

17  
24



**UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO**

**Facultad de Contaduría y Administración**

**AUDITORIA DE INVENTARIOS**

**Seminario de Investigación Contable  
Que en opción al Grado de  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
p r e s e n t a  
JAVIER GARCIA RAMOS**

**Profesor de Seminario:  
C.P. SILVANO GARCIA ASPE**



**México, D. F.**

**Agosto 1992**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

# I N D I C E

Página

## INTRODUCCION

### CAPITULO I GENERALIDADES

1.1 Concepto y clasificación de los inventarios.....	9
1.2 Principios de contabilidad aplicables a inventarios..	12
1.3 El costo en los inventarios.....	16
1.4 Sistema de valuación de inventarios.....	18
1.5 Métodos de valuación de inventarios.....	20
1.6 Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación" en el rubro de inventarios.....	23

### CAPITULO II AUDITORIA

2.1 Propósito de la auditoría.....	26
2.2 Normas de auditoría.....	29
2.3 Procedimientos de auditoría.....	33
2.4 Técnicas de auditoría.....	34

### CAPITULO III CONTROL INTERNO EN INVENTARIOS

3.1 Definición y objetivos del control interno.....	36
3.2 Importancia del estudio y evaluación del control interno.....	43
3.3 Elementos del control interno.....	44
3.4 Operaciones básicas de control.....	48
3.5 Controles disciplinarios.....	51
3.6 Cuestionario de control interno.....	53

**CAPITULO IV PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA APLICABLE  
A INVENTARIOS**

4.1	Objetivos de la auditoría de inventarios.....	54
4.2	Evaluación preliminar del control interno.....	55
4.3	Confirmación del funcionamiento de los controles....	64
4.4	Evaluación definitiva del control interno.....	66
4.5	Procedimientos de validación.....	67
4.6	Presentación en los estados financieros.....	72

**CAPITULO V EFECTO DE LOS INVENTARIOS EN EL DICTAMEN**

5.1	Dictamen limpio.....	73
5.2	Dictamen con salvedad.....	76
5.3	Dictamen con abstenión de opinión.....	79
5.4	Dictamen negativo.....	80

	<b>CONCLUSION.....</b>	<b>81</b>
--	------------------------	-----------

	<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>82</b>
--	--------------------------	-----------

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

*Esta investigación: AUDITORIA DE INVENTARIOS, tiene como propósito servir de guía y fuente de referencia general a los profesionistas de la Contaduría Pública que comprueban la confiabilidad de la información financiera obtenida de acuerdo con los lineamientos teórico-prácticos de las entidades.*

*La auditoría de inventarios es importante, ya que en base al resultado obtenido la administración de la entidad y los usuarios en general obtienen elementos de juicio sólidos para una adecuada toma de decisiones. Cabe señalar que la auditoría de inventarios es un proceso muy extenso porque la mayoría de las empresas tienen artículos en tránsito, inventarios en almacén, en proceso o ya terminados y disponibles para la venta, lo que dificulta el seguirles la pista a las partidas, al evaluar su condición de venta, así como la cuantificación de su costo, es por ello que el auditor debe ser una persona con amplio conocimiento y experiencia en el campo.*

*El capítulo 1, presenta los aspectos generales contables que nos permiten obtener información financiera en el rubro de inventarios, el 2, los lineamientos teóricos que establecen la más alta calidad en la ejecución del trabajo de auditoría; el capítulo 3, trata el control interno en los inventarios. El capítulo 4, se presenta un procedimiento de auditoría aplicable a inventarios; y por último el capítulo 5, trata los diversos efectos de los inventarios en el dictamen.*

*Como se podrá observar aquí se presenta una serie de elementos tendientes a revisar uno de los rubros de mayor significado y dificultad en las entidades comerciales e industriales como son los inventarios, conscientes de ello se ha realizado esta investigación esperando sea de utilidad a los usuarios.*

**EL AUTOR**

## CAPITULO I GENERALIDADES

### 1.1 CONCEPTO Y CLASIFICACION DE LOS INVENTARIOS

El término inventario tiene diversos sentidos según se trate de una empresa comercial, industrial o de servicio.

Para las empresas comerciales su inventario está formado por artículos que van a ser objeto de venta, por el que obtienen su principal ingreso, ya sea vendidos en las mismas condiciones o que en ocasiones se les da una mayor presentación por el envase o la envoltura.

En las empresas industriales su inventario está formado por materia prima, producción en proceso y artículos terminados, este tipo de empresa adquiere elementos (materiales y esfuerzos) que sometidos a un proceso obtienen un producto final objeto de la venta, por el que obtiene su ingreso principal.

Las empresas de servicio no tienen gran inversión en inventarios ya que sólo se limitan estos, al suministro en el desarrollo de operación, puesto que sus ingresos derivan de los servicios prestados.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, define al inventario como sigue:

"El término inventario se usa para designar el conjunto de aquellos bienes tangibles de propiedad que, 1) Se tiene para venderse en el curso normal del negocio, 2) están en proceso de producción para tal venta o, 3) van a ser consumidos regularmente en la producción de artículos o servicios que se venden".

