

308908

2
2ej.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

**ESCUELA DE ADMINISTRACION CON ESTUDIOS INCORPORADOS
A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

AUDITORIA DE INVENTARIOS

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**TRABAJO QUE COMO RESULTADO DEL
SEMINARIO DE INVESTIGACION
PRESENTA COMO TESIS**

FCO. GUILLERMO GOMEZ AGUADO SUAREZ

**PARA OPTAR POR EL TITULO DE
LIC. EN CONTADURIA**



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 está 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

- CAPITULO I. INTRODUCCION
1. Prólogo
 2. Generalidades
- CAPITULO II. NORMAS DE AUDITORIA
1. Generalidades
 2. Clasificación de las normas de auditoría
- CAPITULO III. EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO
1. Métodos de evaluación
 2. Cuestionario de control interno
- CAPITULO IV. PLANEACION DE LA AUDITORIA
1. Introducción
 2. Forma de efectuar la planeación
 3. Resultado de la planeación
- CAPITULO V. OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA Y REGLAS PARTICULARES DE APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS
1. Objetivos y Procedimientos de auditoría
 2. Reglas particulares de aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados
- CAPITULO VI. PROGRAMA DE TRABAJO PARA LLEVAR A CABO LA AUDITORIA DE INVENTARIOS
1. Programa

CONCLUSIONES

CAPITULO I

INTRODUCCION

1. PROLOGO

El interés por este tema nació al momento de iniciar mi desarrollo profesional. Como auditor externo me llamó mucho la atención el área de inventarios dentro de una empresa industrial, ya que su importancia radica en que es uno de los renglones más relevantes dentro del Balance General y que influye en forma directa en la determinación de la utilidad de la empresa

Inventarios es una sección de la auditoría que requiere para su revisión conocimientos sólidos de costos y conocimiento a fondo de todos los métodos de valuación, para poder sugerirle a la empresa que se está auditando cómo mejorar su método de valuación o cambiarlo por otro que se identifique más con las características de la misma y con la situación inflacionaria del país.

El propósito de esta tesis es describir someramente la forma en que se puede llevar a cabo la auditoría del área de inventarios e indicar qué método de valuación es el que considero que más se usa en la época presente en la mayoría de las empresas industriales importantes existentes en México.

2. GENERALIDADES

Como parte de la evolución acelerada de nuestra profesión, las miradas de un sinnúmero de contadores públicos se han encaminado al renglón de inventarios, ya que la importancia de estos en la mayoría de las empresas, y el riesgo que entrañan, han motivado una preocupación constante en cuanto a su control y manejo se refiere.

Aquí me parece necesario dar a conocer la naturaleza de los inventarios, y considero que la acepción más acertada es la siguiente:

El inventario es el conjunto de aquellas partidas de bienes muebles tangibles que: a) se mantienen para la venta en el curso normal de los negocios; b) están en proceso de producción para esa venta; o, c) han de consumirse corrientemente en la producción de mercancías o servicios disponibles para la venta. Los inventarios se clasifican usualmente como:

- Materias primas - Materiales y piezas compradas que han de usarse en el proceso de la producción.
- Producto en proceso - Materiales, piezas y montajes en varias etapas del proceso de producción.
- Productos terminados - Partidas producidas o compradas que se tienen para la venta.

- Suministros - Materiales y partidas compradas para usarse indirectamente en la producción o en otras fases de las operaciones.

Este tema va a ser tratado tomando en cuenta el siguiente esquema (visualización general del tema):

**Auditoría
de
inventarios**

- Normas de auditoría
- Evaluación del sistema de control interno
- Planeación de la auditoría
- Objetivos y procedimientos de auditoría y reglas particulares de aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados
- Programa de trabajo para llevar a cabo la auditoría de inventarios

CAPITULO II

NORMAS DE AUDITORIA

1. GENERALIDADES

La contaduría pública, como profesión, tiene múltiples campos de actividades, ya sea en forma dependiente o en forma independiente; sin embargo el campo en el que más frecuentemente incursionan los contadores públicos en el ejercicio independiente de la profesión ha sido la auditoría de estados financieros.

Cuando prestamos nuestros servicios profesionales lo tenemos que hacer siguiendo ciertas normas de calidad y ciertos lineamientos para la ejecución del servicio.

En el desenvolvimiento de la profesión independiente, en el área de auditoría surgió la necesidad de establecer normas que fueran generalmente aceptadas, para que la profesión dentro del campo de la auditoría de estados financieros se unificara.

Ahora bien, las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad y capacidad técnica del auditor en relación con el trabajo que desempeña con esa capacidad y que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas. A continuación haré en forma sucinta, una explicación de las normas de auditoría.

2. CLASIFICACION DE LAS NORMAS DE AUDITORIA

(Resumen de lo mencionado en el libro de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. - IMCP)

1. Normas personales
 - a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional
 - b. Cuidado y diligencia profesionales
 - c. Independencia mental

2. Normas de ejecución de trabajo
 - a. Planeación y supervisión
 - b. Estudio y evaluación del control interno
 - c. Obtención de evidencia suficiente y competente

3. Normas de dictamen e información
 - a. Aclaración de la relación que guarda el auditor con los estados financieros con los que su nombre está asociado, así como la responsabilidad asumida respecto a ellos
 - b. Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados
 - c. Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad
 - d. Suficiencia de las declaraciones informativas.

1. Normas personales:

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder aceptar, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de éstas existen cualidades que el auditor debe poseer antes de poder tomar para sí un trabajo profesional de auditoría y otras que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Las normas personales son las siguientes

a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional

El entrenamiento técnico básico se logra mediante el cumplimiento de los requisitos académicos que culminan con la obtención del título profesional de contador público, y debe complementarse con la aplicación práctica de los conocimientos adquiridos bajo la dirección de auditores experimentados durante un periodo razonable.

El auditor antes de ofrecer sus servicios como tal, debe tener una preparación y capacidad que lo coloquen en condiciones de prestar sus servicios satisfactoriamente.

Se habla de entrenamiento técnico adecuado y de capacidad profesional como cosas diferentes, porque la última tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico representa la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarios para el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere, además, una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico.

El entrenamiento técnico básico se logra por el cumplimiento de los requisitos escolares establecidos en las instituciones educativas de calidad reconocida que ofrecen los estudios conducentes a la carrera de contador público. Por consiguiente, el primer paso para cumplir con la norma de entrenamiento técnico y capacidad profesional es la adquisición de un título de contador público expedido por una institución reconocida y registrada ante la Dirección General de Profesiones e inscrito en el Colegio de Contadores Públicos de la localidad donde practique el Contador Público.

El auditor debe actualizar constantemente sus conocimientos , técnicos y su aplicación práctica. Por lo tanto, no basta la preparación académica conducente a la obtención del título de contador público. La auditoría y el ejercicio de las actividades propias de esta profesión, requieren un acopio de conocimientos, habilidades y madurez que es muy difícil transmitir por la mera preparación escolar. Debe, pues, complementarse la preparación escolar con una preparación adquirida en la experiencia práctica. Es conveniente que el contador público que termina sus estudios, complemente su preparación mediante un período razonable de entrenamiento que redunde en acopio de experiencia bajo la dirección de un auditor profesional experimentado.

La vida en los negocios cambia continuamente y la investigación hace que los conocimientos técnicos avancen constantemente. Por lo tanto es necesario, para que el auditor conserve el entrenamiento técnico que requiere, que se mantenga en una continua actualización de sus conocimientos para estar al corriente de los avances de las disciplinas que afectan a su actividad. El contacto permanente y fructífero con la literatura de la profesión como son libros y revistas técnicas principalmente, la asistencia a seminarios técnicos y cursos de actualización de su profesión; el contacto activo y la participación en los esfuerzos y estudios de sus organizaciones profesionales, y el contacto con el desarrollo profesional en otros países.

b. Cuidado y diligencia profesionales

El auditor, deberá desempeñar su trabajo, con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional con buena fe e integridad.

El auditor, como todo profesional, no es infalible y por ello no es responsable por meros errores de juicio. Pero los márgenes de error deben ser reducidos, por el compromiso profesional adquirido, al mínimo posible, para lo cual requiere que el auditor, al desempeñar su trabajo, lo haga con meticulosidad, con el cuidado y dedicación que son de esperarse de una persona que desarrolla actividades de carácter profesional.

c. Independencia mental

El contador público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que puedan influir sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos que las circunstancias puedan establecer en la mente del público una duda razonable sobre su independencia mental.

La actividad profesional del auditor tiene, además de los requisitos comunes a otras profesiones, un requisito profesional derivado de su propia naturaleza. El auditor es llamado para emitir su opinión con respecto a información financiera formulada por una empresa. En este sentido el auditor juzga el trabajo realizado por las personas que prepararon dicha información para que esta pueda ser adecuadamente interpretada y utilizada por los interesados.

Para que la opinión del auditor sea útil, es necesario, que además de estar fundada en su capacidad profesional sea emitida con independencia mental. Se entiende que existe independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo.

Por otra parte, la utilidad de los servicios del auditor depende no solamente del hecho de que él asuma una actitud de independencia mental, sino también, en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el resultado de su trabajo, créan que este fue hecho con dicha independencia.

Las disposiciones del reglamento de ética profesional da las siguientes reglas referentes a cuando no existe independencia mental, y son las siguientes:

1. Cuando el contador público sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
2. Cuando el contador público sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
3. Cuando el contador público tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

4. Cuando el contador público reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
5. Cuando el contador público sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
6. Cuando el contador público desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
7. Cuando el contador público perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

En conclusión, el contador público está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

2. Normas de ejecución del trabajo:

Al tratar las normas personales, se indicó que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia profesionales aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las denominadas normas de ejecución del trabajo.

Las normas de ejecución del trabajo son las siguientes

a. Planeación y supervisión

Planeación - Para alcanzar el objetivo de la auditoría, que consiste en formarse una opinión profesional respecto a la razonabilidad de los estados financieros preparados por la administración de una empresa. La auditoría, debe pues planearse adecuadamente, es decir, formular un plan de trabajo anticipado. Por lo tanto, para que un trabajo de auditoría se realice con éxito, debemos planearlo previendo cuáles son los procedimientos de auditoría que vamos a emplear y la extensión y oportunidad con la que vamos a dejar constancia del trabajo realizado. La planeación se debe hacer de manera cuidadosa y de acuerdo a las circunstancias del caso en que vamos a trabajar.

Supervisión - También debemos de tomar en cuenta la adecuada utilización del trabajo de los ayudantes que forman el equipo de trabajo y la distribución apropiada de labores entre ellos; así, el auditor al quedar libre de labores que no necesitan forzosamente de su criterio y capacidad, podrá estudiar con

mayor meticulosidad las decisiones de verdadera importancia. Sin embargo, esta delegación de funciones en los ayudantes no libera al auditor de la responsabilidad personal e indeclinable que tiene en todo el trabajo, de ahí la importancia de que dicha delegación vaya acompañada de un procedimiento de supervisión que le permita al auditor cerciorarse de la efectividad y autenticidad con la que se realiza el trabajo encomendado.

b. Estudio y evaluación del sistema de control interno

El control interno deberá ser estudiado y evaluado por el auditor con la finalidad de determinar la extensión que dará a los procedimientos de auditoría que empleará, con base en la confianza que pueden depositar en el sistema de control interno establecido en la empresa motivo de la auditoría.

El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio con el fin de:

- a. Proteger activos
- b. Promover la eficiencia administrativa y el registro de las operaciones.
- c. Obtener información financiera correcta.

El control interno repercute en los procedimientos de auditoría, ya que a mejor control interno existe menor posibilidad de error, dando como resultado mayor confianza del auditor sobre la razonable preparación de los estados financieros sujetos a examen, eliminando en esta forma procedimientos y dándole menor alcance a las pruebas de auditoría aplicadas. En cambio con control interno escaso o poco eficaz sucede lo contrario, pues se tiene que aplicar un número mayor de procedimientos de auditoría y/o darle un mayor alcance a las pruebas a realizar para obtener buenos resultados.

