

5
2ej

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA DE LOS INVENTARIOS.

SEMINARIO DE INVESTIGACION
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
MARIA LOURDES CASTRO CASTRO
GUADALAJARA, JALISCO 1986



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.

I N D I C E .

	PAGINA
INTRODUCCION.	1
BREVES COMENTARIOS ACERCA DE LA AUDITORIA.	3
I. Concepto.	3
II. Clasificación.	4
III. Objetivos de la auditoría.	7
IV. Investigaciones previas a la auditoría.	7
 CAPITULO I LOS INVENTARIOS EN LAS EMPRESAS	
INVENTARIOS	9
I. Concepto.	11
II. Determinación.	12
III. Su importancia.	13
IV. Los almacenes.	14
SISTEMAS DE CONTROL DE INVENTARIOS	16
I. Procedimiento global.	16
II. Procedimiento analítico.	16
III. Procedimiento de inventarios perpetuos.	17
CONTROL INTERNO	19
I. Objeto.	19
II. Necesidad	20
CONTROL INTERNO DE LAS FUNCIONES DE COMPRAS, VENTAS E INVENTARIOS	21
I. Control interno de compras.	21
II. Control interno de ventas.	22
III. Control interno de inventarios.	22

PROCEDIMIENTOS PARA LA TOMA DE INVENTARIOS	23
I. Inspección de la toma física de inventarios.	24
II. Confirmación de material en poder de terceros.	26
III. Estudio de la valuación.	26
IV. Verificación de operaciones aritméticas.	27
MÉTODOS DE VALUACION	29
I. PEPS.	29
II. UEPS.	30
III. Precio promedio .	31
IV. Detallista .	31
V. Costos identificados.	32

CAPITULO II

AUDITORIA DE INVENTARIOS

LOCALIZACION DE ESTA CLASE DE AUDITORIA EN EL CAMPO PROFESIONAL.	35
PLANEACION DE LA AUDITORIA.	39
I. Concepto.	39
II. Normas de auditoría.	40
III. Procedimientos de auditoría.	42
IV. Programas y presupuestos.	43
V. Técnicas de auditoría.	43
PROGRAMAS DE TRABAJO	46
I. Trabajo preliminar.	46
II. Programa general de inventarios.	54
SOBRANTES Y FALTANTES DE ALMACEN	55
I. Casos de sobrantes en el almacén.	55
II. Casos de faltantes en el almacén.	56

CERTIFICADO DE INVENTARIOS	59
I. Requisitos que debe llenar.	59
II. Forma del certificado de inventarios.	61

CAPITULO III

EL DICTAMEN.

I. EL DICTAMEN EN LA AUDITORIA DE INVENTARIOS.	66
CASO PRACTICO	68
CONCLUSIONES	87
BIBLIOGRAFIA	89

INTRODUCCION.

BREVES COMENTARIOS ACERCA DE LA AUDITORIA.

- I. Concepto
- II. Clasificación
- III. Objetivos de la auditoría
- IV. Investigaciones previas a la auditoría.

I N T R O D U C C I O N

Las sociedades mercantiles solicitan del contador-público su intervención para llevar a cabo auditorías originadas por algún ordenamiento estatutario de la propia sociedad, como requisito de la Ley de la Comisión Nacional de Valores; de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito o de la Ley de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, con la intención de lograr la expansión de la capacidad financiera propia, mediante el crédito; como un requisito legal para inscribir las acciones de las empresas en las bolsas de valores, y propiciar asimismo el desarrollo de la compañía; para proporcionar información a funcionarios, inversionistas y terceros, avalada por el profesionalista especializado en la materia; como un medio para obtener la confianza de las autoridades fiscales al revisar las declaraciones de impuestos; y para comprobar si el sistema de control interno es adecuado.

En todas estas circunstancias el auditor se concreta a llevar el examen de los estados financieros a cierta fecha, de determinado renglón específico o de algunas operaciones. La información que proporciona el profesionalista estará basada en la opinión que se ha formado de la revisión que llevó a cabo.

El presente trabajo se originó al recordar a mis maestros, cuando hacían resaltar frecuentemente la importancia que guardan los inventarios en las negociaciones comerciales e industriales; al comprender más a fondo el concepto por ellos transmitido, quise adoptarlo para tratar los aspectos más importantes que el auditor debe tener en cuenta al hacer el examen de los inventarios ya -

que son generalmente un renglón de suma importancia, tanto para la empresa por ser parte importante del ciclo generador de ingresos (inventarios de materias primas, inventarios de productos terminados, cuentas por cobrar y - efectivo), y en consecuencia de utilidades o pérdidas, como para el auditor por la responsabilidad que asume al -- opinar acerca de su determinación y valuación.

Así pues, en el primer capítulo trato a los inventarios desde el punto de vista contable, e incluyo el control que deben ejercer las empresas sobre los mismos; en el segundo, refiero los aspectos más importantes que el - auditor debe tener en cuenta cuando procede al examen de los inventarios; en el tercero hago referencia del dictamen que emite el contador público, presentando en primer lugar, el dictamen relativo a la auditoría de estados financieros, y el informe que rinde el contador público - cuando es contratado exclusivamente para hacer el examen del renglón relativo a inventarios; y finalmente la presentación de un caso práctico que se refiere a la auditoría en los inventarios.

BREVES COMENTARIOS ACERCA DE LA AUDITORIA.

I. CONCEPTO.

Existen muchas definiciones de lo que es la auditoría, por lo que señalaré las más comunes y que aún cuando han sufrido modificaciones, estimo de gran valor.

"La auditoría es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad, mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones y dictaminar los estados e informes que se rindan". (1)

"La auditoría de un balance general consiste en la verificación, a una fecha determinada, del activo, del pasivo, del capital, del superávit y de las cuentas de reservas, incluyendo incidentalmente un examen de las operaciones, el cual es más o menos extenso según sea necesario, para poder dictaminar la situación financiera que muestra el propio balance general". (2)

"Auditoría es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente, de una persona, de un fiduciario, de una sociedad, de una corporación, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera y llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellas". (2)

En mi opinión, Auditoría es: "una revisión sistemática de las operaciones de una empresa a una fecha determinada así como la evaluación del control interno de la mis-

ma, con el objeto de dictaminar en forma genérica, o informar el resultado específico de algún rubro en particular.

Las modificaciones más importantes que ha sufrido la auditoría en el siglo XX son las siguientes:

1.- El cambio de objetivos, de la búsqueda de fraudes, a la determinación de la razonabilidad de los Estados Financieros.

2.- La responsabilidad del auditor, respecto del Estado de Pérdidas y Ganancias, tanto del Balance General, ya que antes se consideraba al Estado de Pérdidas y Ganancias como información confidencial, a la que personas ajenas a la compañía no debían tener acceso.

3.- La creciente responsabilidad del auditor hacia terceros, tales como el Gobierno por los impuestos, el Mercado de Valores y el público inversionista por la necesidad de información confiable para tomar sus decisiones de inversión.

4.- La evolución del sistema de revisión detallada a la evaluación del control interno y la aplicación de técnicas de muestreo; todo esto determinado por el gran incremento del volumen de operaciones.

5.- El reconocimiento de la necesidad de evaluar el sistema de control interno como guía para determinar el número y la orientación de las pruebas selectivas que deben ser realizadas.

II. CLASIFICACION.

Se puede clasificar la auditoría desde diversos puntos de vista:

A. Según el trabajo a desarrollar:

1.- Auditoría de Balance.

Consiste en examinar los estados financieros a la fecha que se refiere el balance y el resultado de las operaciones por el período terminado en tal fecha.

Auditoría Completa.

Es el trabajo que se desarrolla mediante la verificación de los movimientos habidos en un ejercicio, cuya meta está enfocada a la correcta presentación de fondo, y de forma de los estados financieros.

2.- Auditoría Especial.

Consiste en hacer el examen de los movimientos de una o varias cuentas, durante un período dado y con objetivos definidos.

B. Según la persona que la realiza:

1.- Auditoría Interna.

Es aquella que efectúan empleados de la compañía - que dependen administrativamente del Departamento de Auditoría. Generalmente este tipo de examen lo efectúa el auditor interno y por ese motivo, carece de independencia profesional, para emitir una opinión desinteresada sobre la razonabilidad de los estados financieros.

2.- Auditoría Externa.

Es la que lleva a cabo un contador público, cuya calidad de independiente le permite emitir una opinión sin influencia y desligada del criterio de los funcionarios que contratan sus servicios profesionales.

C. De acuerdo con la fecha en que se lleva a cabo:

1.- Auditoría Permanente.

Es la revisión que se practica periódicamente durante el ejercicio.

2.- Auditoría Anual.

Aquella que se efectúa al terminar un ejercicio dado.

3.- Auditoría Eventual.

Es la que se realiza en cualquier fecha, solicitada por parte interesada.

Tomando en cuenta el tema que me he propuesto desarrollar, la auditoría de inventarios se clasifica dentro del rubro mencionado anteriormente: "A. Según el trabajo a desarrollar"; consiste en el examen de una cuenta en especial, o de un grupo de cuentas del balance general. De ahí pues, que este tipo de auditoría, reciba el nombre de Auditoría Especial, pudiendo ser desarrollada atendiendo a los movimientos, a los saldos o bien a los movimientos y saldos.

III. OBJETIVOS DE LA AUDITORIA.

De acuerdo a lo señalado por el Boletín B sobre normas y procedimientos de Auditoría del I.M.C.P.: "El objetivo del examen de Edos. Financieros, es reunir una opinión sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera de una empresa con principios contables sólidos.

Al irse haciendo más complejas las actividades económico-mercantiles, y por lo tanto la contabilidad, se -- presentó la necesidad de efectuar una investigación metódica de la misma, con el propósito de cerciorarse que las operaciones registradas lo habían sido correctamente. -- Así pues, en un principio, vemos en la auditoría el interés que tenían las empresas, en conocer los errores cometidos, ya fueran de buena o mala fé; de donde se puede -- concluir, que la finalidad primaria de la auditoría, fue la localización de errores y fraudes. Actualmente son muchas las finalidades perseguidas con el resultado de una auditoría.

IV. INVESTIGACIONES PREVIAS A LA AUDITORIA.

Es importante que el contador público independiente, antes de iniciar las labores de auditoría debe proceder a efectuar investigaciones tendientes a:

- 1.- Conocer cuáles son los problemas que tiene la contratante para programar su trabajo.
- 2.- Precisar el tipo de auditoría que desea el cliente, - de acuerdo con el origen de sus necesidades y fines - que se persigue.
- 3.- Informarse cuándo fue practicada la última auditoría.

- 4.- Si se establece que es auditoría subsecuente, conven-
dría tener en cuenta el informe rendido por el conta-
dor público que intervino.
- 5.- Apreciar panorámicamente el funcionamiento del nego-
cio.
- 6.- Enterarse de la organización existente.

Además, es conveniente que el contador público, --
envíe un presupuesto por escrito a la empresa que solici-
ta sus servicios, conteniendo lo siguiente:

- a) Trabajo que se realizará.
- b) Tiempo aproximado que empleará.
- c) Estimación de los honorarios.
- d) Nombre de la persona a quien se dirige el escrito y --
puesto que ocupa.

CAPITULO I

INVENTARIOS.

- I. Concepto
- II. Determinación
- III. Su importancia
- IV. Los almacenes.

SISTEMAS DE CONTROL DE INVENTARIOS

- I. Procedimiento global
- II. Procedimiento analítico
- III. Procedimiento de inventarios perpetuos.

CONTROL INTERNO

- I. Objeto
- II. Necesidad.