La definición anterior distingue los bienes que deben incluirse en los inventarios, de los que son intangibles o que tienen un fin distinto al de producción o venta en el curso normal de las operaciones de la entidad. Las entidades de transformación adquieren maquinaria que en un determinado momento es sujeto a venta, este bien no es considerado como inventario al tomarse la decisión de venderlo puesto que el objeto primordial de la entidad es la obtención de un producto final para la venta. La clasificación de herramientas y refacciones se realiza

en inventario o equipo según se trate, cuando su duración es más de un año, se deberá clasificar como equipo, pero si dicha partida se consume en el año (ejercicio contable) se debe clasificar como "inventario de abastecimiento".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) en el boletín número C-4, establece el concepto de inventarios como sigue:

"El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones".

En mi opinión los inventarios son los bienes que tiene una entidad, destinados a la venta, a la producción o al consumo durante el desarrollo de sus operaciones normales, por el que se obtiene un ingreso.

#### CLASIFICACION DE LOS INVENTARIOS

Las entidades económicas tienen bienes y recursos de diferente origen y finalidad por lo que es necesario clasificarlos para que en cualquier momento se pueda informar sobre su situación y repercusión en la información financiera.

En la clasificación de inventarios, cada entidad la realiza según su naturaleza, a continuación se presentan grupos que conforman el renglón de inventarios.

##### Materia Prima

En la industria de transformación son todos los elementos que van a someterse a un proceso para la obtención de un artículo final.

Mercancía

En las empresas comerciales son los artículos que se adquieren para su venta posterior, realizando en ocasiones una modificación en su presentación.

Producción en Proceso

Las industrias de transformación por la naturaleza de sus operaciones y la necesidad de información, debe efectuar un corte de operaciones en la que presentarán el grado de avance que tienen los artículos en fabricación de cada uno de los elementos que intervienen en el costo.

Partes Terminadas

Son artículos completos que pueden ser vendidos o utilizados en la fabricación de un artículo final.

Artículos Terminados

Son los que están listos para la venta como operación normal de la entidad.

Refacciones, Suministros o Abastecimientos

Son materiales que se utilizan indirectamente en la producción (o en otras operaciones) pero que son importantes en la fabricación.

Mercancía en Tránsito

Son las mercancías adquiridas por la entidad fuera de la plaza o dentro de ella, en la que no se conoce el costo total y que físicamente no se encuentran en el almacén.

Mercancía en Consignación

Se refiere a las mercancías que se remiten a un comisionista ya sea que esté ubicado en la misma plaza o fuera de ella, para buscarles mercado, siendo propiedad de la empresa mientras

no sean vendidas.

Mercancías en Depósito.

Son las que se han entregado en custodia en un almacén de depósito y que son amparadas por un certificado de depósito. En ocasiones son otorgadas como garantía en un crédito.

Mercancías Deterioradas

Son las que se encuentran degradadas de sus características normales, pero pueden estar en condiciones de ser vendidas a un precio castigado. En caso de que las mercancías deterioradas no estén en condiciones de ser vendidas no deben incluirse en el inventario.

Anticipo a Proveedores

El proveedor en ocasiones por las características y demanda del producto que maneja, exige a sus clientes un desembolso a cuenta de su pedido. Cuando el desembolso sea por algún tipo de artículo de los antes expuestos se deberá registrar en una cuenta específica en el rubro de inventarios.

1.2 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES A INVENTARIOS

La palabra "principio" desde el punto de vista semántico significa: Primer instante de la existencia de una cosa, Base, fundamento sobre el cual se apoya una cosa. Causa primitiva o primera de una cosa. Componente de un cuerpo. Dícese de lo que se acepta siendo invariable y universal.

Como se observa para que algo sea considerado principio de se reunir los requisitos siguientes:

- 1.- Ser desde el inicio.
- 2.- Servir de base o fundamento de apoyo.
- 3.- Ser componente de un cuerpo.
- 4.- Ser invariable y universal.

Partiendo de lo antes expuesto, los principios de contabilidad son conceptos fundamentales para: Identificar y delimitar a las entidades económicas, valuar las operaciones y presentar la información financiera cuantitativa en los estados financieros.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín C-4 establece las bases de cuantificación de las operaciones que se realizan en un ente económico, relativas al rubro de inventarios, por lo que se debe tomar en cuenta los siguientes principios de contabilidad, enunciados en el boletín A-1. Esquema de la teoría básica de la contabilidad:

**PERIODO CONTABLE.** "La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen".

Tomando en cuenta el principio de "periodo contable", las operaciones en inventarios deben registrarse en la cantidad de efectivo que le corresponda en el lapso de tiempo en que ocurren.

