



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**FACULTAD DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACION**

AUDITORIA DE INVENTARIOS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N :

MARTA SILVIA SANCHEZ RAMIREZ

PEDRO ANZO ABARCA

DIRECTOR DEL SEMINARIO:

C. P. FRANCISCO TORRES GUILLEN

MEXICO, D. F.

1983



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

AUDITORIA DE INVENTARIOS

Indice

	Pág.
INTRODUCCION.....	1
Capítulo I.	
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES AL RUBRO DE INVENTARIOS.....	3
A. Elementos que componen el rubro de inventarios.....	6
B. Principios de contabilidad aplicables al rubro de inventarios.....	10
C. Valuación de inventarios.....	16
D. Presentación en los estados financieros.....	57
Capítulo II.	
PLANEACION.....	63
A. Concepto.....	63
B. Importancia de la planeación.....	63
C. Obtención de información necesaria para la planeación	71
D. Papeles de trabajo y supervisión.....	81
Capítulo III.	
CONTROL INTERNO.....	86
A. Concepto.....	86
B. Métodos para evaluar el sistema de control interno.....	89
C. Cuestionario para el estudio y evaluación del control interno del renglón de inventarios.....	98
D. Aspectos que una empresa debe tener presentes para un control interno adecuado.....	104
Capítulo IV.	
PROCEDIMIENTOS APLICABLES AL RUBRO DE INVENTARIOS.....	116
A. Objetivos de los procedimientos de auditoría en el renglón de inventarios.....	116
B. Procedimientos aplicables al rubro de inventarios en visita preliminar.....	118
C. Carta de observaciones en visita preliminar.....	153
D. Procedimientos aplicables al rubro de inventarios en visita final.....	155

	Pág.
Capítulo v.	
INFORMES.....	166
A. Carta de observaciones.....	166
B. Dictamen y sus diferentes acepciones.....	172
C. Informe largo.....	180
Capítulo VI.	
ENFOQUE OPERACIONAL DE LOS INVENTARIOS.....	184
A. Concepto de auditoría operacional.....	184
B. Objetivos de la auditoría operacional.....	188
C. Metodología de la auditoría operacional.....	190
a) Familiarización.....	192
b) Investigación y análisis.....	196
c) Diagnóstico o resultados obtenidos.....	201
d) Informe.....	203
CONCLUSION.....	208
BIBLIOGRAFIA.....	210

INTRODUCCION

El renglón de inventarios es usualmente uno de los más importantes en el balance de las empresas, debido a la estrecha relación que tiene con el costo de los artículos vendidos, influye en forma directa en la correcta determinación de los resultados de la empresa, de donde se deriva la importancia de su examen en la auditoría de Estados Financieros, objeto de esta tesis.

El estudio que realizaremos pretende orientar al lector sobre las bases que debe reunir el auditor y los instrumentos con que debe contar para efectuar un trabajo de auditoría del área de inventarios.

Para ello decidimos analizar este renglón mediante los siguientes temas:

Principios de contabilidad. - Con los que seguiremos los lineamientos que marca la profesión.

Control interno. - Determinando los objetivos que se persiguen en su estudio y evaluación.

Planeación y procedimientos. - Para efectuar una -
adecuada y buena revisión.

Informes. - En ellos se le dará a conocer a la Di-
rección los resultados obtenidos en el desarrollo de nues-
tro trabajo.

Enfoque operacional. - Nos permitirá determinar -
a qué grado de eficiencia se encuentran las operaciones -
de la empresa.

Capítulo I

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES AL RUBRO DE INVENTARIOS

Al hablar de Inventarios, nos referimos a uno de los renglones más importantes de un balance, ya que se juega un papel relevante en la determinación del capital de trabajo, pues de la valorización correcta de los inventarios depende el resultado final del ejercicio.

Este resultado del ejercicio examinado, será incorrecto si los inventarios están registrados, contados o valuados incorrectamente. Todo esto puede traer consecuencias graves y además conducirá:

a) Presentar una situación financiera distinta a la real, en perjuicio de gerentes, accionistas, banqueros y demás personas interesadas en conocer la situación financiera de una empresa.

b) Alterar los resultados de las operaciones, ya sea aumentando o disminuyendo las utilidades.

El inventario final también se considera indispensable en la determinación del costo de lo vendido.

Definición. - La palabra inventarios es quizá una de las más amplias dentro de la terminología contable y por lo tanto difícil de precisar, pues intervienen en una forma determinante factores tales como: el criterio individual, el tipo de empresa de que se trate, el giro del negocio, etc., por lo que a continuación daremos algunas definiciones:

"Los inventarios usualmente incluyen solo artículos de propiedad personal tangibles los cuales, en vista de su naturaleza, cantidades y condiciones, serán vendidos o entrarán a la producción en artículos para ser vendidos en el curso ordinario del negocio, dentro de un período razonable de tiempo" Montgomery.

"El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de

una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como: materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías, - las refacciones para el mantenimiento que se consuman - en el ciclo normal de operaciones"

Boletín C-4 Inventarios
de los Principios de -
Contabilidad - IMCP.

"Los bienes que poseen las empresas para su venta y para su proceso, transformación y venta posterior, tales como: materias primas, material de empaque y abastecimientos, productos en proceso y artículos terminados".

A) Elementos que componen el Rubro de Inventarios.

Materias primas. - Son aquellos artículos o materiales que serán transformados en artículos terminados, listos para su venta mediante un proceso industrial, son pues, la base para que una industria lleve a cabo su objetivo que es el de producir.

La materia prima que se contabilice en esta cuenta debe hacerse a su costo de adquisición, además deben sumarse a este costo los gastos incurridos hasta que se encuentren en el almacén listos para ser usados en el proceso de fabricación como pueden ser: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, etc.

Producción en proceso. - Al hablar de producción en proceso nos referimos a la materia prima que ha sufrido una transformación parcial y a la cual se le han agregado dos elementos, la mano de obra y los gastos indirectos.

Ahora, en vista de que la producción en proceso está

en continuo movimiento y debe prepararse información a cierta fecha, deberá hacerse un corte de la producción - en proceso para valorarla al grado de avance que ésta se encuentre.

Productos terminados. - Son aquellos que ya han sufrido todas las transformaciones necesarias y que están listos para ponerse en venta, es decir, son los artículos que ya no están sujetos a cambios o transformaciones posteriores.

En esta cuenta se registrarán, en el caso de industrias, el costo de producción de los artículos y para el caso de comercios, será el costo de adquisición de los artículos.

Almacén de Materiales y Empaque. - Este almacén está compuesto por aquellos artículos que sirvan directa o indirectamente en la producción o bien que van a servir para acondicionar el artículo y dejarlo listo para su venta.

Al hablar de esta cuenta nos referimos a artículos - tales como refacciones, empaques o envases de mercancía, etc., su contabilización es igual que en el caso de materias primas, debe registrarse al costo de adquisición, en una cuenta específica para estos materiales - con objeto de ejercer un mayor control.

Mercancías en tránsito. - Este renglón está com - - puesto por todas aquellas mercancías que han sido compra - das y que aún no se han recibido en el almacén, independientemente de que estas se hayan pagado o no. Al igual que las materias primas también se acumularán todas - aquellas erogaciones incurridas hasta que las mercancías lleguen a las bodegas o instalaciones de la empresa y de - berán registrarse en una cuenta de tránsito para su con - trol e información.

Mercancías en consignación. - Son aquellas que se entregan a una persona ya sea física o moral llamada comisionista, para que ésta las venda. Se consideran en consignación desde el momento en que el comitente las - envía. Para conocer el resultado de estas transacciones,

se deben llevar cuentas especiales separadas de las que normalmente lleva la empresa.

Estas mercancías deberán formar parte del inventario al costo que le corresponde, el mismo tratamiento se le dará a las mercancías en demostración o a vistas.

Anticipo a proveedores. - Consiste en enviar a los proveedores un pago parcial sobre la mercancía que se adquirirá en un tiempo futuro, esto se debe básicamente a tres hechos importantes: a) que la empresa quiera asegurar la compra de dicha mercancía; b) por requisitos o política del proveedor para realizar su venta; c) por la necesidad que tiene el proveedor de hacer frente a las erogaciones incurridas para hacer llegar dicha mercancía a su destino.

Las empresas que tengan que desembolsar por este concepto, deberán registrarlo en una cuenta específica dentro del renglón de inventarios.

Mercancías enviadas a maquila. - En ocasiones las empresas no cuentan con maquinaria especializada para

procesar un producto en su totalidad o en parte, por lo -
que se ven en la necesidad de enviar ya sea materias -
primas o productos semiterminados a maquiladores, -
para que éstos lleven a cabo los procesos necesarios -
para dejar el producto terminado. Otra de las causas -
que se dan muy a menudo y por las cuales se recurre -
a los maquiladores, es cuando existe una demanda por
parte de los clientes superior al potencial productivo -
de la empresa.

Para control de estas mercancías deben registrarse
en una cuenta llamada "mercancías enviadas a maquila"
(o similar) a su costo de adquisición, o en el caso de que
se encuentren con uno o varios procesos, deberá hacer-
se al grado de avance en que se encuentren.

B) Principios de Contabilidad aplicados al Rubro de Inven-
tarios.

Período contable. - Este principio nos indica la nece-
sidad de preparar información financiera normalmente -
por períodos de un año. Asimismo, indica la necesidad -

de identificar los costos y gastos de un periodo con los ingresos obtenidos en el mismo.

Lo anterior se identifica con el rubro de inventarios - porque se tiene que preparar información de la situación que guardan estas mercancías o servicios disponibles para su venta. También nos dice que debemos registrar: a) las compras, contrólado así el costo y el pasivo, - b) los gastos incurridos, hasta que la mercancía se encuentre en el almacén y c) las ventas, para identificar los ingresos obtenidos en el periodo. En resumen, se deben contabilizar las ventas, costos y gastos, de tal forma que presenten razonablemente los resultados de las operaciones del periodo o periodos de tiempo cubiertos.

Principio de realización. - Este principio se refiere a que la contabilidad debe registrar las operaciones y - - eventos económicos que afectan a la entidad cuando éstos se realizan. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece que una operación se considera realizada cuando: a) se han efectuado transacciones con otros entes - económicos; b) cuando han tenido lugar transformaciones

internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes; c) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, - cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios. - Este principio se identifica con los inventarios: a) porque en el momento de efectuar una compra, de entregar mercancía en consignación, de dar un anticipo a los proveedores, se están efectuando transacciones con otros entes económicos; b) en el caso que una empresa decida cambiar su método de valuación, por ejemplo, en este momento está modificando la estructura interna de la compañía; c) cuando los inventarios han sufrido una baja de valor por eventos externos como puede ser una devaluación del poder adquisitivo de nuestra moneda o un siniestro. - Los efectos de estos eventos pueden cuantificarse monetariamente, por lo tanto, aquí se estaría aplicando dicho principio.

Principio de valor histórico original. - Nos dice que los bienes diferentes del numerario deben registrarse en la contabilidad con el valor del dinero que se pagó por -

ellos en el momento de su adquisición. Este principio se relaciona con los inventarios en el sentido de que todas - las compras de mercancía deben registrarse al costo de adquisición independientemente del método de valuación - que la compañía utilice para su valuación.

Principio de la consistencia. - Indica que la información que se presente de este rubro, debe ser obtenida y - proporcionada mediante la aplicación de los mismos criterios de cuantificación y clasificación con el objeto de hacerla comparable en todo momento. En el renglón de inventarios el principio será aplicable en virtud de los procedimientos alternativos que pueden usarse en la valuación de éstos que para poder comparar distintos períodos se debe usar el mismo sistema y método de valuación y - hacer mención de éstos en el Balance General, destacando en su caso, si los sistemas y métodos de valuación - hubieran cambiado, explicando los efectos en el rubro de inventarios en el Balance General y en los resultados de las empresas. También en nuestro balance deberá mencionarse el importe de la modificación sufrida por efectos del mercado o de la obsolescencia y lento movimien-

to de los artículos. Además de la información necesaria, deben destacarse si existen gravámenes sobre los inventarios o si éstos han sido dados en garantía. Esta información se podrá proporcionar en los renglones respectivos o a través de notas aclaratorias.

Principio de revelación suficiente. - Nos dice que la información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de la operación y la situación financiera de la entidad.

Importancia relativa. - La información que aparece en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible, todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, pues de no hacerse así, distorsionaría los objetivos que pretende la información financiera.

Ahora, para definir si una partida del rubro de inventarios es importante, lo decidiremos no sólo por el monto, ya que para una empresa pequeña resultará im-

portante y para una de mayor magnitud no lo será.

Sabremos si una partida será significativa si tomamos en cuenta otros conceptos. En nuestro caso, podrían ser:

1o. El porcentaje de los inventarios, dañados, obsoletos o de lento movimiento que representa del total de los inventarios e incluso, con el total del activo.

2o. La porción que guarda con otras partidas, por ejemplo la utilidad y el costo.

3o. La porción que guarda con el monto de años anteriores y la que representará en años futuros.

Esto es en cuanto a su monto, pero también puede ser en atención a la naturaleza de la partida:

1o. Si se trata de una situación de carácter extraordinario.

2o. Si no afecta cuantitativamente por el momento -

pero en el futuro pudiera afectar.

Los párrafos anteriores sólo son ejemplo para considerar la importancia relativa de cada partida, el juicio personal, debidamente fundado, y el sentido común producto de la madurez y capacidad profesional serán la mejor base para decidir sobre la importancia de las partidas.

C) Valuación de Inventarios.

1. Concepto de valuación.

Desde el punto de vista contable, el concepto de valuación es un hecho subjetivo por medio del cual se atribuye una medida de valor a un objeto determinado.

2. Objeto de la valuación de inventarios.

La finalidad que tiene la valuación de inventarios desde el punto de vista contable, es presentar en los estados financieros un valor razonablemente correcto, pero siempre apegado a los principios de contabilidad generalmente

aceptados y a los procedimientos que la práctica ha establecido y aceptado.

La valuación por cualquier procedimiento que se aplique en vista de las circunstancias, tiende a determinar su valor con alto grado de exactitud, pues de no ser así, las diferencias que resulten habrán de afectar tanto la situación financiera de la empresa como sus utilidades.

El fin primordial de la valuación de los inventarios es que el contenido de los estados financieros reflejen los valores monetarios apropiados para poder considerar los costos corrientes y consecuentemente los resultados de operación.

En resumen, los objetivos de la valuación son: exponer una sólida base para juzgar la solvencia, estabilidad y productividad de las empresas.

Sistema, Técnica y Métodos de Valuación

Para poder comprobar y verificar que se está obteniendo la utilidad o pérdida del ejercicio en una forma precisa, - debemos efectuar una adecuada revisión del área de inventarios, esto implica que debemos conocer qué sistemas, - técnica y método de valuación se está empleando en la empresa, para la determinación de su costo de producción y costo de producción de lo vendido, así como de la valuación de inventarios finales.

A continuación se explica en qué consiste cada uno de los conceptos mencionados:

Sistemas de valuación.

Existen dos tipos de sistemas de valuación de inventarios, uno se refiere a la acumulación de todas las erogaciones - incurridas en la elaboración de un producto, ya sea directa o indirectamente, sin hacer la separación de aquellos - gastos fijos o variables, sin importar el volumen producido. El otro se distingue precisamente por la separación -

de los gastos fijos y variables y además porque los gastos variables van en relación a las unidades producidas, es decir, cada unidad producida está integrada por los gastos realmente incurridos.

Er el primer caso nos referimos al COSTEO ABSORBENTE, es decir, es el sistema que considera como costo la materia prima, la mano de obra y los gastos de fabricación tanto directos como indirectos.

En el costeo por absorción no se hace distinción alguna en las cuentas entre los costos fijos y los costos variables y para establecer las relaciones entre los costos, el volumen y la utilidad se requieren análisis estadísticos complementarios.

La característica principal del costeo por absorción, según se ha dicho, es la de cargar a cada unidad de producto una parte proporcional de los costos fijos de fabricación.

En el segundo caso nos referimos al **COSTEO DIRECTO** - en este sistema, el proceso de asignación de los costos - es en la medida con que éstos se incurren, a los productos o servicios.

Es una doctrina que sostiene que el costo directo es la base de valuación de la producción.

El Costeo Directo en una empresa requiere una clasificación de las cuentas en la cual reconozca: a) la separación y asignación de los costos directos o variables a la producción, cuyos importes fluctúan de acuerdo con el volumen de la producción, y b) los costos fijos o del periodo, no distribuidos que reflejan el mantenimiento de una posibilidad o aptitud de fabricación y de venta, y los cuales permanecen relativamente inafectados por los cambios de volumen.

Bajo el costeo directo se llevan cuentas separadas para la acumulación de los costos fijos y los costos variables.

Los materiales directos y la mano de obra directa varían

de ordinario con el volumen de producción y generalmente no se hace cambio alguno en los métodos de contabilidad para ellos.

Los gastos indirectos de fabricación, sin embargo, contienen a la vez componentes variables y fijos, en consecuencia se proveen nuevas cuentas a fin de diferenciar estos dos elementos.

Técnicas de valuación

Se dividen en dos:

1. Costos Históricos o Reales
2. Costos Predeterminados

1. **Costos Históricos o Reales.** - Esta técnica consiste en la acumulación de los elementos del costo incurridos para la producción o adquisición de artículos. Se determinan con base en hechos consumados; nos indican la realidad.

La ventaja que existe al valorar los inventarios a costos históricos es que se conocen los costos reales incurridos en un período determinado, sin embargo, también existen

desventajas como son:

- a) **Falta de oportunidad en el conocimiento del costo.**
- b) **No existe la posibilidad de compararlos con otros costos para determinar si son los más adecuados.**
- c) **No son confiables para la fijación de los precios de venta en vista de que el costo se conoce hasta finalizar el ciclo económico.**
- d) **No indica la eficiencia con que está operando la fábrica.**
- e) **En un momento determinado no permite tomar decisiones a largo plazo.**

2. Costos Predeterminados, que a su vez se dividen en dos:

- 1. Costos Estimados**
- 2. Costos Estándar**

Ambos se determinan antes de efectuar la producción.

1. **Costos Estimados.** - Mediante esta técnica se obtendrán los costos a base de experiencias de años anteriores y de estudios hechos por expertos en el ramo. - El objeto de este sistema es conocer de una manera aproximada el costo de producción del artículo para efectos de la determinación del precio de venta para los clientes. Los costos estimados siempre deberán ser ajustados a los históricos, debido a que son calculados sobre bases empíricas. El costo estimado debe compararse con el histórico, pudiendo ser de las siguientes formas:

- a) Por totales, o sea, costo real estimado contra costo real, referidos al mismo tiempo.
- b) Por elementos, es decir, comparando el costo estimado de los materiales, sueldos y salarios, y gastos indirectos de un período determinado, con los costos históricos respectivos.
- c) Comparando los costos departamentales, por proceso, por operaciones, por lotes, etc. -

con los costos históricos de esas mismas divisiones, localizados en un período determinado; dicha comparación podrá hacerse por cualquiera de las formas señaladas en los incisos anteriores.

Al cotejar dichos costos obtendremos variaciones, - mismas que serán un foco de atención que obliga a investigar el por qué de la diferencia.

Objetivos de los Costos Estimados

- A. **Determinación del Costo Unitario.**
 - a) **Valuación de la producción terminada y en proceso.**
 - b) **Determinación del costo de producción de lo vendido.**

- B. **Fijación de los Precios de Venta.**
 - a) **Considerar los precios actuales del mercado y comparar con las estimaciones calculadas.**
 - b) **Atender a la oferta y demanda del mercado.**
 - c) **Conocimiento de los artículos que se pueden vender a precios distintos.**
 - d) **Establecer máximos y mínimos en precio de venta, cuando lo permita la oferta y la demanda.**

- C. **Tomar Decisiones sobre Producir o Comprar Artículos que se Estén Elaborando en la Empresa.**

Beneficios Obtenidos con los Costos Estimados

1. Permite un gran auxilio al control interno.
2. Sirve como medida de comparación, determinando variaciones, las cuales son una llamada de atención.
3. Sirve como escalón para la implantación de la técnica de Costos Estándar
4. No es costosa su implantación, pero es más cara - su administración que la del Costo Estándar.
5. Nos sirve para tomar nuevas decisiones (a corto - plazo) para la fijación de precios de venta.
6. Nos permite determinar utilidades anticipadamente.

Casos en los que es aconsejable la utilización de la técnica en Valuación Estimada:

- a) En empresas en donde las operaciones no sean complejas.
- b) Cuando se desean fabricar artículos homogéneos y - poco numerosos.