CONTROL INTERNO DE LAS FUNCIONES DE COMPRAS, VENTAS E INVENTARIOS

- I. Control interno de compras
- II. Control interno de ventas
- III. Control interno de inventarios

PROCEDIMIENTOS PARA LA TOMA DE INVENTARIOS

- I. Inspección de la toma física de inventarios
- II. Confirmación de material en poder de terceros
- III. Estudio de la valuación
- IV. Verificación de operaciones aritméticas.

METODOS DE VALUACION

- I. PEPS
- II. UEPS
- III. Precio promedio
- IV. Detallistas
- V. Costos identificados.

INVENTARIOS.

I. CONCEPTO.

El grupo del balance general que se refiere a inventarios, tanto en empresas comerciales como en industriales, representa el conjunto de inversiones temporales efectuadas con objeto de realizar el objetivo financiero de las unidades económicas; muestra el núcleo normal de bienes con los que se efectúan las operaciones financieras que se realizan y representan el costo de las inversiones que a la fecha del cierre del ejercicio no se había recuperado a través de las funciones de vender y cobrar. Por tal motivo, su importe va a ser aplicado a ingresos futuros y, en tanto no lo sea, constituye bienes físicos propiedad de la empresa de que se trate y se clasifica como activo circulante.

Desde el punto de vista de los resultados de operación obtenidos y en virtud de que al realizarlos formarán parte del costo de lo vendido, su control, valuación y presentación tienen tal importancia, que cualquier alteración puede repercutir en la determinación de las utilidades o pérdidas del negocio.

Confirma la importancia sobre la que se viene insistiendo, el que salvo excepciones los inventarios representan uno de los renglones más importantes del balance general; por tanto los resultados financieros que se obtengan, dependen en gran parte del control adecuado que se ejerza sobre dicho renglón de inversiones. De ahí que la vigilancia física y control sea uno de los aspectos de más interés en la empresa, sobre todo las que están dedicadas a la compra-venta o a la elaboración y transforma-

ción, siendo pues una práctica que de ordinario se pretende llevar a cabo. Además, fiscalmente es necesario, y -- más en nuestros días, el análisis de los inventarios provenientes del recuento físico previo que se haga, pues la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cumplimiento de los ordenamientos legales vigentes, lo exige como requisito en la revisión de las declaraciones anuales de impuestos. De donde se ve, que si para fines internos es necesario la toma de los inventarios, para fines fiscales la ley la señala como obligación.

II. DETERMINACION.

Los inventarios se pueden determinar desde el punto de vista de su fuente de información, como sigue:

- a) Recuento físico.
- b) Revisión de los mayores auxiliares de almacén.
- c) Estimativamente.

Las existencias por medio del recuento físico se clasifican y determinan a través del peso, conteo y medición, haciendo posteriormente los cálculos aritméticos para su determinación en valores.

Las existencias por medio del examen de los mayores auxiliares de almacén, se determinan formulando cédulas descriptivas, que incluyen unidades e importes totalizados, y que al final del ejercicio, tiene la empresa contablemente en su poder.

Por último, existe la posibilidad de determinar en forma estimativa las existencias a la fecha del balance.-

En mi opinión, la "determinación" como método no es práctica recomendable, pues por tratarse de una estimación, - lo mismo está sujeta al criterio atinado o equivocado del estimador; pero no dejo de reconocer, la conveniencia de utilizarlo en aquellos casos en que las circunstancias - obligan al contador público a efectuar la determinación a través de esta práctica, como puede ser el caso de simples pruebas durante la realización de trabajos de auditoría; para formulación de balances de fin de ejercicios, - definitivamente es inaceptable y quien así procede infringe ordenamientos legales específicos.

III. SU IMPORTANCIA.

La determinación de las existencias físicas y los cálculos para su evaluación, son necesarios para la obtención del inventario. La importancia consiste en que a través de este renglón, se hace posible conocer el verdadero costo de ventas de un período dado.

También es de interés el importe de los inventarios, en las empresas comerciales, pues representan un alto porcentaje del activo circulante, y es un elemento para la determinación del capital de trabajo.

Durante el recuento deberán considerarse las condiciones que guarden las existencias y finalmente establecidas, el jefe de costos se encargará de fijar los precios referentes al inventario perpetuo, compra, producción o cualquier otro; en la razón de que los artículos cuyas condiciones son anormales, se sujetarán a una valuación especial realizada por personas capacitadas, con objeto de crear o incrementar la reserva para fluctuaciones en -

precios de inventarios y atender el principio que establece que las pérdidas deberán registrarse en el momento que se reconozcan. De igual forma las existencias deben quedar fácilmente identificadas en los almacenes de la empresa; a través de las marcas que se les pongan con especificación de sus condiciones, tales como existencias muertas, de movimiento lento, pasadas de moda, defectuosas, etc.; - debiendo quedar adheridas en los artículos y señaladas en los registros y hojas de inventarios.

IV. LOS ALMACENES.

Con cierta frecuencia, al hablar de los almacenes, la generalidad de las personas piensan que se trata del local en donde se efectúan las ventas, o el lugar en donde se hacen transacciones de efectos para satisfacer las necesidades de primer orden.

En términos contables, el almacén es el local en el cual los efectos vendibles o utilizables en la fabricación, son metódicamente colocados para que su localización y custodia sean adecuadas a las necesidades de la empresa. En otras palabras, el almacén representa el local en que se depositan los efectos en el lapso que duran en la compañía entre la fecha de recibo y la fecha de uso o venta.

Las grandes empresas comerciales, tienen su almacén dotado de efectos que van a ser utilizados casi enseguida, pues serán puestos a la venta en forma rápida; además, el asiento principal del negocio, contará con un almacén que hará las veces de bodega para conservar y custodiar los efectos que se utilizarán posteriormente.

En negocios comerciales de cierta importancia, se acostumbra tener un local o almacén auxiliar, cuya finalidad es satisfacer las necesidades de la venta diaria.

SISTEMAS DE CONTROL DE INVENTARIOS

La técnica contable cuenta con tres procedimientos para el manejo de los inventarios:

- I .Procedimiento global.
- II .Procedimiento analítico.
- III.Procedimiento de inventarios perpetuos.

I. PROCEDIMIENTO GLOBAL.

En este procedimiento, el movimiento que tienen las mercancías es controlado a través de la cuenta denominada "Mercancías Generales". Este procedimiento se le conoce con este nombre, en virtud de que en forma global y en esta sola cuenta, se opera el movimiento que tiene la mercancía. Tiene la ventaja de que el registro es sencillo; pero la desventaja de que, para conocer las existencias y determinar el costo de ventas, es necesario practicar un inventario físico. Este sistema lo llevarán las empresas que obtengan ingresos hasta por \$10'000,000.00 en el ejercicio inmediato anterior, según el reglamento ISR. Art. 61. (3)

II. PROCEDIMIENTO ANALITICO.

Este procedimiento que tiene por objeto separar -- por conceptos, en los registros contables, los movimientos que tienen las mercancías, es en principio una variante del procedimiento global y su práctica se introdujo al -- percatarse los contadores de las dificultades que con posterioridad tenían para analizar por grupos, los diversos conceptos que integran la primera parte del estado de re-

sultados. Consiste en abrir diferentes cuentas cuya finalidad es reflejar la naturaleza de las operaciones que se realizan con las mercancías; en tal virtud, existirán - - cuentas para controlar el inventario -inicial y final-, - las ventas, rebajas y devoluciones sobre ventas, compras, gastos de compras, rebajas y devoluciones sobre compras.- Su registro es relativamente igual al aplicado cuando se utiliza el procedimiento global, sólo que en éste, es a - base de conceptos.

Cada cuenta representa el total de cada operación, pero al amalgamarse, expresan lo mismo que la cuenta de - mercancías generales, es decir, por una parte la existencia al fin del período y por otra parte el resultado obtenido a través de las ventas. Así pues, será indispensable practicar un inventario físico para poder determinar el resultado obtenido. Para poder llevar este sistema -- las empresas tienen que tener ingresos hasta por - - - -- \$100'000,000.00 con excepción de aquéllas que utilicen el método de valuación de detallistas, según Reglamento ISR. Art. 61. (3)

III. PROCEDIMIENTO DE INVENTARIOS PERPETUOS.

Como una necesidad se ideó este procedimiento y su aplicación se concentró a cierto tipo de negocios donde - en cualquier momento se conoce el costo de ventas y las - existencias. Consiste en controlar en cuentas por separado: 1o. La existencia de mercancía mediante la cuenta- "Almacén", y 2o. El costo de lo vendido que generalmente se califica de "Costo de Ventas".

Las operaciones por ventas de mercancías originan-

dos asientos: uno para el registro del costo y el otro - para el registro de la propia venta. De igual forma, las operaciones por las devoluciones sobre ventas originan -- dos asientos: uno por el costo de la mercancía y el otro -- por la cancelación de la venta misma.

El costo de las existencias se conoce en todo momento por el saldo de la cuenta de Almacén. En este procedimiento es indispensable el uso de un auxiliar de almacén y a través de él, se registrará el costo de cada uno de los artículos y se controlará con su saldo la existencia en todo momento. Este sistema lo deben llevar obteniendo ingresos de \$100'000,000.00 en adelante. (3)

CONTROL INTERNO.

I. OBJETO.

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma -- coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención financiera correcta y segura, - la promoción de eficacia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección". (4)

Considerando la definición anterior, se precisa -- que los objetivos que se persiguen al implantar un sistema de control interno, van encaminados a:

- a) Proteger los activos
- b) Obtener información financiera
- c) Promover la eficiencia de operación
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las - políticas establecidas por la administración de la empresa.

A los dos primeros objetivos mencionados se les conoce con el nombre de control interno contable; en cambio, los otros dos objetivos se refieren al control interno administrativo.

Para que un sistema de control interno resulte en todo tiempo satisfactorio, es necesario que la negocia- - ción ejerza una supervisión tendiente a verificar que la organización proyectada se respete. Estas actividades generalmente las lleva a cabo el Departamento de Controlo- - ría conjuntamente con el de Auditoría Interna, a través -

de la supervisión constante que se realice sobre los procedimientos y el personal de la empresa, advirtiendo que en aquellos casos en que no existe Departamento de Auditoría Interna, las realizarán funcionarios en quienes se delegue autoridad para tal efecto.

El objetivo inicial del control interno fue el de hacer más difíciles los fraudes y contribuir a la localización fácil de los errores cometidos. En la actualidad, la tendencia de las empresas al implantar el control interno, no sólo va encaminada a ese fin, ya que principalmente se inclina a que las actividades administrativas y contables, sirvan para obtener la protección de sus bienes y derechos, la información acerca del funcionamiento del negocio y la realización eficiente de las actividades del mismo; encontrando en la división del trabajo y en la delegación de funciones, uno de los medios para satisfacerlas. (5)

II. NECESIDAD.

La necesidad del control interno que toda empresa debe tener implantado, proviene de la previsión y vigilancia de sus actividades.

El control interno al estar orientado por la contabilidad debe procurar que se obtenga:

- a) La corrección en los importes.
- b) La corrección de procedimientos y normas.
- c) La determinación de los resultados.

Para la implantación del sistema de control inter-

no se toman en cuenta los siguientes elementos:

1. Manual de los procedimientos de trabajo
2. Formas empleadas
3. Registro, diseño y forma adoptada
4. Libros de contabilidad
5. Mayores auxiliares
6. Catálogo de cuentas y su manejo.

CONTROL INTERNO DE LAS FUNCIONES DE COMPRAS, VENTAS E INVENTARIOS.