La responsabilidad para procurarse el desarrollo y funcionamiento del sistema de control interno, corresponde exclusivamente a la administración de la empresa, por lo que no es responsabilidad del auditor, aunque ambos estén íntimamente relacionados con dicho sistema.

Para cumplir con esta norma, hay que examinar principalmente aquella parte del sistema general de control interno sobre la que se apoyan los métodos y registros que producen la información financiera que se ha de dictaminar.

En conclusión, del estudio y evaluación del control interno se desprenderá la naturaleza de las pruebas que va a realizar, la extensión que se le dará a los procedimientos de auditoría y la oportunidad con la que se utilizarán, para así obtener los mejores resultados.

c. Obtención de evidencia suficiente y competente

La mayor parte del trabajo del auditor independiente al emitir un dictamen sobre los estados financieros, consiste en obtener y examinar el suficiente material de prueba que le permita tener bases sobre las cuales fundamentar su opinión.

Dicho material de prueba se llama "evidencia comprobatoria", la cual debe ser objetiva y cierta. Para que el auditor pueda dar una opinión profesional de una manera objetiva, debe alcanzar un grado de certeza moral, que consiste en el grado de seguridad que permitirá al contador público adquirir una certeza razonable para emitir su opinión sobre las cifras de los estados financieros.

La evidencia comprobatoria debe reunir dos requisitos, es decir, debe ser suficiente y competente.

Suficiente - Consiste en que los procedimientos de auditoría que se apliquen deben ser los necesarios para que el auditor llegue a emitir su juicio con ese grado de seguridad que se llama certeza moral.

La cantidad y las clases de material de prueba que se requieran para apoyar una opinión son cuestiones que el auditor debe determinar en el ejercicio de su juicio profesional, después de un cuidadoso estudio de las circunstancias en el caso de que se trate. Al llegar a esa decisión, debe tomar en cuenta la naturaleza de la partida que se examina; su importancia relativa en relación al conjunto del que forma parte; la importancia de errores e irregularidades posibles; el grado de riesgo que entrañe y que depende de lo adecuado del control interno y de la susceptibilidad de la partida en cuestión a la conversión, manipulación o mala presentación; y las clases y suficiencias del material de prueba disponible.

No es suficiente que el auditor exprese una opinión basada solamente en que no hubo nada que llamara su atención que lo lleve a dudar de las aseveraciones hechas en los estados financieros que examinó. El auditor independiente debe ser concienzudo, o sea, que debe hacer las cosas con mucha atención y detenimiento, en cuanto a la búsqueda del material de prueba y objetivo de su evaluación.

Competente - Al decir competente, nos referimos a aquellos hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado.

Por esta razón, el auditor en su trabajo debe guiarse por dos criterios: "Importancia relativa" y "Riesgo probable". Se dice que una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, en su valuación, en su descripción o en cualquiera de sus elementos pudiera modificar la decisión de un lector informado sobre los estados financieros. También el auditor debe determinar el alcance y oportunidad de sus procedimientos de acuerdo con el riesgo probable de error que corre en cada una de las áreas sometidas a examen y debe considerar, al evaluar su evidencia comprobatoria, el riesgo de error que pueda representar la carencia o deficiencia de ciertas partes, de acuerdo con el grado de comprobación necesario en la naturaleza de las partidas. La evidencia suficiente y competente debe consignarse en papeles de trabajo.

3. Normas de dictamen e información:

El desarrollo de los negocios continuamente va exigiendo del contador público otros tipos de servicios, y en todos los casos tenemos el denominador común en el cual culminan estos servicios con un informe o dictamen.

El dictamen o informe del auditor es en lo que va a descansar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles credibilidad a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operación de la empresa. Por último, es principalmente a través del informe o dictamen, como el público y la empresa auditada se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance. Existen normas que regulan la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen y que son los siguientes:

a. Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos

El contador público independiente puede prestar otra clase de servicios, como auditor interno, como contador, como gerente, etc. por lo que es necesario aclarar la posición del contador público cuando dictamina los estados financieros, al igual que la responsabilidad que tiene ante ellos y en su caso el alcance del examen realizado.

b. Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados

El objetivo de la aplicación de dichos principios es, en primer lugar, dar confianza sobre la forma como se han calculado las cifras y, en segundo, definir la naturaleza de las propias cifras. El término "Principios de contabilidad", como se usa en las normas de información, está ideado para incluir no sólo los principios y prácticas de contabilidad, sino también los métodos para su aplicación.

Al decir que los estados financieros se presentan de acuerdo con "Los principios de contabilidad generalmente aceptados", requiere saber definir si los principios empleados en la formulación de los estados financieros, han tenido aceptación general, y estar familiarizado con los principios alternos comprendiendo que un principio de contabilidad puede tener un uso limitado y, sin embargo, ser de aceptación general. Esta norma de información supone que el auditor independiente está al tanto de los cambios y evoluciones de los principios de contabilidad, los cuales serán publicados por la comisión correspondiente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Unicamente la aplicación y observancia de esos principios hace posible que se tenga un grado de certeza sobre los estados financieros.

c. Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad

Por naturaleza, los estados financieros deben ser consistentes con el ejercicio anterior, ya que si no se lleva a cabo esto traería como consecuencia la imposibilidad de comparaciones, lo que reduce enormemente la utilidad de los estados financieros y es una desviación al principio de contabilidad de "Consistencia". Sin embargo, la falta de comparabilidad puede ser causada por otros factores ajenos a la consistencia y aun no relacionados con la contabilidad.

Por lo anterior el auditor debe cerciorarse que los estados financieros han sido preparados observando consistentemente los principios de contabilidad, incluyendo reglas particulares de valuación y de presentación, con el propósito de informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre periodos, aun cuando estos no se presenten, no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad ni en las reglas particulares usadas en su preparación.

Para juzgar sobre la consistencia, el auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizadas para preparar los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examinó, o bien, porque llevó a cabo una investigación al respecto. En caso de que existan cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares, estos deberán ser adecuadamente explicados y debidamente justificados por la

misma empresa en una nota a los estados financieros. El auditor deberá mencionar en su dictamen la naturaleza y el efecto monetario de los cambios que hayan ocurrido, así como si está o no de acuerdo con dichos cambios.

d. Suficiencia en las declaraciones informativas

Todos los elementos que forman parte de los estados financieros constituyen las declaraciones que la empresa hace sobre la situación financiera y el resultado de sus operaciones y son los elementos sobre los cuales va a opinar el auditor profesional.

La claridad de la presentación de los estados financieros, independientemente de su relación con los principios de contabilidad generalmente aceptados, depende de las afirmaciones relacionadas con asuntos importantes. Estas cuestiones tienen que ver con la forma, arreglo y contenido de los estados financieros, con sus notas anexas, la terminología empleada, etc. toda esta información no se pretende que sea completa, sino simplemente indicativa de la naturaleza y el tipo de las afirmaciones necesarias para hacer que los estados financieros sean lo bastante informativos y claros.

Cuando llegue a faltar alguno de los elementos que forman los estados financieros y poder decir que son razonablemente presentados, el auditor deberá juzgarlo a través de los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

CAPITULO III

EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

En toda auditoría se necesita cumplir con la norma de ejecución de trabajo que es el estudio y evaluación del sistema de control interno. (Ver Capítulo II)

Para la realización del estudio del control interno, la técnica ofrece tres métodos que son los siguientes:

1. Método de cuestionarios

2. Método gráfico

3. Método descriptivo

1. Método de cuestionarios:

Consiste en el planteamiento de preguntas hechas de tal manera que las contestaciones tanto afirmativas como negativas vayan proporcionando al auditor la oportunidad de saber en qué áreas se desarrolla con eficiencia el control interno, y en cuáles existen fallas.

El planteamiento de las preguntas debe ser dirigido a aquellas personas que tengan un pleno conocimiento del funcionamiento del área examinada, por lo tanto, podría suponerse que debe estar dirigido a funcionarios especializados, o bien, resolverlo en forma conjunta con el auditor interno o contador de la empresa, de quienes se presume un conocimiento amplio de las funciones operativas.

Su frecuente uso en la práctica profesional radica principalmente en su fácil adaptabilidad a todo tipo de empresas por lo que su elaboración debe ser lo suficiente flexible para hacerlos aplicables en el mayor número de los casos.

La problemática para la elaboración de los cuestionarios de control interno se basa en la deducción, es decir, partir de preguntas generales para llegar a las preguntas particulares.

2. Método gráfico:

Este método consiste en representar toda la operación examinada en forma gráfica, es decir, primeramente representar la forma en que se encuentra organizada la operación desde el punto de vista administrativo, para posteriormente graficar los procedimientos seguidos por cada unidad de la organización a base de gráficas de diagramas de flujo (o flujogramas).

Este método ofrece como principal ventaja la objetividad que significa el recorrer visualmente los diagramas para percatarse del proceso operativo, sin necesidad de leer un cuestionario a la persona consultada, ya que dichas gráficas se realizarían a la par de la entrevista con el funcionario encargado de la operación, aunque posteriormente sean completadas y reordenadas.

La principal desventaja que presenta este método gráfico consiste en que las gráficas no pueden reflejar ciertos detalles componentes de la operación que no son susceptibles de esa representación. Por otra parte, la falta de familiarización en la preparación de las gráficas puede ocasionar pérdida de tiempo y mayor costo en la auditoría.

3. Método descriptivo:

Consiste en la descripción por parte del responsable de la operación o de empleado autorizado en forma narrativa de los procedimientos que se siguen, haciendo mención de los registros y personal realizador.

Con base en lo anterior, el auditor tendría que analizar cada paso del desarrollo de la operación para poder determinar su corrección y/o sus fallas.

Las ventajas de este método es dar al entrevistado la libertad suficiente para que explique todo el procedimiento seguido en la operación sin sujetarlo a cuestionarios o preguntas elaboradas, quedando a cargo del auditor tener de su entrevista las notas suficientes para posteriormente proceder a su análisis.

Presenta desventajas como dar lugar a desviarse del tema por parte del entrevistado y no poder obtener los resultados deseados, o bien, dejar escapar detalles que pudieran ser de importancia en el análisis del auditor.

Considero que en la auditoría de estados financieros da mayor eficiencia y mejores resultados el método de cuestionarios para el estudio y evaluación del sistema de control interno (aparte de que es el que más se usa en la práctica), por lo que a continuación presentaré un cuestionario de control interno para la revisión del correspondiente al renglón de inventarios:

Cuestionario de control interno -

1. ¿Cuáles son los principales productos de la compañía?

2. Describa de una manera general los procedimientos de fabricación.
3. Describa de una manera general el sistema de costos empleado y la base utilizada para valorar los inventarios.
4. ¿Se han tomado en cuenta todos los elementos directos e indirectos de los costos para determinar el sistema y las bases de valuación de inventarios?
5. Si existe la posibilidad que ocurran pérdidas de inventarios sin que sean reportadas por mermas en tiendas, daños, etc., ¿Qué reservas se han creado en los libros para cubrir las?
6. ¿Cómo se contabilizan los trasposos o ventas de una planta a otra o entre compañías afiliadas?
7. ¿Dónde están situados los almacenes?
8. ¿Cuáles son las principales partidas de los inventarios?
9. ¿Que clasificaciones del inventario se llevan en las cuentas?
10. ¿Se llevan cuentas apropiadas de control y de subcontrol por sitios y por clases de partidas?
11. ¿Qué procedimientos se emplean para contar, inspeccionar e informar sobre las mercancías recibidas?
12. ¿Qué método se usa para contar los artículos e informar sobre el movimiento de los mismos de una operación a otra durante el proceso de fabricación y cuándo entran en el almacén después de su terminación?

13. Registro de inventario perpetuo:
 - a. ¿Se mantienen registros de esta índole?
 - b. ¿Se muestran los importes y las cantidades y los precios?
 - c. En caso afirmativo, ¿Se prueban regularmente con los controles internos de la empresa?
 - d. ¿Se ajustan a los recuentos físicos continuos o periódicos?
 - e. Si es así, ¿Se contabilizan estos ajustes en el mayor?

