que conlleva a la insuficiente revisión y falta de exigencia sobre la calidad de la documentación primaria, que avala los procesos que se realizan.

Todo lo antes mencionado incide en la confiabilidad del sustento para el análisis de la información resultante del cierre productivo, en la medida que el registro no recoge la realidad del hecho económico, dado que no se garantiza la eficiencia de la producción, por no asegurar la expresión de las desviaciones del costo planificado, ni favorecer la correcta conformación de los precios. Además, se afecta la efectividad en el uso y explotación de las capacidades instaladas, al no ser verificadas, información que resulta básica para poder calcular la distribución de los gastos fijos por unidades de producción, y, en consecuencia, poder compararla posteriormente con los datos reales que se obtengan del año corriente.

La realidad imperante de no contar con el Sistema de Costo Automatizado habilitado, que certifique un efectivo control del proceso productivo, a través de los métodos de costo por proceso y órdenes de trabajo, acorde a las características de cada empresa; sumado a la aplicación indebida del método de ingeniería inversa, para el cálculo de los índices de consumo de las materias primas requeridas para la producción, ha incidido en el cuadro de las existencias finales de los inventarios y los índices de consumo, sin identificar ni analizar las diferencias que surgen en el proceso productivo (desviaciones).

Bibliografía

- ✓ Resolución Conjunta del 18 de febrero de 1989. «Lineamientos Generales para la Planificación y Determinación del Costo de Producción»
- ✓ Directrices Generales de Auditoría CGR.

- ✓ Programa de auditoría elaborado en 2018 por la Dirección de Control Integral de Auditoría, Supervisión y Control a Infraestructura, Construcción e Industria, específicamente para la revisión de la producción de bienes y servicios.

ANEXO No. 1: EVALUACIÓN PRELIMINAR

Entes y áreas claves: Fábrica o taller, almacenaje de materia prima, producción, calidad, almacenaje de producto terminado, contabilidad y administración.

Flujo de información, documentos y acciones a ejecutar (flujograma).
Identificación secuencial de las actividades del proceso.

- Recepción de la materia prima recibida por transferencia desde la UEB comercializadora o de aseguramientos. (Almacén)
- Inspección de la materia prima. (Calidad - Almacén)

Producción. Centro de costo: 1

- Emisión de la Orden de producción: Ficha técnica, índice de consumo predeterminado, Modelo del control consecutivo.
- Elaboración de las Hojas de Trazo y Corte –Costo.
- Solicitud de materiales.
- Determinación del consumo real de materiales.
- Hoja de distribución del corte y piezas correspondientes al producto.
- Actualización de la Tarjeta control de operaciones del producto.
- Inspección en los puntos clave de calidad. (Calidad)

Producción. Centro de costo: 2

- Verificación parcial del producto.
- Solicitud de materiales, cuando proceda. Elaboración del Modelo entrega o devolución correspondiente.
- Confección y/o perfección del producto.
- Emisión del Modelo diario de brigada, por el registro individual de la producción. Entrega a contabilidad del resumen mensual. (Producción - Contabilidad)

- Elaboración de la nómina de los operarios. (Contabilidad)
- Inventario físico de unidades en proceso. (Producción)
- Confección del Resumen mensual de unidades en proceso. Entrega de Informe a administración. (Producción - Administración)
- Solicitud de revisión de producciones terminadas, para posibles ajustes de inventarios. (Administración – Calidad)
- Entrega del producto terminado al almacén. (Producción - Almacén)

Principales puntos de decisión y otros elementos

- Calidad óptima de la materia prima.
- Solicitud de materiales.
- Determinación de las desviaciones de material. (índice de consumo predeterminado y consumo real).
- Inspecciones de calidad en los puntos clave del proceso.
- Emisión del resumen mensual de brigadas, fidedigno al real ejecutado.
- Revisión a solicitud del jefe de producción del producto terminado.

ANEXO No 2: PROGRAMA ESPECÍFICO PARA LA REVISIÓN DEL PROCESO PRODUCTIVO

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Evaluar la economía, eficiencia y eficacia en el uso de los recursos materiales y financieros en el proceso productivo a auditar, y la gestión para erradicar las posibles fallas que atenten al cumplimiento de los objetivos, metas y resultados propuestos.
2. Comprobar la implementación del sistema de mantenimiento industrial y constructivo, que permita el funcionamiento adecuado del equipamiento tecnológico.