- c) Cuando no haya mucha variación de un período a otro, éste se calcula de acuerdo a la experiencia.
- d) Cuando se cuente con una buena experiencia en el manejo del Costo Histórico.

2. **Costos Estándar.** - Es el pronóstico o determinación anticipada de lo que deberán ser los costos reales en condiciones proyectadas, que sirvan de base para el control de los costos y como medida de eficiencia productiva (o estándar de comparación) cuando se comparen con los Costos Reales. Proporciona un medio para poder medir la efectividad de los resultados y para asignar la responsabilidad de las desviaciones.

Para que proporcionen utilidad máxima los Costos Estándar, deberán ser relativamente estables y sujetos a cambio sólo cuando ocurran aumentos o reducciones importantes en el costo de materiales o mano de obra en las condiciones de operación.

En los sistemas de costos que tienen como objetivo primordial proporcionar datos a la gerencia para ejercer un control sobre los costos, son evidentes las

características siguientes:

1. La clasificación primaria de las cuentas es de acuerdo con la responsabilidad por los costos incurridos y como punto secundario basado en la naturaleza de la erogación.

2. Los costos están predeterminados.

3. Los costos reales son comparados con los costos estándar, con el fin de medir el éxito que ha alcanzado la gerencia para lograr los costos planeados.

4. Las desviaciones entre los costos reales y los estándar son analizados para determinar su origen.

5. Con el objeto de evitar que surjan diferencias desfavorables en el futuro, la gerencia debe actuar de inmediato.

6. Los estándares son revisados por lo menos una vez al año; pero son modificados solamente cuando los directores, ingenieros y contadores determinen la necesidad del cambio.

Los estándares son fijados usualmente por inge-

nieros u otras personas con grandes conocimientos técnicos y experiencia en procesos de producción. Los es tá nda res se fijan para cada elemento del costo, como se indica a continuación:

1. Materiales.

- a) Especificaciones que indiquen la clase, ca li dad y otras características que afecten los costos de producción.
- b) La cantidad que se debe usar para hacer un producto deseado, dejando un margen para desecho, mermas y otras pé rd idas cu ya eli mi na ci ón se considera imposible o poco práctica.

2. Mano de Obra.

- a) Métodos y equipos que se usarán, así como otros factores que influyan en la efec ti vi dad con que el obrero desempeña su labor.
- b) Calificación de los operadores, incluyendo el entrenamiento y experiencia.

- c) Tiempo de operación, empleando técnicas de estudio de tiempos y movimientos con el fin de poder determinar el tiempo en que se ejecuta una operación cuando se la bore en condiciones normales.

3. Gastos Indirectos.

Se fijan tipos y cantidades de suministros y servicios individuales que se deben consumir, cuando éstos son importantes para poderse controlar estrechamente. Sin embargo, el hecho de que los costos indirectos representan muchas partidas diferentes, de las cuales muchas son difíciles de medir con exactitud, ocasiona que los estándares de gastos de fabricación se hagan en función de su costo en unidades monetarias, sin basarse en estándares cuantitativos.

Los sistemas de costos con costos estándar incorporados en las cuentas, siguen el procedimiento general que a continuación se describe:

1. Los costos reales de los factores del costo empleado en la fabricación, se cargan a las cuentas de operación o cuentas puente (gastos de manufactura, o

elaboración), que de esa manera se convierten en cuentas de costos variables.

2. Las cuentas de producción en proceso se cargan y las cuentas de operación se acreditan a los costos estándar de la producción alcanzada en cada proceso. - Las variaciones se controlan en una cuenta por separado de "variaciones".

3. Las transferencias (créditos) de las cuentas de producción en proceso a las de artículos terminados (cargos), se hacen a costo estándar, quedando el inventario de producción en proceso valuado a costo estándar.

4. Las transferencias del inventario de artículos terminados a las cuentas de costo de mercancías vendidas, se hacen al costo estándar, quedando así, el inventario de artículos terminados valuado a costos estándar.

5. Los saldos acumulados durante el año por concepto de variaciones, se cancelan contra la de costo de mercancías vendidas (costo de ventas), o se prorratea entre los inventarios finales.

Comparación de las Técnicas: Costo Histórico, Estimado y Estándar

Costo	Se determinan con base en	Indican	Diferencia con el real	Valuar Inventarios	Tratamiento contable de la diferencia
Histórico	Hechos consumados	La realidad	Ninguna	Si	N/A
Estimado	En experiencias y cambios previstos	Lo que costará un producto	Variación: error en la estimación	No	Se prorratea entre la producción
Estándar	Estudio Científico	Lo que debe costar un producto	Desviación: eficiencia o ineficiencia	Si/No	Se carga a resultados

Métodos de Valuación

Los métodos de valuación generalmente aplicables son:

COSTO IDENTIFICADO.

Como su nombre lo indica, este método consiste en valuar los inventarios identificando todos los artículos con su costo de producción o adquisición. Este método es aplicable a empresas tales como: joyerías, auto distribuidoras (para refacciones y partes se puede emplear otro método).

COSTO PROMEDIO.

Consiste en obtener un nuevo costo unitario promedio cada vez que se realiza una compra, la forma de determinarlo será, dividiendo el importe acumulado de las erogaciones entre el número de existencias, ya sean éstos producidos o comprados. En caso de que existan devoluciones por parte de los clientes, se registrará al costo que se le dió salida, provocando con esto una modificación al costo existente como si se tratara de una compra. El inventario de producción en proceso y pro-

ductos terminados, quedarán valuados con los costos -
acumulados en el proceso de fabricación a la fecha de -
cierre.

METODO UEPS. (Ultimas Entradas, Primeras Salidas).

Este procedimiento en términos generales, se re -
fiere a que los últimos artículos que entran al almacén -
ya sea éste de materias primas o de artículos termina -
dos, son los primeros en salir para su producción o pa -
ra su venta. Esto es una mera suposición contable ya
que no debe entenderse que del almacén salga físicamen -
te la mercancía que haya sido adquirida más reciente -
mente.

De lo anterior se desprende que las existencias -
del inventario al finalizar el ejercicio quedarán registra -
das a los precios de adquisición o producción más anti -
guos, mientras que en el Estado de Resultados se refle -
jarán los costos más recientes.

El gran uso que ha alcanzado este método, se debe
a la afirmación de que refleja con mayor exactitud el -

punto de vista de las operaciones, bien sea que se hayan afectado o no sus precios de venta, puesto que las personas encargadas de las operaciones se encuentran inclinadas a pensar en función de márgenes entre los precios - corrientes de mercado. El efecto durante un período de precios en alza es el de conservar el costo del inventa--rio a un nivel inferior "más seguro" que el costo corriente de reposición o reemplazo, reduciendo así los márgenes y haciendo posible la disminución de los precios de - venta, cuando el mercado cambia sorpresivamente en - otra dirección, sin que sea necesario prevenirse contra las pérdidas de inventario.

La aplicación de este método no es apropiado en - las empresas donde las existencias de inventarios son - pequeñas o variables, la rotación es rápida o se efec- - túan transacciones de cobertura para proteger las ven- - tas futuras. Tiene el efecto de crear una reserva secreta y con frecuencia el de subestimar considerablemente todos los activos como las utilidades retenidas, aunque no evita la necesidad en algunos casos, de reducir el - costo a una cantidad que no exceda del precio de merca- do. Su uso tan extenso se atribuye a las economías que

ocasiona el impuesto sobre la renta.

METODO PEPS. (Primeras Entradas, Primeras Salidas)

La mecánica de este método consiste en valuar las salidas del almacén de (materiales y artículos) al precio más antiguo de compra y presentar como su valor los costos más recientes y normalmente más altos, puesto que la tendencia de los precios en el mercado es de aumento.

Se hace una suposición contable de que lo primero que entra es lo primero que sale. Esto es, que las salidas por venta o cargos a la producción son valuadas al costo de adquisición de las primeras compras y al terminarse éstas, las siguientes salidas serán valuadas al costo de las siguientes compras, y así sucesivamente, por lo tanto, los costos más recientes se reflejarán en el inventario al final del ejercicio.

Este método de valuación es recomendable en empresas cuya rotación de inventarios es rápida y sus ventajas pueden reunirse de la siguiente manera:

a) Está basado en el costo y por lo tanto no implica ningún problema respecto a las utilidades o pérdidas no realizadas, siempre que no se trate de inventarios obsoletos o de lento movimiento.

b) Se obtiene de los movimientos reales, en forma sistemática y sin hacer uso de las estimaciones.

c) Se apega a las disposiciones del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta para la valuación de inventarios.

d) Está basado en la lógica suposición de que los artículos en existencia sobre el inventario son los de más reciente adquisición, y

e) Los precios más recientes encuentran su aplicación en el balance y los más antiguos inventarios en el costo de las mercancías vendidas en el ejercicio.

f) Con la aplicación de este método se obtendrá un costo de ventas bajo.

En la práctica, este procedimiento es muy laborioso, sobre todo cuando existen salidas de almacén que

abarquen más de un lote de entrada, en cuyo caso, éstas deberán valuarse por todos y cada uno de los diferentes precios de los artículos de que se trate, por lo que será necesario efectuar diversos cálculos que además aumentan las posibilidades de que se cometan errores en la valuación.

DETALLISTAS.

Mediante este método, el importe de los inventarios se obtiene de la valuación de las existencias a precio de venta y restándole los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo del grupo de artículos.

Este método es usado generalmente en tiendas de descuento, tiendas de ropa, supermercados, etc., por la facilidad para determinar su costo y por consiguiente sus saldos de inventarios.

Para que este método funcione adecuadamente y pueda ser controlado, se deben formar grupos homogéneos de artículos, asignándole a éstos su precio de venta, tomando en cuenta su costo de compra y su respectivo margen de utilidad.

Se debe de cuidar una serie de aspectos importantes para que este método se lleve a cabo:

- a) Control y revisión del margen de utilidad bruta, tomando en cuenta las compras nuevas que se hagan así como los ajustes que sufran los precios de venta.
- b) Formación de grupos de artículos homogéneos.
- c) Un adecuado control de los traspasos que existan, ya sea entre departamentos o grupos.
- d) Inventarios periódicos con el fin de verificar el saldo teórico de las cuentas y hacer los ajustes que procedan.

Repercusiones que se Tienen al Cambiar de un
Método de Valuación a Otro

El artículo 60° de la Ley del ISR y el artículo 38° del Reglamento de la misma Ley, nos indican los requisitos y las disposiciones para poder llevar a cabo un cambio de método de valuación de los inventarios.

En caso de que se tenga implantado el método de valuación de Costos Promedios o el de PEPS y se desee cambiar por el de UEPS, se tendrá que dar aviso a las autoridades fiscales siempre que se cumpla con lo siguiente:

a) Que se tenga un mismo factor de rotación de inventarios por los tres últimos ejercicios, o que la diferencia que exista sea inferior al 25% del factor indicado.

b) La empresa deberá valorar los inventarios de tal forma que se determine el inventario final tanto por el método de valuación utilizado en el momento de la solicitud, como por el que le sea aprobado.

Dicho procedimiento se llevará durante los tres años siguientes a su implantación si se cambia de método de costos promedios por el de UEPS, y durante cuatro años si se autoriza el cambio de método PEPS a UEPS.

c) Del total de inventario final valuado con el método anterior, se restará el total que se obtenga al valuar el inventario final con el método que se autorice, tanto en el ejercicio en que se efectúe el cambio del método de valuación, como en los tres o cuatro ejercicios posteriores, según sea el caso, con la diferencia resultante se creará una cuenta de "activo compensable para efectos fiscales", de acuerdo a los siguientes porcentos:

1. En el caso de cambio de costos Promedios a Últimas Entradas Primeras Salidas:

% que incrementará la cuenta de activo compensable

1. En el que se efectuó el cambio	100%
2. Posterior al en que se efectuó el cambio	
1o.	75%
2o.	50%
3o.	25%

2. En caso de cambio de Primeras Entradas Primeras Salidas a Ultimas Entradas Primeras Salidas:

% que incrementará -
la cuenta de "activo -
compensable para -
efectos fiscales"

- | | |
|---|------|
| 1. En el que se efectuó el cambio | 100% |
| 2. Posterior al en que se efectuó el cambio | |
| 1o. | 80% |
| 2o. | 60% |
| 3o. | 40% |
| 4o. | 20% |

Para la determinación de la deducción por el cambio de método de valuación de inventarios y el monto del incremento anual del "activo compensable para efectos fiscales", en los ejercicios posteriores a aquel en que se efectuó el cambio, se procederá a lo siguiente:

- a) Se valorará el inventario final por los dos métodos, el anterior y el nuevo autorizado y se restará el resultado del 2o. al resultado del 1o. El resultado obtenido se disminuirá con el importe que afectó la cuenta de "activo compensable para efectos fiscales", en el ejercicio en que se efectuó el cambio de método de valuación -

y la diferencia se multiplicará por los porcentos antes mencionados para obtener el incremento de la partida compensable. El 25% o 20% restante, según sea el caso, será deducible del ingreso global gravable del ejercicio correspondiente

b) En los años posteriores al que se efectuó el cambio de método de valuación, se procederá de igual forma que en el inciso a).

Las partidas que integran la cuenta de "activo compensable para efectos fiscales", podrán afectar el ingreso global gravable de cualquiera de los diez años posteriores a aquél en que se hubieran considerado como incremento anual, sólo si el inventario final de cualquiera de dichos años, resulta inferior al inventario final que sirvió de base al adoptarse el nuevo método de valuación.

La afectación sólo procederá en la proporción que represente la disminución del inventario final del ejercicio de que se trate, respecto del inventario final del ejercicio en que se efectuó el cambio valuado por el nuevo método autorizado.

Si durante los diez años posteriores contados a - partir de la constitución de las reservas y cada uno de los incrementos no se hubiera afectado el ingreso global gravable con el total de las partidas que integran el "activo compensable para efectos fiscales", el saldo de la cuenta se aplicará contra el ingreso global gravable del periodo de liquidación de la empresa.

El contribuyente deberá conservar la documenta- ción de los inventarios valuados bajo los dos métodos, - durante los cinco años siguientes a aquél en que se haya efectuado la última aplicación contra el ingreso global - gravable, o en su caso, el periodo de liquidación.

En caso de que se haya autorizado el cambio de - valuación de inventarios, la autoridad fiscal no concede rá un nuevo cambio si no han transcurrido cinco ejerci- cios regulares con el nuevo método de valuación.

Actualización de Activos No Monetarios

Hasta ahora hemos hablado de los principios de - contabilidad aplicables al rubro de inventarios y méto- dos de valuación de inventarios que permitan registrar

éstos a su costo histórico, a continuación, haremos men
ción de un principio de contabilidad que se encarga de va
luer y presentar los costos actualizados tanto de los in-
ventarios como del costo de ventas, nos referimos al Bo-
letín B-7 "Revelación de los efectos de la inflación en la
Información Financiera" y al Boletín B-10 "Reconocimien-
to de los efectos de la inflación en la Información Finan-
ciera".

Ambos boletines establecen como una obligación -
la actualización de los activos no monetarios, ya que de
no hacerse así, los estados financieros dictaminados -
mostrarán una excepción a las afirmaciones genéricas -
del dictamen (una salvedad).

Para llevar a cabo la actualización, los dos boleti-
nes cuentan con los mismos métodos:

1. Método de ajuste por cambios en el nivel gene
ral de precios, utilizando para su aplicación el Índice -
Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco
de México.

2. Método de actualización de costos específicos,

entendiendo por costo actual específico el de reposición.

El primer boletín entró en vigencia a partir del 10 de enero de 1980, y dejó sin efecto al Boletín B-5 "Registro de las Transacciones en Moneda Extranjera", emitido en 1973.

El segundo boletín entrará en vigencia y será obligatorio a partir de los ejercicios que concluyan el 31 de diciembre de 1984 y por consiguiente dejará sin efecto a los boletines B-7, B-5 y a las Circulares 14, publicada en febrero de 1981 y 19, publicada en febrero de 1983.

El boletín B-7, se vale de los siguientes medios para realizar la revaluación de los inventarios y el estado de costo de ventas.

INVENTARIOS: Para revaluar inventarios, se vale de:

1. Ajustar el costo histórico de los inventarios, según su antigüedad, mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

2. Estimando el inventario final en la cifra que hubiera resultado mediante la aplicación del método "Primeras Entradas-Primeras Salidas" PEPS.

3. Valuando el inventario final al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.

4. Utilizando el Costo Estándar, cuando éste sea representativo del costo de reposición al cierre del ejercicio.

COSTO DE VENTAS: Para valuar el costo de ventas, lo hace por medio de:

1. Ajustar el costo de ventas periódico (por ejemplo-mensual), a través de ajustes en índices generales específicos de precios, los inventarios iniciales y finales del período a fin de que reflejen los prccios promedios de -
dicho período.

2. Utilizando el método de costos llamado UEPS (en -
caso de que durante el ejercicio se hayan consumido -

de años anteriores, el método debe ser complementado con los ajustes correspondientes).

3. Utilizando el sistema de costos estándar, siempre y cuando éste sea representativo de los costos vigentes al momento de las ventas.

4. Determinando el costo ajustado por índices de precios o el valor de reposición de cada artículo al momento de venderlo.

El boletín B-10, reconoce los mismos medios que el B-7 y reconoce uno más, el de que "se pueden emplear los costos de reposición cuando éstos sean substancialmente diferentes al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.

Aquí se reconoce que la actualización del inventario y del Costo de Ventas deberán formar parte de la información contenida en los Estados Financieros básicos, esto es, que en el balance se mostrará el inventario a su valor actualizado y en el Estado de Resultados se muestra-

rá el costo de ventas también actualizado.

Asimismo, en los Estados Financieros o en sus notas, deberá revelar el método y procedimiento seguido para la actualización, así como el costo histórico del inventario y del costo de Ventas.

Bases para la Valuación

Clásicamente se ha aceptado que los inventarios finales se valgan al precio de costo o de mercado, según sea el más bajo, en virtud del principio de contabilidad "El conservador" y por la necesidad de presentar en los estados financieros un valor real.

El aspecto teórico de esta base de valuación descansa en el hecho de que si el costo de reposición a la fecha del inventario final es más bajo que el costo de adquisición de los artículos en existencia, siguiendo con el criterio conservador, debemos aceptar la cifra más baja, ya que por virtud de la competencia será preciso reajustar los precios de venta, pues no sería posible a los fijados originalmente.

Las bases de valuación para la determinación y registro del contenido de los estados financieros de una empresa en explotación, en general son:

- A. El precio de Costo, y
- B. Precio de Mercado o Reposición.

A. Precio de Costo. - Para cualquier mercancía el término "costo" debe interpretarse como costo de inversión, o sea, el precio de compra, más todas aquellas erogaciones que se hagan hasta el momento de entregarse los artículos en los almacenes de la empresa.

Hay que distinguir, sin embargo, que los elementos que integran el costo de un artículo son diferentes, según se trate de un establecimiento comercial o de una industria, pues en el primero son precisamente los elementos que anteriormente señalamos, no así en la segunda, en la que tales elementos se habrán de integrar por el costo de la materia prima, mano de obra y gastos indirectos

B. Precio de Mercado. - Lo que debemos entender por precio de mercado de un artículo es "lo que puede -

obtenerse por él actualmente".

Debe entenderse como costo de reposición, bien sea por compra directa o producción según sea el caso.

Obtención de Fuentes Informativas de Valores.

Por lo que respecta al precio de costo, la contabilidad constituye una importante fuente de información - que por medio de sus registros analíticos, nos permite conocer el precio de costo de las mercancías adquiridas pero también tenemos los propios documentos que sirvieron de base para el registro contable, es decir, las facturas de compra y todos aquellos documentos que comprueben los gastos adicionales en que se hubiere incurrido y deben aumentarse al precio de compra.

Por lo que se refiere a fuentes a que se puede recurrir para precio de mercado, podemos mencionar las siguientes:

- a) Cotizaciones existentes en el mercado.
- b) Cotizaciones que aparezcan en los catálogos previos.

- c) Estimaciones por peritos o tasadores, y
- d) Solicitudes de precios a los proveedores.

Ahora para que se modifiquen las cifras que arrojan la valuación al costo, se deben tomar las siguientes bases: (en la pág.53 se expone un caso numérico)

COSTO O VALOR DE MERCADO EL QUE SEA MENOR, EXCEPTO QUE (1) EL VALOR DE MERCADO NO DEBE EXCEDER DEL VALOR DE REALIZACION Y QUE (2) EL VALOR DE MERCADO NO DEBE SER MENOR QUE EL VALOR NETO DE REALIZACION.

El Valor de Realización se Obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de ventas tales como: impuestos, regalías, comisiones, etc.