14. ¿Se almacenan las existencias de una manera ordenada y sistemática para facilitar la manipulación, el recuento y la localización de los artículos?

15. ¿Qué medidas se adoptan para impedir las salidas, las entregas o los embarques, sin la presentación de solicitudes apropiadas o sin ser registradas?

16. ¿Todas las salidas de almacén están soportadas por requisiciones autorizadas o algún documento equivalente?

17. ¿Son firmadas de recibido las requisiciones de materiales?

18. ¿Son las siguientes clases de inventarios objeto de un control en contabilidad?
 - a. Consignaciones
 - b. Materiales en poder de abastecedores, contratistas, etc.
 - c. Materiales o mercancías en bodegas.
 - d. Mercancías embarcadas por medio de simples notas de remisión.

19. ¿Están las mercancías en existencia, que no son propiedad de la compañía (mercancías de clientes, mercancías recibidas en consignación, etc.), físicamente separadas y son objeto de un control en contabilidad?
20. ¿Se comprueban física y periódicamente los inventarios de mercancías depositadas en almacenes públicos?
21. Inventarios físicos:
 - a. ¿Se hacen recuentos físicos completos una vez por año cuando menos?
 - b. ¿Cuándo se hacen los recuentos físicos?
 - c. ¿Existen instrucciones escritas adecuadas para los recuentos?
 - d. ¿Se emplean tarjetas previamente numeradas y se tiene un control sobre las mismas?
 - e. ¿Se hacen dobles comprobaciones o recuentos, por lo menos cuando las variaciones con respecto al inventario perpetuo son importantes?
 - f. ¿Hacen los recuentos empleados distintos de los que son responsables de la custodia de las mercancías de que se trate?
 - g. ¿Se toman medidas para el corte adecuado en los embarques, producción, compras, etc.?
 - h. ¿Se investigan minuciosamente los sobrantes y los faltantes importantes?
22. ¿Proporcionan los procedimientos empleados para anotar, valuar y calcular los inventarios detallados (compilados partiendo de recuentos físicos o de registros perpetuos comprobados por medio de recuentos periódicos o continuos) una revisión y una comprobación suficientes para asegurar la exactitud?

23. ¿Aprueba por escrito algún empleado responsable los ajustes hechos en los registros perpetuos basados en los inventarios físicos?
24. ¿Qué medidas se adoptan para la revisión sistemática y el ajuste de las mercancías con existencias excesivas y para las partidas obsoletas o de movimiento lento?
25. ¿Qué procedimientos se tienen implantados de modo que los inventarios cancelados en las cuentas como obsoletos no se:
 - a. Vuelvan a descargar de las cuentas si posteriormente se venden o se usan?
 - b. Incluyan en inventarios subsecuentes?
26. ¿Qué procedimientos se siguen con respecto a:
 - a. Contabilización del desperdicio?
 - b. Control físico del desperdicio?
 - c. Certeza de que las ventas de desperdicios son correctamente contabilizadas?
27. ¿Cuál es la norma de la compañía en lo que respecta a tener aseguradas sus existencias? ¿Se ajusta rápidamente la cobertura del seguro cuando ocurren cambios importantes en los inventarios?

CAPITULO IV

PLANEACION DE LA AUDITORIA

1. INTRODUCCION

Planear es decidir anticipadamente lo que se va a hacer, cómo se va a hacer y en que oportunidad se hará.

En todos los aspectos de la actividad humana la planeación es básica para obtener el mejor rendimiento del esfuerzo desarrollado. La auditoría de estados financieros no podía ser una excepción.

Una de las normas de auditoría, relativa a la ejecución del trabajo, indica que este debe ser planeado y supervisado (ver Capítulo II). El cumplimiento de esta norma tiene por objeto que la realización del trabajo se lleve a cabo sobre bases firmes que permitan al auditor formarse un juicio lo más acertado posible acerca de los estados financieros que examinará. Es por esto que la auditoría no debe realizarse sin una adecuada planeación.

Para la correcta planeación del trabajo profesional que realiza el auditor, es necesaria la previsión de los procedimientos de auditoría, la extensión y oportunidad de su aplicación, los papeles de auditoría en los que quedará plasmado el trabajo efectuado, así como el número y las cualidades del personal que se encargará de desarrollarlos. Tanto los programas como los papeles de trabajo de auditoría son el resultado inicial de esta norma, o sea, la planeación de una serie de procedimientos que permitirá al auditor formarse una idea más clara de la situación de la empresa.

2. FORMA DE EFECTUAR LA PLANEACION

(Boletín E-01 del libro de normas y procedimientos de auditoría del IMCP)

Para poder llevar a cabo el trabajo de planeación, el contador público se debe allegar elementos por medio de las siguientes fuentes de información:

- a. Entrevistas previas con el cliente; y,
- b. Revisión de las características de la empresa.

a. Entrevistas previas con el cliente;

Cada trabajo de auditoría tiene características particulares que deben ser definidas en el momento de la contratación de los servicios del auditor.

En las entrevistas previas con el cliente, es necesario que el auditor conozca el fin específico para el cual son requeridos sus servicios. Para que pueda planear su trabajo sobre bases firmes. Es necesario que tanto él como su cliente entiendan claramente el objetivo y las condiciones del trabajo requerido, así como sus limitaciones y las consecuencias de estas en caso de haberlas.

Una vez aclarada la naturaleza del trabajo, es pertinente dar a conocer al cliente, en forma general, la manera en que éste será efectuado. Tanto para las primeras auditorías como para las recurrentes, es necesario que el cliente tenga una clara idea de que el trabajo a desarrollar es realizado a base de pruebas selectivas, y que, por lo tanto, el objetivo de la auditoría de estados financieros no es el de descubrir irregularidades, aunque, si en el curso de la misma se encontraran, estas le serían reportadas de inmediato.

Es conveniente tratar durante las entrevistas previas con el cliente, la colaboración y coordinación que el personal de la empresa deberá tener con el trabajo de auditoría, así como advertir que de existir alguna limitación al alcance fijado para el examen, la opinión del auditor, podría verse afectada, siendo reportada en su dictamen mediante una salvedad, tomando en cuenta los criterios de riesgo probable e importancia relativa.

Una vez aclarados los puntos principales y llegado a un entendimiento con el cliente durante las entrevistas previas, se deberá confirmar lo tratado por medio de una carta-convenio, la que deberá contener todos los acuerdos tomados con el fin de tener una base para realizar el trabajo. Es conveniente detallar en dicha carta-convenio los tratos referentes a los honorarios por concepto del servicio a prestar y la manera en que serán liquidados, el tiempo esperado de entrega del dictamen, los diversos acuerdos sobre gastos que vayan a originarse y todas aquellas situaciones que el auditor considere necesario incluir en esa carta.

b. Revisión de las características de la empresa:

El siguiente paso en la planeación de la auditoría es un estudio más minucioso de los aspectos generales y de las características particulares de la empresa, cuyos estados financieros se examinarán.

Para poder hacer adecuadamente la planeación, es necesario que el auditor lleve a cabo una revisión de la historia del negocio, de su organización, de sus características operativas, de su situación jurídica, de sus políticas generales y de la manera en que es manejado; que haga una revisión de los problemas

contables peculiares del giro, con el fin de conocer la historia financiera del negocio y los asuntos de importancia que requieran de especial consideración.

Es necesaria la visita a las instalaciones para conocer más de cerca las características operativas de la empresa y el sistema de control interno.

El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoría. Su estudio y evaluación es una norma de auditoría que fue tratada en el Capítulo II. Con base en su importancia es necesario un estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno. El sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado para poder hacer una planeación correcta del trabajo de auditoría.

También es importante que se revisen los informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada.

Una vez obtenida la información necesaria, el auditor podrá prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad con que van a ser utilizados, así como el grado de experiencia del personal que debe intervenir en el trabajo con base en las conclusiones obtenidas durante el proceso de planeación, dejando claramente indicado las fechas en que deberán hacerse las visitas preliminares de auditoría y la final, previendo el tiempo que se requerirá destinar a cada una de las pruebas de auditoría previstas, el que en su total, deberá ser muy cercano al estimado en la época en que se presentó al cliente la propuesta de honorarios. Cabe aquí aclarar que, de ser posible, antes de cotizar al cliente

una cifra de honorarios, es conveniente avanzar al máximo el trabajo de planeación de la auditoría a fin de evitar sorpresas desagradables, posteriormente.

3. RESULTADO DE LA PLANEACION

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo (ver Capítulo VI). Este es un enunciado, ordenado y clasificado lógicamente de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal en las épocas requeridas para complementar adecuadamente los objetivos establecidos.

No es necesario para iniciar una fase del trabajo de auditoría, que todas las fases de ella estén planeadas detalladamente, aunque si es necesario que toda la auditoría esté planeada en lo general y en lo particular la fase concreta que se va a desarrollar.

La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor debe estar preparado para modificar su programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial estática anterior a la ejecución del trabajo, sino que esta debe continuar en forma dinámica a través de todo el desarrollo de la auditoría.

CAPITULO V

OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA Y REGLAS

PARTICULARES DE APLICACION DE PRINCIPIOS

DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

(Se supone una auditoría de estados financieros de una empresa industrial, para fines financieros, no fiscales)

1. OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

(Boletín G-04 del libro de normas y procedimientos de auditoría del IMCP)

Objetivo de la auditoría -

Obtener una razonable seguridad de que:

1. Los inventarios estén representados por mercancías, artículos, productos, materiales, suministros, refacciones, etc., propiedad de la empresa y que estén físicamente en la propia empresa, en depósitos, tránsito, consignación, sucursales, o terceros.
2. Estén valuados conforme a principios de contabilidad y que estos fueran aplicados en forma consistente.
3. Los listados o relaciones finales de inventarios se elaboren correctamente en cuanto a recopilación, cálculos aritméticos y resúmenes.
4. Los totales de los listados o relaciones finales se encuentren registrados correctamente en los libros y adecuadamente expresados en los estados financieros y sus notas.

5. Los inventarios obsoletos, de lento movimiento, defectuosos o excesivos se encuentren reducidos a su valor neto de realización a través de reservas complementarias o castigos al costo de ventas, con base en estimaciones que sean razonables y calculadas mediante bases adecuadas.
6. Los inventarios gravados, dados en garantía o que tengan restricciones de alguna índole se revelen claramente en las notas sobre los estados financieros.

Procedimientos de auditoría -

Trabajo de visita preliminar

A continuación describiré aquellos procedimientos que considero pueden ser los más usuales a aplicar en una auditoría en una empresa industrial.

1. Contestar el cuestionario de control interno y determinar alcance y oportunidad del examen. Modificar alcance si en la aplicación de pruebas selectivas, existen deficiencias no conocidas inicialmente, o si por el contrario, el control interno establecido es mejor a lo inicialmente previsto.
2. Obtener cédulas P.P.C. (cédula preparada por el cliente) previo acuerdo y planeación con el cliente.
3. Agrupar deficiencias observadas y comentar con un funcionario de nivel adecuado.
4. Comparar saldos a la fecha de preliminar con saldos al final del año anterior y explicar cambios importantes.
5. Determinar rotación de inventarios al cierre del año anterior y a la fecha de la visita preliminar, explicando variaciones importantes.

- Inventarios físicos. (Los inventarios sólo pueden tomarse a una fecha preliminar si el control interno es satisfactorio).

1. Investigar fechas del inventario físico.
2. Obtener copia del instructivo respectivo.

El instructivo es aquel documento elaborado por la empresa en donde se establece lo siguiente:

- Fecha del inventario físico.
- Personal de la empresa que va a participar en la toma física del inventario. (Nombre, puesto y su grado de responsabilidad).
- La hora en que se iniciaría el inventario físico.
- La forma en que se va a hacer el conteo de las mercancías y como va a controlar dicho conteo.
- Número de conteos (1 ó 2).
- En qué lugar se va a realizar el conteo de inventarios y en qué forma.
- Forma en que va a estar distribuido el personal para la toma del inventario físico.