TAREAS ESPECÍFICAS

1. Determinar si las capacidades productivas obedecen a las producciones directivas aprobadas para el año. Para ello:

2. Evaluar el desempeño de la logística y efectividad comercial, y contractual respecto a este particular.
3. Evaluar la utilización de la capacidad instalada disponible para las necesidades de la producción. Verificar si se efectúa el diagrama de flujo, considerando la línea de producción existente por local productivo, y equipos tecnológicos que intervienen en cada etapa del proceso, así como los puntos de control de la calidad. Todo se incluye en el análisis de Carga Capacidad. Además, deben estar documentados los índices de consumo por cada tipo de equipo tecnológico.
4. Determinar si existen procedimientos operacionales referentes al proceso productivo, y si se encuentran acorde a las características de la entidad. Verificar su cumplimiento.
5. Determinar si existe procedimiento específico, para controlar la devolución al almacén de los excedentes resultantes del consumo de materiales y el destino final de los mismos.
6. Hacer seguimiento de las líneas de producto seleccionadas en la muestra desde la orden de trabajo, solicitud de materias primas al almacén, vales de salida de este al área productiva, reportes productivos y su entrada en el almacén de productos terminados.
7. Verificar el control que ejerce la entidad de la producción mediante el análisis de la ficha de costo, hoja de trazo, índice de consumo real, ficha técnica, órdenes de trabajo y despacho.
8. Evaluar la calidad del producto terminado, si la marca está registrada y si al momento de confeccionarlo se le incorpora la etiqueta Hecho en Cuba. (si procede).
9. Determinar si cuentan con un procedimiento para el tratamiento a los desechos y contrato establecido para el destino final, (para ello verificar las ventas a la Empresa de Materia Prima), y la efectividad del índice establecido por la entidad.
10. Determinar si cuentan con un procedimiento para el tratamiento de los rechazos productivos, y si en este se consideran la cantidad de rechazos en un punto de calidad determinado por operario, en función de evaluar el desempeño individual.

11. En el caso que la producción se efectúe por procesos, delimitar si se controla el costo y los gastos asociados en la terminación de cada etapa del mismo.
12. Evaluar el sistema de gestión de calidad del producto, y las normas asociadas a las líneas seleccionadas en la muestra. Verificar la actualización y cumplimiento de las normas de consumo para la producción.
13. En el caso de incumplimientos del plan de producción y/o sobrecumplimientos excesivamente desproporcionales a lo proyectado, verificar la efectividad del análisis de la variación de los índices de consumo. Para ello:
 14. Establecer proporcionalidad entre las salidas según submayor de las materias primas, y la entrega de productos terminados en el período. Revisar posibles incumplimientos y/o sobrecumplimientos excesivos del plan de producción en unidades físicas y en valores.
 15. Solicitar la documentación relacionada al control de la producción en proceso, y realizar un seguimiento de este tipo de inventario, comprobando su correspondencia con el saldo de la cuenta del Mayor.
 16. Verificar si el procedimiento de inspección establecido en la entidad garantiza el análisis mensual, para afirmar que la materia prima cumple con los requisitos de compra requeridos en las producciones, sin alterar los índices de consumos predeterminados. (Calidad).
 17. Análisis de las anotaciones contables realizadas en la cuenta de inventarios por la recepción, transferencias, ajustes o devoluciones de Materia Prima, y Materiales por centro de costos, así como la legitimidad de los documentos que las sustentan.
 18. Verificar la correspondencia con el registro primario de las órdenes de trabajo emitidas que se ejecutaron y cancelaron en el período auditado, las necesidades y flujos de producción por centro de costo.
 19. Analizar el sistema de costo que opera la entidad y si el mismo responde a las características fabriles actuales. Calcular y evaluar los indicadores: costo por peso de producción mercantil, índice de productos rechazados, costo de la producción o los servicios prestados, rendimiento de material y capacidad utilizada, cumplimiento del plan de presupuesto, cumplimiento del plan en unidades físicas y en valores.

20. Verificar la implementación del sistema de mantenimiento industrial y constructivo establecido para funcionamiento adecuado del equipamiento tecnológico. Para ello:

21. Revisar plan del mantenimiento tecnológico de la fábrica, desagregado por equipos instalados y su cumplimiento.

22. Evaluar el control y comportamiento de los portadores energéticos en la ejecución de los procesos de producción y el cumplimiento del plan de producción vinculado a los objetivos de trabajo.

ASPECTOS GENERALES A DESARROLLAR

Desglosar y cuantificar los daños y perjuicios al patrimonio público que se detecten, aplicando la Resolución No.32/16 de la CGR.

Evaluar la efectividad del Sistema de Control Interno y de las medidas contenidas en el Plan de Prevención de Riesgos, de acuerdo con los componentes y normas establecidos en la Resolución No.60/11 de la CGR, así como el grado de cumplimiento de los Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución asociados a los objetivos de la auditoría.

CRITERIOS APLICABLES. LEGISLACIÓN

Ley 107 y su Reglamento, Res.32/16 CGR, Res. 60/11 CGR, Directrices Generales de Auditoría CGR, Lineamientos de la Política económica y Social del PCC, los Objetivos de Trabajo aprobados en La Primera Conferencia del VI Congreso del PCC.

ANEXO No.3: ESTRATEGIA DE TRABAJO PARA IMPLEMENTAR, DEL PROGRAMA DE AUDITORÍA DISEÑADO