Para entrar de lleno al estudio y evaluación del sistema de control interno para inventarios, señalaré el control interno de las funciones de compras y ventas, - - pues debido a la relación que guardan con las existencias físicas, es importante hacer mención de ellas.

I. CONTROL INTERNO DE COMPRAS.

Las formas que usualmente exige la tramitación de una compra, son las siguientes:

- a) Requisición del almacén al Departamento de Compras.
- b) Pedido del departamento al proveedor que otorgue las mayores ventajas: precio, cantidad, calidad, etc.
- c) Forma de control para los proveedores, indicando nombre y dirección, con el fin de que el Departamento de Compras conozca cuáles son los que le conviene para tramitar la compra.
- d) Forma de proveedores que representen fuente de aprovisionamiento.

- e) Ficha especial cuyo fin es confirmar que la factura es controlada desde el momento en que se recibe hasta el momento en que se archiva.
- f) Nota de cargo a proveedores, derivados de faltantes, - mala calidad, errores, artículos no pedidos, etc.
- g) Forma para proceder al análisis e investigación de los artículos comprados.

II. CONTROL INTERNO DE VENTAS.

Las formas para cerciorarse del control interno es tablecido para las ventas son:

- a) Forma de pedido.
- b) Volante de trámite de las ventas, desde el pedido hasta la entrega al cliente.
- c) Remisión-factura en algunos casos.
- d) Factura y nota de cargo.
- e) Nota de crédito.
- f) Libro auxiliar de control de pedidos en que consta el - número del pedido, número de factura, fecha, descripción del artículo e importe.

Las formas mencionadas y como medida de seguridad, - contendrán siempre un número progresivo, debiéndose cuidar su secuencia, ya que en ocasiones la misma no es vigilada.

III. CONTROL INTERNO DE INVENTARIOS.

Para que exista un control interno adecuado de in--

inventarios es necesario que:

- a) Exista una adecuada separación de labores (almacenistas, jefes de compra, de producción, de ventas, registros en contabilidad, etc.).
- b) Debe existir un almacenista responsable de los movimientos y las existencias de los productos.
- c) Debe existir un sistema de inventarios perpetuos.
- d) Deben efectuarse los inventarios físicos por lo menos una vez al año, con investigaciones exhaustivas de las diferencias que resulten.
- e) Debe hacerse comparación periódica de auxiliares contra mayor, y contra existencias físicas.
- f) Tarjetas con saldos rojos deben investigarse periódicamente.
- g) Debe hacer un procedimiento y determinación de material defectuoso u obsoleto. Ventas inmediatas de ese material.
- h) Debe haber un procedimiento de verificación de facturas, antes de su pago o registro, contra entradas al almacén.
- i) Deben existir seguros adecuados para cubrir riesgos en los inventarios (por incendio, humedad, etc.). (6)

PROCEDIMIENTOS PARA LA TOMA DE INVENTARIOS.

Para cerciorarse de la existencia de los efectos -- que forman el inventario, es imprescindible que se pesen, midan, cuenten, etc., y para tal fin, existen métodos que facilitan la toma de inventarios; los procedimientos más -

usuales para la toma de inventarios son los siguientes:

- I. Inspección de la toma física de inventarios.
- II. Confirmación de material en poder de terceros.
- III. Estudio de la valuación,
 - a) Verificación de los precios de compra.
 - b) Examen del sistema de costo.
 - c) Comparación contra precios de venta.
 - d) Estudio de material de lento movimiento y/u obsoleto.
- IV. Verificación de operaciones aritméticas.

I. INSPECCION DE LA TOMA FISICA DE INVENTARIOS.

La toma de inventarios es el recuento de los materiales a una fecha dada que efectúa una empresa para determinar las cantidades reales en existencia.

Para efectos de auditoría debe participarse en la toma de inventarios observando el desarrollo de ésta y efectuando conteos selectivos. Las pruebas selectivas del auditor tienen como propósito verificar los resultados del trabajo de la empresa comparando las unidades anotadas por ella contra las unidades determinadas en las pruebas selectivas. La observación de la toma de inventarios se hace para ratificar lo adecuado de ésta, verificando si las instrucciones dadas para la misma se respetan y si el personal encargado desarrolla su labor con el cuidado necesario.

Para garantizar una buena toma de inventarios el auditor debe vigilar que se cubran los siguientes puntos:

1. Que se den instrucciones por escrito de los procedi-

mientos a seguir para la toma física.

2. Que los artículos a inventariar se acomoden ordenadamente y sean fácilmente identificables (descripción, peso, etc.).
3. Que se establezca un control adecuado de las entradas y salidas de materiales durante el inventario, mediante un corte oportuno de los documentos con que se operen dichos movimientos.
4. Que los materiales para ser embarcados o en consignación se tengan bien separados del resto propiedad de la empresa.
5. Que se separen los materiales defectuosos u obsoletos.
6. Que la toma de inventarios se haga con conteos dobles y que las diferencias se investiguen de inmediato mediante un tercer conteo conciliador.

Las pruebas selectivas del auditor deben hacerse procurando cubrir los artículos de más valor para obtener un porcentaje elevado en el valor total de los inventarios; también deben hacerse pruebas sobre algunos artículos numerosos, aunque no valiosos, para juzgar la eficiencia del personal de la empresa al hacer los conteos.

Finalmente, la supervisión de la toma de inventarios debe complementarse conectando las pruebas selectivas contra las listas finales que prepare la empresa, vigilando que las diferencias determinadas entre las existencias físicas y las existencias según los libros se aclaren satisfactoriamente.

II. CONFIRMACION DE MATERIAL EN PODER DE TERCEROS.

Cuando la empresa tiene parte de sus materiales y mercancías en poder de terceros, bien por falta de espacio en sus propias bodegas y utiliza almacenes de depósito como auxilio, o bien porque entrega mercancías a terceros para que le efectúen trabajos de maquila, le vendan - en consignación o por cualquier otra razón; el auditor debe proceder a solicitar por escrito la ratificación de esa - circunstancia mediante el envío de cartas.

III. VALUACION.

a) Verificación de los precios de compra.- La labor primera en la verificación de los inventarios consiste en ratificar si los costos asignados a los materiales - corresponden al valor de factura, adicionados en su caso, - con los fletes y gastos de importación. Esto se cumple - comparando dichos costos contra los precios de venta - consignados en las facturas de compra, las cuentas de flete - y los pedimentos aduanales relativos.

b) Examen del sistema de costos.- Debe estudiarse el método en vigor en la empresa para juzgar su razonabilidad de tal suerte que integre correctamente los elementos del costo de producción: materiales, mano de obra y - gastos de fabricación. También debe concluirse si el sistema de costos se ha aplicado consistentemente, es decir, si es el mismo utilizado en el ejercicio anterior.

c) Comparación contra precios de venta.- Para apoyar el estudio de la razonabilidad del costo de los inventarios, deben compararse los costos unitarios asignados - contra los precios de venta relativos. El precio de ven-

ta debe permitir recuperar el costo más los gastos normales de distribución (gastos de venta y de administración) y proporcionar un sobrante de utilidad adecuado. (En caso de que no fuera así, deberán castigarse en el importe necesario).

d) Estudio de material sin movimiento.- Para verificar la existencia de material obsoleto o defectuoso, el auditor debe proceder a un estudio de los auxiliares para determinar los que no muestren consumo en un período demasiado largo, ya que esto es indicio de que tales materiales pueden encontrarse en esas condiciones. Con frecuencia este primer paso debe complementarse obteniendo comentarios del personal técnico idóneo, en relación con las posibilidades futuras de uso o venta que tiene el material en cuestión para apoyar mejor las conclusiones del auditor y la actitud a adoptar.

En cualquier caso, todos los materiales y mercancías con notorios riesgos de obsolescencia y mínimas posibilidades de uso deben castigarse para reducir su valor a un punto tal en el que el nuevo costo a que queden valuados sea menor al de recuperación bien sea por venta (a precio castigado) o por su utilización en actividades diferentes de aquéllas para las que fueron adquiridos.

IV. VERIFICACION DE OPERACIONES ARITMETICAS.

Consiste en ratificar los cálculos que determinan el importe total asignado a los inventarios, es decir, verificar si las unidades del inventario, multiplicadas por el costo unitario asignado arrojan el importe anotado y si las sumas de los importen dan efectivamente el saldo -

total del inventario.

Por su importancia, a continuación se transcriben dos conclusiones de la Comisión de Procedimientos de Auditoría en su boletín 8.

"El auditor no podrá declarar que ha practicado el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas si no ha observado la toma de los inventarios físicos y efectuado pruebas físicas selectivas de algunas partidas.

El costo de los inventarios debe reducirse, ya sea por medio de castigos o por la creación de provisiones complementarias, cuando el costo sea mayor al precio de mercado o cuando los inventarios incluyan partidas dañadas u obsoletas".

De acuerdo con el párrafo 08 del capítulo de inventarios del Compendio de Normas de Auditoría, actualmente existe la posibilidad de eliminar la salvedad mencionada antes, mediante la aplicación de procedimientos suplementarios que satisfagan ampliamente al contador público de la veracidad de los inventarios, aunque éste no haya podido verificar físicamente los mismos en la fecha en que se hubieran tomado.

MÉTODOS DE VALUACION.

Desde el punto de vista contable el concepto de la valuación es la cuantificación monetaria del valor en cam b io ; puede considerarse como el principal objeto de va l u a r los inventarios, el presentarlos en los Estados Fi--nancieros a un valor razonablemente correcto con apego a principios de contabilidad generalmente aceptados y por - procedimientos que la práctica ha establecido y aceptado.

Respecto de las bases y métodos de valuación, los principios de contabilidad generalmente aceptados estable ce n que los inventarios se deben valorar al costo, siempre que éste no exceda al precio de mercado.

El auditor en su examen se deberá asegurar de que en la valuación se hayan observado estos principios y que en la determinación del costo se hayan seguido procedi- - mientos generalmente reconocidos, de los cuales los más - generalmente aceptados son:

I.- PRIMERAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS.

Este procedimiento consiste en valorar las salidas del almacén a precios de las partidas más antiguas y presentar como valor del inventario los costos más recientes; por lo que su aplicación será recomendable cuando -- los precios de mercado tiendan a la baja, ya que se adoptará una actitud conservadora al ir cargando los costos a los precios más altos, los inventarios irán quedando a -- precio más reducido y si su rotación es muy rápida, tal - vez a aproximarse a los precios de mercado. Ejemplo: - - PEPS.

PEPS (PRIMERAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS)

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS	SALIDAS	EXISTENCIAS	C.UNIT.	PEPS	MOV.	SALDO
Dic/84	Saldo	--	--	200	\$ 5.00	--	\$1,000	\$1,000
Ene/15	Compra	400	--	600	6.00	--	2,400	3,400
Feb/ 7	Venta	--	120	480	--	5.00	(600)	2,800
"	Venta	--	80	400	--	5.00	(400)	2,400
"	Compra	200	--	600	6.50	--	1,300	3,700
Mzo/ 8	Venta	--	400	200	--	6.00	2,400	1,300
Abr/10	Venta	--	120	80	--	6.50	(780)	520
Dic/ 5	Compra	300	--	380	7.00	--	2,100	2,620
Dic/12	Venta	--	40	340		6.50	(260)	2,360

En el ejemplo anterior se observa que hubo tres compras a diferentes precios; a la salida del 15 de enero se le asignó el precio de la existencia inicial; a la salida del 7 de febrero se le asignaron 3 diferentes costos, en función de que no pudo ser soportada por las existencias más antiguas.