El valor Neto de Realización se obtiene del precio normal de ventas menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad.

El objeto de ajustar el costo de Inventario según -

los conceptos anteriores, es el de presentar razonablemente los resultados del ejercicio y por tanto, cuando el costo de reposición es inferior al del valor neto de realización, el ajuste debe hacerse precisamente a este último valor, con objeto de no registrar pérdidas en exceso a las que en operaciones normales se obtendrían.

A continuación se explica un ejemplo de lo antes expuesto:

	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>
Costo	1.00*	1.00	1.00	1.00
Costo de reposición	1.05	0.98*	0.99	0.94
Valor de realización	1.25	1.15	0.95*	1.20
Valor neto de realización	0.99	0.91	0.75	0.95*

Los importes marcados con asterisco (*), son los seleccionados para la valuación de inventarios, por lo siguiente:

Para el primer caso:

Siguiendo las bases mencionadas en la página 52 sería:

Costo o	=	1.00
Valor de mercado	=	1.05
El que sea menor	=	<u>1.00</u>

En este caso la elección es rápida, ya que no fue necesario desarrollar las siguientes bases:

En el segundo caso:

Costo o	=	1.00
Valor de mercado	=	0.98
El que sea menor	=	<u>0.98</u>

excepto que

(1) el valor de mercado no debe exceder del valor de rea-

lización = 0.98 no excede de 1.15

lización

(2) el valor de mercado no debe ser me-

nor que el valor neto

de realización = .98 no es menor que 0.91

Por lo tanto se comprueba que el costo elegido es 0.98

Para el tercer caso:

Costo o = 100

Valor de mercado = 0.99

El que sea menor = 0.99

excepto que

(1) el valor de mercado no exceda del valor de realiza-

ción = 0.99 excede de 0.95; entonces sería 0.95

(2) el valor de mercado no debe ser menor que el valor

neto de realización = 0.95 no es menor que 0.95; entonces el caso elegido es

0.95

En el cuarto caso:

Costo o = 100

Valor de mercado = 0.94

El que sea menor = 0.94

excepto que

(1) el valor de mer
cado no debe exce-
der del valor de -
realización = 0.94 no excede de 1.20

(2) el valor de mer
cado no debe ser -
menor que el valor

neto de realización = 0.94 es menor que .95 y .95 -
no excede de 1.20, por lo
tanto el costo elegido es
0.95.

D. Presentación en los Estados Financieros

Los inventarios normalmente se presentan en el balance general dentro del activo circulante, ya que se parte de la suposición de que han de convertirse en efectivo dentro del ciclo normal de operaciones (un año). Sin embargo, si existen dudas de que se puedan emplear materiales para uso especial, en el ciclo de operaciones, éstos deberán clasificarse como no circulante, cabe señalar que esto no es muy común que se presente.

En los estados financieros se presenta el rubro de inventarios y dentro de una nota a los mismos, se presentará un análisis de las cuentas que lo forman como son: materias primas, producción en proceso, artículos terminados, materiales, mercancías en tránsito, anticipos a proveedores, etc.

Asimismo, en las notas a los estados financieros se presentará toda la información adicional sobre éstos, que por razones de espacio y estética no es conveniente que se presenten en el Balance General.

Por la importancia que las notas tienen dentro de la información financiera, consideramos la inclusión de un inciso.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Concepto: Son las explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en los estados financieros, aluden a políticas o procedimientos contables, reglas particulares, cambios de un período a otro en las citadas políticas o procedimientos, o proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad. Las notas explicativas antes mencionadas, forman parte de los estados financieros.

Las notas a los estados financieros son utilizadas por las entidades para ampliar su información, debido a que por las limitaciones de espacio no se puede presentar toda esa información en el cuerpo de los estados financieros.

Tanto los estados financieros, como las notas a los mismos, deben ser preparados por la empresa, aunque es muy común que el auditor sugiera la presentación en los estados financieros o participe en su redacción, sin que con ello releve a la empresa de la responsabilidad de su contenido y presentación.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS DE LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

1. El auditor deberá comprobar que en las notas está plasmada toda la información básica que se considera importante para que se muestre una revelación suficiente y que por motivos prácticos no es posible presentar en el cuerpo del balance.
2. Las notas no constituyen la información que el auditor debe presentar en su dictamen, sin embargo, puede hacer referencia a ellas para simplificar el contenido de su opinión.
3. Cuando no son suficientes las notas, se deberá incluir la información que se considere indispensable en el dictamen, haciendo la salvedad correspondiente.

4. Cuando existan datos no auditados en las notas, el auditor deberá indicar ese hecho en el dictamen con tal precisión que no permita malas interpretaciones.

5. En el caso de estados financieros que se publiquen el auditor deberá cerciorarse que se incluyen todas las notas explicativas a los estados financieros y en caso de omisión, deberá tomar las medidas que estén a su al cance para lograr su publicación completa.

En lo referente a la auditoría de las partidas de inventarios, es indispensable mencionar el método de valuación que se utilizó en la determinación del costo de dichos inventarios en el cuerpo mismo del balance gene ral, o bien (lo más usual) en una nota aclaratoria a los estados financieros dictaminados.

Existen otras notas que en determinadas ocasiones es necesario incluir, tales como las referentes a la existencia de gravámenes o restricciones de cualquier otra índole sobre los inventarios propiedad de la compañía. Respecto a lo anterior, es conveniente hacer referencia a la nota relativa en el pasivo correspondiente.

claro está, en el caso de que éste exista.

Otra de las notas a los estados financieros que comúnmente se incluye como aclaración a los mismos, es la que se refiere a los cambios habidos en los métodos de valuación cuando el efecto de los mismos no sea de importancia, ya que si así lo fuere, el auditor tendrá que llegar a expresar una salvedad a su dictamen.

Puede, claro está, que existan otro tipo de notas a los estados financieros, referentes al renglón de inventarios, los cuales sólo serán motivadas por circunstancias particulares de cada empresa auditada.

Respecto a las notas a los estados financieros el libro "Auditoría" de Eric L. Kohler, menciona en relación a la valuación de los inventarios, que "el método últimas entradas, primeras salidas (UEPS) más que ningún otro, origina notas en los balances, claro, respecto a los inventarios.

El método UEPS para la valuación de los materiales y mercancías que intervienen en el costo de ventas, en muchos casos ha producido el resultado extraordinario-

de reducir tanto las utilidades como los activos, y podría ser de interés para los accionistas y analizadores, conocer el efecto cuantitativo del ejercicio que muestra el estado de resultados, así como el efecto acumulativo en el balance general".

Lo anterior se refiere al caso particular de una empresa que lleva el método de valuación UEPS, lo cual - originará como se mencionó en el párrafo citado, una nota a los estados financieros dictaminados.

Capítulo II

PLANEACION DE LA AUDITORIA

A. La planeación en un concepto general será: Investigar y de acuerdo al resultado, formarse una idea para decidir de una manera anticipada el trabajo a desarrollar, sujeto a la flexibilidad de las contingencias que se presenten y al buen juicio y criterio del auditor.

La planeación en auditoría es determinante ya que por medio de ella vamos a tener un punto de partida. Dentro de esta norma se habla también de supervisión adecuada de los ayudantes, lo cual resultará más práctico para el auditor si previamente ha establecido lineamientos a cumplir en el desarrollo del trabajo, principalmente si ha destinado al personal adecuado para el desarrollo del trabajo.

B. Importancia de la Planeación.

Planear el trabajo de auditoría será decidir previamente cuáles son los procedimientos más convenientes

que han de emplearse y qué extensión se les dará a las pruebas, la oportunidad para su aplicación, qué papeles de trabajo se emplearán para registrar los resultados, qué personal intervendrá en el trabajo, así como la calidad profesional del mismo.

Pero en el momento de planear el trabajo a realizar como en cualquier tipo de planeación, se nos vendrá a la mente las siguientes preguntas:

¿Qué vamos a hacer?

¿Qué es lo más conveniente?

¿Cómo o cuándo lo vamos a elaborar?

¿Quién lo va a elaborar?

Sin embargo, debemos tener presente las condiciones y características propias de lo que estamos planeando, así como las limitaciones que puedan presentarse en el desarrollo del trabajo.

Así como la planeación implica el trabajo a desarrollar, lógicamente que debe conocerse el tiempo que se debe emplear para el desarrollo del trabajo. Debemos considerar que lo planeado inicialmente está sujeto a modifi-

caciones de acuerdo al desarrollo del propio trabajo.

Es normal que en auditoría se tome mucho en cuenta la importancia relativa de los diferentes conceptos que integran los estados financieros, de ahí podemos tener una base para la extensión de nuestras pruebas a realizar. Debemos tomar en cuenta para la planeación, si el trabajo es inicial o bien si anteriormente ya se ha realizado otro trabajo similar.

Invariablemente la planeación en auditoría debe ser elaborada por una persona suficientemente competente y de preferencia que conozca la empresa en donde ha de realizarse el trabajo.

El enfoque que se le dará a la planeación del trabajo a desarrollar, dependerá del objetivo que se persiga.

Debe tenerse cuidado en la planeación que aún cuando dos empresas tengan el mismo giro mercantil, las características de cada una son propias y diferentes entre sí, por lo consiguiente, los procedimientos que son aplicables en una no pueden ser aplicables en otra.

A través de la investigación se sabe que el trabajo de

auditorfa puede planearse no solamente bajo el buen juicio y experiencia del contador público, sino que también puede auxiliarse de otras técnicas o métodos para la planeación de su trabajo, debido al desarrollo comercial, industrial, económico y financiero de las empresas se encuentra ante la complejidad del creciente volumen de operaciones de las empresas, se lleva a cabo la aplicación del muestreo estadístico, la utilización de programas de trabajo generalizados de auditorfa, con la finalidad de dar aplicación positiva a los procedimientos de auditorfa. Sin embargo llegamos a concluir que el auditor aplica su criterio profesional en forma exhaustiva, pudiendo auxiliarse del análisis a los estados financieros, los cuales permitirán planear en forma más adecuada el trabajo a desarrollar, reduciendo sus pruebas al mínimo y concretándose en las áreas propicias de opinar respecto a los resultados obtenidos derivados de su examen.

Además, se puede considerar el análisis de los estados financieros como una técnica complementaria en el desarrollo de la auditorfa, pudiendo obtener ventajas tales como:

1. Señalar áreas en las que deberán aplicarse proce

dimientos y técnicas especiales de auditoría.

2. Mostrar problemas importantes que posteriormente serán motivo de discusión con el cliente, o bien nos llevarán a investigaciones y verificaciones adicionales.

3. Cuando existan partidas o fluctuaciones de carácter extraordinario, ayudará a determinar la extensión y alcance de nuestras pruebas.

Por consiguiente, el análisis de estados financieros nos auxilia dentro de la auditoría en la aplicación como en la ejecución del trabajo. El análisis de los estados financieros es aplicado tanto a las cuentas de balance como a las cuentas de resultados.

Es punto importante que el auditor adquiera una imagen global de la empresa, la situación financiera, así como los resultados de sus operaciones.

La aplicación de razones o índices deben ser llevados a cabo con juicio razonable, principalmente encaminado a detectar incorrecciones o inconsistencias en la aplicación de principios de contabilidad, así como posibles errores o irregularidades en los registros contables.

Uno de los problemas importantes es determinar las cifras que deben en un momento dado considerarse como fluctuaciones extraordinarias o significativas, una base pueden ser los controles internos establecidos y en forma más segura el criterio y experiencia del auditor.

Las fluctuaciones pueden ser ocasionadas por algunos factores tales como:

1. Tendencias.
2. Estacionales.
3. Irregulares.

1. Tendencias.

En un momento dado no se pueden conocer por medio del análisis de estados financieros, ya que éstos pueden desarrollarse en períodos de tiempo más o menos largos, estas tendencias pueden ser por una administración dinámica e imaginativa, por el contrario, - una administración apática e incapaz, el mercado puede influir sobre cierto producto o línea de producto, - las condiciones generales de la empresa, así como -

la economía nacional debido al incremento anual de los precios.

2. Estacionales.

Las cuales en cierta forma son sencillas, como su nombre lo indica, son por temporadas siempre y cuando las tendencias sean consistentes, el auditor estará en condiciones de hacer una buena planeación.

3. Irregulares.

Requieren más de la atención del auditor porque normalmente se efectúan investigaciones exhaustivas en caminadas a determinar el significado y razonabilidad, así como su adecuado tratamiento contable, estas fluctuaciones carecen normalmente de una aplicación lógica, pero es aquí donde la intuición, el juicio y criterio del auditor, deberán sobreponerse en forma definitiva. Esas fluctuaciones irregulares pueden ser: pérdidas por siniestros, venta o contrato con margen de utilidad considerablemente alto o bajo, una importante cantidad de inventarios defectuosos u obsoletos, gastos excesivamente altos, una huelga,

un fraude, etc.

El análisis de los estados financieros constituyen una gran ayuda al auditor en la planeación de su examen, le proporcionan información necesaria para conocer la naturaleza e importancia de las distintas partidas y tipos de operaciones, le permite enfocar su atención sobre operaciones extraordinarias y sobre cambios importantes o excepciones en la situación financiera que amerite atención especial durante su examen, o sea que revela en gran parte los datos significativos para la planeación.

Es de gran importancia el uso de estados financieros comparativos ya que por medio de su estudio podemos observar inconsistencia en la política aplicada.

Por medio del análisis e interpretación de estados financieros, el auditor puede orientarse para elaborar un programa de trabajo y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de sus pruebas, basados lógicamente en un buen sistema de control interno. Asimismo, durante el desarrollo de este trabajo, encontramos que existen métodos que también auxilian al contador público en el desarrollo de la planeación, tales como: el método de

gráficas Gantt y la ruta del camino crítico.

Hasta el momento, sólo se ha descrito una planeación pura, pero es definitivo que para llevar a cabo esta norma de planeación y supervisión, es necesario que el contador público se auxilie de elementos tan importantes como es la norma del estudio y evaluación del control interno, las visitas preliminares con su cliente y el lugar en donde se va a realizar su trabajo, así como el análisis de las características específicas de la empresa a examinar.

C. Obtención de Información Necesaria para la Planeación.

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, se puede obtener de diversas maneras de acuerdo con la naturaleza de los datos y las condiciones particulares de la empresa. A continuación se describen los métodos para la obtención de dicha información de aplicación general.

ENTREVISTAS PREVIAS CON EL CLIENTE.

Para la contratación del trabajo, es necesario que se

hagan varias entrevistas previas con el cliente con el fin de fijar las condiciones básicas del trabajo a realizar.

Es necesario que el auditor se presente debidamente preparado a estas entrevistas. Es conveniente que el auditor formule un memorándum de los puntos a tratar en cada entrevista con el fin de estar seguros de que se cubren todos los temas que son necesarios dejarlos bien definidos y aclarados. Después de la entrevista, el auditor deberá revisar los puntos tratados en su memorándum y estimar si se trataron todos los puntos y si no surgieron dudas o problemas nuevos que ameriten una entrevista posterior.

En la entrevista se deben fijar, por lo menos, los objetivos, las condiciones y limitaciones del trabajo a realizar, las condiciones bajo las cuales se va a prestar el servicio: tiempo, honorarios y gastos, elementos que proporcionará el cliente, la coordinación del trabajo de auditoría con el de la oficina del cliente y todos aquellos puntos que ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo.

Es muy importante que en las entrevistas se defina

a quién se debe dirigir y entregar los informes de la auditoría, una vez terminado el trabajo.

Con el fin de evitar malas interpretaciones sobre los acuerdos a que hayan llegado el auditor y el cliente sobre las bases del trabajo a realizar, se acostumbra que sean confirmados por escrito. La forma en que se acostumbra hacerlo es que el auditor envíe al cliente una carta en la que se resuma el resultado de las entrevistas y que el cliente, en caso de conformidad con el resumen hecho, responda manifestando estar de acuerdo con dichas condiciones.

INSPECCION DE LAS INSTALACIONES Y OBSERVACION DE LAS OPERACIONES.

Los datos relativos a las características operativas de la empresa tales como producción, el sistema de control interno, son conocidas mediante la inspección que el auditor haga a las instalaciones, la planta, las oficinas, departamento de ventas, etc., donde la empresa realiza sus operaciones, y por la forma de como se llevan a cabo dichas operaciones.

Mediante la visita a las instalaciones se pueden conocer datos tales como: arreglo físico de los materiales, -
- eficacia del control de existencias en bodega y patios, -
- proceso productivo, trámite de las operaciones, etc.

INDAGACION O INVESTIGACION CON DIRECTORES Y - - FUNCIONARIOS.

Las políticas generales de la empresa tales como: -
- las de producción, comerciales, financieras y las referentes a los criterios de contabilización, se conoce mediante la investigación o indagación realizada con los directores y funcionarios.

Es conveniente que se prepare un cuestionario previo de los asuntos a tratar con los funcionarios y de las dudas que se deben aclarar con cada uno de ellos, y aunque no se le debe dar el carácter de formal a las entrevistas, si es necesario que el resultado de las investigaciones sea resumido por escrito por el auditor y sea confirmado por escrito por el funcionario que proporcionó la información cuando el caso lo amerite.

INSPECCION DE DOCUMENTOS.

El auditor debe inspeccionar los documentos relacionados con la situación jurídica de la empresa: escrituras constitutivas y las diferentes modificaciones a las mismas, actas de consejo y de asambleas, todo tipo de contratos, etc. Asimismo, hará una cédula resumen en sus papeles de trabajo de los puntos más importantes de dichos documentos y recurrirá al departamento jurídico de la empresa o a un jurista independiente previa autorización del cliente para que le aclare las dudas que le hayan surgido y que el auditor con su experiencia no haya podido aclarar.

EXAMEN Y ANALISIS DE ESTADOS FINANCIEROS.

El auditor puede conocer la naturaleza de las operaciones, así como las características de la constitución financiera de la empresa a examinar con el sólo hecho de analizar los estados financieros del ejercicio a auditar y los ejercicios precedentes.

Al examinar y analizar los estados financieros comparativamente, el auditor conocerá la naturaleza, frecuen

cia o importancia de las partidas y tipos de operaciones, así como las operaciones extraordinarias y cambios importantes de la situación financiera que ameriten una especial atención que le servirá al auditor para hacer una buena planeación.

AUDITORIAS ANTERIORES.

Otra fuente de información para llevar a cabo la planeación es el examen de los papeles de auditorías anteriores en el caso de que sea un cliente al cual ya se le haya prestado el servicio, o en su defecto, el informe de otro auditor cuando el trabajo ha sido realizado por otro profesionalista.

Por ejemplo, el archivo permanente le permite conocer datos relativos a los elementos constantes de la empresa, y los legajos de auditoría de todas las áreas le orientarán sobre las dificultades o problemas especiales, ya detectados éstos, el auditor podrá afinar los procedimientos a aplicar y se obtendrá un mejor trabajo a menor costo. La experiencia propia, así como la ajena, aprovechadas en forma eficiente, le darán al auditor elementos

de suma importancia para llevar a cabo la planeación del trabajo a realizar.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado para tener bases más sólidas y poder efectuar una planeación correcta del trabajo de auditoría. Ver Capítulo III.

EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA O ARCHIVO PERMANENTE.

Es normal que por cada trabajo de auditoría se elabore un expediente continuo de auditoría (ECA), llamado comúnmente entre los auditores ARCHIVO PERMANENTE, la elaboración del mismo será de acuerdo a la política que tenga establecida el auditor. El objeto de elaborar el E.C.A., es para tener en cualquier momento la historia de la empresa, es una fuente de referencia, contiene datos de la negociación como: expansión, régimen financiero, reorganización, diagramas de organización, distribución de la planta, oficinas, extractos de escritura

constitutiva, contratos, estatutos, notas sobre el control interno, políticas administrativas y contables, procedimientos de inventarios, plan para la participación de utilidades, extractos de actas de asambleas, fianzas, régimen de impuestos, etc.

Normalmente cada año se efectúa la revisión del E.C.A., con el fin de poderse satisfacer de que los datos o políticas han cambiado y que pudieran tener una repercusión directa para emitir su opinión.

Sirve para planear las futuras revisiones, ya que la información constituida por el E.C.A., es útil. Es común también, que se haga otro legajo de E.C.A., en donde se traspasarán las cédulas que hayan sufrido modificaciones y que actualmente ya no tengan vigencia.

Este expediente continuo de auditoría es de mucha utilidad para el auditor, porque se evita el trabajo de estar año con año elaborando cédulas de auditoría para la realización de su trabajo, ya que solamente bastará poner en sus papeles de trabajo el índice del E.C.A., con lo cual se evitará también la duplicidad de trabajo.