Este tipo de instructivos es uno más de los elementos que integran el control interno en una empresa en el área de inventarios.

3. Si se tomaran en distintas fechas diferentes tipos de inventarios, explicar las razones de ello y tomar las medidas conducentes para hacer un "Corte de Inventarios" correcto.

Por medio del "Corte de Inventarios" se determina la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros, así como la correcta determinación del costo de ventas del ejercicio.

El "Corte de Inventarios" se realiza de la siguiente forma:

1. Se determina el Corte de Recepción para verificar que todos los materiales recibidos hasta la fecha del inventario, inclusive, han sido contados físicamente y que ha sido creado el pasivo correspondiente.
2. Se determina el Corte de Embarques para verificar que todos los artículos embarcados hasta la fecha del inventario, inclusive, han quedado excluidos del inventario físico y que contablemente las cuentas de costos y ventas han sido afectadas y dentro del período terminado a la fecha del inventario.

Este corte también debe incluir movimientos internos entre almacenes, plantas, departamentos, etc.

Es indispensable que el corte de inventarios se efectúe en dos etapas:

1. Tomando nota durante el inventario físico de la documentación con que se controlan las entradas y salidas de mercancías (notas de entrada, facturas, etc.),

asegurándose que las últimas entradas se incluyeron y las últimas salidas se excluyeron, y

2. Verificando posteriormente su correcto registro en libros.

4. Planear la observación de la toma de inventarios considerando:
 - a. Visita previa a planta y almacenes.
 - b. Precisar artículos en poder de terceros para confirmarlos o hacer pruebas físicas.
 - c. Revisar tarjetas de almacén para conocer qué artículos son de mayor valor.

5. Observar la toma del inventario físico y determinar si la empresa se adhiere al procedimiento del instructivo. Determinar si los artículos están bien colocados o estibados. Abrir selectivamente cajas o empaques cerrados para cerciorarnos que no estén vacías y que contienen los artículos que se indica en la caja o empaque.

6. Cerciorarse del debido control de marbetes, tarjetas u hojas de inventario que serán recopilados numéricamente al terminar el conteo. Mantener control sobre el número de marbetes, tarjetas u hojas usadas.

Los marbetes deben controlarse por ser el documento por medio del cual se lleva el control de los artículos contados, dichos marbetes están numerados en orden progresivo ya que de esa forma se facilita su control.

Cada tipo de artículo debe llevar un marbete diferente y los que no se lleguen a usar se deben controlar por separado.

Los marbetes generalmente están formados por tres secciones, la primera es la que va adherida al artículo, la segunda es la que se desprende en el segundo conteo y la tercera es la que se desprende en el primer conteo.

7. Investigar si existen artículos obsoletos, excesivos o de poco movimiento y comentar con el jefe del almacén o producción. (Generalmente es el Gerente de Producción).
8. Llevar a cabo y anotar en papeles de trabajo una cantidad representativa de las pruebas físicas hechas, indicando:
 - a. Medida usada (Kg. Mts. Lts., etc.).
 - b. Si la cantidad contada coincide con el conteo de la empresa. Anotar en papeles los números de marbete u otra identificación del conteo de la empresa para que al revisar la valuación del inventario, podamos identificar los conteos hechos con las existencias incluidas por la empresa en los listados finales de inventarios.
 - c. Procedimiento de valuación de nuestras pruebas físicas de producción en proceso.
 - d. Examen de otras tarjetas o anotaciones, según el procedimiento, determinando si son correctas y coinciden con lo contado.
9. Efectuar corte de inventarios, anotando los números de los últimos documentos de recepción y embarque antes del inventario y después de éste. Verificar posteriormente el correcto registro en libros.
10. Señalar por lo referente al ajuste de inventarios:
 - a. Importe.
 - b. Autorización del Gerente de la planta y del principal funcionario de finanzas.

- c. Corrección en su determinación.
- d. Verificar su registro en auxiliares.
- e. Si es importante, investigar causas.

11. Cerciorarse de que inventarios previamente castigados por obsoletos no se incluyen en el inventario o que si se incluyeron, están debidamente cubiertos por la reserva correspondiente. Cuando no se incluyen, se van al costo automáticamente y puede haber ocasiones en que para deducirlos fiscalmente sea necesario destruirlos físicamente.

Valuación -

Materia prima

1. Obtener comprobantes que cubran la existencia de los artículos seleccionados y comprobar valuación de acuerdo con el sistema utilizado por la empresa. Si se usan costos promedios, verificar cálculos aritméticos.

Los comprobantes deben obtenerse para comprobar la corrección de los costos unitarios utilizados.

2. Determinar y concluir sobre el tratamiento contable de fletes, derechos de importación y otros gastos acumulables al costo.
3. Determinar precios de mercado ya sea por medio de la última compra (factura) o por medio de una cotización de proveedores, y comparar contra el costo, para cerciorarnos que la Materia Prima está valuada a costos de reposición o mercado.
4. Conectar, en su caso, las existencias contra la sección de compras.

El fin de la conexión de esta sección de Inventarios con las demás secciones de la auditoría es el de indicar dónde se llevaron a cabo determinadas pruebas o comprobación de cifras que intervienen en la determinación de los saldos de inventarios, y, al mismo tiempo, poderse formar un criterio más general de toda la empresa, y tener mayor número de elementos para expresar la opinión sobre los estados financieros de la empresa, que es el objetivo final de la auditoría.

Producto terminado y en proceso -

1. Determinar porcentajes de materia prima, mano de obra y gastos indirectos que integran los inventarios, para definir donde concentrar el trabajo.
2. Si los inventarios se llevan por órdenes de producción:
 - a. Cerciorarse que las órdenes son bien llevadas probando los movimientos en ellas y examinando vales de almacén y nóminas. (Su adecuada distribución contable es probada en otras secciones de la auditoría).
 - b. Revisar cuentas de gastos indirectos para determinar que sólo se incluyen en el inventario gastos propios.
 - c. Comprobar método de aplicación de gastos indirectos y verificar sus bases y cálculos.
 - d. Si se emplea el sistema de costo estándar, verificar variaciones en la aplicación de gastos indirectos y calcular el efecto de la variación sobre el inventario.

Las variaciones en la aplicación de gastos indirectos se dan porque el departamento de ingeniería de la empresa determina ciertos porcentajes a aplicar sobre los estándares, que al ser aplicados por el departamento de producción sobre los gastos reales llegan a ser diferentes, por esa causa es importante calcular también el efecto de las variaciones sobre el inventario.

- e. Determinar que no existen órdenes que se iniciaron hace tiempo y que aún se encuentran abiertas, lo que puede indicar posibles problemas.
3. Si se utiliza el sistema de procesos para valuar el inventario, revisar los costos aplicables a cada proceso, para determinar que son propios y adecuados.
4. Si se utilizan costos estándar:
- a. cerciorarse que los costos estándar hayan sido revisados en el período por el encargado de costos y el gerente de producción, con el fin de que se estén actualizando cada determinado período, lo que se hace necesario hacer con cierta frecuencia, por la época inflacionaria en que vivimos.
 - b. Verificar por pruebas la determinación de los costos que se van a usar en el inventario. Para hacer dichas pruebas se hace lo siguiente:
 - 1. Se toman los costos probados en Materia Prima.
 - 2. Con base en el punto 1. se aplican los porcentajes de Mano de Obra y Gastos Indirectos.

Con lo anterior se llega a la determinación de los costos que se van a usar en el inventario.

- c. Revisar las variaciones con detalle para conocer la relación entre los costos estándar y los reales.
- d. Revisar la determinación del porcentaje de gastos indirectos que se utiliza. La manera de revisar esto es elaborando un memorándum sobre la forma en que son determinados los porcentajes por el departamento de Ingeniería de la empresa, para llegar a determinar si son calculados en forma razonable.

5. Determinar precios de mercado y comparar contra el costo, completando la cédula "Prueba de valuación".

La cédula "Prueba de valuación" es donde se comparan los precios de mercado con los costos utilizados por la empresa, y así, poder determinar si están sobre (bajo) valuados.

6. Concluir sobre el trabajo desarrollado en valuación. En la conclusión se debe señalar si el método de valuación utilizado por la compañía es aplicado en forma consistente con el año anterior y que se cumple con los Principios de Contabilidad.

Corrección numérica -

(Aplicable a las relaciones preparadas a la fecha del inventario físico)

1. Indicar procedimiento empleado para clasificar, valuar, multiplicar, sumar y resumir el inventario. Indicar si estos conceptos fueron verificados por persona independiente o diferente de la que valuó el inventario, ya que todo buen control interno exige división de funciones (que no sea la misma persona la que clasifique, valore y sume el inventario).
2. Obtener copia de las relaciones finales de inventarios y verificar lo siguiente, indicando alcance en:
 - a. Sumas.
 - b. Multiplicaciones.
 - c. Precios o valuación.
 - d. Comparación contra auxiliares.
 - e. Pruebas físicas.

3. Comprobar totales de las relaciones con la cuenta de mayor.
4. Comprobar y referenciar los artículos contados por nosotros con las relaciones de inventarios. Por partidas significativas no incluidas en nuestras pruebas físicas, verificar dichos artículos contra auxiliar de almacén y/o marbete o tarjeta de inventario y en su caso inspeccionarlos físicamente.
5. Verificar selectivamente los números de marbetes o tarjetas de inventario físico utilizadas contra las relaciones de inventarios, dependiendo del control interno y procedimientos establecidos.

Otros procedimientos -

1. Asegurarse que las partidas mayores del inventario se pueden usar y son vendibles, como sigue:
 - a. Observación y pláticas con empleados durante el inventario físico.
 - b. Revisión de movimientos en tarjetas auxiliares.
 - c. Investigación de cambios en productos que indiquen posible obsolescencia de artículos.
 - d. Pláticas con funcionarios.
 - e. Revisión de informes internos sobre obsolescencia, lento movimiento, existencias excesivas y rotación.
2. Determinar partidas sin movimiento en el último ejercicio, investigar causas y precisar si se requiere crear, disminuir o incrementar la estimación para obsolescencia o lento movimiento.

Trabajo final -

1. Explicar variaciones en rotación y saldos habidos desde la fecha de nuestra visita preliminar.
2. Completar resumen de deficiencias y comentarlas con funcionario de nivel adecuado.
3. Obtener cédulas P.P.C. aplicables.
4. Actualizar el A.P. (archivo permanente) en lo aplicable. El archivo permanente es en donde se guardan documentos que tienen validez por varios años dentro de la empresa como son contratos, acta constitutiva de la empresa, políticas de control interno, el organigrama, etc. Es muy importante que sea actualizado cada año, para quitar los contratos que ya hayan vencido y poner los nuevos como por ejemplo, y así poder referenciar nuestro trabajo de auditoría al Archivo Permanente.

Inventario físico -

1. Si el inventario físico se efectuó en fecha preliminar (lo cual se puede hacer si existen registros y control interno satisfactorios) o en una fecha cercana al cierre, hacer lo siguiente:
 - a. Analizar globalmente los movimientos desde la fecha del inventario físico hasta el fin del ejercicio. Revisar que los asientos provienen de operaciones normales y no existen cantidades anormales. Hacer pruebas selectivas de la documentación, considerando el control interno.
 - b. Comparar la utilidad bruta obtenida desde la fecha del inventario físico, para determinar que es normal en relación a los meses anteriores y/o siguientes, hasta la fecha del cierre.

- c. Obtener relaciones de inventario final al fin del ejercicio, comprobarlas numéricamente, contra auxiliares u órdenes en proceso, contra libro mayor, etc.

Valuación -

1. Comparar costos utilizados al cierre del ejercicio con los costos ya verificados en la revisión preliminar, explicar cambios significativos.
2. Determinar precios de mercado y comparar contra el costo.
3. Revisar variaciones entre costos estándar y reales.