**REALIZACION.** "La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan".

"Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados: (A) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos, (B) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o (C) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las ops

raciones de ésta, y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios".

En base al principio de "realización", las entidades deben cuantificar en términos monetarios las operaciones en inventarios que realizan con otros participantes de la actividad económica, así como los eventos económicos que la afectan.

Las operaciones en inventarios que se realizan en un período contable implican un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de la entidad como son: la compra-venta de mercancía con otros entes económicos, el pago de compras a crédito, las devoluciones por compra, los descuentos en las compras por volumen o por pronto pago, etc. Existen eventos económicos externos a la entidad (devaluación, inflación) que afectan a las operaciones de compra o producción, y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

**VALOR HISTORICO ORIGINAL.** "Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afectan o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserve la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, ésta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca".

En base al principio de "valor histórico original", las entidades deben registrar las operaciones en inventarios por la cantidad de su efectivo o su equivalente de la estimación razonable que se haga en el momento en que se consideren realizados contablemente, así como de modificar estas cifras cuando hayan perdido significado, por medio de métodos de ajuste sistemáticos que preserven la imparcialidad y objetividad de la informa-

ción contable.

**CONSISTENCIA.** "Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa".

"Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información".

Tomando en cuenta el principio de "consistencia", el saldo de los inventarios deben ser obtenidos y presentados en los estados financieros mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares para, mediante la comparación conocer su evolución y posición. Cuando existan cambios que afecten la comparación deben ser justificados y advertidos en la información indicando su efecto.

Los principios de contabilidad que se deben tomar en cuenta para la presentación de los inventarios de acuerdo con el boletín A-1. Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera son:

**REVELACION SUFICIENTE.** "La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad".

Tomando en cuenta el principio de "revelación suficiente", el inventario reflejado en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

**IMPORTANCIA RELATIVA.** "La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información".

En base al principio de "importancia relativa", el inventario que aparece en la información financiera debe mostrar los aspectos importantes cuantificados en términos monetarios.

### 1.3 EL COSTO EN LOS INVENTARIOS

La palabra costo significa la suma de esfuerzos y recursos invertidos para producir algo. Otra acepción se refiere a lo que se sacrifica o desplaza en lugar de una cosa elegida.

En inventarios el costo representa la suma de las erogaciones por compra y los cargos que intervienen directamente o indirectamente para tener un artículo en condición y colocación de uso o venta.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín C-4 ha establecido con respecto a los inventarios que:

"La regla de valuación para inventarios es el costo de adquisición o producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa, en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta".

En mi opinión el costo de los inventarios en las entidades comerciales está formado por el conjunto de gastos directos e indirectos necesarios para la adquisición de artículos en condiciones y lugar para ser vendidos.

En cuanto a las industrias de transformación el costo de

los inventarios está representado por la integración de recursos y esfuerzos que nos permiten tener el artículo final en condiciones de uso o venta.

Las definiciones anteriores comprenden el costo de adquisición y producción, que dada su importancia, considero necesario hacer una explicación más amplia por lo que a continuación la expongo.

### Costo de Compra o Adquisición

El costo de los artículos o materiales está formado por el precio de la factura, menos los descuentos por volumen o por pronto pago, mas todos los costos necesarios para la adquisición, como son: transporte, impuesto, seguros, comisiones, gastos de almacenamientos y manejo.

Como se puede observar el costo de compra comprende todos los gastos por adquisición y colocación, para tener los bienes en condiciones de venta.

### Costo de Producción

En cuanto al costo de producción está formado por el costo de compra de los materiales (en condición de uso) la mano de obra y los cargos indirectos de producción, tanto en los artículos terminados como para los semiterminados.

A continuación se trata en forma concreta cada uno de los elementos que intervienen en el costo de producción.

#### a) Materiales.

Los materiales representan la parte física que interviene en forma directa en el proceso de transformación. El costo de materia prima es el costeo del material que se acumula y conforme se usa se envía a producción, lo que hace que el inventario de materiales disminuya en forma gradual.

El material enviado al proceso es mayor que el obtenido en producto final, por causas tales como desperdicios y mermas de materia prima.

Cuando existan desperdicios y mermas de material normal en

el proceso de transformación, éstos deben ser incluidos en el costo de producción. En caso de merma anormal en el proceso de transformación se debe afectar el resultado.

**b) Mano de Obra.**

El costo de mano de obra está formado por salarios y compensaciones relacionados con los trabajadores que interviene directamente en la producción, mismos que serán remunerados en efectivo de curso legal. Los sueldos y compensaciones que obtienen los trabajadores de supervisión y de apoyo (almacenistas y personal de reparación) se conoce como mano de obra indirecta, por lo que no se incluye en los gastos directos de producción.

**c) Cargos Indirectos de Producción.**

Los cargos indirectos de producción son aquellos costos que no pueden asociarse directamente con la unidad producida, es decir, aún formando parte del costo de producción no se puede determinar con exactitud qué cantidad de estos recursos corresponden a la producción de un artículo.