Conclusión: El costo de venta fue hecho a los precios más antiguos (5.00, 6.00, 6.50), y el saldo final -- queda a los precios más recientes (6.50 y 7.00).

II.- ULTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS.

Este procedimiento opera en forma contraria al método PEPS., es decir los inventarios se tendrán valuados a los precios más antiguos y las salidas se harán a los precios más recientes, lo cual no indica que para su co--

recto funcionamiento será preciso conservar en almacén los artículos más antiguos, lo cual significaría pérdida por descomposición u obsolescencia, o sea que la antigüedad se refiere exclusivamente al costo.

Los costos determinados por este procedimiento en una economía a la alza como es la que actualmente vivimos, pueden considerarse como más conservadores que los determinados por el método PEPS., y en consecuencia los resultados serán más razonables de acuerdo a la realidad. Ejemplo:

UEPS (ULTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS)

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS	SALIDAS	EXISTENCIAS	C.UNIT.	UEPS.	MOV.	SALDO
Dic/84	Saldo	- -	- -	300	\$ 5,00	- -	\$1,500	\$1,500
Ene/ 2	Compra	200	- -	500	6.00	- -	1,200	2,700
Feb/ 5	Venta	- -	150	350	- -	6.00	(900)	1,800
Mzo/ 8	Compra	1000	- -	1350	5.50	- -	5,500	7,300
May/ 5	Venta	- -	200	1150	- -	5.50	(1,100)	6,200
Sep/17	Venta	- -	600	550	- -	5.50	(3,300)	2,900
Sep/28	Venta	- -	200	350	- -	5.50	(1,100)	1,800
Oct/15	Venta	- -	50	300	- -	6.00	(300)	1,500
Nov/18	Venta	- -	150	150	- -	5.00	(750)	750

Podemos observar, que las salidas fueron valuadas a costos recientes, es decir a los costos de las últimas compras, hasta que se agotaron las unidades que comprendían éstas.

Conclusión: Las salidas durante el ejercicio fueron a los costos recientes (5.50, 6.00 y 5.00) y el saldo

final o valuación del inventario final queda a precios -- antiguos (5.00) que finalmente se compará contra precio - de mercado para dejar en el balance el que sea menor.

III.- PRECIO PROMEDIO.

Este es un procedimiento intermedio entre el PEPS- y el UEPS, de cuya aplicación se obtienen cifras que no - representan propiamente un valor de reposición, sino un - precio que ha sido determinado con el fin de reducir cál- culo; está basado en la consideración de que la nueva com- pra de mercancías incluya artículos en idénticas condicio- nes que las anteriores por lo que hay que igualar su cos- to promediando el total de costos entre el número de uni- dades; así pues cada unidad se encuentra representada por un costo promedio que sirve para valuar las salidas del - almacén y el inventario final. Ejemplo:

P.P.

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS	SALIDAS	EXISTEN- CIAS	C.UNIT.	P.P.	MOV.	SALDO
Dic/ 2	Compra	100		100	\$10.00		1,000.00	1,000.00
Dic/ 5	Compra	50		150	\$15.00	11.6667	750.00	1,750.00
Dic/10	Venta		75	75		11.6667	875.00	875.00
Dic/20	Venta		50	25		11.6667	583.50	291.50

IV.- DETALLISTA.

Este sistema consiste en que las entradas, salidas- y cualquier otro movimiento de almacén, se controlen a pre- cio de venta. Para que el inventario final arroje el mon- to a precio de costo, es indispensable se le reste a la --

valuación a precio de venta, el por ciento o por cientos de utilidad bruta que existan y se deriven de experiencias anteriores. Este sistema no está muy generalizado en nuestro medio, pero tiene la ventaja de que las empresas que no controlan el precio de costo de los artículos que manejan, pueden determinar el importe de sus existencias en forma más o menos rápida.

V.- COSTOS IDENTIFICADOS.

Los costos identificados se utilizan en empresas de fácil identificación del producto. Ejemplo: joyerías, automóviles, etc.

- (1) Arthur W. Holmes. AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS.
- (2) Mancera Hermanos, TERMINOLOGIA DEL CONTADOR.
- (3) Prontuario Fiscal, Leyes y Reglamentos 1985.
- (4) Boletfn sobre Control Interno, de la serie E-02 y - - H-10.
- (5) Instituto Mexicano de Contadores Pfblicos, A.C. NOR--MAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
- (6) Mendivil Escalante. ELEMENTOS DE AUDITORIA.

CAPITULO II

AUDITORIA DE INVENTARIOS

LOCALIZACION DE ESTA CLASE DE AUDITORIA EN EL CAMPO PROFESIONAL.

PLANEACION DE LA AUDITORIA.

- I. Concepto e importancia.
- II. Normas de auditoría.
- III. Procedimientos de auditoría.
- IV. Programas y presupuestos.
- V. Técnicas de auditoría.

OBJETIVOS DE LOS INVENTARIOS

PROGRAMA DE TRABAJO.

- I. Trabajo preliminar
 - a) Visita a la negociación.
 - b) Evaluación del control interno.
 - c) Cuestionarios de control interno.
- II. Programa general de inventarios.

SOBRANTES Y FALTANTES DE ALMACEN.

- I. Casos de sobrantes en el almacén.
- II. Casos de faltantes en el almacén.

CERTIFICADO DE INVENTARIOS.

- I. Requisitos que debe llenar.
- II. Forma del certificado de inventarios.

LOCALIZACION DE ESTA CLASE DE AUDITORIA EN EL CAMPO PROFESIONAL.

Al hablar de la clasificación de la auditoría, se hizo notar que la intervención del contador público en el examen parcial o total de los estados financieros, adquiere ciertas variantes que dependen de la necesidad que el empresario tenga de los servicios que el auditor pueda proporcionarles.

A mayor abundamiento, el trabajo relacionado con el examen de los inventarios, no requiere terminantemente la intervención del contador público independiente si la información es sólo para fines internos. En este caso, el examen puede ser delegado al personal que dependa de la empresa, pudiendo intervenir desde el gerente de la negociación en la supervisión del inventario físico, hasta los trabajadores que se utilizan para el movimiento de los materiales que se van a inventariar. En consecuencia con la explicación anterior, la auditoría de los inventarios puede utilizarse para cualquiera de los siguientes fines:

- 1.- Para fines internos.
- 2.- Para fines externos.

1.- Para fines internos.- Salvo el caso de la determinación de faltantes por robo, no se puede considerar como indispensable la intervención del contador público en la auditoría de inventarios, si la finalidad que se va a llenar es para usos internos de una empresa dada, siempre que no afecte a terceros; sin embargo aún en este caso, el contador público independiente, por su capacidad -

puede intervenir si sus servicios son requeridos.

2.- Para fines externos.- A continuación se mencionan los casos en los que en ocasiones por disposición de la ley, y en otros por satisfacer los deseos de las -- personas que realizan ciertas operaciones comerciales, se requiere la intervención del contador público independiente, que culminará con un informe profesional respaldado con su firma.

1.- Dictamen de estados financieros para:

- a) Cotización de acciones en la bolsa de valores.
- b) Emisión de obligaciones.
- c) Créditos bancarios.
- d) Fines fiscales.
- e) Los accionistas y consejo de administración que así lo deseen.

2.- Informe de la situación que guardan las existencias - de una empresa para:

- a) Préstamos prendarios.
- b) Liquidación de una sociedad.
- c) Expansión industrial por diversificación de líneas o ampliación.
- d) Fusión de dos o más empresas.
- e) Control de compañías subsidiarias.

En los inicios de la auditoría, se pensaba que el examen de los inventarios, "por el trabajo a desarrollar" en sí era una práctica que no correspondía hacer al contador público independiente, considerando que dicho examen debería ser ejecutado por empleados de la compañía; hasta

aquí parte de este razonamiento puede ser aceptado, pues generalmente son los empleados de la empresa los que proceden a la determinación física de las existencias y a su comprobación con los mayores auxiliares de almacén y los libros de contabilidad.

Podemos concluir que si el contador público independiente emitirá su opinión profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros, debe forzosamente intervenir en la toma física y analizar la situación de los inventarios, en tal forma que lo conduzca al juicio que se forme sobre los mismos. Con lo anterior no se quiere decir que el contador público tenga la obligación de contar, medir o pesar, etc. él mismo las existencias del negocio, aunque en algunos casos eso puede acontecer. El contador público no puede ser el encargado y responsable directo de la toma de los inventarios y su actuación se limita a labores de supervisión.

Finalmente, el contador público realiza un trabajo profesional que va a terminar con la emisión de la opinión acerca de la corrección general del renglón presentado en los estados financieros, debiendo rodearse de una serie de pruebas que confirmen su criterio.

Si cualquiera situación origina que el auditor, -- por imposibilidad no puede intervenir en la toma de los inventarios, lo ha de hacer constar en el dictamen que emite, como una salvedad.

La causa por la cual se supervisa la toma física de existencias se debe a que: además de ser un requisito establecido como norma de auditoría generalmente aceptada

y consecuentemente cumplimentada para poder decir por escrito que los inventarios están razonablemente representados, debe constarle al contador público la existencia de los materiales que constituyen tales inventarios. A mayor abundamiento es necesario previamente estudiar el control interno implantado y comprobar durante la supervisión en la toma física, si tales medidas son efectivamente aplicadas.

Por otro lado, es indispensable que el auditor - - efectúe investigaciones tendientes a la planeación del -- trabajo. Aquí mismo es en donde el contador precisa el - alcance de las pruebas de auditoría y su oportunidad. El auditor deberá investigar los procedimientos que aplica - la empresa en lo que se refiere a la toma de los inventarios, pues si éstos son suficientes y adecuados, el desarrollo de sus pruebas será efectivo, reduciéndolas o ampliándolas a "x" porcentaje. Si el contador público observa la toma física de existencias, tendrá una evidencia más real que va a orientar el alcance de su trabajo, pues si sólo se dedica a revisiones oculares de auxiliares puede llegar a una conclusión incorrecta; así de la observancia en la toma de inventarios, comprobará si efectivamente se está realizando el objetivo, de acuerdo con lo previsto - con los funcionarios que contrataron sus servicios.

Es importante que debido a la trascendencia que la toma de inventarios tiene, se procedan a formular instrucciones por escrito, precisando el procedimiento a seguir y la responsabilidad que adquieren los tomadores. Además, como requisito para la toma de inventarios, debe anotarse que en el momento mismo de llevarse a cabo el movimiento de los almacenes (entradas, salidas, etc.) deberá-

ser nulo; por tal motivo, la fecha que se escoja para - - aplicar este procedimiento, estará sujeta a una elección pactada de antemano entre los funcionarios contratantes y el contador público.

Si el fin de la auditoría es la emisión de una opinión acerca de la razonabilidad de los inventarios que -- muestran los estados financieros, es lógico que los procedimientos que se van a aplicar para fundamentar el juicio del contador, se sujeten a un alcance previamente estudiado, empleando aquellos que son indispensables para ratificar su corrección y poder adoptar otros que sin ser esenciales, confirman el objeto de su opinión. El examen de este renglón es fundamental en virtud de que, generalmente parte del trabajo es desarrollado por el auditor, y -- parte por personas ajenas al mismo que dependen ciento - por ciento de la empresa que contrata sus servicios. Así pues, al contener este examen una serie de características tan importantes como distintivas, el contador público formulará una carta de servicio que circunscriba su responsabilidad, la cual pedirá ser ratificada, con objeto - de evitar en dado caso, que el cliente malinterprete el - servicio profesional prestado, teniendo en mente que la - empresa que lo contrata, va a considerar el importe de la auditoría, según el beneficio que obtenga de ella; por -- tal motivo, la opinión de ésta puede ir desde considerarlo como un gasto innecesario, hasta conceptuarlo como una inversión para su expansión económica.