Otros trabajos -

1. Revisar, en su caso, contratos por compras de inventarios.
2. Completar el trabajo de la estimación para obsolescencia o lento movimiento y anotar conclusión sobre lo adecuado de la estimación.
3. Determinar qué gravámenes existen sobre los inventarios.
4. Por lo que se refiere a mercancías en tránsito:
 - a. Verificar que se recibieron posteriormente en buenas condiciones, comprobando la entrada al almacén y su registro contable, examinando documentación original.
 - b. Asegurarse que la documentación y características de la mercancía son de la empresa.
 - c. Verificar que su registro original es procedente, confirmando a proveedores o agentes aduanales.

5. Concluir sobre si:

- a. El trabajo desarrollado y resultados obtenidos nos aseguran que se cumplieron los objetivos de la revisión de inventarios.
- b. Existen situaciones que ameriten salvedad en el dictamen. Indicarlos
- c. Existen situaciones que ameriten ser reveladas en los estados financieros y sus notas.

2. REGLAS PARTICULARES DE APLICACIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Reglas de valuación -

Los estados financieros deben ser reexpresados de acuerdo con los lineamientos señalados por el Boletín B-10, pero para efectos históricos las compañías generalmente utilizan las siguientes reglas de valuación:

1. La regla de valuación es el costo de adquisición o producción en que se incurre al adquirir o fabricar determinado artículo.
2. Materia prima y materiales. Debe incluirse el costo de adquisición más gastos incurridos para colocar los artículos en el lugar en que se utilizaran en la producción. Por materiales se entienden artículos como refacciones para mantenimiento, empaques, etc.
3. Mercancía en tránsito. Artículos comprados LAB proveedor que deben registrarse en cuentas de tránsito. Debe incluirse en esta cuenta los gastos de compra y traslado.

4. Anticipos a proveedores. Deben registrarse en esta cuenta los anticipos por artículos que formarán parte del inventario.
5. Costo de producción. Constituye el total de elementos del costo que se incurren para tener artículos listos para su venta o para su uso en un proceso de fabricación posterior. No pueden establecerse reglas respecto a los sistemas para determinar el costo de producción de las empresas; sin embargo, en caso de existir circunstancias especiales como son capacidad de producción no utilizada, castigo a los inventarios y desperdicios anormales de materia prima, deben llevarse directamente a resultados (costo de lo vendido) y no afectar el costo de producción.
6. Producción en proceso. Artículo no terminados, que deben valuarse en proporción al avance que tengan en cada uno de los elementos del costo.
7. Artículos terminados. Artículos destinados a la venta en el curso normal de las operaciones. Su importe equivale al costo de producción (industrias) o de adquisición (comercios). Los artículos terminados entregados en consignación, en demostración o a visitas, forman parte del inventario al costo correspondiente.
8. Los métodos de valuación, para costeo absorbente o directo y sea por costos históricos o predeterminados son:
 1. Costos identificados: Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.

2. Costos promedio: Como su nombre lo indica, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos.

3. Primeras entradas, primeras salidas - PEPS: El método PEPS se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial o a las primeras compras, sean o no del ejercicio.

4. Últimas entradas, primeras salidas - UEPS: El método UEPS consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

5. Detallistas: En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias por grupos de artículos a precios de venta y deduciéndole los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo.

Los estados financieros deben ser reexpresados como se indicó anteriormente, dicha reexpresión puede ser realizada de las siguientes formas: (Boletín B-10)

- a. Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios. Bajo este método el costo histórico de los inventarios se expresa en pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance, mediante el uso de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- b. Método de actualización de costos específicos (Valores de Reposición). Se entiende por valor de reposición el costo en que incurriría la empresa en la fecha del balance, para adquirir o producir un artículo igual al que integra su inventario. Para efectos prácticos, éste puede determinarse por cualquiera de los siguientes medios, cuando estos sean representativos del mercado:

1. Valuación del inventario al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.
2. Valuación del inventario al costo estándar, cuando éste sea representativo.
3. Emplear índices específicos para los inventarios, emitidos por una institución reconocida o desarrollada por la propia empresa con base en estudios técnicos.
4. Emplear costos de reposición cuando estos sean sustancialmente diferentes al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.

Hay que tener presente que el importe de los inventarios no debe exceder a su valor de realización.

OBJETIVOS DEL USO DEL METODO UEPS

Debido a un constante aumento de los costos durante los últimos años, la mayor parte de las compañías han visto la necesidad de adoptar el método UEPS como una solución para combatir

la inflación, la cual es un proceso que depende de muchos factores, tanto externos como internos y cuyo efecto puede ser combatido mediante el empleo de este método de valuación de inventarios.

La importancia del estado de resultados y la necesidad de identificar los costos con los ingresos que los originan, han sido reconocidos por los interesados en los estados financieros, sin embargo, no siempre se aprecia que en períodos de cambios rápidos de precios una parte del aumento en las ventas es atribuible al aumento en precios de materia prima, mano de obra y gastos indirectos.

Entre los factores en que se basan los precios de venta están los costos en que se incurrirá para reponer las unidades vendidas. Durante un período inflacionario los artículos en existencia al principio del año se venderán, generalmente, a un precio de venta más alto que el que se estimó al momento de adquirirlos. Este aumento en los ingresos por ventas se reflejará en la utilidad del año; pero si el inventario se mantiene al mismo nivel en términos de unidades, el importe adicional recibido por las ventas se habrá utilizado, en una buena parte, para adquirir unidades de reemplazo.

La falsedad de las utilidades de papel resultantes de asignar un importe mayor al inventario final únicamente debido a que los precios han aumentado, cuando desde el punto de vista de los atributos físicos los inventarios iniciales y finales son comparables, tiene una significación práctica particular cuando las tasas de impuestos son altas. Sólo la utilidad remanente después de impuestos puede utilizarse para reponer los inventarios, ampliar la planta, pagar dividendos, etc. mientras

más altos sean los impuestos, menores serán las utilidades y, mayor la proporción de las utilidades del año necesaria para mantener los niveles apropiados de inventarios en una época de precios crecientes.

Con base en lo anteriormente expuesto, el principal objetivo del uso de UEPS es proporcionar un estado de resultados más informativo, evitando que se muestren utilidades inexistentes, las cuales son gravadas por el impuesto sobre la renta y que se lleguen a distribuir entre los accionistas, con el riesgo de descapitalizar a la empresa.

Con frecuencia la administración de una empresa duda de la utilidad del UEPS desde el punto de vista de los inversionistas, analistas financieros y otros usuarios de los estados financieros, debido a que bajo este método de valuación se mostrarán utilidades menores.

Por otro lado, algunas personas prefieren el método PEPS, ya que en ciertos aspectos se apega más a la realidad económica en vista de que bajo este método no se relacionan los precios actuales de venta con los costos muy antiguos, como puede suceder con UEPS, en los años en que hay una disminución en los inventarios. Además, bajo PEPS el importe correspondiente a inventarios en el balance general se aproxima más al costo de la mercancía en existencia, sin reducir injustificadamente los inventarios, activo circulante, activo total y capital contable.

De acuerdo a los preceptos que regula el Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera", existen una serie de lineamientos particulares para la aplicación de las normas generales en la actualización de los inventarios y el costo de ventas, incorporando dicha actualización en los estados financieros.

Al utilizar PEPS, el inventario queda actualizado mas no así el costo de ventas.

Al emplear UEPS, el costo de ventas estará expresado a valores actualizados.

En resumen, las ventajas del método UEPS, son las siguientes:

1. Puede ser beneficioso en términos de ahorro de impuestos y por lo tanto de flujo de efectivo.
2. Se logra una mejor identificación de los ingresos contra los costos que los originaron. Costos actuales se identificarán contra ingresos actuales. Mientras que las desventajas pueden resumirse en las siguientes:
 1. Disminuirán las utilidades, lo que puede afectar la imagen de la compañía.
 2. Se tendrá un capital de trabajo menor.
 3. En caso de disminuciones de precios se llevarán cargos mayores al costo.
 4. Deben vigilarse los niveles de inventarios al final del ejercicio para evitar pérdida de capas.

APLICACION DEL METODO UEPS

Métodos para el control de UEPS -

A continuación se indican los diferentes métodos que existen para el control de UEPS:

- a. Real o puro

b. Bienes específicos

c. Monetario:

- Doble extensión

- Encadenamiento

a. Real o puro: Consiste en el manejo tradicional en el que las salidas de inventarios se irán valuando con base en los costos unitarios a que se registraron las últimas entradas de mercancías, hasta consumirse dichas capas.

b. Bienes específicos: Este método es recomendable para aquellas empresas cuyos inventarios están formados por un número relativamente pequeño de materias primas y productos terminados y que prácticamente carecen de un inventario de producción en proceso, salvo que éste se componga de materiales de subensamble.

En esencia, este método parte de un inventario base (inventario inicial del año en que llevamos a cabo el cambio en el método de valuación de inventarios), el cual al compararlo contra el inventario final de ese mismo año en cuanto a volúmenes de inventarios, nos permite determinar un aumento o disminución en dicho volumen. El inventario base adicionado por la valuación de los aumentos en volumen o disminuido por la valuación de las reducciones en el mismo nos arroja el inventario a UEPS, que comparado contra el inventario valuado a costos PEPS o promedios nos arroja el efecto UEPS acumulado. El resultado antes mencionado, contra el saldo UEPS del año anterior, nos da el efecto UEPS que será deducible en el año.

Este procedimiento debe repetirse año con año, tomando como inventario base el inventario a UEPS del año anterior.

c. Monetarios: Estos métodos son adecuados para aquellas empresas con gran diversificación en sus inventarios, pues el uso del método de bienes específicos requeriría una gran cantidad de trabajo adicional e información a conservar.

La determinación del inventario a UEPS se efectúa mediante el cálculo de índices internos de inflación, con respecto a los costos del año base, índices que aplicados a los inventarios finales de cada año, permiten la comparación de estos inventarios a costos del año base, lo que nos permite conocer los aumentos o disminuciones en nuestros volúmenes de inventarios para poder así determinar finalmente nuestro inventario a UEPS.

- Doble extensión: Este método requiere de una doble valuación de las cantidades de todos los artículos existentes en el inventario final, una a los costos de fin de año y la otra a costos del año base (año en que fue adoptado el método UEPS), ambas valuaciones son totalizadas y de ellas se deriva un índice a utilizar para la valuación de los incrementos al inventario base.

No explicaré en mayor detalle este método de doble extensión, por considerar que debemos enfocar nuestra atención al método de encadenamiento que da al usuario mayores beneficios.

- Encadenamiento: Este método consiste en realizar el cálculo de los inventarios por medio de índices internos de inflación, acumulando dichos índices año con año.

La mecánica del método de encadenamiento en el primer año es la siguiente:

1. El primer paso consiste en determinar el índice de aumento en precios del año, el cual se obtiene como sigue:

$$\frac{\text{Inventario actual a PEPS o promedios}}{\text{Inventario actual a costos del año base}} = \frac{\text{Índice interno}}{\text{de inflación}}$$

Este resultado representa el índice interno de inflación de los costos de nuestro inventario.

2. El segundo paso consiste en determinar el aumento (Disminución) de la capa del inventario como sigue:

$$\begin{aligned} & \text{Inventario a costos año base} \\ & - \text{Inventarios a costos del año deflacionados} \\ & \text{Aumento (disminución) de capa a precios} \\ & \text{de año base} \end{aligned}$$

3. El tercer paso consiste en la determinación de la capa que se formó en el año, valuando ésta a costos del año base aplicando para ellos los índices internos de inflación que anteriormente fueron determinados, como sigue:

$$\begin{aligned} & \text{Capa del año a costos del año base} \\ & \times \frac{\text{Índice interno de inflación}}{\text{Capa del año a costos del año}} \end{aligned}$$

4. El cuarto paso consiste en la determinación del inventario a costos UEPS como sigue:
 - a. Se tiene una capa inicial del inventario del año anterior, la cual se supone se mantiene constante pues existió un aumento en el volumen de los inventarios.
 - b. La capa del primer año la constituye el aumento en el volumen del inventario, estando este importe determinado en función a los costos del año base, por lo cual deberá aplicarse el índice de inflación interno determinado.
 - c. La suma de los puntos a. y b. nos dará como resultado el inventario a UEPS al final del año.