Los cargos indirectos de producción comprende todos los costos de producción excepto material directo y mano de obra directa. Como regla, incluye mano de obra indirecta (salario de supervisores y administrativo de fábrica), materiales indirectos, depreciación, mantenimiento, luz y fuerza, calefacción, renta, seguros, previsión social y todos los demás costos indirectos necesarios para operar la fábrica.

#### 1.4 SISTEMA DE VALUACION DE INVENTARIOS

Un sistema es la combinación de elementos interrelacionados entre sí, para obtener un artículo o un conjunto de ellos.

Toda empresa requiere de un control adecuado y correcto de las erogaciones que se realizan durante la producción, para lograr esto se necesita tener un sistema de contabilidad de costos implantado de acuerdo a sus necesidades.

Los sistemas de valuación de inventarios que existen se clasifican en:

### Costeo Absorbente

Este sistema de costos se integra con todas las erogaciones directas y los gastos indirectos incurridos en la producción o adquisición.

### Costeo Directo

Por medio del costeo directo se debe tomar en cuenta la materia prima consumida, mano de obra y gastos de fabricación que varían en relación al volumen de producción.

Estos a su vez pueden llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando éste último se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación:

### Costos Históricos

Los inventarios bajo este sistema, acumulan los elementos del costo, ya sea por compra o producción después de que el artículo ha sido obtenido.

Como se puede observar este tipo de sistema de costo pertenece al grupo de hechos ya consumados.

### Costos Predeterminados

Bajo este sistema se calculan los elementos del costo antes de que se inicie la producción o adquisición de artículos. Este tipo de costos se clasifica en dos formas que son las siguientes:

#### a) Costos Estimados

Este sistema permite determinar los elementos del costo en forma anticipada, sobre bases empíricas (experiencia de años anteriores y conocimientos sobre la industria).

La estimación tiene como objetivo conocer en forma aproximada cuál será el costo del artículo antes de obtenerlo, lo que

nos permite dar una cotización a los clientes, pero esto ha llegado más allá tomándose como base para valuar la producción vendida, terminada y en proceso; tomando en cuenta que son fundamentados en conocimientos empíricos, resulta difícil que sean iguales a los costos históricos, por lo que es necesario hacer los ajustes correspondientes.

#### b) Costos Estándar

Bajo este sistema se calculan los elementos del costo antes de iniciarse la producción en base a investigaciones y especificaciones técnicas de cada producto en particular. Por lo que representa una medida de eficiencia y efectividad.

### 1.5 METODOS DE VALUACION DE INVENTARIOS

El método de valuación de inventarios en las entidades debe ser el adecuado a sus necesidades.

Para lograr una implantación adecuada del método, el personal encargado debe tomar en cuenta lo siguiente:

- 1.- Giro o ramo de la entidad
- 2.- Marco Legal
- 3.- Ejercicio Contable
- 4.- Políticas de Operación
- 5.- Recursos y sus Fuentes
- 6.- Organigrama de la Entidad.

Uno de los renglones de mayor importancia en los activos de una empresa son los inventarios, por lo que es de interés seguir el método de valuación de las existencias.

Los métodos de valuación aconsejables o principales son:

#### Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS)

En época de depresión (disminuye el volumen físico de la producción, existe la desocupación de trabajadores, baja el salario, la oferta es superior a la demanda y hay constante baja

en los precios, etc.) se deberá emplear el método "FEPS"; esto es, valorizar las salidas, a los precios de las primeras entradas, que son los más altos, hasta agotar los importes correspondientes a esas entradas, continuando con los precios más antiguos siguientes para valuar las salidas, y así sucesivamente.

Bajo este método el costo de producción absorbe materiales a precio más alto del que sigue en la actualidad, y las existencias automáticamente quedarán valuadas a los precios más recientes, que son los más bajos. A través de este método, puede originarse utilidad por incremento en el renglón de inventarios, debido al aumento en los costos mas no en el número de unidades.

#### Últimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS)

Este método se recomienda en época de prosperidad (hay aumento en volumen físico de la producción, en las operaciones comerciales, y en los precios e inversiones) en que los materiales o artículos se valorizan para la salida, a los precios de las últimas entradas, que son los más bajos, hasta agotar los importes correspondientes, lo que permite tener los costos más actuales y las existencias registradas a los precios más antiguos.

También es recomendable en esta época utilizar el método de costo o valor de mercado, mismo que será tratado más adelante por lo que sólo me limito a mencionarlo.

Existen otros métodos reconocidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín C-4 que son los siguientes:

##### a) Costo Identificado

Este método como su nombre lo indica, permite identificar cuál ha sido el costo de adquisición o producción de un artículo específico. Como ejemplo podemos citar las entidades dedicadas a la compraventa de maquinaria pesada, automóviles y piedras preciosas.

##### b) Costo Promedio

El costo por este método se obtiene dividiendo el importe

acumulado de todos los costos y gastos por producción o adquisición, entre el número de artículos.