CONTROL COMPARATIVO DE TIEMPOS.

Dentro de la planeación del trabajo a desarrollar, es punto importante que el auditor tenga una base, aún cuando ésta sea estimada del tiempo a emplear en general, para cada una de las áreas de los estados financieros.

Asimismo, deberá tenerse presente que en una revisión inicial se empleará más tiempo que en las subsecuentes, porque la aplicación de procedimientos de auditoría se verá afectada en cuanto a la extensión y alcance.

Cuando el auditor ha evaluado la información sobre los estados financieros, debe programar los tiempos estimados a emplear en cada una de las áreas y puede ser tan detallado como lo considere conveniente, contendrá el número de horas para el examen de cada renglón de los estados financieros, así como la preparación de informes, cartas o memoranda de sugerencias del control interno, pláticas y entrevistas con funcionarios de la compañía.

Deberá tener en cuenta el tiempo de acuerdo con el personal clasificado por categorías que intervendrá en el

desarrollo del examen. Una vez formulado el control de tiempos, el auditor estará en posibilidades de tener una idea general de conocer el total de horas estimadas que empleará el encargado y sus ayudantes en el desarrollo del trabajo, teniendo en cuenta el tiempo que se empleará en la supervisión de los papeles de trabajo, así como el que emplearán las mecanógrafas en la preparación, confrontación y envío del informe.

Es de gran importancia tener este control de tiempos, pues servirá de base, una vez hecha su confrontación contra sus tiempos reales, para efectuar el cobro de sus honorarios.

El auditor externo está en posibilidad de informar en forma aproximada, cuánto tiempo se llevará una determinada revisión y qué personal estará asignado en la misma.

Es importante para el auditor tener un control de tiempos estimados, mismo que comparará con los tiempos reales, ya que para exámenes subsecuentes tendrá una idea más correcta del tiempo a emplear.

D. Papeles de Trabajo y Supervisión.

Una vez que el auditor ha llevado a cabo su examen del área de inventarios para la obtención de evidencia suficiente y competente, debe dejar constancia por escrito, es lo que comúnmente llamamos Papeles de Trabajo, que constituyen la prueba física de haber efectuado un trabajo de auditoría, por consiguiente, constituyen una representación objetiva de la actividad del examen sobre la apreciación de controles administrativos y de los registros contables de la empresa.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP, en su boletín B, nos dice al respecto de los papeles de trabajo del auditor lo siguiente:

"Los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y en muchos casos, la descripción de los mismos, se registran en papeles de trabajo, los cuales constituyen el resumen de la labor realizada; sirven como base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir; pueden ser posteriormente, fuente de aclaraciones o ampliaciones de información y son la única prueba que el mismo

auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo".

Los papeles de trabajo se clasifican:

En cuanto al período de su utilización:

1. **Papeles permanentes:** que sirven para años subsiguientes, como el expediente continuo de auditoría.
2. **Papeles del año corriente:** Contienen la información necesaria para la emisión de la opinión del contador público.

En cuanto a las fuentes de información:

1. **Fuentes internas:** Es la información proporcionada por la propia compañía.
2. **Fuentes externas:** Es la información que se obtiene de terceras personas que tienen relación con la compañía.

Pero, ¿cuál es la finalidad de la elaboración de papeles de trabajo por parte del auditor?. La finalidad de la

elaboración de los mismos es sumamente importante, ya que de la derivación de ellos se expresa una opinión profesional, acerca de la situación financiera y de los resultados de las operaciones de la empresa sujeta a examen.

Por lo cual, podemos decir que los papeles de trabajo ofrecen las siguientes ventajas.

- a) Facilitan la preparación del dictamen o informe del auditor.
- b) Contienen la evidencia de la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados y la prueba del cuidado y diligencia ejercidos.
- c) Constituyen una fuente de información básica para preparar el informe relativo a la situación financiera o a los resultados de sus operaciones.
- d) Se utilizan para coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.
- e) Constituyen un registro histórico permanente de la información contable examinada y de los procedimientos de auditoría utilizados.

- f) Se utilizan como guía y fuente de información - subsecuente. Por lo tanto, debe tenerse presente que los papeles de trabajo deberán ser claros y completos, deberán contener información útil, o sea, que deberán tener la composición de algún dato significativo contenido en los registros de la compañía. Métodos de verificación empleados, que contendrán notas y explicaciones acerca del trabajo desarrollado.

Cuando los papeles de trabajo han sido planeados con imaginación, visión e ingenio, facilitan la observación de una serie de diferencias de carácter financiero o administrativo, lo cual origina observaciones y comentarios de carácter constructivo, presentados en beneficio del cliente.

Se consideran como requisitos mínimos en la elaboración de papeles de trabajo los siguientes puntos:

- a) Nombre de la compañía sujeta a examen, describir la información presentada y la fecha.
- b) Firma o iniciales de la persona que llevó a cabo el trabajo, así como las de las personas que lle-

varon a cabo la supervisión, y las fechas.

- c) Fuente de información, así como la descripción de los registros y la documentación comprobatoria consultada.
- d) Un adecuado sistema de índices, dentro del conjunto de papeles de trabajo.
- e) Métodos de verificación empleados, así como los procedimientos de auditoría aplicados, también la extensión y alcance de los mismos.
- f) Marcas o símbolos estandarizados.
- g) Conclusión o conclusiones a las que se hubiese llegado.

Por lo tanto, la elaboración de papeles de trabajo debe ser planeada de tal forma que se obtengan resultados positivos y que le sirvan efectivamente de base al auditor para emitir su opinión.

Capítulo III

CONTROL INTERNO

Concepto: El Comité de Procedimientos de Auditoría del -
Instituto Americano de Contadores Públicos, lo
define de la siguiente manera:

"El Control Interno comprende el plan de organiza -
ción y todos los métodos y procedimientos que en forma -
coordinada se adoptan en un negocio para la protección de
sus activos, la obtención de información correcta y segu -
ra, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión
a las políticas prescritas por la dirección".

El C. P. Joaquín Gómez Morfín, en su obra "El Con -
trol Interno en los Negocios" afirma que:

"Consiste en un plan coordinado entre la contabili -
dad, las funciones de los empleados y los procedimientos
establecidos de tal manera que la administración de un -
negocio pueda depender de estos elementos para poder ob -
tener una información segura, proteger adecuadamente -

los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita".

Por último, Arthur W. Holmes, C.P.T., en su obra "Auditoría, Principios y Procedimientos", lo define de la siguiente manera:

"Control Interno es una función de la gerencia que tiene por objeto salvaguardar y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización".

Como se puede observar en las tres definiciones anteriores, se mencionan claramente los objetivos del Control Interno.

1. Protección a los activos del negocio.
2. Obtención de información correcta y segura.
3. Promoción de eficiencia de operación, y
4. Adhesión a las políticas prescritas por la dirección.

Por lo anteriormente escrito, el Contador Público - al hacer el estudio y evaluación del Control Interno como lo indica la segunda norma de auditoría relativa al trabajo del auditor, debe verificar que se cumplan dichos objetivos.

La evaluación del Sistema de Control Interno constituye la base para obtener la confianza del mismo y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables a la revisión.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, informa que sus miembros no deben omitir un dictamen sobre estados financieros de acuerdo con las normas generalmente aceptadas, sin haber cumplido con aquella, que lo obliga a examinar el Control Interno.

Las ventajas de examinar el Control Interno son principalmente el ahorro de tiempo y esfuerzo en cuanto al trabajo a desarrollar por el auditor; en lo que se refiere al cliente, obtiene un ahorro de honorarios y los informes que reciba serán con mayor oportunidad. Lo más im

portante del examen del Control Interno es que permite - que el auditor dirija su atención a los aspectos y actividades de la empresa que más lo requieran.

El Control Interno nos proporciona las bases sobre las cuales se edifica la estructura del examen de estados financieros; de la solidez del Control Interno dependerá - la sencillez de los Estados Financieros, cuando no exista tal solidez y ésta no se pueda comprobar por el auditor, - por circunstancias especiales del caso, se verá obligado a emitir un dictamen con salvedad.

Cuando la falta de solidez en el Control Interno es - de tal gravedad que amerite una auditoría completa, la - cual no se pueda realizar por condiciones imputables al - cliente, no tiene otra opción el auditor que dictamina, que expresar que no está en condiciones de emitir una opinión sobre los estados financieros o situación financiera de la empresa.

B. Métodos para Evaluar el Sistema de Control Interno.

Existen tres métodos para estudiar y evaluar el sistema de Control Interno, ellos son: El Método Descripti-

vo, el Método Gráfico y el Método por Cuestionarios (Normalmente el más usado por los despachos de contadores).

METODO DESCRIPTIVO. - Este método para estudiar y evaluar el Sistema de Control Interno, se desarrolla por medio de una relación detallada, elaborada por el auditor o por sus ayudantes sobre todas las actividades que se desarrollan en los departamentos que integran la organización de los funcionarios, empleados y todo el personal que interviene en la empresa sujeta a revisión; datos que son plasmados en papeles de trabajo, los cuales pueden consultarse posteriormente y que forman parte de la evidencia del trabajo efectuado.

Es un método que nos permite conocer cómo se realizan las actividades en forma detallada y por consiguiente, ayuda a formarnos un juicio más concreto de cómo, cuándo y por quién son realizadas las operaciones.

Este método es desarrollado con anterioridad a la aplicación de los procedimientos de auditoría que nos permiten verificar una partida y como un procedimiento previo que nos permite determinar qué clase de procedimiento

to es el más apropiado para poder probar la veracidad - de las cifras que componen la partida antes mencionada, así como la oportunidad y alcance con que deberá aplicar los procedimientos seleccionados.

La descripción de las operaciones rutinarias son - efectuadas en las oficinas del cliente a través de entrevistas informales con los funcionarios y empleados de la empresa. La preparación técnica del auditor es muy importante en el desarrollo de este trabajo y debe estar siempre alerta; de tal forma que el auditor de acuerdo a su ingenio y habilidad guíe la entrevista de manera profesional y cordial con el fin de evitar que el personal entrevistado tenga la sensación de que se trata de un interrogatorio para detectar anomalías que serán informadas a la dirección de la empresa y los cuales tendrían problemas para ellos.

Por tal motivo el auditor deberá dirigir la plática - haciendo notar al personal de la empresa que el objetivo de la entrevista es constructivo y sirve de base para conocer las rutinas de las diversas actividades, lo que le permitirá llevar a cabo su trabajo de auditoría en forma más eficiente y poder dar una opinión profesional.

Es conveniente que las entrevistas se realicen con la persona adecuada, esto es, la que lleva a cabo las operaciones de rutina con el fin de tomar como base esos comentarios para una entrevista posterior con la persona encargada de la supervisión de tales trabajos, con el objeto de estudiar y conocer los diversos puntos de vista con que se aprecia el desarrollo de una actividad dentro de un mismo departamento. Este método permite al auditor crearse una impresión del personal de la empresa y juzgar sobre la capacidad del mismo dentro de los diferentes niveles jerárquicos con lo que le permite evaluar el Control Interno en lo referente a la existencia de personal idóneo y acorde a las necesidades de la empresa.

Las entrevistas, la descripción de las operaciones y la indicación del personal que desarrolla la actividad quedarán por escrito para una posterior evaluación y medio decisivo para la selección, alcance y oportunidad de los procedimientos a efectuar; es conveniente que el auditor se cerciore de una manera objetiva de que sea verídica la descripción proporcionada por el personal de la empresa, pues es frecuente que dicho personal deforme la

realidad práctica del trabajo que desarrolla; la mejor forma de verificar esta evidencia es mediante la aplicación y resultado de los procedimientos de auditoría.

El éxito del uso de este método depende fundamentalmente del ingenio y preparación profesional de la persona que realiza la entrevista.

METODO GRAFICO. - Este método de evaluar el sistema de Control Interno consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene en vigor en sus diversos departamentos o actividades.

Para llevar a cabo este método se debe contar con - un organigrama que muestre los departamentos que forman la empresa, la interrelación que existe entre ellos, - el nivel en que se encuentra cada uno de ellos, así como, el grado de dependencia respecto a la dirección de la empresa. Las operaciones que desarrolla cada departamento sirven de base para la elaboración de una gráfica de flujo que indique de una manera clara y objetiva el proceso de ejecución de esa actividad desde su iniciación hasta su fin y el efecto que contablemente produce en los libros

y registros de la empresa.

La desventaja de la aplicación de este método es que tiene limitaciones en cuanto a una amplitud de descripción lo que genera omisiones de importancia.

Adicionalmente a lo anterior, el auditor deberá considerar el hecho de que de haber una modificación poste-rior, este método es poco elástico y es necesario la repetición de la gráfica y se debe disponer de tiempo, el cual es costoso.

METODO DE CUESTIONARIOS. - Este método de estudio y evaluación del Sistema de Control Interno es el más práctico de los métodos y consiste en utilizar cuestionarios estándar, usado normalmente por todas las firmas de contadores públicos.

Estos cuestionarios son elaborados por personas especialistas en asuntos relacionados con problemas de Control Interno y son puestos a disposición de la persona que haga uso de ellos.

Este método se caracteriza por una serie de preguntas elaboradas en forma de lista, enfocadas a cubrir los

aspectos más importantes y básicos del Control Interno, expuestas de tal forma que una respuesta negativa indique una deficiencia en el sistema que será considerada para el posible efecto en el programa de auditoría, o en su caso, ser reportado a la dirección para su consideración.

El uso de este método supone que los principios de Control Interno son similares en todas las empresas y todas aquellas operaciones de tipo especializado. En aquellas empresas que se requiera información complementaria, el cuestionario puede ser ampliado de manera tal, que considere la particularidad de la empresa a auditar.

Los ayudantes o encargados son los que practican el cuestionario al personal de la empresa, ya sea al inicio de la visita preliminar o en el transcurso de esta visita. Así, el auditor puede efectuar una evaluación técnica del Sistema de Control Interno determinando el alcance que deberá dar a los procedimientos seleccionados.

Los cuestionarios no se deben usar como sustitutos de razonamiento o ingenio del auditor y deberán ser susceptibles de una revisión que cubra las necesidades de

la empresa.

Este método es adecuado en las empresas cuyas operaciones son de gran magnitud y en donde la dirección ha delegado gran parte de las funciones a diversos departamentos.

Una vez contestados los cuestionarios, se usarán como evidencia escrita del trabajo efectuado por el auditor sobre la efectividad del sistema de Control Interno de la empresa sujeta a dictaminación y de lo cual se desprenden los siguientes puntos:

1. La selección de los procedimientos de auditoría aplicables a cada caso en particular.
2. La oportunidad de la aplicación de los procedimientos seleccionados.
3. El alcance de las pruebas a realizar.
4. La localización de fallas en el Sistema de Control Interno implantado.
5. El informe a la gerencia de dichas fallas localizadas.

A continuación se expone un cuestionario que abarca de una manera estándar las preguntas para darnos cuenta del Control Interno ejercido por la compañía (naturalmente este cuestionario será adaptado dependiendo de las características de la compañía).

C. Cuestionario para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Renglón de Inventarios.

ASPECTOS GENERALES	Si	No	N/A	Observaciones
1. Indique el procedimiento de control de inventarios adoptado por la compañía.				
2. Se llevan inventarios perpetuos para los siguientes artículos? a) Materias primas b) Producción en proceso c) Artículos terminados d) Suministros para fábrica				
3. Los auxiliares de las cuentas antes mencionadas son manejadas por personas que no tienen acceso a las existencias?				
4. Se preparan relaciones o listados mensuales de saldos según auxiliares y se concilian con el mayor?				
5. Se elaboran formas prenumeradas para la recepción de mercancías para: a) Materia prima b) Devolución de producción o de cliente. c) Productos recibidos en consignación d) Productos terminados				

	Sí	No	N/A	Observaciones
<p>6. En el caso de salidas se elaboran también formas prenumeradas para:</p> <p>a) Entradas de producción b) Embarques a clientes c) Devoluciones a proveedores d) Envíos a maquila a consignación.</p>				
7. Se envían copias de las formas mencionadas en el punto 6 al Departamento de Contabilidad?				
8. Los registros de Inventarios Perpetuos autorizados por persona adecuada se ajustan a los inventarios físicos?				
8 bis Es adecuada la cobertura de seguros?				
INVENTARIOS FISICOS				
9. Cuando se van a contar físicamente los inventarios, se preparan adecuadas instrucciones por escrito?				
10. Se toman inventarios físicos completos de todas las mercancías por lo menos una vez al año?				
11. Existe una persona responsable de los inventarios?				

12. El acceso al almacén está limitado sólo a los almacenistas?	SI	No	N/A	Observaciones
13. Cuando los suministros de fábrica se cargan a gastos, se ejerce un control físico adecuado sobre las partidas no utilizadas?				
14. Se contabilizan cuidadosamente las mercancías enviadas en consignación, maquila, depósitos, etc. ?				
15. Existe mercancía recibida en consignación?				
<p>16. Los listados finales de inventarios se verifican en las siguientes operaciones?</p> <p>a) Vaciado de cantidades según marbetes o listados.</p> <p>b) Precios aplicados.</p> <p>c) Multiplicaciones y sumas.</p>				
<p>17. Se hace un corte apropiado de operaciones para asegurarse que se registran?:</p> <p>a) Los pasivos correspondientes a los inventarios contados.</p> <p>b) Todas las salidas anteriores al inventario y que fueron facturadas.</p>				
18. Por las entradas y salidas de mercancías de última hora se consideran en la conciliación de físico entre libros?				

COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS	SI	No	N/A	Observaciones
19. Se cuenta con un manual de costos?				
20. El sistema de costos, se controla en el mayor general?				
21. Para el registro de las operaciones: a) Qué sistema de valuación se utiliza? b) Qué técnica de valuación se utiliza? c) Qué método de valuación se utiliza?				
22. Las personas encargadas de la contabilidad de costos conocen el sistema productivo?				
23. Son personas independientes - las que se encargan de los siguientes registros? a) Compras. b) Control de producción. c) Almacén (Kardex)				
24. Cuando se va a elaborar algún producto se planea de antemano la producción?				
25. Se hacen todas las entregas de los almacenes mediante requisiciones aprobadas?				

	SI	No	N/A	Observaciones
26. Las requisiciones mencionadas en el punto 25 se contabilizan con oportunidad?				
27. Cuál es la distribución de la mano de obra?				
28. En el caso de gastos indirectos ¿cuál es la base de distribución?				
29. Se conoce el grado de avance de la producción en proceso; y se valían de tal forma que se conozca el costo por unidad?				
30. Se hacen oportunamente los traslados de producción en proceso a productos terminados? y ¿se utilizan informes aprobados para hacer dichas transferencias?				
31. Se preparan informes para conocer: - Unidades producidas? - Costos por departamentos? - Costos unitarios de producción? - Variaciones contra presupuestos?				

	SI	No	N/A	Observaciones
<p>32. En el caso de que la empresa - utilice costos predeterminados:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Existe evidencia de la determinación de los costos debidamente actualizados? - Se determinan y explican las variaciones en precio, volumen y eficiencia y tienden éstas a eliminarse al valor los inventarios? - Dichas variaciones son cargadas a los inventarios o a resultados? 				
<p>MERCANCIAS OBSOLETAS</p> <p>33. Se informa periódicamente a una persona responsable acerca de las mercancías obsoletas, en mal estado o de lento movimiento?</p>				
<p>34. Existe una estimación suficiente para este tipo de mercancías?</p>				

D. Aspectos que una Empresa debe Tener Presentes
Para un Control Interno Adecuado

Una vez expuesto el ejemplo de cuestionario para evaluar el Control Interno, mostraremos a ustedes los aspectos importantes que debe contemplar una empresa para considerarla con un Control Interno razonable.

ASPECTOS GENERALES.

1. Para ejercer un control adecuado de las existencias de inventarios y sus movimientos, deberá adoptar un procedimiento de control de acuerdo a sus necesidades y estas pueden ser: mercancías generales o global, análitica o pormenorizado, detallistas y el de inventarios perpetuos. Recomendamos el método de inventarios perpetuos por su manejo sencillo y por proporcionar información efectiva y oportuna.

2. Como se mencionó en el punto anterior, el procedimiento de inventarios perpetuos es el más recomendable, el cual consiste en llevar un registro de las cuentas de Materia Prima, Producción en Proceso, -

Artículos Terminados, Producción en poder de Maquiladores o en Consignación, Producción recibida para Maquila, Mercancías en Tránsito, etc. Estos registros proporcionan información para aplicar costos seguros a los artículos producidos y vendidos, de igual forma se pueden controlar los inventarios físicos.