PLANEACION DE LA AUDITORIA.

I. CONCEPTO E IMPORTANCIA.

Desde un punto de vista general, la planeación fi-

ja lo que va a hacerse, y el curso de acción que ha de seguirse.

La planeación de la auditoría es tan importante como la práctica de la misma porque:

- 1.- La eficiencia en su desarrollo no puede venir de la improvisación.
- 2.- No es posible lograr el objetivo que se precisa, si los planes no lo detallan para ser realizados.
- 3.- Todo plan tiende a ser económico, aunque por lo distante de su realización puede parecer innecesario.
- 4.- No es posible controlar el trabajo que se está desarrollando, si no se compara con un plan previo.

II.- NORMAS DE AUDITORIA.

La planeación de todo trabajo profesional está sujeta a ciertas normas que pueden considerarse como los principios generales que orientan la acción y sirven para interpretar o suplir las normas específicas. Tal es el caso de las normas de auditoría generalmente aceptadas, a que se refiere el boletín C de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que nos dice: Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo, clasificándose de la siguiente manera:

a) Normas Personales:

Las normas personales se refieren a las cualidades

que el auditor debe tener para poder asumir dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas -- existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional como son:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- Cuidado y diligencia profesionales.
- Independencia mental.

b) Normas de ejecución de trabajo:

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. 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 normas denominadas de ejecución de trabajo.

- Planeación y supervisión.- El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente, y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

- Estudio y evaluación del control interno.- El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en --

él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, -- extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

- Obtención de evidencia suficiente y competente.-
Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente - en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

c) Normas de Información:

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y - la opinión que se ha formado a través de su examen; es -- principalmente a través del informe, o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor, y en muchos casos es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance. Esa importancia que el informe - o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario también que se establezcan normas que regulen - la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente; a esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información. (1)

III. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados-financieros sujetos a examen mediante los cuales el conta

dor público obtiene las bases para fundamentar su opinión. (1)

IV. PROGRAMAS Y PRESUPUESTOS.

Los programas son aquellos planes que fijan el tiempo requerido, para realizar la revisión de cada una de las cuentas que integran los estados financieros. Los programas pueden ser generales y particulares; luego entonces debemos formular un programa general que dirija el conjunto de la auditoría, y un programa para cada grupo de cuentas de que constan los estados financieros.

Todo programa debe fijar tiempo mínimo para que produzca resultados y se debe estudiar el momento más oportuno para iniciar su operación. En síntesis, la programación es el medio de que nos valemos para incorporar el "cuando su operación".

El presupuesto expresa en términos numéricos, los resultados que son de esperarse en las operaciones de un período futuro. Si tomamos en cuenta el contenido de este concepto, y dándonos cuenta de que estamos en presencia de una actividad profesional, cuya base para fijar honorarios es el tiempo, vemos la necesidad de formular programas y presupuestos para cotizar los servicios requeridos al contador público.

V. TECNICAS DE AUDITORIA.

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para poder emitir su opi-

nión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- Estudio general.- Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

- Análisis.- Clasificación y agrupación de los -- distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos -- constituyan unidades homogéneas y significativas.

- Inspección.- Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

- Confirmación.- Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidades de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto de informar de una manera válida sobre ella.

- Investigación.- Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

- Declaración.- Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados - de la empresa.

- Certificación.- Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad.

- Observación.- Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

- Cálculo.- Verificación matemática de alguna partida. (2)

OBJETIVOS DE LOS INVENTARIOS.

- I.- VERIFICAR SU EXISTENCIA FISICA. Es decir que realmente existan materiales con importe igual al saldo de las cuentas relativas.
- II.- VALUACION. Verificar que dichas existencias se hayan valuado por métodos aceptables contablemente, aplicados en forma consistente y que se hayan establecido los castigos necesarios para deducir el costo de los inventarios defectuosos u obsoletos.
- III.- CORRECCION ARITMETICA. Que las unidades en existencia multiplicadas por los valores unitarios asignados, arrojen efectivamente el importe total que muestran.
- IV.- LIMITACION DE LA PROPIEDAD. Cerciorarse de la existencia de gravámenes y otros compromisos que afecten directamente.

PROGRAMA DE TRABAJO.

I. TRABAJO PRELIMINAR.

A. VISITA A LA NEGOCIACION.

Después de formular los planes y programas de trabajo que lo guíen en la práctica de la auditoría, el auditor debe ubicarse en la negociación que va a revisar, para conocer las características que le son propias. Es indiscutible, que al conocer tales características, podrá formarse una idea ordenada de los planes a seguir, y con base en éstas desarrollar el programa de trabajo.

Así pues, para que en el plan de auditores se lleve a cabo el examen de los inventarios, se debe considerar cuál es el procedimiento empleado para el control de las mercancías y materiales, pues si se controlan por el sistema global o por el analítico, es muy difícil que la verificación sea correcta, ya que no existe una auxiliar para poder compararla con el inventario físico - practicado, y esta verificación sólo será correcta cuando la auditoría se efectúe precisamente en la fecha del cierre del ejercicio, momento en que aparece la cuenta denominada "inventarios".

En caso de que el sistema de control sea el de inventarios perpetuos, la verificación resulta más sencilla, ya que el saldo que presenta el balance general de la empresa en el renglón de inventarios, es el saldo que aparece o debe aparecer en los distintos almacenes y en los propios mayores auxiliares.

B. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

En la mente del contador público, debe prevalecer el concepto de control interno señalado en página anteriores, y como consecuencia, es necesario que proceda a investigar a la empresa que lo contrata, por medio de un cuestionario, investigando en tal forma las actividades administrativas y contables, que le permitan conocer cuál es el grado de confianza que puede depositar en sus procedimientos en uso, y enfocar las pruebas que va a llevar a cabo, en cuanto a su oportunidad y extensión, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. El estudio de las características de la operación, el control interno y su evaluación, es la base de la que parte el auditor para planear y elaborar el programa de auditoría, que le va a guiar en su investigación encaminada a la dictaminación de los estados financieros.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto mexicano de Contadores Públicos, señala que -- "el contador público no puede dictaminar los estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, si de antemano no ha procedido al estudio y evaluación del control interno implantado".

"Así mismo el contador público debe proceder a la evaluación del control interno, por medio del criterio -- que éste haya originado en su mente", pero debido a su importancia, se hace necesario que quede consignado en cédulas de auditoría, en las que constarán las observaciones determinadas, y en mi opinión, debe formar parte del archivo de referencia permanente.

Es necesario hacer resaltar, que el contador público que ha de emitir su opinión, evalúe el sistema de control interno establecido, para que tenga una visión clara del trabajo y el tiempo que le ocupará la práctica del examen.

C. CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO.

He considerado conveniente incluir los cuestionarios de control interno que tengan una relación más estrecha con los inventarios. No dejo de reconocer que todas las funciones de una empresa comercial o industrial, guardan amplias relaciones, pero en mi opinión, hay algunas que por su naturaleza están más ligadas íntimamente.

A continuación presento los cuestionarios de control interno de: a) compras, b) ventas, y c) inventarios.

a) Cuestionario de control interno de compras:

- ¿Se encuentran justificadas las compras?
- ¿Determina la compañía si lo pedido es indispensable?
- ¿Existen requisiciones del almacén al departamento de compras?
- ¿Existen órdenes de compras?
- ¿Se encuentra autorizada la orden de compra por funcionario competente?
- ¿Compara la empresa que lo pedido sea lo realmente recibido por los almacenes?
- ¿Se lleva auxiliar para el control de compras?
- ¿Se tienen señalados los máximos y mínimos de existen--

cias?

- ¿Procede la empresa a hacer pedidos a proveedores?
- ¿Se sigue la práctica de revisar los precios y cálculos de la factura del proveedor?
- Con relación al punto anterior, ¿es correcta la factura?
- En caso contrario, ¿qué investigaciones realiza la empresa?
- ¿Se cerciora la compañía de la fecha de pago de las facturas?

b) Cuestionario de control interno de ventas:

- ¿Existe departamento o sección de ventas?
- ¿Existen formas para las solicitudes o pedidos del cliente?
- ¿Qué persona investiga el pedido?
- ¿Qué tipo de pedidos utiliza la empresa:
 - a) Telefónico,
 - b) Personal,
 - c) Por agentes?
- ¿Qué persona es la encargada de controlar los pedidos del cliente?
- ¿Qué persona procede a autorizar el envío?
- ¿Qué persona autoriza el plazo para el cobro a los clientes?
- ¿Qué persona efectúa la determinación del costo de lo vendido?

- ¿Existen registros auxiliares de ventas?
- ¿Se controlan los precios de venta y se comparan con -- los fijados por la compañía?
- ¿Se comprueba que los artículos vendidos sean los que - exactamente solicita el cliente?
- ¿La facturación la realiza persona competente?
- ¿Se cerciora de la cantidad, precio unitario e importe?
- ¿Se sigue la práctica de enviar periódicamente estados- de cuentas al cliente?
- ¿Están controladas las devoluciones sobre ventas?
- ¿Quién autoriza los descuentos?
- ¿Quién autoriza las bonificaciones?
- ¿Quién autoriza la cancelación de los saldos que no lle- garen a cobrarse?
- ¿Se observa la secuencia numérica de las facturas?
- ¿Existen ventas de desperdicios?
- ¿Quién las autoriza? (3)

c) Cuestionario de control interno de inventarios:

- ALMACENES Y MAYORES AUXILIARES.
- ¿Se hicieron investigaciones tendientes a determinar la localización del almacén, por lo que se refiere a ubicación, espacio, condiciones climatológicas y condiciones de seguridad?
- ¿Se sigue el sistema de planificar el almacén a fin de proceder a la distribución de artículos?
- ¿Se encuentran separados los artículos cuyas condicio--

- nes son normales, de aquéllos que están obsoletos, deteriorados o que tengan movimiento lento?
- ¿Se clasifican los artículos según su rotación?
 - ¿Cómo se cerciora la empresa de que tiene existencias - de difícil salida, defectuosas, deterioradas o pasadas - de moda?
 - ¿Está prohibido el acceso a los almacenes a personas -- ajenas a ellos?
 - ¿Se llevan mayores auxiliares de almacén que hagan posible un control adecuado?
 - Los mismos hacen referencia a:
 - a) Cantidades,
 - b) Localización,
 - c) Mínimos,
 - d) Máximos,
 - e) Costo unitario,
 - f) Costo total.
 - ¿Dichos mayores auxiliares son manejados por personas - directamente responsables ante el departamento de contabilidad?
 - ¿Se toman inventarios físicos por lo menos una vez al - año?
 - ¿Los mayores auxiliares son comparados con los recuentos físicos?
 - ¿Se ajustan los mayores auxiliares a los inventarios físicos?
 - ¿Quién autoriza dichos ajustes?
 - ¿Las entradas y salidas del almacén se encuentran autorizadas por funcionarios responsables?
 - ¿Existen formas impresas numeradas, tanto para las entradas como para las salidas del almacén?

- ¿Quién comprueba las cantidades y condiciones de los artículos recibidos?
- ¿Los artículos terminados que pasan nuevamente a la fábrica para alguna modificación, son descargados por los mayores auxiliares?
- ¿Con relación al punto anterior, se les vuelve a dar entrada al almacén como artículos reelaborados?
- ¿Por lo que se refiere a la protección del activo, se encuentran asegurados los artículos?
- ¿El monto del seguro es suficiente en caso de siniestro? (3)

INVENTARIOS FISICOS.