**c) Detallista**

Este método llamado también a "precio de venta", se usa en empresas dedicadas a la venta al menudeo (tienda de departamentos, ropa, etc.), mismas que determinan aproximadamente el costo de sus inventarios valuando las ventas al menudeo y deduciendo el porcentaje del margen de utilidad bruta (precio de costo entre precio de venta de las mercancías disponibles).

**Modificación a la Regla de Valuación.**

Los inventarios pueden sufrir variaciones en su valuación por obsolescencia, deterioro y la más importante por cambios en los precios, por lo que es necesario modificar el importe de los inventarios sobre la siguiente base:

**Costo o valor de Mercado.**

Para modificar el importe de los inventarios por el costo o valor de mercado se debe elegir el que sea menor, excepto que:

- 1.- "El valor de mercado no debe exceder al valor de realización".
- 2.- "El valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización".

El concepto costo ya fue tratado por lo que a continuación nos referimos al valor de mercado, de realización y neto de realización.

**Valor de Mercado.** Es el precio de cotización que aparece en las publicaciones y en la factura de los proveedores a la fecha del inventario.

**Valor de Realización.** Es el que se obtiene de restarle al precio de venta los gastos indirectos por ella.

**Valor Neto de Realización.** Es el que se obtiene deduciendo del

precio de venta los gastos directos de venta y un porcentaje de utilidad.

Con el método de costo o mercado para la valuación de los inventarios, debe considerarse que si el costo de reposición a la fecha del inventario es menor que el precio de adquisición, es necesario adoptar la cifra más baja, con la finalidad de presentar razonablemente los resultados del ejercicio; si el costo de reposición es inferior al valor neto de realización, deberá hacerse un ajuste a éste último valor, con el propósito de no registrar pérdida en exceso a las que se obtendrán en operaciones normales.

#### 1.6 BOLETIN B-10 "RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA" EN EL RUBRO DE INVENTARIOS.

Uno de los problemas económicos graves en México es la inflación, este fenómeno, ha afectado a las empresas distorsionando las cifras de los estados financieros.

Conscientes del problema, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su Comisión de Principios, ha emitido el boletín B-10 "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera" y la publicación de adecuaciones y circulares.

El boletín establece que se deben actualizar los siguientes rubros:

- Inventarios y costo de venta.
- Inmuebles, maquinaria y equipo, su depreciación acumulada y la depreciación del periodo.
- Capital Contable.

A partir de 1986 se expiden las primeras adecuaciones al boletín B-10 en el que se pide la actualización de todas las partidas no monetarias del balance y sus costos y gastos asociados con el estado de resultados.

Además se debe determinar.

- El resultado por tenencia de activos no monetarios (RETANOM).
- El costo integral del financiamiento.

Los métodos utilizables por el B-10 para manejar el fenómeno de inflación son:

a) Método de Niveles Generales de Precios (NGP)

"Este método, modifica la unidad de medida, cambiándola por "pesos poder de compra". Es decir, cambia la unidad actual del peso por un peso en función a su poder de compra en el momento en que se esté llevando a cabo la operación" mediante el uso de un factor derivado del índice nacional de precios al consumidor.

Las ventajas del método de niveles generales de precios son:

- 1.- Es un cambio en la unidad de medición, respetando los principios contables.
- 2.- Su costo es accesible y su manejo sencillo.

Las desventajas del método de niveles generales de precios son:

- 1.- Índice es común, no particular.
- 2.- El índice de precios generalmente no coincide con el de la partida específica.

b) Método de Costos Específicos o de Reemplazo.

El método de costos específicos "busca reemplazar los valores en que están valuadas las inversiones no monetarias por sus valores de reemplazo o actuales, tomando en cuenta para ello el uso y la capacidad de servicio del bien".

Las ventajas del método de costos específicos son:

- 1.- Da una imagen más real de la empresa en lo relativo a la valuación de sus inversiones no monetarias.
- 2.- Aseguran mantenimiento del capital.

*Las desventajas del método de costos específicos son:*

- 1.- *Su operación es costosa, requiere avalúos.*
- 2.- *Existen dificultades en su interpretación.*

*Se recomienda no mezclar los dos métodos en la actualización de inventarios y activos fijos "en caso de que por razones prácticas se requiera efectuar la mezcla de referencia, ésta sólo lo podrá efectuarse entre activos de naturaleza diferente y nunca dentro de un mismo rubro de activos".*

*"El B-10 señala la obligación de incorporar las cifras actualizadas a los estados financieros básicos, con el objeto de facilitar la comprensión de estos, se debe revelar datos como el método seguido, criterios de cuantificación, significado e implicación de conceptos".*

*El tercer documento de adecuaciones al boletín B-10, uniforma la presentación de todos los estados financieros a una misma unidad de medida; peso poder de compra del cierre del ejercicio.*