3. Los registros de inventarios perpetuos deben ser manejados por personas independientes al personal a cargo del control de las existencias físicas, ya que de no hacerlo así, las diferencias o faltantes en las existencias físicas pudieran ser ocultados mediante anotaciones impropias en los libros.

4. Con la finalidad de que los saldos de los auxiliares chequen con el saldo de mayor, las relaciones de inventarios serán obtenidas de los datos contenidos en los auxiliares.

5. Se deben usar formas prenumeradas con el fin de asegurarse de la existencia de un buen control de las entradas a los diversos almacenes. El uso de estas formas prenumeradas y previamente autorizadas nos ayuda

a verificar que todos los movimientos de entrada a dichos almacenes fueron incluidos en el mayor general y el detalle de los mismos fue anotado correctamente en el auxiliar de inventarios.

6. El uso de formas prenumeradas y autorizadas es el medio adecuado para controlar las salidas de todos los almacenes de la empresa, esto trae como consecuencia que exista una seguridad de un buen aprovechamiento en los materiales.

7. Con la finalidad de tener información oportuna es conveniente que cada uno de los departamentos que emita salidas de almacén (sean éstas mercancías o materiales), las envíe a contabilidad oportunamente para su control, valuación y registro.

8. Para verificar que los importes anotados en las tarjetas de almacén sean fidedignos, se debe levantar inventario físico por lo menos una vez al año, las diferencias encontradas entre los registros y el inventario físico sólo serán ajustadas cuando hayan sido investigadas y explicadas por personas independientes de las que las manejan. En caso de que se levanten inventarios físicos rou

tivos y éstos muestren sobrantes o faltantes de poco monto, el ajuste podrá hacerse una vez al año.

8 Bis. Es necesario realizar un estudio para determinar la cobertura del seguro de los inventarios con el objeto de cubrirlos en su totalidad de posibles pérdidas. Por otro lado, se debe cuidar que no exceda dicha cobertura para no pagar primas de más.

INVENTARIOS FISICOS.

9. Llevar a cabo la toma física de inventarios es en muchos de los casos una tarea complicada, por tal motivo, es conveniente que se den instrucciones detalladas por escrito. Las instrucciones entre otra información deberán contener lo siguiente: corte de documentación, los empleados que intervendrán en los conteos, fechas, hora, lugar, etc.

10. Con el objeto de tener una vigilancia sobre los almacenes, detectar artículos de lento movimiento, así como faltantes de importancia, los cuales serán investigados y aclarados en forma oportuna, es conveniente que se practiquen conteos físicos periódicos.

11. Para evitar la discusión sobre la responsabilidad de las existencias en los almacenes, es recomendable que la empresa designe a una persona como única responsable para la custodia de las mercancías.

12. Con el objeto de evitar que personas ajenas al almacén sustraigan mercancías, es recomendable que las instalaciones estén estructuradas de tal forma que no sea fácil el acceso a personal ajeno y prohibir la entrada sin autorización.

13. Cuando no se utilicen los suministros de fábrica que se cargan directamente a gastos, se debe ejercer un adecuado control sobre éstos, tales como: métodos apropiados de almacenaje, control presupuestal de gastos, etc. que prevengan pérdidas que pudieran producirse por malos manejos, despilfarros, etc.

14. Debe ejercerse un control efectivo de la mercancía enviada en consignación, maquila, depósito, etc., cuidando su correcto registro debido a que sigue siendo de la compañía, hasta que se venda o se reciba. Asimismo, debe incluirse cuando se haga la toma de inventarios físicos.

15. Cuando se reciba mercancía en consignación - debe llevarse un registro que la identifique de la mercancía que pertenece a la compañía, asimismo, en los almacenes se deberá tener separada para evitar que se incluya en los inventarios.

En virtud de que los marbetes son la base para formular los listados finales de inventarios físicos, el control de éstos deberá evitar la posible alteración fraudulenta de los datos y/o preparar marbetes que muestren cantidades que no existen, los marbetes se deberán controlar mediante un corte adecuado de los mismos. En caso de que se usen hojas de inventarios, éstas deberán ser firmadas por los responsables de la revisión de la veracidad de las cantidades que en ellas aparecen, además de que se debe tener un buen control de las hojas para evitar malos manejos.

17. Es necesario que los inventarios físicos coincidan con los registros (libros), para ello se deberá hacer un adecuado corte tanto de compras como de ventas, esto quiere decir que las facturas por mercancía recibida serán incluidas en el inventario y todas las ventas que hayan sido embarcadas serán excluidas de los libros.

18. Cuando la compañía reciba mercancía durante la práctica del inventario físico, deberán controlarse por separado y se tomarán en cuenta para la conciliación del inventario físico contra libros cuando se haya creado el pasivo correspondiente. De igual forma las partidas que hayan sido vendidas y facturadas y que no hayan sido embarcadas, se deberán excluir del inventario.

COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS.

19. Con el objeto de obtener un adecuado funcionamiento del sistema de costos implantado por la compañía, es conveniente que exista un manual de costos que describa la índole y el objeto del sistema en particular.

20. Debido a que la contabilidad de costos forma parte de la contabilidad general, es conveniente que se coordinen las cuentas de mayor utilizadas, ya que las cuentas referentes a costos, únicamente registrarán erogaciones relativas a operaciones de fabricación.

21. La empresa deberá establecer en forma clara y precisa el sistema, técnica y métodos de valuación que

tenga implantado. Por ejemplo, sistema: Costeo Directo; técnica: Costos Estándar y Método: UEFS.

22. Debe seleccionarse y entrenarse cuidadosamente al personal que desarrollará el trabajo de costos. Un entrenamiento cuidadoso da por resultado mejor rendimiento, costos reducidos y empleados más atentos y activos, asimismo, estarán en posibilidad de sugerir mejoras al sistema adoptado por la compañía.

23. Cuando hay una segregación efectiva de obligaciones, el trabajo contable de un empleado lo comprueba automáticamente el trabajo de otro, cada uno de los empleados funciona independientemente y no duplican el trabajo de otro. La subdivisión del trabajo debe estar planeada de tal manera, que ninguna persona tenga el control completo sobre una transacción en todas sus facetas.

Si es posible, debe haber rotación entre los empleados asignados a cada trabajo. Debe imponerse la obligación de disfrutar vacaciones entre las personas que ocupan un puesto de confianza.

La rotación reduce las oportunidades de cometer fraudes y también indica la adaptabilidad del empleado.

24. Para que una empresa aproveche al máximo sus materiales y abastecimientos, es necesario que elabore una planeación y/o presupuestos de producción, con ello se evitarán desperdicios o deficiencias de materiales.

25. Con el objeto de protegerse sobre posibles malos manejos de los materiales de la compañía, las salidas de mercancías deberán ser autorizadas por una persona responsable, dejando evidencia en una forma prenumerada, con esto habrá menos posibilidad de que se hagan usos inadecuados, además sirve como control para que no se deje de contabilizar una sola forma.

Ahora para asegurarse que los materiales solicitados fueron recibidos correctamente, la persona que firme de conformidad, deberán verificar lo recibido en cuanto a calidad y cantidad, haciendo las aclaraciones en ese momento si fuera necesario.

26. Deberá enviarse una copia al departamento de contabilidad de estas formas (requisiciones de materiales) directamente por la persona solicitante, para evitar que sean alteradas por las personas que manejan las existencias.

27. Las tarjetas individuales de los trabajadores son manejadas por el departamento de personal, sin embargo, para que se realice una distribución a los procesos de producción o a los departamentos respectivos y se haga una clasificación de la mano de obra directa e indirecta, estas tarjetas deberán ser analizadas por el departamento de costos para su registro en las "Hojas de Costos".

28. Por las características de este tercer elemento del costo (gastos indirectos), no se puede identificar en forma precisa el monto originado en un artículo producido, en una orden de producción o en un proceso productivo. Esto es, que aún formando parte del costo de producción, no puede conocerse con exactitud qué cantidad de esas erogaciones han intervenido en la producción de un artículo. Esta situación hace que la empresa establezca bases de prorrateo por unidades producidas u horas hombre.

29. Para controlar la producción en proceso, es necesario establecer un sistema en el que se puedan conocer

las cantidades de dichos inventarios y el grado de avance de éstos.

30. Es conveniente que las empresas elaboren informes de trasposos de producción en proceso a artículos terminados con oportunidad, con el fin de evitar malos manejos o manipulación de los artículos terminados.

31. En vista de que la dirección de la empresa necesita información en forma constante para la toma de decisiones respecto a la producción, es conveniente que el departamento de costos prepare informes tales como: de las unidades producidas, costos por departamento, costos unitarios e informe de variaciones entre costos reales y presupuestos.

32. Con el fin de que los costos predeterminados sean precisos y más reales, es importante que las empresas realicen estudios para la determinación de los costos de producción que nos permitan determinar las variaciones entre dichos costos con los reales en cuanto a precio, volumen y eficiencia, dependiendo del sistema de costo adoptado por la compañía, las cuentas afectadas serán: -

Inventarios en el caso de Costos Estimados y Resultados en el Caso de Estándar.

MERCANCIAS OBSOLETAS.

33. Con el propósito de que no se tenga una inversión improductiva o se puedan tomar acciones inmediatas, es necesario identificar en forma precisa, los materiales dañados, obsoletos o de lento movimiento, ésto podrá ser mediante visitas continuas a la planta o por la notificación de los mismos responsables a través de informes oportunos y periódicos que se emitan a la gerencia.

34. Para que las cifras mostradas en el balance sean razonables, deberá reconocerse que existe una baja de valor en los inventarios por la mercancía dañada, obsoleta o de lento movimiento, esta situación se registrará a través de una estimación para este tipo de inventarios, la cual será incrementada conforme se refleje en los estudios realizados.

Capítulo IV
PROCEDIMIENTOS APLICABLES AL RUBRO
DE INVENTARIOS

A. Objetivos de los Procedimientos de Auditoría en el
Rengión de Inventarios.

Los objetivos que señala el IMCP y que debemos tener siempre presentes para realizar nuestra revisión del rubro de Inventarios:

1. Comprobar su Existencia Física.

Para asegurarse de que los bienes existen, las empresas deben someterse a recuentos físicos cuando menos una vez al año, en esta inspección física nos daremos cuenta también del estado que guardan los inventarios (dañados, obsoletos, letnto movimiento, etc).

2. Verificar que sean propiedad de la empresa.

La empresa debe contar con toda la documentación necesaria para comprobar que son de su propiedad.

3. Comprobar que contengan sóiamente artículos o materiales en buenas condiciones de consumo.

y de venta y en su caso, identificar aquellos en mal estado, obsoletos o de lento movimiento.

Los inventarios de lento movimiento, defectuosos u obsoletos, deben ser separados de los de buen estado y reducirlos a su valor neto de realización, a través de la reserva correspondiente.

4. Comprobar su correcta valuación, reconociendo la pérdida de valor.

El auditor debe cerciorarse que los métodos de valuación empleados estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5. Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los sistemas y métodos de valuación.

Los sistemas y métodos de valuación deben ser aplicados en forma consistente con relación al ejercicio anterior para estar en posibilidad de hacer comparaciones.

6. Determinar los gravámenes que existan.

Los inventarios gravados, dados en garantía o con otras restricciones, deben estar debidamente revelados -

en el balance general o en notas a los estados financieros.

7. Comprobar su adecuada presentación y revelación en los Estados Financieros.

Su presentación en el balance o sus notas, deberá ser correcto y además habrá una revelación suficiente respecto a:

- a) Grupos de partidas que lo integran.
- b) Método de valuación.
- c) Estimaciones por pérdida de valor.
- d) Compras a afiliadas.
- e) Gravámenes sobre los inventarios.

B. Procedimientos Aplicables al Rubro de Inventarios en Visita Preliminar.

A continuación exponemos los procedimientos que se deberán cumplir en la revisión del área de inventarios.

Primeramente se plantea el procedimiento que se deberá seguir, enseguida se explica la forma de cómo se

realizará, las fuentes de información, etc., finalmente - se describe el objetivo de dicho procedimiento.

REGISTROS CONTABLES.

I. Indicar las bases de selección para revisar los - registros contables y los productos que se tomarán para - hacer la prueba de precios.

Explicación:

Las bases de selección se fijarán de acuerdo a la - planeación elaborada anteriormente y también en base a - la información proporcionada por la compañía.

Objetivo:

El objetivo de fijar las bases anteriores es determi - nar el alcance y oportunidad que se le dará a nuestra prue - ba de precios, también evitar la influencia de apreciación personal por parte del auditor, es decir, que la revisión - se haga manteniendo la independencia mental requerida - en el desarrollo del trabajo.

2. Indicar los principales artículos con que cuenta la compañía, anotando en una cédula el importe anual de la compra.

Explicación:

Para seleccionar los artículos mencionados nos podremos basar en pláticas con funcionarios o por la actividad que desarrolle la compañía, nos daremos cuenta de la materia prima que más se utiliza, también nos podremos informar con los papeles de la auditoría anterior. Sin embargo, al efectuar nuestra prueba tendremos cuidado de no duplicar la revisión con la prueba de egresos, ya que las compras también se analizan en esta área. En caso de que la revisión en la prueba de egresos sea basta, no se aplicará el procedimiento mencionado.

Un ejemplo de esta cédula sería:

Clave	Nombre	Precio Unitario	Compra Anual	% que Representan en el Invent. físico
x	Artículo A	10	10,000	20%
xx	Artículo B	9	8,000	15%
xxx	Artículo C	12	7,000	10%

Objetivo:

Dar mayor alcance a nuestra prueba de precios.

3. Pruébese la fijación de precios.

Explicación:

En una prueba de precios se aplicarán los procedimientos que se listan en la siguiente cédula:

Referencia		Proveedor	Artículo	Factura			Inventarios valuados al 31 Dic. 83	Dif.
Póliza	Fecha			No.	Fecha	Costo Unit.		
M-0	15-X-83	El Mejor	Art. A/A	64 ⁴ ✓	20-IX-83	10	13 ⁰	3
M-1	16-X-83	Ideal	Art. B/A	70 ⁴ ✓	26-IX-83	32	35 ⁰	3
M-2	17-X-83	El Mejor	Art. C/A	94 ⁴ ✓	29-IX-83	18	19 ⁰	1

- ✓ Cotizado vs. entrada al almacén.
- ✓ Operaciones de la factura comprobadas.
- ✓ Cotizada vs. auxiliares
- ✓ Cotizado vs. pérdidas u órdenes de compra.
- Se tomó en cuenta el método de valuación empleado por la compañía, verificando su razonabilidad.

En nuestro caso, supongamos que el método utilizado es PEPS, por lo tanto, el costo unitario de la factura tiene que ser inferior al costo unitario de los inventarios valuados, pues la factura es del mes de septiembre y los inventarios finales se valúan al mes de diciembre, quedando los costos de los inventarios más altos al final del ejercicio.

Objetivo.

- Comprobar la razonabilidad de la valuación de los inventarios.

- Verificar que los costos estén adecuadamente registrados.

4. Realice la prueba global de consumo de las materias primas básicas.

Explicación:

Para explicar este procedimiento se hará a través de un ejemplo.

Para elaborar el producto 1-D se necesitan 200 gr. -

de la materia prima "A" y durante el año se produjeron -
50,000 productos 1-D. ¿Cuánta materia se debió de con-
sumir?

Art. "A" 200 gr. x 50,000 = 10'000.000

Materia prima consumida s/aud. 10'000.000

Materia prima reportada s/Cta. 9'898.310 ✓
101.690

1% diferencia

La diferencia se debe al cálculo global que se hizo -
y por su importe se considera no importante.

✓ Se cotejó vs. reporte de materia prima del departa-
mento de producción y de costos.

Objetivo:

Comprobar que el consumo de materias primas sea -
razonable de acuerdo a lo producido.

5. Por los consumos de materia prima y materiales
revise que los reportes de salidas coincidan con el crédi-
to al almacén respectivo (cuenta control), y a la vez con-

el cargo a la cuenta de producción en proceso.

Ejemplo:

Reporte de Salidas 089		
Clave	Nombre	Unidades
XM	Art. A	10 ∩ †
MX	Art. B	50 ∩ †
MM	Art. C	35 ∩ †
XX	Art. D	22 ∩ †
N-A	Art. E	45 ∩ †
N-O	Art. F	70 ∩ †

- ∩ Se observaron las firmas de recibido por el departamento de producción.
- † Se cotejaron estas salidas individualmente con cárdex.
- ✓ Se verificó que los reportes se hayan firmado por una persona de adecuado nivel.

Objetivo:

- Verificar que no se omita ningún registro, mediante las formas prenumeradas.

- A través de la firma de autorización, asignar responsabilidades en un momento determinado.

- Evitar la entrega de más o de menos de materia prima o materiales solicitados.

6. Comprobar que los créditos a la cuenta de producción en proceso coincidan con lo transferido a productos terminados, tanto en forma global, como por algunos artículos específicos.

Explicación:

Para llevar a cabo esta prueba, es muy importante tomar en cuenta las características de registro de cada empresa y también el tipo de documentación (reportes de producción) para realizar dichos trasposos.

Ejemplo:

	<u>Producción en Proceso</u>	<u>Art. Term.</u>	
M. P.	2 000	3 300	Art. A 1 500
M. O.	800		Art. B 1 100
G. I.	500		Art. C 700
	<u>3 300</u>		<u>3 300</u>

Reporte de Producción

Resumen por elementos del costo	
=Art. A=	
Materia Prima	\$ 900
Mano de Obra	400
Gastos Indirectos	<u>200</u>
	\$ 1 500
Elaboró revisó autorizó	

Reporte de Producción

=Art. B=	
Materia Prima	\$ 600
Mano de Obra	250
Gastos Indirectos	<u>250</u>
	1 100
Elaboró revisó autorizó	

Reporte de Producción

= Art. C =	
Materia Prima	\$ 500
Mano de Obra	150
Gastos Indirectos	50
	\$ <u>700</u>
Elaboró revisó autorizó	

➤ En esta manera se está comprobando en forma global el traspaso de producción en proceso a artículos terminados.

● Y en esta forma los traspasos individuales .

Objetivo:

Comprobar que los productos que se terminaron quedan registrados en su totalidad en las cuentas de artículos terminados correspondientes.

7. Por los créditos a las cuentas de control de productos terminados, verificar que estos coincidan con el resumen costado de embarques, también que estos importes coincidan con los cargos a la cuenta de costo de ventas y por último, en forma selectiva, coteje algunos -

embarques a registros auxiliares y viceversa, asegurando se que las unidades y costos unitarios son correctos.

Explicación:

Para realizar estos procedimientos invariablemente se tomarán en cuenta las características de cada compañía.

En este caso se podrá hacer de la siguiente manera: partiendo del libro mayor, artículos terminados se seleccionará un mes (de acuerdo a la planeación) y se cotejará el crédito vs. el resumen de embarques del mismo mes y posteriormente contra mayor de costo de ventas. De este mismo mes se tomarán los cárden para verificar los embarques individualmente.

8. Compare las facturas con los embarques.

Explicación:

Con base en la planeación se revisarán las facturas seleccionadas cotejándose contra los resúmenes de embarques, ambos totales deberán de coincidir.

Objetivo:

Comprobar que todas las unidades embarcadas hayan sido facturadas.

9. Efectuar una comparación con el año anterior de los gastos de materiales cargados directamente a gastos y explique las variaciones importantes.

Explicación:

Las diferencias importantes que resulten al efectuar la comparación deben ser explicadas satisfactoriamente ya que esto nos puede indicar consumos indebidos de materiales. También se debe considerar la razonabilidad de las políticas para tomarlas como tales.

Objetivo:

Comprobar la razonabilidad del consumo de materiales de acuerdo a las políticas de la empresa, explicando cualquier movimiento anormal.

10. Si la compañía tiene como política el levantamiento de inventarios físicos en forma rotativa, solicite las conciliaciones entre inventarios físicos y libros.

Juzgue la razonabilidad de los ajustes.

Explicación:

Existen algunas compañías que para obtener un mayor control sobre sus inventarios realizan inventarios rotativos de sus mercancías más importantes, ajustando a los resultados obtenidos en la toma de inventarios.

Objetivos:

Determinar la razonabilidad y el adecuado registro de los ajustes por dichas diferencias, así como evitar al máximo diferencias en el inventario final.

11. Determinese si la cobertura de seguros es apropiada y suficiente.

Explicación:

El auditor deberá verificar que la compañía cuenta con seguros sobre incendio, robo, etc., que cubran el importe total de los inventarios.

El tipo de inventario determina en gran medida el tipo de seguro que ha de contratarse pues en ocasiones hay

compañías que sobraseguran sus inventarios o la cobertura es insuficiente.