5. El quinto y último paso consistirá en determinar el efecto UEPS del año, como sigue:

Inventario final a UEPS

- Inventario final a PEPS o promedios

Efecto UEPS acumulado

En el segundo año de aplicación del UEPS se aplica la misma mecánica a la descrita anteriormente con las siguientes medidas:

- El primer paso consiste en multiplicar el índice de aumento en precio que se determine en este año por el índice total del año anterior y de esta manera determinarse el índice acumulado en el costo.

- El segundo paso consiste en aplicar este índice acumulado al inventario final valuado a promedios o PEPS.
- El tercer paso consiste en comparar el importe resultante del paso anterior con el inventario del año anterior a costos del año base, determinándose de esta manera un aumento o disminución del volumen o copa del inventario.
- El cuarto paso consistiría en determinar la capa del año a costos del año, aplicando para ello el índice de inflación acumulada obtenido conforme a la regla del primer paso.
- Suponiendo que en el año existiese una disminución de capa o inventarios, no se aplicaría la regla del cuarto paso, determinando entonces los inventarios valuados a UEPS, tal como se explica en el quinto paso.
- El quinto paso consiste en la determinación del inventario a UEPS para lo cual es importante la determinación de la disminución en volumen (en caso de presentarse), lo cual deberá ser considerado como una capa consumida, al resultado neto deberá aplicarse el índice de inflación del período en el cual se esté consumiendo la capa;

$$\begin{array}{r} \text{Inventario del año} \\ + \text{Capa del primer año} \\ - \text{Capa consumida x índice de inflación} \\ \quad \text{del período} \\ \hline \text{Inventario a UEPS al final del segundo año} \end{array}$$

En caso de que exista la formación de una capa en el año, se seguirían las reglas establecidas de conformidad con el punto 6. del primer año.

- El sexto paso consiste en la determinación de la reserva UEPS o del efecto del año:

Inventario final a UEPS

- Inventario final a promedios o PEPS

- Efecto acumulado de UEPS

Efecto UEPS del año

Rotación de inventarios -

Hasta ahora se ha trabajado en el supuesto de que la rotación de inventarios es de una vez al año, mas sin embargo es lógico suponer que durante el año exista una rotación de varias veces al año en la reposición de dichos inventarios, lo cual incluirá en la determinación de la capa del año, que se explica en el punto 5., con lo que debe darse por entendido que la capa que se formó en el ejercicio pertenece a los primeros meses del año en cuestión.

Por esta razón, se tendrá que determinar una parte proporcional del índice de inflación interna del año, entre las veces en que se fueron sustituyendo los inventarios dentro de la empresa de la siguiente manera:

$$\frac{\text{Índice de inflación interna}}{\text{Número de veces que cambia el inventario en el año}} = \text{Índice de inflación interna s/rotación de inventarios}$$

Este índice de inflación interna sobre la rotación de inventarios deberá ser aplicado a la capa del año en que se forme, tal y como se explica en el punto 5.

Para el segundo ejercicio de aplicación del método UEPS y años futuros, deberá determinarse el factor de inflación considerando la rotación de inventarios, explicado anteriormente y aplicarse éste al índice de inflación acumulado a la fecha para poder así obtener la capa que se formó en el año a costos del año.

Grupos homogéneos -

Para poder determinar de manera correcta los índices de inflación interna en los costos de los productos, es necesario que la empresa tenga cuidado en determinar grupos homogéneos de artículos que sean representativos del comportamiento de los costos durante el ejercicio.

Para poder comparar el inventario a precios corrientes de ambos años, todos aquellos productos del inventario final que no existan en el inventario del año anterior, deben valuarse en ambos listados al costo de primera compra o de primera producción, tal y como si hubieran estado en el inventario inicial, deflacionando el precio actual con los elementos de que se disponga, para poder equipararlo al precio del año anterior.

Consistencia en la aplicación del método seleccionado -

Es importante hacer mención sobre la consistencia que deberá observar la compañía en el método seleccionado para aplicación del UEPS, que de esta manera permita hacer comparables los inventarios, y así determinar adecuadamente el efecto que la valuación por el método UEPS tenga en los estados financieros de la empresa.

Cálculo del inventario a UEPS -

Aquí explicaremos lo que sucede en el primer año de la adopción del UEPS, así como en los ejercicios posteriores a este desde el punto de vista contable y fiscal.

- Primer ejercicio: Durante el primer ejercicio que se decidió efectuar el cálculo por el método UEPS, al efecto UEPS que resulte de dicho ejercicio, se le asignará el nombre para efectos fiscales de "activo compensable", el cual no será deducible para efectos del ISR, por lo que los beneficios que se obtienen a través de la utilización del método UEPS, no podrán ser aprovechables en el primer ejercicio.

Cabe hacer mención que esta cuenta de activo compensable será creada únicamente con el saldo del efecto UEPS del año de cambio.

- Ejercicios posteriores: A partir de los años siguientes a aquél en que se efectuó el cambio en el cálculo por el método UEPS, el efecto UEPS que resulte en dichos ejercicios podrá ser deducible para efectos del ISR en su totalidad. Además, la cuenta de activo compensable podrá deducirse en la proporción en que el inventario final de este ejercicio resulte inferior al inventario final del ejercicio en que se hizo el cambio.

TRATAMIENTO CONTABLE

Financieramente -

Cuando el registro del UEPS se hace tanto para fines financieros como para fines fiscales, los asientos contables de la compañía deberán ser los siguientes:

Costo de ventas	X
(1) Reserva UEPS	X

- (1) Cuenta complementaria de activo que se presenta disminuyendo el saldo de inventarios, y es creada al momento de adoptar el método UEPS.

Además, la compañía tendrá que manejar una cuenta para el activo compensable tal y como lo indica la Ley del Impuesto sobre la Renta. El manejo de dicha cuenta se explica más adelante.

Para fines fiscales -

Cuando la compañía decide adoptar el método UEPS para fines fiscales únicamente, en el año de adopción no se afectan cuentas de resultados directamente, por lo que el efecto será una partida de conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal.

El registro contable se hará en cuentas de orden de la siguiente manera:

- 1 -

Activo compensable	X
Deducciones fiscales por realizar	X

Al momento de crear la cuenta del activo compensable, que nace durante el año de cambio de la utilización del método UEPS.

- 2 -

Deducciones fiscales por realizar	X
Deducciones fiscales realizadas	X

Cuando se deduce una parte del activo compensable en ejercicios siguientes al año de cambio.

- 3 -

Deducciones fiscales realizadas	X
Activo compensable	X

Al momento de que se consuma parcial o totalmente la cuenta del activo compensable, que fue creada durante el año de cambio.

TRATAMIENTO FISCAL

Regulación fiscal -

La regulación fiscal actual, no hace oficialmente diferencia alguna entre los distintos métodos para valuar los inventarios a UEPS. Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, ha enmarcado en su artículo número 60 los requisitos necesarios para efectuar dicho cambio, siendo el texto de la Ley el siguiente:

Artículo 60 - Valuación de los inventarios -

"El método de valuación de inventarios adoptado por el contribuyente conforme a la fracción III del artículo 58 de esta Ley, sólo podrá variarse cumpliendo con las disposiciones que al efecto señale su reglamento. Cuando el contribuyente haya adoptado el método de costos promedios o el de primeras entradas, primeras salidas y desee cambiar por el de últimas entradas, primeras salidas, podrá efectuar el cambio de valuación previo aviso a las autoridades fiscales, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Sobre la rotación de inventarios

- I. Sólo se podrá efectuar el cambio de método de valuación, cuando los inventarios de los últimos tres ejercicios mantengan el mismo factor de rotación o cuando la variación no exceda del 25% de dicho factor.

Sobre el diferimiento del efecto del cambio

- II. Del valor que resulte del inventario final del ejercicio en que se haga el cambio con el método de valuación anterior, se disminuirá el valor que se obtenga con el nuevo método; con la diferencia se creará una cuenta de activo compensable para efectos fiscales.

Sobre la deducción del efecto del cambio

III. La cuenta de activo compensable para efectos fiscales podrá deducirse en los ejercicios posteriores a aquél en que se efectuó el cambio, en la proporción en que el inventario final de este ejercicio resulte inferior al inventario final del ejercicio en que se efectuó el cambio, el saldo pendiente se deducirá, cuando el contribuyente varíe nuevamente el método de valuación o en el ejercicio de liquidación de la sociedad.

Sobre la conservación de la documentación

IV. El contribuyente deberá conservar la documentación relativa a los inventarios a que se refiere la fracción II de este artículo, valuados bajo los dos métodos durante los cinco ejercicios siguientes a aquél en que terminó de deducir la cuenta de activo compensable para efectos fiscales".

Comentarios a las fracciones del artículo 60

I. Para determinar los factores de rotación de inventarios a que se refiere esta fracción, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público considera la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Costo de ventas}}{(\text{Inventario final} + \text{Inventario inicial}) / 2} = \text{Factor de Rotación}$$

Esta fórmula deberá ser aplicada a los tres últimos ejercicios a aquél en que se desee efectuar el cambio. A los resultados obtenidos se aplicará lo siguiente:

- Al factor más bajo se multiplicará por el 1.25
- Al factor más alto se multiplicará por el 0.75

Dentro de los rangos que obtenga al efectuar dichas operaciones, deberán estar comprendidos los tres factores de rotación que de antemano ya se habían calculado, para que pueda cumplir con lo estipulado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sobre el punto de que la variación de inventarios de un año al otro no exceda de un 25%.

II. La cuenta para efectos fiscales llamada "activo compensable", es aquella que se forma durante el año de cambio como el efecto UEPS de dicho ejercicio.

III. Esta fracción se entenderá más fácilmente con el siguiente ejemplo:

Inventario a UEPS al 12-31-85	-	\$200	(año del cambio)
Inventario a UEPS al 12-31-86	-	\$100	(disminución del 50% sobre el año base)

Inventario a UEPS al 12-31-87	-	\$100	(disminución del 50% sobre el año base)
-------------------------------	---	-------	---

Activo compensable determinado en el año de 1985	\$10
Disminución de inventarios en 1986 (50%)	(5)
Disminución de inventarios en 1987 (50%)	<u>(5)</u>
Remanente del activo compensable	0
	===

Lo anterior está presentado siguiendo una interpretación personal del artículo 60, con la que no necesariamente todas las personas deben estar de acuerdo.

IV. Esta fracción establece que se tiene la obligación de conservar la documentación comprobatoria del cálculo UEPS, hasta cinco años después de consumirse totalmente la cuenta del activo compensable. En relación con el ejemplo anterior, debido a que el activo compensable fue consumido en su totalidad en el año de 1987, se entiende que la documentación necesaria deberá ser conservada hasta el año de 1992.

Presentación de avisos -

El aviso de cambio del método de valuación de inventarios de costos promedios o PEPS a UEPS, deberá ser presentado en la forma HISR-20.

Es importante indicar que el plazo límite para presentar el aviso de cambio de método de valuación de inventarios es el sexto mes del ejercicio en que se efectúe el cambio.

Registro y control del activo compensable -

Para el registro y control del activo compensable mencionado en el artículo 60 (Ley de ISR), se recomienda ver lo explicado en la sección de tratamiento contable, tomando en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Si el método UEPS es implantado únicamente para efectos fiscales, este efecto se reflejará en una cuenta de orden, con el objetivo de controlar la deducción que se haga de dicho activo compensable en ejercicios futuros, tomando en consideración las disposiciones de la fracción III del artículo 60 previamente mencionado. Asimismo, el efecto UEPS que se vaya obteniendo y deduciendo en años posteriores deberá también de ser registrado en cuentas de orden.