*"A partir de 1990 el Estado de Resultados, el Estado de Variaciones en el capital contable y el Estado de Cambios en la situación financiera, deberán presentarse valuados en la misma unidad de medida del balance general".*

*"También se obliga a reexpresar los estados financieros de periodos anteriores, cuando estos se presentan para fines de comparabilidad, a pesos poder de compra del periodo sobre el cual se informa".*

#### *Actualización de Inventarios.*

*"La actualización tiene por objeto presentar el valor del inventario al cierre del ejercicio, e incorporar las cifras actualizadas en los estados financieros".*

*Los métodos de actualización para inventarios son el de niveles generales de precios y el de costos específicos.*

*El ajuste por la actualización inicial es la diferencia que resulta entre el valor reexpresado y el valor histórico. Cuando existan actualizaciones previas el monto del ajuste es la diferencia obtenida entre el valor reexpresado actual y el valor reexpresado anterior.*

Los elementos a considerar en la actualización de inventarios es la rotación del inventario, sistema de valuación y la formación de capas.

Se debe observar que el valor de los inventarios no debe exceder a su valor de realización.

a) *Método de Niveles Generales de Precios.*

El significado de la actualización por este método es expresar el costo histórico de los inventarios en pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance.

El medio de corrección es el factor derivado del índice nacional de precios al consumidor.

b) *Método de Costos Específicos.*

La actualización por este método significa el costo en que incurriría la empresa en la fecha del balance para adquirir o producir un artículo igual o semejante al que integra su inventario.

Los medios de actualización del inventario son los siguientes:

- 1.- Valuando el inventario por el método de primeras entradas, primeras salidas.
- 2.- Valuación del inventario al precio de la última compra.
- 3.- Valuación del inventario a costo estándar.
- 4.- Emplear índices específicos para inventarios.
- 5.- Emplear costos de reposición.

"Debe compararse el resultado obtenido con el determinado en el método de índices para saber cuál es el *RETANOM* en inventarios".

*Actualización del Costo de Ventas.*

La actualización tiene por objeto relacionar el precio de venta obtenido por el artículo con el costo que le hubiere correspondido en el momento de la misma e incorporar la cifra actualizada en los estados financieros.

Los métodos aplicables para la actualización son el de niveles generales de precios o el de costos específicos.

Se debe observar la actualización del inventario inicial, inventario final y las compras efectuadas en el periodo.

No se pide que se actualicen los conceptos de mano de obra y gastos de fabricación (excepto depreciación).

El método debe ser congruente con el utilizado en inventarios.

a) Método de Niveles Generales de Precios.

El monto del ajuste por la actualización del inventario es la diferencia entre el valor reexpresado y el valor histórico o de la diferencia entre el valor reexpresado actual y el valor reexpresado anterior.

El significado de la actualización es expresar el valor histórico del costo de ventas en pesos de poder de compra equivalentes al de la fecha de la venta en que se realizaron.

El medio de corrección es el factor derivado del índice nacional de precios al consumidor.

b) Método de Costos Específicos.

El monto de la actualización es la cifra que resulta del valor reexpresado menos el valor histórico anterior o de la diferencia entre el valor reexpresado actual y el valor histórico anterior.

El significado de la actualización es el costo de venta a valores de lo que costaría a la empresa ponerlos en el momento en que se realizaron.

Los medios de la actualización son los siguientes:

- 1.- Índices específicos.
- 2.- Últimas entradas, primeras salidas.
- 3.- Costo estándar.
- 4.- Costo de reposición.

## CAPITULO II AUDITORIA

### 2.1 PROPOSITO DE LA AUDITORIA

*El propósito de un examen de estados financieros por un auditor independiente es expresar una opinión o si las circunstancias lo ameritan la niega, sobre la razonabilidad con que se presentan la situación financiera de la empresa, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados en forma consistente.*

*El medio por el cual expresa su opinión el auditor o la niega si las circunstancias lo ameritan, es conocido como dictamen, que generalmente es la única parte del trabajo de auditoría que llega a manos del usuario.*

*La auditoría establece una base sólida para contar con información útil y confiable que permite a los interesados tomar decisiones adecuadas.*

*Dada su importancia, es conveniente la existencia de un profesional independiente a la administración de la entidad, que revise el contenido de la información financiera, para determinar el grado de confiabilidad que se depositará en ellos durante la toma de decisiones.*

*El resultado de la auditoría es de importancia para el público en general y no propiamente con quien contrata sus servicios, es por ello que el auditor debe desempeñar un trabajo profesional, aplicando una técnica especializada, un juicio profesional y respetando aquellos lineamientos que le permitan establecer una calidad mínima profesional, que incorporen credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.*

*El auditor para estar en condiciones de emitir una opinión debe entender las características financieras y contables de la entidad examinada, como son las siguientes:*

- 1.- Los sistemas de contabilidad en uso.*
- 2.- Los sistemas de control interno.*
- 3.- Los principios de contabilidad aplicados.*

- 4.- Las características particulares de la operación de sus clientes.
- 5.- Las políticas y prácticas gerenciales que afectan la confiabilidad de los controles y decisiones financieras y contables.
- 6.- Las características del ambiente empresarial que rodea a la empresa.
- 7.- Las disposiciones legales aplicables a la entidad.