- ¿Cuenta la empresa con un instructivo para la toma de inventario?
- ¿Señala éste los pasos para una toma eficiente?
- ¿Se toman inventarios físicos por lo menos una vez al año?
- ¿Qué personas intervienen en la primera toma?
- ¿Qué personas realizan el recuento?
- ¿Se supervisan los inventarios físicos por personas ajenas a los almacenistas y a los que mantienen los mayores auxiliares?
- ¿Existen almacenistas responsables?
- ¿Se autorizan los ajustes por faltantes o sobrantes por funcionarios responsables?
- ¿Conserva la empresa las relaciones originales o borradores de inventarios, según sea el caso?

- ¿Se controlan los artículos recibidos en comisión y/o - vistas a través de procedimiento adecuado?
- ¿Dichos artículos se excluyen de los inventarios de la compañía?
- ¿Se controlan los artículos enviados en consignación?
- ¿Cómo se efectúa tal control?
- ¿Se envían existencias a sucursales? (3)

LISTAS DE INVENTARIOS Y VALUACION.

- ¿Se verifican los cálculos aritméticos de las listas de inventarios por personal ajeno al almacén?
- ¿Se asegura la compañía que todos los artículos de su -- propiedad, en existencia, queden incluidos en las relaciones de inventarios?
- ¿El procedimiento empleado por la compañía prevé que los artículos vendidos, no embarcados se excluyan de los inven tarios?
- ¿Existe funcionario responsable que con base en las listas de inventarios determine los artículos obsoletos y - de poco movimiento?
- ¿Cómo se efectúa la valuación de los artículos?
- ¿Quién controla esa valuación?
- ¿La valuación de existencias es consistente año con año?
- ¿Se investiga que el costo no exceda al precio de mercado?
- ¿Cómo se procede para la valuación de existencias de difícil salida, defectuosas, deterioradas o pasadas de moda?

- ¿Se tienen en cuenta para la valuación los ingresos por ventas de desperdicios cuando son considerados como una recuperación del costo?
- ¿Se comparan las listas de inventarios por lo que se refiere a costos unitarios con:
 - a) Registros de inventarios perpetuos,
 - b) Facturas de proveedores,
 - c) Controles de costos antiguos, cuando la valuación se efectúe por el sistema de últimas entradas, primeras salidas?
- ¿Se investigan los ajustes de importancia efectuados durante el ejercicio o a la fecha del inventario físico ?
(3)

II. PROGRAMA GENERAL DE INVENTARIOS.

A. FUNCION QUE LLENA.

El auditor tiene necesidad de formular un programa de trabajo planeado en tal forma que exprese la hora y la fecha en que se debe proceder a la toma del inventario y desarrollar las pruebas sobre las cuales va a basar su -- opinión.

El programa de trabajo para este rengón sirve:

- 1.- Como recordatorio del trabajo a realizar.
- 2.- Para distribuir el trabajo entre el personal.
- 3.- Para que haga las veces de guía y conozca el personal cómo debe efectuar las pruebas.
- 4.- Como instructivo.

SOBRANTES Y FALTANTES DE ALMACEN.

En todos los casos en que se hallen estas anomalías, es necesario preguntar a los almacenistas de la sección en que fueron localizadas, las causas de las mismas. Como los sobrantes y faltantes son irregularidades que -- pueden existir en los almacenes de las empresas, el auditor a través de su capacidad y experiencia que va acumulando por la intervención propia de su actividad, determinará cuáles son las causas que originan tales irregularidades; pudiendo en su caso ser alguna o algunas de las siguientes:

I. CASOS DE SOBRANTES EN EL ALMACEN.

1.- Debido a la naturaleza de un artículo o producto dado, cuando por las condiciones climatológicas imperantes se dilatan o la humedad sea mayor que las del medio ambiente.

2.- Cuando el proveedor ha entregado a la empresa la mercancía, pero ésta no ha registrado entradas de la misma.

3.- Cuando la empresa recibe mercancías en comisión, en depósito, para maquila, o bien en garantía de derechos, y las mismas son incluidas en el inventario que muestran los estados financieros.

4.- Devoluciones por parte de los clientes no consignadas como tales.

5.- Mercancía a vistas sin aclarar esa autorización.

Como una buena regla que el auditor debe considerar cuando exista alguna de esas situaciones, hay la idea de que todo sobrante, en la mayoría de las veces, es causa y puede ocultar un faltante mayor.

Cuando se trate de alguno o algunos de los casos anteriores, el auditor deberá sugerir el ajuste correspondiente.

II. CASOS DE FALTANTES EN EL ALMACEN.

Entre las causas que originan faltantes en los almacenes se encuentran las siguientes:

1.- Por merma en la elaboración de los productos de una empresa.

2.- Cuando un vale de salida de almacén no haya sido tomado en cuenta.

3.- Por devoluciones a proveedores no consignadas como tales.

4.- Por mercancías enviadas a vistas, en poder de agentes o representantes que no estén consideradas como tales.

5.- Por faltantes (aparentes) relacionados con mercancías dadas en alguna forma.

6.- Por mercancías enviadas en consignación, no consideradas en alguna forma.

La causa del faltante la dará el almacenista por -

escrito y deberá estar firmado por él.

Para efectos del asiento de ajuste a que haya dado lugar, es necesario informar a la gerencia para que proceda conforme a su criterio.

Por lo que respecta a faltantes por merma, puede proponerse las absorba la manufactura en proceso, para que se vea afectado directamente el costo de producción.

En adición a las investigaciones que hace el auditor cuando se presentan casos de sobrantes o faltantes en el almacén, es conveniente que realice la prueba de utilidad bruta con objeto de cerciorarse de la corrección de los ajustes por tales conceptos.

Para su determinación es necesaria la realización de la siguiente comparación: al inventario inicial según libros, se aumenta el importe de las compras efectuadas durante el ejercicio; dicha suma muestra en último término, el monto en valores que la empresa tiene en mercancías destinadas a la venta. Sobre las ventas que en particular haga la empresa, aplicará de acuerdo con experiencias de ejercicios anteriores, el porcentaje representativo de la utilidad requerida; restando de las ventas netas la utilidad calculada, obtendrá teóricamente el costo de lo vendido que comparará con la suma antes indicada, obteniendo como resultado el importe estimado del inventario final, el cual, al ser comparado con el determinado por medio del recuento físico, le dará un margen de diferencia; este margen de tolerancia, que será de "x" pesos, nunca deberá ser rebasado por la diferencia determinada al ajustar el inventario según libros al inventario físico, pues de lo contrario, puede concluirse que existen --

sustracciones de mercancía almacenada ya sean cometidas por el almacenista o por alguno de sus empleados.

Esta prueba es aplicable cuando los sistemas para el control de las mercancías son el global o pormenorizado, pues en forma global se determina la corrección o incorrección de los ajustes por sobrantes o faltantes de inventarios, sólo que el auditor tiene que hacer las pruebas selectivas sobre las mercancías recontadas que así lo estime conveniente.

La prueba puede llevarse a cabo tomando en cuenta grupos de artículos, es decir, conociendo el porcentaje de utilidad de cada grupo, se harán tantas pruebas de utilidad bruta como grupos de artículos existan, y se le conoce como prueba de utilidad sobre ventas, pero la comparación requerida, siempre será de inventario final estimado contra inventario final recontado.

Para que la prueba de utilidad bruta pueda efectuarse, se requiere que los artículos destinados a la venta, tengan un porcentaje de utilidad más o menos uniforme.

CERTIFICADO DE INVENTARIOS.

Es importante dejar asentado que la valuación de inventarios es, por su importancia, uno de los aspectos más importante y que presenta mayores preocupaciones al auditor, pues con frecuencia se enfrenta al problema de no conocer la opinión de funcionarios responsables con respecto a la "clase y condiciones de los inventarios". De ahí pues que tal problema sea abordado por el auditor al considerar determinadas bases de valuación, siempre y cuando las existencias de las negociaciones guarden ciertas características que originen conceptualizarlas como artículos en condiciones normales de uso o venta. Sin embargo, algunas veces el contador público es contratado por empresas que al encontrarse en situaciones muy especiales, tales como en liquidación, quiebra, etc., provocan que la investigación a efectuar para determinar la razonabilidad de la valuación de existencias sea más amplia. En virtud de que bajo estas situaciones el trabajo a desarrollar muestra limitaciones para el auditor, es indispensable solicitar certificaciones de las personas que intervienen en las mismas.

I. REQUISITOS QUE DEBE LLENAR.

En adición a las pruebas que efectúa, el auditor pedirá a su cliente un certificado de inventarios con relación a la situación que las existencias físicas guardan dentro y fuera de la compañía; este certificado estará firmado por funcionarios responsables. Cabe aclarar que dicho certificado no debe considerarse como una limitación a la responsabilidad que el auditor asume al emitir su opinión. El certificado puede adoptar diversas for-

mas, y en todo caso debe llenar los siguientes requisitos:

- a) Deberá solicitarse en papel membretado de la negociación.
- b) Hacer mención del documento de que se trata.
- c) Se hará mención de ubicación de la negociación.
- d) En el documento constará: que los inventarios con números a la fecha _____, fueron obtenidos por empleados de la empresa an auxilio de los propios ayudantes, después de haber efectuado un recuento físico, y los mismos están representados por los siguientes efectos, -- contenidos en el resumen de inventarios que se señala a continuación:

Resumen del inventario:

Clasificación de efectos:	Total del inventario.
Productos terminados	\$
Productos en proceso
Materias primas
Materiales
Etc.	<u>.....</u>
Suman los efectos sujetos a valuación normal	\$

Materiales de segunda clase:

Materias primas de segunda clase	\$
Material de movimiento lento
Material obsoleto
Material deteriorado
Material defectuoso
Material dañado	<u>.....</u>
Suman los efectos sujetos a valuación especial	\$
Suma el inventario	<u> </u>

Fecha

Esta descripción puede ser hecha después de que el auditor haya propuesto los ajustes y los mismos han sido corridos en contabilidad.

- e) Los inventarios o artículos inventariados han sido valuados a precio de costo o de mercado, según el que -- fue más bajo.
- f) Debido a las circunstancias, las reservas para efectos deteriorados, obsoletos, de movimiento lento, etc., -- son suficientes y van de acuerdo con las necesidades -- de la compañía.
- g) Todos los artículos propiedad de la negociación fueron inventariados y comprendidos hasta la fecha del balance.
- h) Si se tiene conocimiento de artículos vendidos pero en poder de la compañía, indicar que han sido descargados del inventario físico practicado.
- i) Hacer notar que los artículos propiedad de terceros, -- pero en poder de la compañía, fueron excluidos del inventario.
- j) Mencionar que los artículos propiedad de la compañía, -- pero en poder de terceras personas, se encuentran incluidos en el inventario.
- k) Si los artículos se encuentran gravados o hipotecados, indicarlo.
- l) El pasivo que a la fecha a la que se refiere el inventario, pudiera existir al respecto, se encuentra debidamente registrado en libros. (4)

II. FORMA DEL CERTIFICADO DE INVENTARIOS.

Una de las formas que puede adoptar el certificado

de inventarios, puede ser la siguiente:

EN PAPEL MEMBRATADO DE LA NEGOCIACION.
 COMPAÑIA "X", S. A.

Sr. "X", C.P.T.

P r e s e n t e .

Fecha

Muy señor nuestro:

Con relación a la auditoría (expresar el tipo de - auditoría practicada) que practicó usted al Fecha , deseamos ratificar ciertos datos y declaraciones verbales hechas a usted en el transcurso de su revisión.