Con esto se cumple con el requisito establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que las deducciones del ejercicio deben estar debidamente registradas en la contabilidad y que hayan afectado los resultados del período

2. Si el método UEPS es implantado tanto para efectos fiscales como contables, se registrará un cargo no deducible al costo y un crédito a la reserva de inventarios que se crea para registrar los efectos del método UEPS. Asimismo, deberá registrarse en cuentas de orden dicho efecto (activo compensable) con la finalidad mencionada en el punto anterior.

Sistemas de valuación -

En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación. En un caso las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función y en el otro en cuanto al comportamiento de las mismas. En términos generales los sistemas se refieren a:

- Costos incurridos directa e indirectamente en la elaboración, independientemente que estos sean de características fijas o variables en relación al volumen que se produzca.
- Costos incurridos en la elaboración, eliminando aquellas erogaciones que no varíen en relación al volumen que se produzca, por considerarlas como gastos del período.

Estos sistemas se conocen como:

1. Costeo absorbente
2. Costeo directo

1. Costeo absorbente: Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo al producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.
2. Costeo directo: En la integración del costo de producción por medio de costeo directo, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos: La materia prima consumida y la mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos.

Como puede apreciarse en este sistema, para determinar el costo de producción no se incluyen los mismos elementos que los indicados en la parte correspondiente al costeo absorbente, ya que se considera que los costos del producto no deben verse afectados por los volúmenes de producción.

La segregación de gasto fijo o variable debe hacerse tomando en consideración todos los aspectos que pueden influir en su determinación, ya que en ocasiones cierto elemento del costo puede tener características fijas por existir capacidades no utilizadas. Cuando existan partidas de características semivariantes, la política recomendable es incluirlas en el costo o en los resultados de operación, dependiendo de su grado de variabilidad.

Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo que puede proporcionar a la gerencia el costeo directo en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones

financieras, pueden en un momento dado convertirse en desventajas, cuando en la fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría indudablemente un peligro potencial para decisiones a largo plazo.

Tratamiento fiscal -

Según el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo referente al costo de ventas se establece que el costo de las mercancías se determinará conforme al sistema de costo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, excepto cuando esa Ley prevea específicamente que se siga el sistema de costo directo.

Se podrá optar fiscalmente por el costo directo, en aquellas empresas exportadoras, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que reunan los requisitos que se indican en el propio reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en su artículo 24-A textualmente estipula:

"I. Que en la estructura de su capital social la participación de los Mexicanos en los términos de la Ley para promover la inversión Mexicana y regular la inversión extranjera, represente como mínimo los porcentos señalados en dicha Ley.

II. Que la participación de Mexicanos en los órganos de administración esté en relación directa a su participación en el capital social, en los términos de la Ley anteriormente citada.

III. Que exporte como mínimo el 30% de su producción.

IV. Que como mínimo los productos de exportación alcancen un grado de manufactura nacional del 60%".

Tratamiento simultaneo con el UEPS monetario

Al emplear para efectos fiscales tanto el método UEPS, como el costeo directo, se debe determinar el porcentaje de la capa del año que corresponde a los gastos que de antemano deben ser enviados directamente a los resultados del ejercicio, para de esta manera identificar cuanto corresponde de dicha capa de inventarios valuados a UEPS, a los gastos que deberán ir directamente a resultados por la utilización del costeo directo. Dicho importe será deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

Además, durante el año de cambio, en el cual fue creado el activo compensable, se deberá aplicar el mismo porcentaje mencionado en el punto anterior, cuyo resultado será también deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

Es importante mencionar que en caso de que en ejercicios posteriores, se presente el caso de una disminución de capas de inventarios, se deberá identificar el porcentaje que de dicha capa se aplicó a resultados vía costeo directo, ya que como se tomó una deducción adicional en el pasado por la capa que se formó, ahora es necesario reversar dicho efecto, reconociendo el mismo como un ingreso acumulable (o reduciendo la deducción, que finalmente, tiene el mismo efecto).

10. Tanto el sistema de costeo absorbente como el directo, pueden llevarse sobre la base de:

a. Costos históricos: Consiste en registrar los inventarios de acuerdo con los elementos de costo incurridos en su adquisición o producción.

b. Costos predeterminados: Se calculan antes de iniciar la producción de los artículos, pueden ser:

- Estimados - Se basan en experiencias anteriores o en estimaciones hechas por experto.
- Estándar - Se basan en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto y la experiencia, representando una medida de eficiencia.

11. Gastos sobre compras:

El concepto de costo es el conjunto de erogaciones en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa en principio, la suma de erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta.

Dentro de estas erogaciones, se encuentran los gastos sobre compras tales como fletes, transportes y acarreos de los bienes adquiridos, comisiones y gastos de agentes aduanales, impuestos a la importación, etc. que son necesarios para la adquisición o transformación de un artículo.

Tratamiento fiscal -

De acuerdo con el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se podrán excluir para efectos fiscales del costo de adquisición los siguientes conceptos:

- I. Fletes, transportes y acarreos de los bienes comprados.
- II. Seguros contra riesgos en la transportación y manejo de los bienes comprados.

III. Comisiones y gastos de agentes y comisionistas que intervengan en las compras.

IV. Impuesto a la importación y derechos aduanales y consulares.

La opción a que se refiere el párrafo anterior deberá ejercerse en el primer mes del ejercicio, presentando aviso ante las autoridades fiscales. Una vez ejercida la opción por un ejercicio se entenderá que ésta se mantiene por los siguientes ejercicios, excluyéndose los conceptos señalados en este artículo, siguiendo el mismo criterio año con año.

Tratamiento simultáneo con el UEPS monetario -

Al emplear para efectos fiscales tanto el método UEPS, como el enviar directamente a resultados los gastos sobre compras, se debe determinar el porcentaje de la capa del año que corresponde a dichos gastos que de antemano serán enviados directamente a los resultados del ejercicio, para de esta manera identificar cuanto corresponde de dicha capa de inventarios valuada a UEPS, a los gastos que deberán ir directamente a resultados por este beneficio fiscal. Dicho importe será deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

Además, durante el año del cambio, en el cual fue creado el activo compensable, se deberá aplicar el mismo porcentaje mencionado en el punto anterior, cuyo resultado será también deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

Es importante mencionar que en caso de que en ejercicios posteriores, se presente el caso de una disminución de capas de inventarios, se deberá identificar el porcentaje

que de dicha capa se aplicó a resultados vía gastos sobre compras, ya que como se tomó una deducción adicional en el pasado por la capa que se formó, ahora es necesario reservar dicho efecto reconociendo el mismo como un ingreso acumulable o reduciendo la deducción, que al final, produce el mismo efecto.

12. La selección del método y sistema deberá efectuarse de acuerdo con las características de cada empresa y aplicarse en forma consistente.
13. Considerando que el valor de los inventarios puede modificarse por cambios en precios de mercado, obsolescencia o lento movimiento de los artículos que los forman, dicho valor deberá ajustarse como sigue:

- Costo o valor de mercado, el menor, excepto que:
 - Valor de mercado no debe ser mayor que el valor de realización.
 - Valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización ;

14. Definición de conceptos:

- a. Mercado - Costo de reposición, ya sea por adquisición o producción.
- b. Valor de realización - Precio normal de venta menos gastos directos de venta.
- c. Valor neto de realización - Precio normal de venta menos gastos directos de venta y el porcentaje de utilidad.

Cabe aquí hacer mención que para efectos fiscales no se acepta la reexpresión de los valores, la que es requerida por los principios de contabilidad.

15. Las alternativas anteriores deben aplicarse a cada renglón del inventario, excepto cuando la producción culmina en un solo tipo de artículo, caso en el cual la aplicación de las alternativas se hará al total del inventario.
16. Si se considera que no ocurrirán pérdidas por las modificaciones del costo de algunos inventarios, por el hecho de que otros subieron de valor, no es necesario castigar el inventario.
17. Cuando existan elementos que integran el inventario, empleados para varios productos con diferente volumen de venta, las reglas deben aplicarse por separado a cada renglón del inventario.
18. Si existen pérdidas ocasionadas por el valor de mercado, afectando pedidos de mercancía o materiales aceptados en firme, que se encuentren en tránsito deben reconocerse dichas pérdidas en los resultados del ejercicio.
19. Si por obsolescencia, deterioro o lento movimiento la realización o aprovechamiento de los inventarios es inferior al valor registrado, debe registrarse dicha pérdida con cargo a los resultados del ejercicio, acreditándose a cuentas de estimación, que pueden ser disminuidas contra los resultados del ejercicio en que se modifiquen favorablemente las causas que las originaron.

Reglas de presentación -

1. La presentación de los inventarios debe ser dentro del activo circulante, detallando los conceptos que los forman.
2. Debe indicarse el sistema y método de valuación utilizado, destacando, en su caso, modificaciones por concepto de efectos del mercado, obsolescencia, lento movimiento y/o deterioro de los artículos.
3. Si se utiliza costeo directo, debe aclararse:
 - a. En el estado de resultados, los gastos fijos de producción que se absorbieron.
 - b. El costo de ventas debe incluir el de producción y el variable de distribución y venta.
 - c. En el estado de resultados se utilizará el término de utilidad marginal en lugar del de utilidad bruta.
4. Si los sistemas y/o métodos de valuación cambian con respecto al ejercicio anterior, debe revelarse dicho cambio indicando el efecto del mismo en inventarios y resultados del ejercicio.
5. Debe indicarse si existen gravámenes o garantías otorgadas sobre los inventarios, referenciándolos contra el pasivo que corresponda.
6. Debe destacarse en el estado de resultados, si es importante, el monto de la capacidad de producción o mano de obra no utilizada en empresas industriales.
7. La información relativa a inventarios puede presentarse y revelarse dentro de cada rubro de los estados o en notas.

CAPITULO VI

PROGRAMA DE TRABAJO PARA LLEVAR A CABO

LA AUDITORIA DE INVENTARIOS

El objetivo de este capítulo es el de mostrar un ejemplo de programa de trabajo para hacer la revisión del renglón de inventarios.

Objetivos de la auditoría -

El objetivo global de nuestro examen de los inventarios es la determinación de que los inventarios presenten productos y materiales que son propiedad de la compañía, y que están debidamente valorizados al costo de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados consistentemente.

El logro de nuestro objetivo global depende de la determinación de lo siguiente:

1. Si las cantidades en existencia, en tránsito, en consignación o en almacenes ajenos son propiedad de la compañía.
2. Si las listas de inventarios que son propiedad de la compañía están recopiladas, calculadas, sumadas y resumidas correctamente en la contabilidad.
3. Si las partidas excesivas, de poco movimiento, obsoletas o defectuosas están reducidas a su valor neto de realización.
4. Si las partidas están valorizadas a costos específicos (avalúo), de reposición o de mercado, al cierre del ejercicio.

5. Si los inventarios al cierre del ejercicio han sido determinados sobre una base que guarda uniformidad con la utilizada el año anterior.
6. Si los inventarios se clasifican y describen adecuadamente en los estados financieros y las estimaciones complementarias a los inventarios se presenten razonablemente.

Procedimientos de auditoría -

1. Obtener los PPC (cédulas preparadas por el cliente)
 - a. Sumarlas
 - b. Cotejarlas con el mayor general
 - c. Cruzar los PPC a la sumaria

Pruebas de valuación -

Materia prima

2. En base a los listados analíticos de inventarios de materia prima, seleccionar partidas más importantes en cuanto a importe a efecto de cumplir con la prueba de valuación.
3. Cotejar los costos unitarios de los artículos seleccionados en el punto anterior contra las relaciones de costo (estándar) de la compañía.
4. Verificar las últimas compras de las partidas seleccionadas en el punto Num. 2 contra su entrada al almacén, factura original, etc.
5. Determinar la sobre (bajo) valuación de las materias primas, si la hay.

6. De las materias primas seleccionadas para la prueba de valuación indicar cuáles fueron tomadas probadas en inventario físico.
7. Revisar que dentro del listado de inventarios no existen partidas acreedoras e indicarlo así en papeles de trabajo en una nota.
8. Concluir sobre el resultado del trabajo desarrollado.