## 2.2 NORMAS DE AUDITORIA

La auditoría por ser una profesión, adquiere una responsabilidad muy grande con todas aquellas personas que utilizan el resultado de su trabajo, conscientes de ello la auditoría ha establecido fundamentos básicos tendientes a elevar la calidad del trabajo llamados "Normas de Auditoría".

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad que debe observar el auditor antes, durante y al término de su trabajo de auditoría.

Estas normas pueden clasificarse en la siguiente forma:

- a) Normas particulares relativas a la preparación técnica y profesional del auditor.
  - b) Normas en la ejecución del trabajo de auditoría.
  - c) Normas referentes a la información financiera.
- a) Normas Particulares Relativas a la Preparación Técnica y Profesional del Auditor.

Estos requisitos son las 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.

### Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.

Una persona para realizar una revisión de estados financieros debe tener un adecuado entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor. El entrenamiento técnico es adquiri-

do mediante el cumplimiento académico que marca la carrera de licenciado en contaduría y que culmina con la obtención del título profesional, mismo que se complementa con la práctica bajo la dirección de un auditor experimentado durante un tiempo razonable. El entrenamiento técnico es un fundamento de la capacidad profesional, ya que esta es la madurez de juicio que se logra mediante el enfrentamiento a los problemas de la actividad profesional y en la elección de soluciones correctas, así como el contacto con auditores de mayor experiencia.

Para conservar el entrenamiento técnico el auditor debe estar actualizado con las nuevas técnicas de auditoría, ya que las empresas están en un clima económico cambiante.

La actualización es muy importante por lo que en la actualidad se está emitiendo numerosa literatura de la profesión e impartición de seminarios, y la creación de organizaciones profesionales.

### Cuidado y Diligencia Profesional

El auditor para cumplir su compromiso con el cliente y la sociedad no basta su capacidad profesional, sino que también debe tener cuidado y diligencia que humanamente pueda esperarse de una persona con sentido de responsabilidad en el desarrollo de su examen y en la preparación de su informe.

### Independencia

En todo aspecto relacionado con el desarrollo del trabajo de revisión, el auditor debe mantener una actitud mental independiente. Se entiende que existe independencia mental cuando sus juicios son fundamentados en elementos objetivos del caso.

La independencia es una característica muy importante, ya que de no cumplirse se pondría en duda el resultado del trabajo de auditoría por lo que perdería utilidad entre los interesados.

Los lineamientos respecto a la independencia se encuentran establecidos en el Código de Ética Profesional que establece las circunstancias particulares en que se considera que no hay independencia ni imparcialidad.

## b) Normas en la Ejecución del Trabajo de Auditoría.

Estas normas son los elementos básicos que nos permiten desarrollar la auditoría, por lo menos al mínimo indispensable de las exigencias de cuidado y diligencia.

### Planeación y Supervisión

Una correcta planeación de la auditoría permite alcanzar los objetivos en la forma más eficiente y también dividir el trabajo entre el personal de auditoría, porque es imposible que el auditor realice todas las fases del trabajo, ya que este incluye áreas cuyo examen es más sencillo que puede ser realizado por personas de menor experiencia.

El auditor para realizar la planeación debe conocer los objetivos, condiciones, limitaciones y las características particulares de la entidad examinada. Esta información puede obtenerla por medio de entrevistas con clientes y funcionarios, la inspección, el estudio de documentos jurídicos y financieros.

La planeación es una fase muy importante que debe realizar el auditor de mayor experiencia, el cual una vez contando con la información necesaria va a determinar lógicamente, ordenada y clasificada los procedimientos de auditoría a emplearse, la extensión que debe darles, la oportunidad y la asignación del personal.

La planeación no es un programa de trabajo rígido sino que se va adaptando ante las circunstancias no previstas o elementos desconocidos en el desarrollo de la auditoría.

En cuanto a la supervisión aparece como causa de la división del trabajo de auditoría, ya que es imposible que el auditor realice todas las fases. El hecho de que él personalmente no las realiza dan seguridad de ser correctas cuando han sido supervisadas por una persona de mayor experiencia y capacidad que quien las ejecuta.

El grado de supervisión está en proporción de la experiencia y capacidad de quien efectúa el trabajo.

### Estudio y Evaluación del Control Interno

El auditor para planear correctamente necesita estudiar y evaluar el sistema de control interno, que le sirve de base pa-

ra determinar el grado de confianza que va a depositar en él; mismo que le va a permitir determinar el alcance de las pruebas y la aplicación de los procedimientos de auditoría.

En términos generales el sistema de control interno es muy importante, ya que es donde descansa la planeación de la auditoría.