Los inventarios, tal como se muestran en el balance por la cifra de \$....., han sido valuados al precio más bajo de costo (determinado conforme al método de "Pri^{me}ras Entradas, Primeras Salidas) o mercado, tomando en - consideración todos aquellos factores que pudiesen en alguna forma reducir el valor de los productos, tales como la obsolescencia, estancamiento o deterioro de los mismos, etc. Las unidades que aparecen en el inventario al _____, fueron obtenidas directamente de las tarjetas - auxiliares (de inventario perpetuo) de la empresa, las -- cuales fueron en su oportunidad debidamente ajustadas sobre la base de inventarios físicos tomados (periódicamente durante el año) (al final del ejercicio social ya mencionado) por personal competente y bajo la supervisión ge^{ne}ral de funcionarios de la compañía sin ingerencia direc^{ta} en el manejo de mercancías. Los inventarios representan la totalidad que la empresa poseía por ese concepto a la fecha ya indicada, habiéndose excluido, por tanto, cual^{quier} mercancía recibida en comisión y encontrándose li--

bres de cualquier carga o gravamen (establézcase cualquier excepción sobre el particular). Certificamos así mismo, - que se encuentra registrado en libros al _____, todo el pasivo pendiente de liquidar originado por la adquisición de todos los artículos incluidos en los inventarios y que no se incluyen dentro de estos últimos, mercancías ya ven didas al contado o a crédito a la fecha indicada. (4)

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

(Nombre de la empresa)

Contador

Gerente y/u otro funcionario competente.

- (1) Normas y Procedimientos de Auditoría. Inst. Mexicano de Contadores Públicos.
- (2) Boletín F-01 Procedimientos de Auditoría de Aplicación General. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- (3) Práctica Elemental de Auditoría. C.P. Víctor Manuel - Mendivil Escalante.
- (4) El Dictamen en la Contaduría Pública. Téllez Trejo.

CAPITULO III.**EL DICTAMEN****I. EL DICTAMEN EN LA AUDITORIA DE INVENTARIOS.**

EL DICTAMEN EN LA AUDITORIA DE INVENTARIOS.

El contador público tiene como objeto, al hacer el examen de los inventarios, el emitir una opinión acerca - de la situación que muestran en los estados financieros, - expresión que será la más importante del documento conocido con el nombre de Dictamen.

Puede ser un documento, con un más amplio contenido, en el que además de presentar la opinión que se ha -- formado, señala comentarios que desea hacer resaltar, - - -derivados del examen que ha realizado-, denominado en es te caso Informe y cuyo objetivo es ayudar a terceras personas interesadas en la empresa y a funcionarios de la misma, a formarse una idea más precisa acerca de la situa- ción que presenta el rubro de inventarios dentro de los - estados financieros.

El contador público es contratado para que preste diversos servicios profesionales y entre ellos tenemos la auditoría de estados financieros, o la de una partida que no forme la totalidad de los mismos, pero en todo caso, - para emitir su opinión se apegará a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Dentro de las normas de auditoría que tienen mayor importancia, resaltan las de señalar en el dictamen, si - los principios de contabilidad fueron observados por la - empresa revisada e indicar si fueron consistentes con los utilizados en el ejercicio anterior. En caso de que se - precisen observaciones, constarán como salvedades en el - dictamen que emite.

El dictamen del contador público forma parte de -- los mismos estados financieros, así como las notas o informe, según el procedimiento que se siga.

Consecuente con lo anterior, una forma de exponer el resultado de una situación virtual, podría ser la siguiente:

Compañía "X", S. A.
P r e s e n t e .

Huy señores nuestros:

De acuerdo con los deseos de su apreciable gerente el Sr. nombre ratificados en su carta del fecha , he procedido a efectuar la revisión de sus inventarios -- con número al fecha .

El examen se practicó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluido las -- pruebas selectivas de la contabilidad, en su parte relativa, y otros procedimientos de auditoría aplicables a las circunstancias.

Guadalajara, Jal., 12 de noviembre de 1985.

Javier Sánchez
Lic. en Contaduría

INFORMACION SOBRE EL CASO PRACTICO.

Creaciones Exclusivas, S. A.
Características y supuestos.

Creaciones Exclusivas, S. A., es una empresa que se constituyó hace 5 años, y éste es su quinto año de operación.

Nuestro Despacho de Contadores Públicos ha sido el que ha efectuado la auditoría de los cuatro ejercicios anteriores y en este quinto año nuevamente nos han contratado. Para efecto del caso práctico únicamente se referirá a la auditoría en los inventarios, que es el tema que se trata en esta tesis.

Nuestra designación fue hecha con toda oportunidad; durante el transcurso del año tuvimos todas las facilidades para efectuar los trabajos que creímos prudentes antes del cierre del ejercicio, y en su oportunidad supervisamos los inventarios de fin de año.

Si durante nuestra auditoría detectáramos cualquier error en las cifras que ameriten su corrección mediante un asiento de ajuste, la empresa está dispuesta a aceptar y registrar todos aquéllos que definamos como consecuencia de nuestro trabajo y que tengan una base cierta y razonable.

La carta-convenio que hemos proporcionado al cliente advierte claramente que cuando sea necesario, la empresa deberá proporcionarnos copias fotostáticas de toda aquella información que nos parezca indispensable para nuestro trabajo.

La empresa se dedica a la producción y venta de 2 artículos: vestidos y pantalones. Ambos artículos se fabrican con telas finas; los vestidos tienen acabados de encaje.

- La empresa emitió con toda oportunidad los instructivos de toma de inventarios ya mencionados anteriormente, y corte de documentación, habiendo designado claramente a los responsables de la toma de inventarios físicos por parte de la empresa.

- Por nuestra parte participamos en la supervisión de la toma de los inventarios, habiendo encontrado que en general ésta se efectuó con orden y que las existencias se encontraban debidamente acomodadas para su correcto conteo. Nosotros efectuamos las siguientes pruebas físicas de estos materiales como prueba selectiva.

Materias primas:

Tela tipo "A"	100 mts.
Encaje	125 mts.
Tela para forro	75 mts.
Tela tipo "B"	60 mts.

Producción en Proceso:

Se verificó que se encontraban en proceso, de acuerdo con las órdenes de trabajo relativas, 25 vestidos y 15 pantalones.

Por otra parte, el gerente de producción nos explicó que estos productos se encontraban en un grado de avance del 50% de los productos terminados.

Productos Terminados:

Vestidos	25 piezas
Pantalones	35 piezas

El costo unitario de los inventarios se maneja en la tarjeta de almacenes por el método de valuación P.P. - (precios promedios).

SALA DE LA BIBLIOTECA
EN DEBE

I N D I C E .

- 1.- Cuestionario de Control Interno.
- 2.- Instructivo de procedimientos de auditoría.
- 3.- Sumario de Inventarios
- 4.- Pruebas físicas del inventario de Materias Primas C-1
- 5.- Tarjetas de Almacén
- 6.- Prueba física de Producción en Proceso C-2
- 7.- Prueba física del Inventario de Productos Terminados-C-3
- 8.- Comprobación de la integración del costo del Inventario de Productos Terminados C-3-1
- 9.- Ajustes
- 10.- Forma de exponer el resultado de una situación.
- 11.- Carta de observaciones y sugerencias.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO.
INVENTARIOS. FECHA 7 Feb-1985

EMPRESA
CREACIONES EXCLUSIVAS S.A.
ELABORO M.L.C.C.

RESPUESTAS

SI NO

- | | |
|--|-------------------|
| 1.- Se llevan registros de almacén que hagan -
posible un control adecuado. | X |
| 2.- Los mismos hacen referencia a: cantidades,
fecha de entrada o salida, costo unitario,
costo total. | X |
| 3.- Dichos registros de almacén son manejados-
por personas directamente responsables an-
te el Depto. de Contabilidad. | X |
| 4.- Se toman inventarios físicos por lo menos-
una vez al año. | X |
| 5.- Los registros de almacén son comparados --
con los recuentos físicos. | X |
| 6.- Cuenta la empresa con un instructivo para
la toma de inventario. | X |
| 7.- Señala éste los pasos para una toma efi-
ciente. | X |
| 8.- Se verifican los cálculos aritméticos de -
las listas de inventarios. | X |
| 9.- Se asegura la compañía que todos los artf-
culos de su propiedad, en existencia, que-
den incluidos en las relaciones de inventa-
rios. | X |
| 10.- ¿Cómo se efectúa la valuación de los artf-
culos? | Precios Promedios |

- 11.- La valuación de existencias es consistente año con año. X
- 12.- Se investiga que el costo no exceda al precio de venta. X
- 13.- Se comparan las listas de inventarios por lo que se refiere a costos unitarios, con facturas de proveedores. X

INSTRUCTIVO DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

- I. Verifique los registros de almacén que se encuentren valuados y controlados correctamente.
- II. Investigue que los registros de almacén hayan sido manejados por personas responsables ante el departamento de contabilidad.
- III. Proceda a investigar que los inventarios físicos hayan sido tomados por lo menos una vez al año.
- IV. Compare los registros de almacén con los recuentos fisicos.
- V. Verifique los cálculos aritméticos de las listas de inventarios.
- VI. Asegúrese que la compañía haya incluido todos los artículos de su propiedad en las relaciones de inventarios.
- VII. Investigue si la valuación de existencias ha sido consistente año con año.
- VIII. Verifique que el costo no haya excedido del precio de venta.
- IX. Verifique que los costos unitarios de los artículos sean los correctos de las facturas de proveedores.
- X. Asegúrese que las órdenes de trabajo relativas a producción en proceso hayan sido las que calculó el gerente de producción.
- XI. Verifique que los productos terminados hayan sido los que le informaron.

XII. Corra el ajuste necesario si detecta algún error en las cifras.

XIII. Informe a la compañía el resultado del estudio realizado.

Creaciones Exclusivas, S.A.
Auditoría al 31 de Diciembre de 1984
Cédula Sumaria de Inventarios.

FORMULA	10/100/100
VALOR	10/100/100
UNIDAD	10/100/100

	1	2	3	4	5	6	7	8
Nombre de la Cuenta	Referencia	1 ^o Ajuste	Saldo del año anterior 1983	Saldo del año revisado 1984	Ajustes Debe	Ajustes Hacer	Saldo Ajustado	
Almacén de Materias Primas.	C-1.	Aje #1	\$ 180,100 ^o	\$ 254,250 ^o		\$ 15,000 ^o	\$ 239,250 ^o	
Almacén de Producción en Proceso.	C-2.		63,250 ^o	65,920 ^o			65,920 ^o	
Almacén de Productos Terminados.	C-3.		89,975 ^o	164,910 ^o			164,910 ^o	
			T/ 333,325^o	T/ 485,080^o		T/ 15,000^o	T/ 470,080^o	
<p><u>Alarcas:</u></p> <p>T Suma correcta verificado en el libro mayor.</p> <p><u>Conclusiones:</u></p> <p>De acuerdo con la revisión y pruebas realizadas el resultado es satisfactorio excepto por el error encontrado que se indica y detalla en Cédula C-1 mismo que se corrigió mediante un ajuste.</p>								

CCOLA No.	HOJA No.
FORMULIO	FECHA
M.L.S.C.	10 DICI/84
DE 1984	FECHA

Crescences Exclusivas, S. A.
Pruebas Físicas del Inventario de Materias Primas
al 31 de Diciembre de 1984.

ALMACEN DE MATERIAS PRIMAS.

Inventario al 31 de Diciembre de 1984.