Producción en proceso -

9. Elaborar un memorándum sobre el procedimiento que sigue la compañía para valuar la producción en proceso.
10. Probar la razonabilidad del prorrateo de Gastos Indirectos y Mano de Obra de acuerdo a las estimaciones realizadas por el departamento de ingeniería de la Compañía.
11. Probar selectivamente que los coeficientes establecidos en la estimación mencionada en el punto anterior estén siendo aplicados.
12. Con base en los puntos antes mencionados determinar si existe sobre (bajo) valuación de las partidas más significativas que integran la Producción en Proceso.

No se detalla aquí la forma en que se comprueban los cargos de materia prima y materiales y mano de obra, en vista de que los cargos a la producción en proceso por esos conceptos, fueron ya comprobados al hacer las revisiones de compras y gastos y prueba de precios, y la prueba de nóminas de sueldos.

13. Hacer los "amarres" respectivos contra el trabajo realizado en la sección de nóminas sobre Mano de Obra, y contra el trabajo realizado en la revisión documental de Gastos Indirectos.
14. Concluir sobre el trabajo desarrollado.

Producto terminado -

15. Pedir relaciones de los productos terminados y seleccionar las partidas que vayamos a emplear para efecto de prueba de detalle.
16. Seleccionar los artículos más importantes y realizar el siguiente trabajo:
 - a. Probar que el costo unitario utilizado para valorar cada proceso del producto coincida con el determinado por el listado de costeo de la producción.
 - b. Pedir a la compañía nos proporcione los precios mínimos de venta de los artículos seleccionados.
 - c. Tomando como base los gastos de venta, determinar el factor de gasto por cada peso de venta.
 - d. Aplicar dicho factor al precio mínimo de venta de los productos terminados a que nos referimos en el punto b. anterior, determinando el precio mínimo de venta menos sus gastos de venta aplicables.
 - e. En el caso de que el valor neto de realización sea menor al costo del artículo. Indicarlo así en papeles de trabajo, o en un memorándum de problemas a comentar con la empresa.

- f. Efectuar cálculo de la rotación del inventario comparando el mismo contra la de años anteriores y evaluar su razonabilidad explicando las variaciones existentes.
17. Revisar que estén revaluados los inventarios a costos de reposición o mercado, ya sea que se hayan revaluado por medio de índices o por medio de valuadores independientes. En el caso de que haya sido por valuadores independientes indicar el criterio seguido para determinar su revaluación, el que será juzgado a fin de determinar su razonabilidad.
18. Conclusión sobre el trabajo desarrollado.

Refacciones -

19. Indicar cuál es la política de la compañía para el manejo y control de este almacén.
20. Elaborar un memorándum resumiendo el procedimiento seguido por la compañía para practicar el inventario físico de su almacén de refacciones, su método de valuación y en su caso, indicar el criterio seguido por los valuadores independientes para determinar su revaluación y su registro contable.

Observación de inventarios -

Las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor observe la toma de inventarios físicos. Si dichos inventarios son importantes para la posición financiera y resultados de operación de la empresa.

Debido a que la compañía de nuestro ejemplo tiene buenos controles sobre el movimiento de materiales y productos, vamos a observar los inventarios físicos de materia prima y producción en

proceso al mes de mayo y al 30 de junio de 1986 observaremos los inventarios físicos de producto terminado (esta compañía cierra el 30 de junio), para lo cual realizaremos el siguiente trabajo:

21. Discutir con personal responsable de la compañía el instructivo para la toma de inventarios, con el objeto de evaluar la suficiencia de los procedimientos que va a seguir la compañía en la práctica de su inventario físico.
22. Designar personal del despacho que participará en la observación y darles instrucciones verbales detalladas del trabajo a desarrollar.
23. Pedir a la compañía, un memorándum sobre planeación del inventario físico, revisando a detalle el mismo.
24. Presentarnos al inventario físico con la debida anticipación para que podamos realizar el siguiente trabajo:
 - a. Identificar debidamente el área.
 - b. Verificar el adecuado acomodo del material.
 - c. Detectar las partidas importantes tanto físicamente como en los registros de la compañía.
 - d. Detectar posibles problemas de obsolescencia.
25. Solicitar a la compañía que prepare el corte de documentación y revisar el mismo confrontándolo contra la documentación.
26. Verificar que el inventario físico se desarrolle de acuerdo con las instrucciones previamente giradas por la compañía, en su memo de planeación (o instructivo).

27. Tomar pruebas físicas de las partidas previamente seleccionadas mediante inspección ocular y revisión de los listados de inventarios.
28. Efectuar recorrido por cada área a efecto de verificar que todo el material en existencia fue debidamente incluido en el inventario.
29. Para resumir las pruebas y observaciones que llevamos a cabo, redactar un memorándum de observación que incluya por lo menos lo siguiente:
 - a. Organización del material en la bodega.
 - b. Evaluación de la suficiencia del instructivo.
 - c. Comentarios del personal operativo de la compañía con respecto a la identificación de inventario obsoleto, inventario en tránsito, en almacenes ajenos, en consignación o en mano pero que pertenece a terceros.
 - d. Detalle de nuestros procedimientos y alcances, una vez completados los pasos indicados en el programa.
 - e. Nuestra conclusión con respecto al conteo físico llevado a cabo por la empresa y la consecución de nuestro objetivo Num. 1.

Revisión de listados finales de inventarios -

Nuestro trabajo en esta sección está diseñado para probar el cumplimiento de nuestro objetivo Num. 2: que las listas de inventarios estén recopiladas, calculadas, sumadas y resumidas correctamente en la contabilidad.

30. Obtener el listado final de inventarios y efectuar el siguiente trabajo:
 - a. Sumar a miles los totales de las diferentes áreas y comparar contra el total del inventario.

31. Como prueba de que el listado final fue debidamente recopilado:
 - a. Identificar las pruebas físicas hechas verificando la correspondencia del número de marbete, número de parte, cantidad, unidad de medida, etc.
 - b. Por los materiales seleccionados en nuestra prueba de valuación de materias primas y producto terminado, verificar que el costo probado en nuestras pruebas coincida contra el costo utilizado para valuar el inventario físico.
 - c. Por las partidas probadas en el punto b. anterior, verificar el correcto cálculo de las operaciones aritméticas.

32. Verificar que el total del inventario físico valuado sea el mismo que el comparado contra libros a efecto de comprobar la determinación del ajuste al inventario físico.

33. Concluir sobre la corrección de los listados del cliente.

Ajuste al inventario físico -

34. Verificar la determinación del ajuste al inventario físico mediante el desarrollo del siguiente trabajo:
 - a. Cotejar saldos según libros contra la balanza de comprobación del mes en que se realizó el inventario.
 - b. Cotejar el saldo del recuento físico contra los listados del mismo previamente revisados.

35. Evaluar la razonabilidad del ajuste al inventario físico y comentar con funcionarios de la compañía acerca de la investigación de diferencias importantes entre el recuento físico y libros.

36. Revisar que el ajuste sea incorporado en libros.

37. Concluir.

Reserva para inventarios de lento movimiento -

38. Indicar cuál es la política de la compañía para llevar a cabo estudios de obsolescencia de inventarios. Obtener del cliente una relación de las partidas que integran su material y productos obsoletos.

39. Preguntarle al jefe del departamento de ingeniería de manufacturera y al jefe de control de inventarios si la lista de obsolescencia está completa. Documentar sus comentarios y agregarle a la cédula preparada al efecto las partidas que ellos sugieran y las razones por las que se deban agregar.

40. Cotejar el total de la lista, una vez ajustada, con el saldo de la reserva para obsolescencia y proponer ajuste a la misma si es necesario.

41. Concluir acerca del resultado de nuestra revisión de la reserva para obsolescencia.

Determinación del ajuste por valuación a UEPS -

La compañía al finalizar el ejercicio determina en forma global el ajuste para convertir sus inventarios, del método de valuación utilizado durante el ejercicio a UEPS. Para tal efecto se viene utilizando el UEPS monetario con índice encadenado.

42. Verificar que las bases para dicho cálculo son las correctas, tomando como base los costos utilizados para el cálculo de 1982, así como las relaciones de costos de 1983.
43. Verificar la correcta determinación de la fórmula establecida para tal efecto.
44. Verificar el correcto registro del efecto vía el examen de la póliza preparada para tal propósito.
45. Concluir.

General -

46. Comprobar que todos los ajustes y reclasificaciones determinados durante la revisión del renglón de inventarios hayan sido trasladados y cruzados a las cédulas de ajustes correspondientes y registrados en la contabilidad.
47. Verificar que todos los puntos detectados como debilidades del control interno hayan sido resumidos en la cédula correspondiente.
48. Autorevisión por la persona que ejecutó el trabajo.
49. Revisión del auditor y evidencia de su revisión.
50. Resolver las dudas y puntos pendientes del auditor.

CONCLUSIONES

1. El renglón de inventarios dentro de una empresa industrial es de gran importancia dentro del Balance General, y que además interviene en forma importante en la determinación de la utilidad de la empresa ya que es fundamental para determinar el costo de ventas.
2. En toda empresa industrial es necesario un buen control y manejo de los inventarios ya que se reflejará en forma directa en el resultado de sus operaciones.

Con un buen control y manejo de los inventarios se va a poder obtener una información veraz, oportuna y fehaciente, lo que ayudará a una mejor administración de la empresa, a la planeación de la producción, y la comercialización de sus productos.

El manejo adecuado de los inventarios nos va a ayudar a conocer y encausar en forma adecuada los flujos de efectivo de la empresa, ya que los inventarios se van a ir convirtiendo en cuentas por cobrar, éstas posteriormente en efectivo, el cual va a ser destinado para compras de activo fijo, compras de materia prima, cubrir gastos, etc., lo que nos da nuevamente inventarios y así se completaría el ciclo de la empresa. Ahí radica la importancia de un adecuado manejo de los inventarios.

3. Es importante la correcta selección de un método de valuación de inventarios que se adecue a las características de la empresa y a la situación del país. Del método de valuación seleccionado por la empresa va a depender que ésta tenga o no costos adecuados y razonables.

4. El método de valuación que considero más adecuado de acuerdo con la situación inflacionaria del país es el "UEPS" (últimas entradas, primeras salidas) y el más aceptado por la mayoría de las empresas creo que es el "UEPS Monetario" que es una modalidad del UEPS tradicional.

El "UEPS Monetario" ha sido el más aceptado por lo siguiente:

- a. Se registran en resultados costos actuales.
- b. Se obtiene en libros un enfrentamiento de ingresos a precios actuales contra costos también a precios actuales.
- c. Los inventarios son reexpresados al final del año quedando a costos actuales.
- d. Hay una mejor posición de la empresa para el pago de impuestos.
- e. Se obtienen utilidades más representativas para los accionistas en el entorno económico actual.

El uso de "UEPS" va a originar que se muestre en forma más adecuada y razonable la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa.

El gran problema o inconveniente que tenía el "UEPS" era que actualizaba los costos pero el inventario no. Al crearse el Boletín B-10 acerca del reconocimiento de los efectos

de la inflación en la información financiera, el problema o inconveniente del "UEPS" quedó corregido, ya que se actualizan los valores de inventarios.

5. La labor del auditor es la revisión de los Estados Financieros, pero no sólo se limita a revisar números sino a auditar todo el negocio.

BIBLIOGRAFIA

1. Normas y Procedimientos de Auditoria
Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, 1984
2. Código de Etica Profesional
Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, 1979
3. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, 1984
4. Material de Entrenamiento
Ruiz, Urquiza y Cfa. México, 1985
5. Apuntes Auditoria II
C.P. Jaime del Valle
6. Apuntes Auditoria I
C.P. José Luis Valera
7. Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento
Ediciones Dofiscal Editores. México, 1986
8. Manual del Contador
Editorial U.T.E.H.A. México, 1943
9. Auditing
Montgomery H. Robert Eight Edition
10. El Control Interno en los Negocios
Joaquín Gómez Morfín. Fondo de Cultura Económica.
México, 1963