Objetivo:

- Asegurarse que la compañía cuenta con seguros vigentes.
- Comprobar la existencia de seguros para evitar una posible descapitalización si llegase a ocurrir algún imprevisto.

INVENTARIOS FISICOS.

1. Obsérvese el levantamiento del inventario físico.

Explicación:

Para llevar a cabo el procedimiento anterior, el auditor deberá tomar en cuenta los siguientes puntos: revisar el instructivo emitido por el cliente para la toma de los inventarios, inspeccionar los lugares o áreas en donde se encuentren localizados los inventarios, observar si las mercancías se encuentran debidamente acomodadas, observar también si las instrucciones giradas se están si-

guiendo sin violar alguna.

Objetivo:

Probar las cantidades que se reportan en el inventario y además la exactitud de los libros.

2. Hacer pruebas selectivas de los artículos más importantes (considere volumen o importe).

Explicación:

Los procedimientos reconocidos de auditoría corresponden no solamente a la observación de toma de inventarios según quedó indicado en el punto anterior, sino también una prueba adecuada de las cantidades en los inventarios.

Para que el auditor considere los artículos más importantes podrá orientarse mediante los listados que indican el costo y a través de estos, escoger los de mayor importe. También lo puede hacer mediante pláticas con los ingenieros de producción o con los propios almacenistas. Algunas partidas deberán escogerse de antemano por nosotros mediante los auxiliares, deberá solicitarse

a juicio del auditor que que muevan algunas estibas y se abran cajas o envases para asegurarse de su contenido, cuando haya movimiento de materiales, cuidar que se tomen las debidas precauciones.

Si el auditor se asegura de que los procedimientos que van a seguirse para la toma de inventarios son satisfactorios podrá reducir la extensión de sus pruebas y obtener una información mucho más valiosa con el hecho de observar que la toma de los inventarios se está efectuando conforme a los procedimientos convenidos previamente.

Al tomar nuestras pruebas, en los papeles de trabajo se anotarán los siguientes datos: número de marbete, descripción del artículo, clave o serie del artículo, unidad de medida, cantidad contada por nosotros, espacio para indicar el importe posteriormente.

Objetivo:

- Satisfacerse de la corrección de los inventarios físicos, que posteriormente se compararán contra la relación de inventarios valuados.

- Nuestras pruebas también servirán para valuarse y determinar el alcance en los inventarios físicos al finalizar el ejercicio.

3. Cotejense las cifras de la cuenta original con los resúmenes de inventarios físicos.

Explicación:

Primeramente, el auditor deberá obtener los marbetes u hojas en que se anotaron las cantidades contadas en el inventario físico con el fin de cotejarlos contra las relaciones o resumen del inventario. Posteriormente estos resúmenes se cotejarán contra los auxiliares determinando las diferencias. Normalmente será necesario que se coteje un 25% de las partidas para convencerse de la exactitud del trabajo de oficina al hacer la transcripción.

Objetivo:

Investigar las diferencias resultantes dando explicaciones satisfactorias, así como correr los ajustes necesarios con el fin de dejar cantidades reales.

4. Verifique las multiplicaciones, sumas y resúmenes totales.

Explicación:

La verificación de las operaciones aritméticas se hará probando una muestra determinada. El auditor debe decidir sobre la extensión de estas pruebas y su decisión debe basarse en la cualidad general de los métodos empleados en tomar inventario y la exactitud de los resultados. - Debe recordarse siempre que un error puede dar por resultado una subestimación de gran significación de una partida importante.

5. Determinese el corte apropiado en las compras y las ventas.

Explicación:

Al llevar a cabo los inventarios físicos se deberá hacer el corte adecuado de los últimos movimientos de cada almacén, para realizarla se requiere la fecha y el número de documento de cada tipo distinto de movimiento: remisión, factura, embarques, notas de entrada y de salidas de almacén, también se deberán incluir los movimientos internos entre almacenes, plantas, etc., requisiciones de materia prima o materiales, vales de entradas

y salidas entre almacenes.

Objetivo:

Cerciorarse del adecuado registro en el período correspondiente a la fecha del inventario físico pues las últimas formas utilizadas deben quedar registradas hasta la fecha del inventario físico y las primeras en blanco, deberán registrarse a fecha posterior del inventario. En cuanto a los movimientos internos se deberá verificar que no dupliquen algún inventario al momento de hacer el recuento en uno y otro almacén.

6. Ratifíquese la mercancía en poder de terceros propiedad de la compañía y viceversa.

Explicación:

Cuando la compañía cuente con mercancía en depósito, consignación, maquiladores, etc., se deberá solicitar confirmación, o examinar los certificados de depósito y en su caso, visitar los almacenes antes mencionados para examinar las mercancías en cuanto a cantidad y condición, si estas mercancías representan una parte impor--

tante del total de inventarios, activo circulante o activo total, el auditor deberá cerciorarse que las existencias de terceros están separadas de las propias de la compañía, tanto física como contablemente.

Objetivo:

Comprobar que se incluyan o excluyan de la valuación de inventarios, las mercancías antes mencionadas.

7. En la toma de los inventarios físicos, identifique las mercancías obsoletas, dañadas o de lento movimiento.

Explicación:

Para llevar a cabo este procedimiento, el auditor en la toma de inventarios físicos deberá observar que los inventarios se encuentran en buenas condiciones, de lo contrario, se verificará que las mercancías dañadas, obsoletas o de lento movimiento se encuentran separadas.

OBSOLESCENCIA.

1. Determinar las bases para la revisión de mercancías dañadas, pasadas de moda, lento movimiento u obsoletas.

Explicación:

Las bases para la determinación del alcance y oportunidad que se darán a estas pruebas, se llevarán a cabo de acuerdo con la planeación elaborada previamente. El alcance y oportunidad antes descritos se podrán ampliar o disminuir de acuerdo al resultado obtenido en el estudio y evaluación del Control Interno.

Objetivo:

Evitar la influencia de apreciaciones personales por parte del auditor, es decir, que la revisión se haga manteniendo la independencia mental requerida en el desarrollo del trabajo.

2. Del análisis proporcionado por la compañía para artículos obsoletos, cotejar selectivamente artículos a los registros auxiliares y haga pruebas físicas de estas partidas.

Explicación:

Este procedimiento será aplicable a aquellas empresas que llevan listados por separado de este tipo de mer-

cancias y que sea factible hacer la comparación de listados contra auxiliares, ya que en ocasiones las empresas tienen identificados dichos inventarios en los mismos auxiliares, se seleccionarían algunos artículos para comprobarlos físicamente.

Si la empresa no ha realizado ningún estudio para identificar los inventarios dañados, obsoletos, etc., el auditor deberá solicitarlo en la visita preliminar para contar con él en la visita final.

Objetivo:

Comprobar que no se omite ningún registro de estos inventarios y además cerciorarse que efectivamente sea mercancía dañada, pasada de moda, lento movimiento u obsoleta.

3. Evaluar si la estimación creada por la compañía para los inventarios del punto anterior, es suficiente.

Explicación:

Con base en la información proporcionada por la compañía (estudio para obsolescencia) y comparándola

con la estimación que tenga creada la compañía, nos daremos cuenta si es razonable o no dicha estimación.

Objetivo:

Comprobar la correcta valuación de los inventarios - reconociendo en su caso, la pérdida de valor mediante - una suficiente reserva.

4. Verificar que las cancelaciones a la reserva están debidamente autorizadas y documentadas.

Explicación:

Las cancelaciones a la reserva para obsolescencia - de inventarios se deben revisar para comprobar que - hayan sido aprobadas por un funcionario de adecuado nivel y también se verificará que cumpla con requisitos - del control interno establecido y deberán cumplir con - los requisitos que fija la ley de impuesto sobre la renta para su deducibilidad. Art. 24 - XVIII y Art. 51 del reglamento de la Ley del I.S.R.

COSTO DE PRODUCCION Y COSTO DE PRODUCCION DE LO VENDIDO.

1. Obtener la información necesaria para comprender los procedimientos adoptados por la compañía para obtener los costos de producción.

Explicación:

Para saber los procedimientos que utiliza la empresa para la obtención de los costos de producción, será necesario estudiar el manual de costos de la compañía a auditar, también se deberá leer el libro de políticas para registrar los costos de producción.

Objetivo:

- Nos sirve para evaluar lo adecuado y razonable del sistema de costos adoptado por la compañía y los procedimientos seguidos para registrar el costo de producción.

- Una vez conociendo lo anterior, podremos efectuar un adecuado examen del rubro.

2. El auditor deberá hacer una visita a la planta y observar los procesos de fabricación.

Explicación:

El auditor observará el proceso productivo en compañía del personal de la planta y hará las preguntas que crea conveniente con el fin de conocer el funcionamiento de la fábrica.

Objetivo:

- Formarse una idea precisa y directa del proceso de producción y conocer la capacidad de producción de las máquinas, tiempos ociosos, etc.

- Con base en lo anterior, el auditor podrá juzgar la razonabilidad de las cifras mostradas en los libros, por dichos conceptos.

3. Elaborar una cédula comparativa mensualmente del costo de producción (por elementos del costo).

Explicación:

Para determinar las variaciones de un mes con otro, emplearemos la cédula proporcionada por la compañía (previamente solicitada). En caso de que por así convenir a la compañía y previamente acordado con el despa -

cho, esta información no sea proporcionada, el auditor de
berá formularla. A continuación se muestra un ejemplo:

Mes	M. P.	M. O.	G. I.	Total
I				
II				
III				
IV				
V				
VI				
VII				
VIII				
IX				
X				
XI				
XII				
Total	=====	=====	=====	=====

Cabe señalar que en la práctica son muy pocas las -
empresas que cuentan con esta información (se podría de-
cir que no es aplicable este procedimiento) ya que sólo la
obtienen al cierre del ejercicio con cifras anuales y no -
mensuales).

**Importes considerados para la elaboración del Estado
de Costo de producción anual.**

NOTA: Con base en los importes que se obtengan mes a -
mes, se analizarán los que se disparan demasiado
y los que están muy bajos para conocer las razo-
nes.

Objetivo:

- Solicitar a un funcionario apropiado, explicación -
de las variaciones más importantes.

- Comprobar que dichas variaciones hayan sido re-
gistradas correctamente.

4. Indicar las bases de selección para revisar el cos
to de producción y los costos unitarios.

Explicación:

Para fijar las bases de selección se deberá tomar en
cuenta lo establecido en la planeación; en el conocimiento
del negocio; en el resultado obtenido en el estudio y evalua
ción del Control Interno, así como en la cédula elaborada
en el punto anterior.

Objetivo:

- Cumplir con la norma de auditoría relativa a la -
personalidad del auditor, la cual se refiere a la indepen-
dencia mental que debe tener éste al realizar su trabajo -
y evitar que en un momento determinado se realice la re-
visión en forma dirigida para beneficio del auditor.

- Establecer con anticipación el alcance y oportunidad que se darán a las pruebas.

5. De la cuenta de producción en proceso y por el período seleccionado en la planeación, efectúe el siguiente trabajo:

a) Cerciorarse que la suma de todas las requisiciones de materia prima coincida con el cargo a la cuenta de producción en proceso.

b) Cotejar los importes de nóminas contra lo cargado a la cuenta de producción en proceso por medio de claves, así como algunos cargos individuales de la distribución de la nómina a los auxiliares de producción en proceso.

c) Por los gastos indirectos:

1. Cotejar las cuotas usadas contra las precalculadas.
2. Comprobar que el prorrateo se haya hecho de acuerdo a la base apropiada.

Explicación:

Se debería sumar las requisiciones, informes y se -
cotearía contra los cargos a la cuenta de producción en
proceso y se verificaría que los documentos (requisicio-
nes) cuenten con requisitos de control interno establecido
por la compañía. Para la revisión de la mano de obra se
rá necesario saber qué bases utiliza la empresa para la -
aplicación de la nómina, pues puede ser que el prorrateo
lo haga por: unidades producidas, horas trabajadas, de--
partamentos productivos, etc. Para llevar a cabo este -
procedimiento se cotearía los importes de todas las nó-
minas contra lo cargado a la cuenta control de produc- -
ción en proceso. De acuerdo al prorrateo que la compa-
ñía realice, se verificaría algunos cargos de la nómina -
en forma individual a los auxiliares de producción en -
proceso. Se debe procurar que el período seleccionado -
para la revisión de la mano de obra de producción en pro-
ceso coincida con la nómina que se revisará en el área -
de resultados y evitar duplicidad de trabajo. Por lo que -
respecta a gastos indirectos debemos comparar los cos-
tos reales contra los presupuestados, con el fin de deter-

minar la razonabilidad de los mismos. También se juzgarán las bases usadas para el prorrateo de acuerdo a las políticas de la empresa: horas hombre, horas máquina, etc.

Objetivo:

Confirmar que los cargos a la cuenta de producción en proceso estén debidamente soportados y comprobar que efectivamente se emplearon los que cargó la compañía y no se están inflando los costos.

6. Tomando como base los métodos y procedimientos empleados para la determinación de los gastos indirectos y de sus porcentajes de aplicación; haga una comparación con los porcentajes del año anterior; compruebe que los gastos incurridos son apropiados y son aplicados en forma consistente con el período anterior.

Explicación:

En la comparación de los porcentajes se explicarán las variaciones importantes que resulten, ya que estas pueden derivarse de deficiencias en la operación, faltas

de control interno, bases erróneas para determinar la aplicación, etc., además se verificarán que los gastos incurridos son apropiados. Por último, se comprobará la consistencia mediante una comparación de la aplicación de los gastos en el año anterior.

Objetivo:

Determinar la eficiencia de los métodos y procedimientos aplicados en la determinación de los gastos indirectos y su aplicación, y verificar el correcto registro de las desviaciones encontradas.

7. Determinar si el tiempo perdido o la capacidad inactiva de la planta u otros factores se están tomando en cuenta para la fijación de los costos.

Explicación:

Para efectuar este procedimiento se deberá aprovechar el conocimiento adquirido en la visita a la planta, para darnos cuenta de que el costo de producción no haya sido afectado por circunstancias tales como: capacidad de producción no utilizada, desperdicios anormales de mate

ria prima, baja de valor de inventarios, etc. que deban ser cargados directamente a gastos.

Objetivo:

Verificar que el costo de producción no se vea afectado por causas ajenas a la producción.

8. Haga una comparación de los costos unitarios de materias primas y artículos terminados del año que se audita, con los del año anterior.

Explicación:

Es conveniente hacer dicha comparación de los costos unitarios para determinar la razonabilidad de los mismos así como detectar anomalías por variaciones importantes.

Objetivo:

Obtener una explicación satisfactoria de funcionario competente de dichas variaciones o ausencia de éstas.

9. Por los costos predeterminados estándar o estimados, verificar que las variaciones resultantes al comparar los costos reales con los predeterminados se hayan

aplicado en forma correcta y comprobar que dichas variaciones sean normales o en su defecto investigar los movimientos que parezcan extraños.

Explicación:

Al comparar los costos estándar con los reales, siempre resultarán variaciones, las cuales serán traspasadas a una cuenta especial denominada "variaciones entre el costo estándar y el histórico" estas cuentas se saldan por pérdidas y ganancias o deudores diversos, en el caso que una persona sea la responsable. Esto no quiere decir que sea la única forma de contabilizar las variaciones, dependerá de las características de cada compañía.

Por otro lado, si se comparan costos estimados contra reales, las variaciones serán contabilizadas en las cuentas afectadas: costo de lo vendido, pérdidas y ganancias y almacenes.

Objetivo:

Verificar la adecuada aplicación de las variaciones y comprobar su razonabilidad.

10. Revisar la determinación del costo estándar o estimado.

Explicación:

Para cumplir con este procedimiento el auditor deberá llevar a cabo una investigación detallada y completa de tal forma que quede satisfecho de que los procedimientos que emplea la empresa para la determinación del costo estándar o estimado sean adecuados).

Los aspectos que deberá evidenciar son los siguientes:

- a) Que exista documentación comprobatoria del trabajo realizado.
- b) Que la determinación de éstos estén basados en estudios de rutinas de producción, pues con ello confirmaremos que los datos se acercan más a la realidad.
- c) Que los precios estándar de materias primas y otros materiales, sean apegados a los reales, con ello se comprobará si la empresa ha actualizado -

sus costos predeterminados.

- d) Que la mano de obra incluida para la determinación de los costos sea razonable en vista de las cifras reales, y**
- e) Que se hayan considerado estimaciones para desperdicios, tiempo perdido, etc.**

Objetivos:

- Comprobar que el sistema de costos adoptado por la empresa sea adecuado.**
- Verificar la correcta acumulación de los elementos y su aplicación.**

C. Carta de Observaciones en Visita Preliminar.

Una vez que hemos terminado con las pruebas de cumplimiento o preliminares y mediante éstas hemos comprobado la veracidad de las respuestas proporcionadas por funcionarios y empleados al momento de llevar a cabo el estudio y evaluación del Control Interno (Capítulo III), ya tendremos detectadas las desviaciones al sistema de Control Interno, las cuales se comentarán con el contador de la empresa y los responsables de las áreas afectadas, haciendo sugerencia para el mejoramiento del sistema.

Se debe elaborar un borrador de las observaciones y su respectiva sugerencia de todas aquellas desviaciones al Control Interno encontradas tanto en el estudio y evaluación del control interno, como al llevar a cabo las pruebas de cumplimiento antes descritas. Una vez que se haya comentado y el cliente esté de acuerdo en las desviaciones, se procederá a elaborar la carta definitiva.

Este informe debe presentarse oportunamente a fin -

de que la compañía tome las medidas pertinentes para -
mejorar su sistema y tratar de que en nuestra visita fi--
nal, la compañía haya corregido las fallas encontradas.
(ver Capítulo V Informes).

D. Procedimientos Aplicables al Rubro de Inventarios -
en Visita Final.

1. Cotejar el importe reflejado en libros con el importe de los listados finales de inventarios físicos debidamente valuados.

Explicación:

Antes de empezar cualquier revisión, el auditor deberá cerciorarse de que las cifras reflejadas en los libros coinciden con las cifras de los inventarios valuados, pues con ello se evitará dar alcances erróneos a la revisión, y en ocasiones duplicar trabajo por las circunstancias antes descritas.

Objetivo:

Partir nuestra revisión de datos reales y confiables.

2. Con base en el corte de documentación y la información obtenida durante el inventario físico: a) Coteje nuestras pruebas físicas contra listado de la compañía; b) Obtenga aclaración satisfactoria por aquellas diferencias encontradas al hacer el cotejo del punto a); c) Com-

pruebas que se hayan listado todos los marbetes o tarjetas de recuento; d) Verifique que se hayan listado las existencias en poder de terceros, propiedad de la compañía; e) Compruebe la exclusión de existencias en poder de la compañía, propiedad de terceros.

Explicación:

a) El auditor cotejará sus pruebas físicas contra los listados finales de inventarios de la compañía; b) todas las diferencias encontradas se deberán aclarar por funcionario responsable o en su defecto, se ajustarán al físico; c) se comprobará que todos los marbetes se hayan listado, partiendo de cotejarlos contra listados y viceversa; d) por las existencias de la compañía en poder de terceros, se deberán enviar confirmaciones y se incluirán en los listados de inventarios, e) por las existencias en poder de la compañía propiedad de terceros, se comprobará la veracidad de las mismas confirmando con sus propietarios y se excluirán de los listados de inventarios.

Objetivo:

Comprobar que no se hayan omitido algunas existen-

cias en los listados y verificar que se incluyan en los Estados Financieros todos los inventarios propiedad de la compañía.

3. Investigar si después del inventario físico no ha ocurrido algún acontecimiento importante que pueda afectar el inventario final del año.

Explicación:

Este procedimiento lo podemos cumplir mediante pláticas con funcionarios o empleados de la compañía que manejan los inventarios, revisión de los listados, etc., pues pueden ocurrir eventos tales como: fluctuaciones inesperadas por: a) compras en exceso; b) uso de materias primas nuevas en la producción que ocasionen la obsolescencia de otras; c) por aumentos o bajas en los precios del mercado; d) cambios de métodos de valuación, etc.

Objetivo:

Reflejar en los estados financieros los cambios importantes que afecten la valuación final de los inventarios.

4. Revisar la conexión de los inventarios físicos de la fecha de su levantamiento a la fecha del cierre.

Explicación:

Es importante revisar los movimientos habidos en dicho período, pues con ello se podrán detectar posibles "anomalías". Este procedimiento lo podemos efectuar mediante una tabulación a miles de pesos por cada una de las cuentas que maneje la compañía. Cabe señalar que este procedimiento sólo será aplicable si la fecha del inventario físico difiere de la del cierre del ejercicio.