11-1

Tela
Enc.
Tela
Tela

Jnc

11a

✓ v
** 1*
✓ C
T

	<u>Cantidad</u>	<u>Unidad</u>	<u>Costo Unit.</u>	<u>Importe</u>	
Tela tipo "A"	100	Mt.	\$ 895.50	\$ 89,550.00	+
Hilo	30	Pieza	30.00	1,900.00	(1)
Botones	250	Pieza	8.00	2,000.00	+
Encaje	125	Mt.	98.90	18,362.50	(2)
Tela p/forro	75	Mt.	893.83	67,037.50	+
Tela tipo "B"	60	Mt.	1,098.33	73,900.00	(3)
Cierres	50	Pieza	30.00	1,500.00	+
				<u>\$ 254,250.00</u>	

Diferencias:

<i>Diferencia de</i>	<i>(+) de \$ 1,050 =</i>	<i>su relación con el cálculo de Inventario</i>
<i>Diferencia de</i>	<i>(+) de \$ 6,000 =</i>	<i>" " " " " " " " " " " "</i>
<i>Diferencia de</i>	<i>(+) de \$ 3,000 =</i>	<i>" " " " " " " " " " " "</i>
	<i>Aje #1 \$ 15,000</i>	

Resolución de la revisión aplicada:

Los de los inventarios están correctos, de acuerdo con la revisión de
facturas de los proveedores, así como la determinación de los
precios promedio, otorgando para tal efecto los torjos
del precio de los artículos por parte de los datos anexos
copias de los recibos seleccionados de la revisión.

TARJETA DE ALMACEN

No. 1

ARTICULO *Tela Tipo "A"* CLAVE DEL ARTICULO _____
 ALMACEN *Materias Primas* CASILLERO No. _____ UNIDAD _____
 UNIDADES REVISADOS EN: FECHA MINIMO MAXIMO FECHA MINIMO MAXIMO

FECHA	FACTURA No. REVISADA POR FE EXISTENCIA CREDITO No.	UNIDADES			COSTOS		VALORES		SALDO
		ENTRADA	SAIDA	EXISTENCIA	UNITARIO	MEDO	DEBE	HABER	
<i>Ene/84</i>	<i>Saldo</i>			<i>50</i>					<i>140.000</i>
<i>Feb/84</i>	<i>Compras</i>	<i>1050</i>		<i>1100</i>	<i>900 =</i>	<i>875.49</i>	<i>945.000</i>		<i>750.000</i>
<i>Dic/84</i>	<i>Consumo</i>		<i>1000</i>	<i>T 100</i>		<i>T 875.50</i>		<i>275.450</i>	<i>T 574.550</i>



TARJETA DE ALMACEN

No. 2

ARTICULO *Encaje* CLAVE DEL ARTICULO _____
 ALMACEN *Materias Primas* CASILLERO No. _____ UNIDAD _____
 UNIDADES REVISADOS EN: FECHA MINIMO MAXIMO FECHA MINIMO MAXIMO

FECHA	FACTURA No. REVISADA POR FE EXISTENCIA CREDITO No.	UNIDADES			COSTOS		VALORES		SALDO
		ENTRADA	SAIDA	EXISTENCIA	UNITARIO	MEDO	DEBE	HABER	
<i>Ene/84</i>	<i>Saldo</i>			<i>75</i>					<i>1.000</i>
<i>Mar/84</i>	<i>Compras</i>	<i>1300</i>		<i>1375</i>	<i>100 =</i>	<i>92.71</i>	<i>130.000</i>		<i>136.000</i>
<i>May/84</i>	<i>Consumo</i>		<i>1250</i>	<i>T 125</i>		<i>T 92.71</i>		<i>122.637.50</i>	<i>T 12.362.50</i>



TARJETA DE ALMACEN

No. 3

ARTICULO *Tela para Forros* CLAVE DEL ARTICULO
 ALMACEN *Materia Prima* CASILLERO No. UNIDAD
 LIMITE REVISADOS EN FECHA MINIMO MAXIMO FECHA MINIMO MAXIMO

FECHA	UNIDADES			COSTOS		VALORES		
	ENTRADA	SALIDA	EXISTENCIA	UNITARIO	MEDO	DEBE	HABER	SALDO
<i>Ene/84 Saldo</i>			<i>25</i>		<i>700</i>			<i>17,500</i>
<i>Feb/84 Compras</i>	<i>800</i>		<i>825</i>	<i>900</i>	<i>893.85</i>	<i>720,000</i>		<i>737,500</i>
<i>Jul/84 Consumo</i>		<i>750</i>	<i>75</i>		<i>893.85</i>		<i>670,462.50</i>	<i>67,037.50</i>
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20								

1050

1050

TARJETA DE ALMACEN

No. 4

ARTICULO *Tela tipo "B"* CLAVE DEL ARTICULO
 ALMACEN *Materia Prima* CASILLERO No. UNIDAD
 LIMITE REVISADOS EN FECHA MINIMO MAXIMO FECHA MINIMO MAXIMO

FECHA	UNIDADES			COSTOS		VALORES		
	ENTRADA	SALIDA	EXISTENCIA	UNITARIO	MEDO	DEBE	HABER	SALDO
<i>Ene/84 Saldo</i>			<i>10</i>		<i>1,000</i>			<i>10,000</i>
<i>Abril/84 Compras</i>	<i>650</i>		<i>660</i>	<i>1100</i>	<i>1,018.97</i>	<i>715,000</i>		<i>725,000</i>
<i>Sept/84 Consumo</i>		<i>600</i>	<i>60</i>		<i>1,018.97</i>		<i>659,100</i>	<i>65,900</i>
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20								

1050

1050

Comprobación de la integración del costo de inventario
de productos terminados.

CONCEPTO	VESTIDOS			PANTALONES		
	Cantidad	C. Unit.	Importe	Cantidad	C. Unit.	Importe
Materia Prima						
Tela tipo "A"	2 mts.	\$ 895.50	\$1,791.00			
Tela tipo "B"				1.20 mt.	\$1,098.33	\$1,318.00
Hilo	.35 pza..	30.00	10.50	.25 pza.	30.00	7.50
Botones	4 pzas.	8.00	32.00	1 pza.	8.00	8.00
Encaje	2.5 mts.	98.90	247.25			
Tela p/forro	1.5 mts.	893.83	1,340.75			
Cierres				1 pza.	30.00	30.00
Costo Unit. Mat. Prima:			\$3,421.50			\$1,363.50
Mano de obra			428.00			144.00
Gastos de fabricación			432.00			146.00
Costo total unitario:			<u>\$4,281.50</u>			<u>\$1,653.50</u>

Creaciones Exclusivas, S. A.

P r e s e n t e .

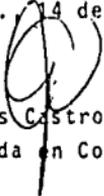
Muy señores míos:

De acuerdo con los deseos de su apreciable Director General, Sr. Jorge Inzunza ratificados en su carta del 23 de noviembre, he procedido a efectuar la revisión de sus inventarios con números al 31 de diciembre de 1984.

El examen se practicó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, habiendo incluido las pruebas selectivas de la contabilidad, en su parte relativa, y otros procedimientos de auditoría aplicables a las circunstancias.

El siguiente es un resumen del trabajo efectuado y enseguida figuran ciertos comentarios específicos con respecto al resultado del estudio realizado.

Guadalajara, Jal. 14 de Febrero de 1985


Lourdes Castro Castro
Licenciada en Contaduría.

Ced. Prof. 784474

CARTA DE OBSERVANCIAS Y SUGERENCIAS

14 de Abril de 1985.

Creaciones Exclusivas, S.A.
Américas Num. 254
Guadalajara, Jalisco.

At'n. Lic. Jorge Inzunza
Director General

Muy señores míos:

Derivado de la revisión que efectuamos a Creaciones Exclusivas, S.A., con numeros al 31 de Diciembre de 1984, nos es grato señalar a ustedes algunas - anomalías que observamos al control interno, así como la sugerencia para corregirlas:

1.- Los cálculos del inventario de materias -- primas arrojaron varios errores; lo que motivo un ajuste por la cantidad de \$15,000.- que disminuyó el valor de los mismos.

Sugerimos que alguna persona distinta, revise los cálculos antes de cerrar las operaciones.

2.- La valuación del inventario de materias primas es por el método de precios promedios. Sugerimos que se modifique por el método conocido como UEPS (últimas entradas, primeras salidas), de tal forma que -- permita una ventaja financiera, al obtener un costo -- mayor y posibilidad de mayores recursos para la reposición de futuras compras.

Tendré el gusto en comentarle lo antes señalado cuando lo solicite.

Agradeciendo las atenciones que tuvieron con -- el personal me despido de Ustedes.

A T E N T A M E N T E

Lic. Lourdes Castro Castro.

CONCLUSIONES.

El desarrollo de la auditoria de inventariós requiere, como todos los demás grupos componentes de los estados financieros, tener de ellos un conocimiento específico. El contador público, al actuar debe tener experiencias y además, poner en juego determinadas cualidades, entre ellas la receptiva, que le permitan asimilar la opinión que funcionarios responsables tienen con respecto a las existencias de la negociación, tanto por lo que toca a la naturaleza propia de los bienes a inventariar, como de aquellos aspectos que se refieren a sus condiciones, posibilidades de demanda, etc., y que pudieran modificar su valor de cambio en comparación con su valor de costo.

Es importante la opinión de los Contadores Públicos de tener la certeza que los materiales y mercancías existan con importe igual al saldo de las cuentas, que éstos se encuentren valuados en forma consistente, que estén correctas las operaciones aritméticas, y que éstos estén exentos de gravámenes u otros compromisos que los afecten directamente.

La preparación del profesionista esta basada en los conocimientos adquiridos en las aulas, más aquellos que le son transmitidos por los maestros a través de sus publicaciones, su capacitación en su desarrollo profesional que le permitan adquirir la madurez, la experiencia y la destreza necesaria, cuyo objetivo va encaminado a conocer la razonabilidad acerca de los estados financieros que le toca examinar.

Las experiencias vividas por el profesionista, le-

van señalando determinados caminos a seguir para la satisfacción de las necesidades que tiene la sociedad en que nos desenvolvemos, en sus más constructivos aspectos e -- intereses.

La responsabilidad que adquiere un profesionista - frente a la sociedad, le señala como meta servirla; por - tanto, su conducta y proceder serán regidos mas por lo -- cualitativo que por lo cuantitativo, y tal vez la mejor - manera de lograrlo sea mediante un compromiso consigo mis - mo y con su profesión, y eso sólo se logra a base de dedi - cación, trabajo, esfuerzo, constancia, experiencia y un - continuo deseo de superación tanto personal como profesio - nal.

BIBLIOGRAFIA.

- AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS. Arthur W. Holmes.
- TERMINOLOGIA DEL CONTADOR. Mancera Hermanos.
- BOLETIN SOBRE CONTROL INTERNO DE LA SERIE E-02 y H-10.
- PRONTUARIO FISCAL, LEYES Y REGLAMENTOS 1985.
- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
- ELEMENTOS DE AUDITORIA. Mendiivil Escalante.
- BOLETIN F-10 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE APLICACION-GENERAL. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, -- A. C.
- PRACTICA ELEMENTAL DE AUDITORIA. C.P. Víctor Manuel - Mendiivil Escalante.
- EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA. Téllez Trejo.
- INTRODUCCION A LA CONTABILIDAD. C.P. Juan Carlos Torres Tovar.
- TECNICAS DE ADMINISTRACION DE INVENTARIOS. Louis M. -- Killen.
- TESIS PROFESIONAL. C.P. Salvador Olvera Jara.