Objetivo:

Solicitar explicación satisfactoria de los movimientos extraños a un funcionario de adecuado nivel, y determinar su razonabilidad y el efecto de las variaciones en los estados financieros.

5. Complemente el estudio hecho en la visita preliminar respecto a la estimación para inventarios dañados, de lento movimiento y obsoletos (puntos 2, 3 y 4 del tema obsolescencia) y compruebe la razonabilidad del importe -

de la estimación.

Explicación:

Con base en la información proporcionada por la compañía en la visita preliminar y analizando los movimientos hasta la fecha del cierre, se deberá determinar la razonabilidad del monto mostrado por la compañía por este concepto y también se analizarán las cancelaciones a la estimación determinando su deducibilidad.

Objetivo:

Presentar en los estados financieros, únicamente inventarios en buen estado, reconociendo al mismo tiempo su pérdida de valor mediante una reserva suficiente para obsolescencia de inventarios.

6. Elaborar una cédula con los principales productos de la compañía para comprobar que se están valuando a costo o valor de mercado, determinando y conjugando los siguientes puntos:

- a) Margen de utilidad por tipo de producto.
- b) Gastos directos de venta y el margen de utilidad deducidos éstos.

- c) Importe a miles de pesos dentro del inventario -
final para determinar el alcance del trabajo.

Explicación:

Para cumplir con el procedimiento, se procederá a -
elaborar la siguiente cédula:

Producto	Clave	Precio de venta	Costos directos de venta	Valor de realización	Margen de utilidad	Valor neto de realización	Costo unitario dentro del Inv.	Importe cuentas

Revisó: _____ Cédula: _____
Elaboró: _____ Fecha: _____

El objeto de elaborar esta cédula de comparación es el de determinar que los inventarios están siendo valuados - conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, esto es, que se valúen al costo o valor de mercado el que sea menor, ofreciendo una base de comparación sustan

tiva y representativa de los inventarios finales de productos terminados.

Para el caso de materias primas se compara el costo unitario en libros contra el precio de la última factura de adquisición.

7. Compruebe que la empresa haya realizado un corte de documentos de inventarios al fin de año.

Explicación:

El procedimiento del corte de inventarios es a cargo de la empresa, nosotros sólo verificaremos la eficacia del mismo y coordinaremos en el corte efectuado en cuentas por cobrar en cuanto a ventas (salidas de almacén, embarques, devoluciones, etc.), y con documentos por pagar en lo relacionado con compras (pedidos, entradas al almacén, etc.).

Objetivo:

Verificar que toda entrada o salida haya sido registrada en el período correspondiente.

8. Por lo que respecta a la cuenta de Mercancías en Tránsito, efectúe el siguiente trabajo:

- a) Obtenga un análisis de esta cuenta verificando su corrección aritmética.
- b) Analice toda la documentación que ampare las entradas posteriores al almacén.
- c) Investigue partidas antiguas o saldos acreedores.

Explicación:

Este procedimiento se llevará a cabo tomando como base el análisis proporcionado por la compañía.

Una vez que tengamos verificados los cálculos aritméticos, se procederá a hacer lo siguiente: análisis de documentos. Estas compras hechas en otras plazas, por lo regular son mercancías de importación, por lo que se deberá verificar la siguiente documentación: pedido, factura, pedimento de importación, permiso de importación, gastos aduanales y nota de entrada al almacén. Cuidaremos que por la mercancía que ya se recibió, se

haya hecho el traspaso respectivo a los almacenes y se hayan considerado como parte del costo los gastos incurridos. Se investigarán todas aquellas partidas antiguas o saldos acreedores, pues estas pueden indicar una omisión o mal registro contable.

Objetivo:

Comprobar que las mercancías en tránsito fueron registradas correctamente y que efectivamente se refieran a mercancías que se encuentran en camino.

9. Determine si existen compromisos de ventas o compras que lleguen a ocasionar pérdidas importantes que requieran una provisión a fin de año.

Explicación:

El auditor debe investigar con los funcionarios responsables sobre todos aquellos compromisos que tendrán un efecto significativo al realizarse, analizando la documentación que ampare la operación, también podremos informarnos a través de contratos o compromisos que se encuentren en el archivo permanente. Otra fuente de in-

formación puede ser la prueba de pasivos no registrados (realizada en la revisión de cuentas y documentos por pagar).

Objetivo:

Valuar los compromisos contraídos por la empresa y determinar si se requiere una provisión para posibles pérdidas.

10. Investigue si en el ejercicio hubieran empresas o compañías afiliadas, préstamos de habilitación o avfo o inventarios dados en garantía.

Explicación:

El auditor deberá recopilar datos de las actas de asambleas, contratos o convenios, así como de pláticas con funcionarios responsables acerca de estos eventos.

Objetivo:

Estar en condiciones de hacer una adecuada revelación de los estados financieros de todos los conceptos antes mencionados, tal como lo indica el principio de "Revelación Suficiente" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

11. Identifique la información que permita hacer una eliminación de las utilidades que se encuentran en inventarios al hacer la consolidación.

Explicación:

Para llevar a cabo este procedimiento, se separarán de los inventarios todas aquellas operaciones intercompañías de las filiales, que tengan que consolidarse. Una vez que se haya efectuado la consolidación, el auditor se cerciorará que se haya hecho una correcta eliminación de utilidades.

Objetivo:

Evitar que en la consolidación se inflen las cifras en los inventarios y eliminar las utilidades internas con el fin de dejar los inventarios valuados al costo.

Capítulo V

I N F O R M E S

A. Carta de Observaciones.

En la actualidad uno de los principales informes que se presentan al cliente como resultado de una auditoría de estados financieros, es la carta de observaciones, misma que es presentada en la visita preliminar (ver capítulo IV, inciso C), con el fin de que las desviaciones que contenga sean subsanadas antes de hacer la visita final. En el caso de que al final del trabajo dichas desviaciones persistan, se incluirán en una segunda carta que se entregará junto con el dictamen.

Se considera un informe principal y obligatorio, pues en ella resaltan las recomendaciones que el auditor hace para el mejoramiento del control interno, así como de los controles contables.

La norma de auditoría referente al estudio y evaluación del control interno nos dice que es responsabilidad profesional del auditor informar a la gerencia de todas

aquellas fallas encontradas en el desarrollo de su trabajo, además de que es un servicio que está incluido en el contrato de servicios firmado por el auditor y la empresa.

Las desviaciones que contenga la carta de observaciones deberán estar respaldadas con papeles de trabajo y las recomendaciones propuestas deberán ser de aplicación práctica y estarán enfocadas a la aportación de beneficios al cliente en cuanto al mejoramiento de los controles, esto es, que la carta debe tener un espíritu constructivo.

La carta deberá contener aspectos que sean de la particularidad del auditor, es decir, que no den la impresión de que se incluyen situaciones que no se le han encomendado, sin embargo, cuando se da algún caso, el auditor se apoyará en especialistas de otras ramas profesionales para normar su criterio al respecto y poder proporcionar una recomendación más profesional.

Una vez que el auditor ha redactado las recomendaciones propuestas, es conveniente que las comente con

los funcionarios afectados con el fin de que tengan conocimiento de las mismas y estén de acuerdo con lo que se les incluirá en el informe final.

Un auxiliar para la elaboración de la carta de recomendaciones es la cédula de desviaciones que se elabora al momento de llevar a cabo el examen y donde se van anotando dichas desviaciones, así como sus respectivas sugerencias para el mejoramiento del sistema de control interno. A continuación se recomienda la siguiente cédula:

Cédula de desviaciones al control interno y proposición de recomendaciones

Referencia	Observación o desviación	Efecto en el alcance planeado	Recomendación o sugerencia	Comentado con - funcionario res- ponsable del área	Recomendación indicada en carta
3013	La persona encargada de costos, desconoce el proceso productivo.	Ninguno	Para asegurar la corrección en cuanto a la determinación y registro de los costos y la posibilidad de mejoramiento de los procedimientos y controles establecidos, la persona o departamento encargados de esta área, deben conocer el proceso productivo.	Con el contador Sr. Felipe Reyes	SI
3003	La empresa no cuenta con un manual de costos.	Ninguno	Para que el sistema de costos adoptado por la empresa funcione y proporcione los resultados previstos, debe elaborarse un manual de costos que describa adecuadamente la índole y el objetivo del sistema.	Con el contador Sr. Felipe Reyes	SI

Referencia	Observación o desviación	efecto en el alcance planeado	Recomendación o sugerencia	Comentado con funcionario responsable del área	Recomendación indicada en carta
3610	No se tiene creada una estimación para baja de inventarios.	Ninguno	Con la finalidad de que los inventarios presenten cifras razonables - en función de su disponibilidad o uso, deberá registrarse una estimación que reconozca la pérdida de valor en la disposición de los inventarios en mal estado, obsoletos o de lento movimiento.	Con el contador Sr. Felipe Reyes	SI

Revisó: _____

Cédula: _____

Formuló: _____

Fecha: _____

La ventaja de utilizar una cédula como la anterior, es que permite:

- a) Ilustrar la cantidad de irregularidades que están dando origen a la observación.
- b) Redactar sobre la marcha el informe de control interno, lo cual además de facilitar el trabajo del auditor, le permite ser eficiente en grado óptimo.
- c) Le permite ser eficiente en la obtención de este informe, proporcionándole al departamento de mecanografía del despacho, las cédulas de observaciones y sugerencias de cada sección de la auditoría a fin de que se obtenga fácil y oportunamente la revisión definitiva de este informe.

B. Dictamen y sus Diferentes Aceptaciones.

Concepto: Es el documento en el cual el contador público expone su opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros de la empresa, después de haber concluido la auditoría.

Para la presentación del dictamen el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha establecido dos modelos, uno se presenta en dos párrafos (el de alcance y el de la opinión) y se le conoce como "Informe Tradicional o Estándar" y el otro se presenta en un sólo párrafo y se le conoce como "Dictamen Nuevo"

El contador público independiente, al terminar su examen de estados financieros está en condiciones de emitir su opinión profesional y sus conclusiones sobre la razonabilidad de los mismos, ya que a través de este examen se ha creado un concepto sobre la confiabilidad de la información contable.

Dichas opiniones pueden variar y puede ser que el auditor encuentre que los hechos expuestos son dignos de

confianza y por lo tanto, puede ser suficiente consignar - una simple manifestación en el sentido de que los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera de las operaciones, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Pero también puede ocurrir que los hechos expuestos no sean los que deberían ser, la clasificación inadecuada, procedimientos que no sean generalmente aceptados, u otros aspectos pueden impedir que el auditor considere que los estados financieros son satisfactorios. En esos casos, el auditor independiente tiene responsabilidades específicas dirigidas a proteger a aquellos que lean y confíen en sus informes y evitar que sean inducidos a error o confusión.

Según las circunstancias, el dictamen se puede emitir en diversas formas:

1. Dictamen limpio o sin salvedades.

Este tipo de dictamen se emite cuando se ha cumplido con las normas de auditoría y los estados financieros han sido preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esto constituye un dictamen sin salvedades, lo cual indica que no se ha encontra-

do razón alguna que induzca a obrar de manera distinta.

2. Dictamen con salvedad o excepciones.

Se entiende por salvedad como "las excepciones particulares que el auditor hace a algunas afirmaciones genéricas del dictamen normal".

Las limitaciones que por lo general originan una salvedad o excepción, obedecen principalmente a dos causas:

a) Por falta de elementos de juicio ya que no fue posible reunir evidencia suficiente y competente para certificar de la corrección de alguna área importante.

b) Por contar con elementos de juicio suficientes que permitan afirmar y comprobar que cierta sección de los estados financieros es incorrecta.

El auditor, al llevar acabo la revisión del rubro de inventarios, puede encontrarse con problemas que lo obliguen a emitir un dictamen con salvedad. A continuación se mencionarán algunas de esas causas:

1. Cuando por instrucciones de la gerencia no se ha presenciado la toma física de los inventarios.

2. Cuando el costo de los inventarios es superior - al valor de mercado.

3. Debido a que los inventarios no incluyen una manifestación adecuada en relación con la base de valuación de los inventarios.

4. Cuando existe inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados por un cambio en el método de valorización de los inventarios.

5. Por no haber revaluado los inventarios cuando - éstos son de importación y la moneda ha perdido valor adquisitivo, en el caso de los inventarios nacionales, cuando ha existido inflación.

Ejemplo de un dictamen con salvedad, en el que el costo de los inventarios es superior al valor del mercado:

A los Señores Accionistas de
Compañía "X", S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presenten la situación financiera de la compañía "X", S.A., al 31 de diciembre de 19x1 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

El inventario de productos terminados que aparece en el balance general adjunto por \$ _____, se encuentra valorado en su costo de producción, el cual es superior a su valor de mercado, lo que origina que la utilidad neta del año terminado el 31 de diciembre de 19x1, se encuentra excedida en aproximadamente \$ _____, después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a los trabajadores.

Nombre del despacho.

Nombre y firma del Contador Público.

Núm. de Cédula Profesional.

Lugar y fecha.

3. Dictamen negativo u opinión adversa.

Un dictamen adverso es una opinión en el sentido - que "los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera o los resultados de operación no están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados".

Cuando a juicio del auditor las salvedades a los estados financieros son de tal magnitud que no se justifica un dictamen con salvedades y tiene en sus papeles de trabajo la debida evidencia, deberá tomar la decisión de emitir un dictamen adverso, una vez que se han tomado en consideración todas las circunstancias del caso.

Ejemplo de un dictamen negativo del estado de resultados por un hecho posterior con repercusión en los estados financieros, que la empresa no quiso reconocer salvedad en el balance:

A los Señores Accionistas de
Compañía "X", S.A.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué los estados financieros que se acompañan, preparados por la compañía, no presentan la situación financiera de la compañía "X", S.A., al 31 de diciembre de 19x1 a los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

En los estados financieros adjuntos, no se consideró la pérdida en que incurrirá la empresa en la realización de su inventario de productos terminados, la cual asciende a \$ _____, en vista de que a la fecha del presente dictamen, se suscitó una baja de valor en el mercado, la cual repercute en los mismos, en la cantidad antes mencionada.

Nombre del Despacho

Nombre y firma del Contador
Público

Núm. de Cédula Profesional.

Lugar y fecha.

4. Abstención de opinión.

El auditor deberá expresar que se abstiene de opinar indicando las causas que lo originaron, cuando al llevar a cabo el examen haya encontrado limitaciones que sean de tal magnitud que no le permitan formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto. También se abstendrá de opinar cuando la situación financiera se vea afectada en forma trascendental por incertidumbre en la forma en que ciertos asuntos han de resolverse y que influirán decididamente en la vida del negocio.

En resumen, las situaciones que dan origen a una abstención de opinión, podrían ser las mismas ya mencionadas para las salvedades pero en mayores proporciones de importancia.

Ejemplo de una abstención de opinión, por no haberse presenciado el inventario final:

**A los Señores Accionistas de
Compañía "X", S.A.**

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la empresa, presentan la situación financiera de la compañía "X", S.A., al 31 de diciembre de 19xl y los resultados de sus operaciones por el año - que terminó en esa fecha.

Por instrucciones de la Gerencia, no pudimos observar la toma física de los inventarios finales al 31 de diciembre de 19xl, ni pudimos aplicar otros procedimientos supletorios, ni estamos en condiciones de expresar una opinión sobre los estados financieros en conjunto.

Nombre del Despacho.

Nombre y firma del Contador Público.

Núm. de Cédula Profesional.

Lugar y fecha del dictamen.

C. Informe Largo.

Definición: Se denomina Informe Largo a los análisis o comentarios que amplían la información básica que se encuentra contenida en un juego de estados financieros dictaminados por el auditor, información que es incorporada a los estados financieros a solicitud del cliente y bajo su responsabilidad.

Un Informe Largo no debe contener información básica que debiera estar incorporada en los estados financieros y sus notas.

Por lo regular en los estados financieros se presenta el rubro de inventarios en un sólo renglón, posteriormente en las notas se indica la composición de este concepto y también se describen ciertas políticas, en este caso, la información proporcionada formaría parte de los estados financieros y por ningún motivo se consideraría como información complementaria.

En el caso de inventarios, la información complementaria que se puede presentar es: detalle de algunas materias primas, el proceso especial que tienen algunas de las plantas, el proyecto de un nuevo producto que se quiera elaborar.

Ejemplo:

Detalle de las materias primas "A" y "B"

La empresa fabrica todos sus artículos con la combinación de la mayoría de las materias primas que se encuentran en la compañía, sin embargo, las materias primas "A" y "B" sólo se utilizan en una temporada del año que son en los meses de octubre y noviembre, pues se emplean en la elaboración de muñecas, las cuales se venden en los meses de diciembre y enero.

En base al estudio de costo beneficio se llegó a la conclusión que conviene tenerlas almacenadas, pues en su temporada es difícil conseguirlas y no se puede correr el riesgo de no satisfacer las demandas de los clientes.

Un plan típico de organización para un informe lar-

go sería el siguiente:

- a) Dictamen del auditor sobre los estados financieros y sobre la información complementaria.
- b) Estados financieros básicos (balance, estado de resultados, estado de flujo de efectivo.
- c) Notas a los estados financieros.
- d) Información complementaria.

Ahora, debido a sus características y detalle, es conveniente preparar un índice de las secciones más importantes de la información presentada que puede comprender uno o varios conceptos.

Frecuentemente la información complementaria que necesitan los clientes del auditor, puede ser no financiera o bien, que siendo financiera no requiera estar auditada.

Por ello es frecuente que la información no auditada se presente conjuntamente con información que sí lo es, por lo que resulta importante que el auditor destaque en cada ocasión, las limitaciones que tuvo para avalar la

información que aparece en el cuerpo del informe largo.

Cuando la información complementaria se presenta conjuntamente con un juego de estados financieros, la opinión sobre la información complementaria, deberá expresarse en un párrafo adicional al dictamen, o bien inmediatamente antes de dicha información complementaria.

En ocasiones esta información se presenta separadamente del dictamen y los estados financieros, ya sea por cuestión de tiempo o por solicitud expresa del cliente.

En resumen, el informe largo variará en dos aspectos del de forma corta, como sigue: 1o. incluirá una ampliación de los informes de la administración contenidos en los estados financieros básicos, para incluir la información financiera complementaria y 2o. una ampliación de los informes del auditor para incluir la extensión de su responsabilidad para la información financiera complementaria y en algunos casos, una descripción más amplia de la extensión de su examen.

Capítulo VI

ENFOQUE OPERACIONAL DE LOS INVENTARIOS

A. Concepto de Auditoría Operacional.

El deseo de ampliar los campos de servicio que el Contador Público presta al mundo de los negocios, ha hecho que los profesionistas realicen una nueva actividad enfocada a la obtención de mayores posibilidades de economía, logrando por consiguiente mayores utilidades, no solamente por aumento en los precios de venta y/o abarataamiento de los costos, por innovaciones en las técnicas de producción, sino considerando el grado de eficiencia que se pueda alcanzar dentro de las operaciones que realiza una empresa, es decir, tomando en consideración la eficiencia en la administración.

Sin embargo, esta situación ha representado un reto para los empresarios, profesionistas y técnicos en general que se han responsabilizado de que por su conducto se determine si una empresa está haciendo todo lo que es capaz de hacer a su alcance para cumplir en condiciones óptimas sus objetivos. Para ello es necesario ofrecer el mejor apro-

vechamiento del elemento humano, así como la introducción de nuevos sistemas administrativos, técnicas y equipos adecuados que le proporcionen atractivas posibilidades de economía.

La Comisión de Auditoría Operacional del I.M.C.P. define a la auditoría operacional como "El servicio adicional que presta el contador público en su carácter de auditor externo, cuando coordinadamente con el examen de los estados financieros, examine ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia operativa de un cliente con el mínimo costo para obtener una mayor productividad".

Por lo que respecta al área de inventarios, la Comisión de Auditoría Operacional, menciona que la Administración de Inventarios es el conjunto de actividades que desarrollan los gerentes de una empresa para asegurar las existencias (Materias primas, Materiales, Suministros, Productos Semiterminados y Terminados) para producción y/o venta en la cantidad, calidad y oportunidad necesarias a costos óptimos.

Hace 40 ó 50 años se pensaba que la auditoría interna era una función separada de la compañía y que su

principal objetivo era protegerla contra los fraudes, pérdidas y errores contables. Posteriormente se ampliaron los servicios y se aplica a todas las áreas, para incluir la auditoría de sucursales, inventarios y fases adicionales de actividades financieras.

En resumen, la auditoría interna en su origen fue adoptada por las empresas con los propósitos de:

- a) Coordinar y controlar las operaciones de sus divisiones, sucursales y plantas.
- b) Proteger en contra de fraudes, pérdidas y errores contables.

La auditoría interna se desarrolla en el área financiera al igual que la auditoría externa, sin embargo, es conveniente hacer mención de algunas diferencias respecto al trabajo desarrollado por cada auditor:

Diferencias	
Externo	Interno
<p>1. Emite su opinión a través de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros.</p>	<p>1. Emite su diagnóstico a través de un informe sobre una partida o cuenta de los estados financieros, sobre una área o departamento o bien, sobre toda la <u>em</u> <u>presa</u>.</p>

- | | |
|--|--|
| 2. Normalmente su trabajo lo efectúa a través de pruebas selectivas. | 2. Normalmente su trabajo lo efectúa en forma detallada. |
| 3. Analiza con juicio crítico el control interno establecido en la compañía | 3. En forma detallada determina la efectividad de los controles financieros y operacionales. |
| 4. Se cerciora de la razonabilidad de los estados financieros. | 4. Se adhiere a la gerencia para vigilar que las políticas, planes y procedimientos establecidos se cumplan de manera eficiente. |
| 5. El examen lo efectúa a una fecha determinada. | 5. En cualquier momento, en el presente, pasado y futuro. |
| 6. La extensión del trabajo queda a juicio del auditor dependiendo de la confiabilidad del control interno. | 6. La extensión será en función de las necesidades específicas planteadas por la dirección, así como de aquellas derivadas de las condiciones particulares del rubro. |
| 7. Examina los resultados finales a través del examen de los libros de la compañía, hasta un punto suficiente para satisfacerse a sí mismo, de que esos resultados son razonables. | 7. Examina y evalúa los controles y procedimientos con la consigna de verificar que están completamente entendidos y por lo tanto, el resultado final reflejado en las cuentas, registros y operaciones es correcto. |

B. Objetivos de la Auditoría Operacional.

El auditor operacional, al revisar las funciones de una empresa, investiga, analiza y evalúa los hechos, es decir, diagnostica obstáculos o deficiencias de la estructura administrativa que los respalda y presenta recomendaciones para mejorar dicha estructura.

El auditor operacional hace las veces de médico general que diagnostica las fallas, dando pie a la participación del especialista, que puede ser él mismo u otro contador público.

De lo anterior se puede desprender cuál es el objetivo principal de la auditoría operacional, verificar la ejecución o aplicación de planes, programas, políticas y procedimientos y notificar a los directivos respecto a problemas o desviaciones detectadas.

La naturaleza de esta especialidad está estrechamente vinculada y armonizada con los objetivos de la empresa y su filosofía puede estar contenida en las siguientes proposiciones:

a) Conocimiento y familiarización de las operacio-

nes y problemas operativos de la empresa.

- b) Análisis, examen crítico y evaluación de los controles de la misma, para asegurar su correcto funcionamiento.
- c) Recomendaciones y sugerencias sobre la aplicación de los métodos de control más eficientes para asegurar el logro de los objetivos.

Por lo tanto, los esfuerzos de la auditoría operacional, se orientarán a los siguientes propósitos:

1. Obtención de mayores utilidades mediante la revisión o implantación de un buen sistema de control interno.
2. Fortalecer el control de la utilización de los recursos de la empresa.
3. Colaborar con el logro de los demás objetivos que persigue ésta.
4. Promover la eficiencia en operación, aspecto que en la mayoría de los casos trae aparejado una disminución en los costos.

C. Metodología de la Auditoría Operacional de Inventarios.

El tener inventarios sin una política de máximos y mínimos definida, trae como consecuencia mantenerlos arriba de su ciclo de transformación de ventas, o restar oportunidad de realizar éstas.

El aspecto operativo de este renglón, comprende básicamente las siguientes áreas o departamentos:

- Departamento de compras.
- Almacén de materias primas.
- Área o Departamento de proceso de producción.
- Almacén de productos terminados.

Cada área o departamento deberá contar con políticas particulares con el objeto de mantener un inventario con la cantidad, calidad y tiempo necesarios, que traerá como consecuencia, eficiencia en la operación.

- Departamento de compras. - Deberán establecerse con troles para conocer la historia de cada proveedor habitual.

En el manejo de esta historia se conjuga el volumen, costo de adquisición, la calidad y oportunidad en la entrega del producto, lo cual nos servirá para establecer mejores negociaciones con ellos.

- Almacén de materias primas. - En este departamento deberán buscarse que se tengan definidos niveles máxi- - mos y mínimos de inventarios, así como su mejor distri- - bución y acomodo para su utilización.

- Area o Departamento de producción en proceso. - El objetivo de este departamento es el de utilizar de la mejor - forma, el equipo y elementos humanos de que se dispone. Esto se logra teniendo una distribución armónica del pro- - ceso productivo que evite desperdicio de materia prima - y la utilización innecesaria de horas-hombre. Además, - un plan de producción debidamente coordinado con los de- - partamentos de compras y ventas.

- Almacén de productos terminados. - Su objetivo es buscar eficiencia en el surtido del producto, ésto se logra conociendo el tipo de producto que más demanda tiene en el mercado y colocarlos en el espacio que facilite su manejo.

Ahora bien para hablar de la metodología, diremos que para llevar a cabo una auditoría operacional se requiere de un método jerarquizado y clasificado que consta de tres pasos: familiarización, investigación y análisis, y diagnóstico.

El método consiste en determinar aspectos concretos con el fin de lograr mejoras en la eficiencia de operación de una entidad por lo cual se examinarán las operaciones en sí, independientemente de las personas y/o departamentos que intervengan.

A continuación se describe en qué consisten los pasos de la metodología y los puntos que se tienen que analizar para llevar a cabo una auditoría operacional de inventarios:

A) FAMILIARIZACION. - Es el primer paso del trabajo a realizar y consiste en conocer el entorno general de la empresa y del rubro específico de inventarios en cuanto al marco económico y legal en que se desenvuelve, así como conocer las operaciones que se revisarán dentro del contexto de la empresa que se va a auditar a través del estudio de:

1. Los problemas especiales inherentes al ramo de la actividad económica en que se desenvuelve la

empresa como pueden ser:

- a) No se cuenta con un adecuado departamento de compras, que evite compras de urgencia, falta de inventarios, etc.
 - b) No cuenta con un adecuado catálogo de proveedores.
 - c) La inversión de inventarios no está adecuadamente coordinada con los planes de producción y ventas.
 - d) No se tiene un sistema de inventarios permanentes en vigor, etc.
2. La infraestructura específica establecida para hacer frente a la administración de la operación, esto es, que no estén bien identificados dentro del organigrama los almacenes y departamentos que intervienen en la administración de inventarios.
3. Los antecedentes sobre las deficiencias encontradas por medio de cartas de sugerencias o cualquier

otro informe emitido por auditores internos, externos o consultores.

En esta primera fase de la metodología, el auditor - deberá obtener toda la información que le permita conocer en forma general los aspectos críticos, así como las características de los productos que produce, compra y vende la compañía.

Así pues, para allegarse de dicha información, el auditor deberá evaluar la importancia que los inventarios - representan para toda la empresa y las repercusiones financieras de la operación. Con las cifras de la compañía el auditor podrá determinar razones financieras para ver cómo se está llevando a cabo la operación. El uso de estas razones nos indicará qué tan rápido es el flujo de - fondo a través de la inversión en el rubro de inventarios. Aquí se podrán detectar deficiencias como pueden ser - obsolescencia, o en su defecto exceso en las compras - o artículos terminados por una mala planeación tanto de empresas como de producción y ventas.

El auditor revisará los manuales de políticas y orga - nigramas para determinar si la estructura de las áreas -

productivas están diseñados de tal forma que no ocasionen retraso en la producción, ni pago de mano de obra excesiva.

Mediante la observación de la reglamentación federal estatal, etc., como pueden ser la ley del impuesto sobre la renta, en cuanto a la valuación de los inventarios (UEFS, PEFS, PP, Detallistas, etc.); no se deben valuar a menos del costo; no se deben vender a menos del costo, podremos así ver si los inventarios se están controlando en forma eficiente, esto dependiendo de las características de los mismos y del ramo industrial al que pertenece la empresa.

El auditor se auxiliará de información de terceros para ver como la competencia ha resuelto problemas similares sobre el renglón de inventarios ya sea por publicaciones periódicas de las diversas cámaras que agrupan a las industrias; institutos de investigación creados por las diversas ramas industriales; publicaciones de la Secretaría de Programación y Presupuesto; los estudios de mercadería que proporciona el departamento de mercadotecnia.

El auditor deberá hacer una visita a las instalaciones con el fin de ver la ubicación y las características de los almacenes y determinar posibles deficiencias en la operación tanto de compras, almacenaje, producción y embarques, tomando en cuenta las líneas de autoridad y responsabilidad de un departamento a otro. Además, se podrá ver cual es la labor de los empleados, cómo deben efectuar la operación, quiénes son los responsables y a quién deben informar.

B) INVESTIGACION Y ANALISIS.

El objetivo de esta segunda fase de la metodología es analizar la información y examinar la documentación relativa para evaluar la eficiencia y eficacia de la operación en cuestión.

El auditor deberá obtener la información necesaria para formarse un juicio de la situación operacional de los inventarios, como estadísticas de consumo, composición de existencias, materiales obsoletos y de lento movimiento, rotación de inventarios, tendencias y otras razones financieras, puntos de reorden, optimización, aprovisio-

namiento, programática lineal, Índices de reexpresión y procedimientos de valuación.

También efectuará análisis comparativos de la información recabada, con períodos anteriores y de ser posible, con empresas similares.

ANALISIS FINANCIERO. - Sirve como orientador de la formulación de juicios que permiten conformar una opinión de las cifras que presentan los estados financieros, sin tendencias y poder obtener indicios de las áreas que puedan presentar problemas en los controles operativos, para ello se requiere de una mentalidad abierta y efectuar comparaciones y análisis, tanto de carácter interno como externo y poder situar a la empresa en relación con los negocios en general, y en particular con los de su ramo.

ANALISIS DE LA INFORMACION OPERATIVA. - Estudio de datos de operación interna tales como estadísticas de producción, rotación de personal, compras por artículos o proveedores, etc. El tipo de investigaciones que se desarrollen para lograr dicha información puede -

revestir una gama muy amplia de posibilidades tales como: entrevistas formales, revisión de expedientes, de documentación, observaciones directas, seguimiento y comparación de hallazgos.

Mediante las entrevistas, el auditor deberá conocer a detalle la forma de cómo se llevan a cabo las diferentes actividades relacionadas con la operación de inventarios. Dichas entrevistas se llevarán a cabo con el personal que ejecuta las actividades con el fin de motivarlos a que manifiesten sus planes, así como sus problemas, tratando de determinar específicamente aquello que se considere que debe ser controlado. Para tener un mayor éxito en la entrevista, es aconsejable que el auditor utilice la técnica de Diagramas de Flujo, ya que con ello se obtendrá información de primera mano, sin embargo, se deberá cuidar que: a) se planeen las entrevistas para obtener información sobre la ejecución práctica de las políticas y procedimientos, b) desarrollar las técnicas de encuesta más apropiadas al tipo de evidencia que se desea recopilar - determinando el tamaño de la muestra y la oportunidad de la entrevista.

El auditor verificará objetivamente la información -
obtenida en las etapas descritas anteriormente para lo -
cual investigará los aspectos específicos que considere -
necesarios como pueden ser: un estudio de los sistemas,
procedimientos y políticas, determinando si son actuales
y en el caso de que la empresa no cuente con el manual -
es un punto de partida para que el auditor proponga su -
elaboración; analizará los diversos registros, archivos y
formas existentes que estén involucradas con la adminis-
tración de inventarios para comprobar su funcionalidad y
determinar si están todas en uso, si cumplen con el obje-
tivo por el que se diseñaron, etc., con respecto a los in-
formes se investigará qué periodicidad tienen, el grado -
de detalle, su destino, si son utilizados; se elaborarán -
diagramas de flujo que muestren gráficamente la secuen-
cia que sigue la operación de inventarios en sus diferen-
tes fases, lo cual se representará mediante símbolos y -
descripción de las actividades; investigará los procedi-
mientos presupuestarios existentes con el fin de compa-
rarlos con los resultados reales y detectar oportunamen-
te las posibles deficiencias; analizará las ventajas y -
desventajas tanto financieras como fiscales de los dife--

rentes sistemas de costos y métodos de valuación de los inventarios en comparación con lo que utiliza la empresa; estudiará las cargas de trabajo de cada actividad determinando el exceso o necesidad de recursos necesarios; determinará si los costos administrativos de la empresa en cuanto al manejo de inventarios son adecuados de acuerdo a las necesidades de la misma; observará y determinará si las técnicas de almacenaje son funcionales, esto es, evaluará si los inventarios están acomodados de acuerdo a su uso, si los anaqueles o tarimas cuentan con alguna identificación para su rápida localización, etc.; evaluará si se cuenta con buenas medidas de seguridad en los almacenes como, contar con policía auxiliar que verifique todo lo que entra y sale, así como contar con un acceso restringido a los almacenes; determinará de acuerdo a las pólizas de seguros, si los inventarios están asignados correctamente para evitar posibles pérdidas en caso de siniestros; también estudiará con qué tipo de fianzas de fidelidad cuenta la empresa en los almacenes en que exista la posibilidad de sustracciones, malos manejos etc.

C. Diagnóstico o Resultados Obtenidos.

Es el informe en el cual el auditor hace una explicación detallada del resultado de su intervención y efectúa sugerencias.

Se deberá presentar en forma objetiva, señalando específicamente los problemas detallados en relación con la eficiencia operativa del renglón de inventarios.

De la gama de problemas que pudieran ser detallados en el transcurso de la investigación y el análisis, no todos ellos presentan factores que sean determinantes en la marcha normal de las operaciones directamente relacionadas con inventarios. El auditor debe ponderar la importancia de cada uno de ellos, dentro del contexto real de la empresa, poniendo una mayor atención en aquellos problemas que puedan tener una solución viable.

Asimismo, el diagnóstico no sólo debe contener la enumeración de las fallas detectadas, sino que se debe evaluar el impacto que estos tengan en la operación y los resultados de la empresa, y la problemática que se presenta en otros departamentos correlacionados, derivados

de la ineficiencia existente en el área originalmente analizada.

Como ejemplo podemos citar la problemática que se presenta en los almacenes, cuando no existe una adecuada comunicación con las áreas productivas, ocasionando con ello deficiencias en los requerimientos de compras, - por un lado, y por otro, posibles carencias de productos terminados disponibles para la venta.

Una vez seleccionadas aquellas deficiencias de importancia relevante y planteadas las posibles soluciones generales, el auditor debe dar además, elementos de juicio - que permitan escoger la mejor de las opciones, considerando, entre otras cosas, la relación costo-beneficio de cada una de ellas. La decisión final sobre los pasos a seguir para la solución del problema quedará en manos de la dirección de la empresa.

Antes de preparar el informe final, el auditor deberá discutir las desviaciones encontradas, junto con las soluciones propuestas, con los diversos interesados, a fin de obtener sus puntos de vista, aprovechando su experiencia y afinar su interpretación.

D. Informe

Concepto e Importancia.

El informe constituye el producto final del trabajo desarrollado por el auditor, donde se muestran objetivamente los problemas detectados en el renglón de inventarios, así como las repercusiones que se presentan en rubros interrelacionados con aquél.

La forma en que deben ser presentados los hallazgos derivados de la revisión será ágil, comprensible y motivando la toma de decisiones que permita lograr la eficiencia operativa.

Estructura del Informe.

El informe deberá contar con tres elementos básicos como son:

1. Alcance y limitaciones del trabajo.

En esta parte del informe se deberán describir en forma breve, los objetivos del trabajo, así como las operaciones que se examinarán, los períodos de los procedimientos a aplicar, las limitaciones sean éstas impuestas

por la dirección o por el trabajo mismo, se indicará si en su trabajo se apoyó de otros profesionales.

2. Situaciones que afecten desfavorablemente la eficiencia operacional.

En esta sección intermedia del informe se describirán en forma de resumen y de acuerdo a su importancia, todos los hallazgos, destacando el efecto de los mismos y las consecuencias en el sistema operativo, se describirán algunos ejemplos ilustrativos de los problemas y sus consecuencias.

3. Sugerencias para mejorar la eficiencia operativa.

Es recomendable que las sugerencias se anoten inmediatamente después de describir las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operativa. Cuando se cuenten con elementos, se podrá describir la sugerencia en forma específica, de lo contrario, se sugerirá en forma general.

Las sugerencias o recomendaciones se enfocarán a mejorar la eficiencia operativa y se deberán cuantificar los resultados previsibles de un cambio, con el fin de que la dirección pueda contar con mayores elementos de jui--

ció y tome las decisiones lo más correctas posible.

Aspectos a considerar para elaborar un buen informe de auditoría operacional

1. **Hacer énfasis de los aspectos más significativos que ayuden al mejoramiento de las operaciones.**
2. **No incluir aspectos poco significativos que no sean relevantes para los ejecutivos.**
3. **Elaborar el informe lo más corto posible para que pueda ser leído rápidamente.**
4. **Preparar el informe con un lenguaje al que está acostumbrado el funcionario, sin tecnicismos.**
5. **Hacer sólo críticas constructivas que estén respaldadas con hechos.**
6. **Discutir el informe con todos los funcionarios involucrados con la operación auditada, y obtener el acuerdo de los mismos.**
7. **En caso de no contar con la aprobación del funcionario,**

el auditor deberá estar seguro de que al menos sí está -
de acuerdo de los hechos que se informan.

8. Enviar el informe al funcionario superior responsa --
ble de la operación auditada y asegurarse de que éste, en
vfe copias a los encargados de los departamentos operati-
vos involucrados con dicha operación.

**Aspectos que se pueden informar como resultado de
la auditoría operacional de inventarios**

- Falta de definición, carencia o cumplimiento de obje-
tivos y políticas para la operación de inventarios.
- Fallas en la estructura orgánica del departamento de
inventarios.
- Deficiencias en el control físico y/o contable de los -
inventarios.
- Falta de planeación de requerimientos de materiales.
- Niveles de inventarios óptimos, alto costo en la admi-
nistración de los mismos.
- Inadecuada coordinación del área de inventarios con-
las áreas de compras, producción, ventas, control de ca-

lidad, mercadotécnica, etc.

- Desconocimiento del costo de ordenar, reponer y man tener el inventario.
- Inadecuada información para toma de decisiones.
- Inadecuadas medidas de seguridad, aseguramiento y fianzas.
- Falta de manuales de operación, etc.

CONCLUSION

Para que la auditoría del rubro de inventarios tenga éxito, se requiere de una planeación del trabajo que se ha de desarrollar en cada una de sus fases, con ello, el auditor comenzará con la realización del estudio y evaluación del control interno por medio del cual se determinará la naturaleza, extensión, alcance y oportunidad de las pruebas que se aplican.

La aplicación de los procedimientos en una forma eficiente nos proporcionarán la evidencia suficiente y competente que ampare los resultados que quedarán plasmados en los papeles de trabajo.

La opinión del trabajo del auditor acerca del trabajo desarrollado, se entregará al cliente a través de documentos formales tales como: dictamen, con sus respectivos estados financieros y notas, o en su defecto, un Informe Largo.

El auditor externo también podrá proporcionar el ser

vicio de auditoría operacional al cliente, lo cual ayudará a tomar decisiones acerca del funcionamiento de los elementos humanos, financieros, materiales y técnicos que intervienen en el rubro de inventarios.

BIBLIOGRAFIA

Normas y Procedimientos de Auditoría.

Boletines de Principios de Contabilidad.

Auditoría, Principios y Procedimientos.

Diccionario para Contadores.

Auditoría

Temas Prácticos de Auditoría Inventarios y Costo de Ventas.

Auditoría.

Costos I, y II

Boletines de Auditoría Operacional 1 al 4 y 9

Memoria del III Simposium Nacional sobre Auditoría Interna (Operacional)

Auditoría Interna Integral.

Tesis: Breve Estudio sobre Inventarios y su Auditoría. 1977, U.N.A.M.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Arthur W. Holmes.

Kohler.

R. L. Grinaker y Ben B. Barr.

Jaime del Valle Noriega.

Israel Osorio Sánchez.

Cristóbal del Rfo González.

Comisión de Auditoría Operacional.

Varios expositores.

Juan Ramón Santillana G.

Armando Checa Baca.

**Tesis: Control de Inventarios
en las Empresas.
1978, U.N.A.M.**

Juan Tinoco Carranza.

**Tesis: La Auditoría Operati-
va Desarrollada por el Audi-
tor Interno,
1982, U.N.A.M.**

**Laura Elena Alatorre L.
Ana Lilia Segura Alcaraz.**