#### Obtención de Evidencia Suficiente y Competente

El objetivo de los procedimientos de auditoría es suministrar al auditor elementos de juicio para fundamentar su opinión. Estos elementos deben fundarse en la naturaleza de los hechos examinados y debe haberse llegado al conocimiento de ellos con una certeza razonable. Por consiguiente, el auditor con base en el resultado obtenido de aplicar sus procedimientos y en la evidencia comprobatoria, decidirá en base a su juicio profesional en las circunstancias, si se cuenta con evidencia suficiente (cantidad indispensable) y competente (relevancia cualitativa) para fundamentar su opinión.

#### c) Normas Referentes a la Información Financiera

La importancia del dictamen tanto para el auditor como para los usuarios, hace necesario que se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del dictamen.

#### Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Cuando el auditor emita su opinión debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. En caso de desviación el auditor debe mencionar en qué consiste y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

El dictamen debe indicar si los principios de contabilidad generalmente aceptados se han aplicado sobre bases consistentes durante el año de revisión en relación con el anterior. En caso de inconsistencia a los principios de contabilidad, el auditor incluirá en su dictamen en qué consiste la desviación y cuál es su efecto cuantitativo sobre los estados financieros.

En el dictamen se debe indicar si la información y todas las revelaciones en los estados financieros se consideran como razonablemente suficientes. En caso de ser insuficiente debe incluir el porqué no lo es y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

### Expresión de la Opinión

Quando un contador público independiente haya practicado una auditoría de estados financieros deberá expresar una opinión sobre los estados financieros en su conjunto o su declaración de que no puede rendir su opinión, expresando las causas.

En todos los casos en que el nombre de un auditor se asocia a estados financieros, debe indicar claramente e inequívoca el carácter de su examen y el grado de responsabilidad que éste asume.

## 2.3 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

La expresión "procedimiento" significa: Acción de proceder. Método de ejecutar una cosa. Modo razonado de obrar.

Partiendo de lo anterior podemos establecer que un procedimiento de auditoría es una forma razonada de actuar del auditor que le permite obtener información necesaria para fundamentar su opinión profesional sobre los estados financieros que está revisando.

El auditor no puede obtener toda la información que necesita para fundamentar su opinión en una sola prueba, por lo que es necesario examinar partidas o conjunto de hechos mediante varios modos razonados de investigación simultáneos o sucesivos.

### Naturaleza de los procedimientos de Auditoría

Es imposible establecer un sistema de pruebas para el examen de los estados financieros aplicable a todas las entidades, porque tienen detalles de operación muy propios como son: sistemas de control, contabilidad y organización. Por esta razón el auditor deberá aplicar su criterio profesional, para decidir

cuál técnica o procedimiento de auditoría, será aplicable en cada caso, para obtener la certeza moral que fundamenta su opinión.

#### Extensión o Alcance de los Procedimientos de Auditoría

Generalmente muchas de las operaciones de las entidades son repetitivas que forman un volumen numeroso de operaciones individuales, por lo que es imposible realizar un examen detallado de las partidas individualmente. Por esta razón cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas se aplican pruebas selectivas que consiste en examinar una muestra representativa de partidas individuales, para derivar una opinión general sobre la partida global.

La relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es importante en la planeación de la auditoría.

#### Oportunidad de los Procedimientos de Auditoría

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar en forma favorable se conoce como oportunidad. No es conveniente realizar procedimientos de auditoría sobre estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

## 2.4 TECNICAS DE AUDITORIA

Las técnicas de auditoría son las formas razonadas de actuar usando prácticas para descubrir y manifestar la verdad, que utilizó el auditor para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Las técnicas básicas son nueve, mismas que pueden combinarse dando lugar a una gran variedad de ellas. Las técnicas básicas de auditoría son las siguientes:

### Estudio General

*Esta técnica como su nombre lo indica se encarga de investigar las características generales de la entidad, de los estados financieros, y de las partes importantes significativas o extraordinarias.*

*Esta técnica es la más importante porque sirve de orientación a otras, por lo que deberá aplicarse con mucho cuidado y diligencia. Es recomendable que la aplicación de esta técnica la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, lo que nos permite asegurar un juicio profesional sólido y amplio.*

### Análisis

*Es la conjunción y clasificación de elementos individuales que van a formar una partida determinada homogénea y con significado.*

*Como se podrá observar esta técnica es aplicable en rubros de los estados financieros, para conocer su integración y puede ser de dos formas:*

#### *a) Análisis de Saldo.*

*Existen cuentas en que los movimientos que se registran en ellas son compensaciones unos de otros, en estas cuentas, el saldo queda formado por un neto que representa la diferencia entre las partidas que se movieron dentro de la cuenta, la circunstancia de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.*

#### *b) Análisis de Movimientos*

*Existen cuentas que se forman por la acumulación de partidas, como por ejemplo, las cuentas de resultados. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final.*

Inspección

La inspección es el examen físico de bienes o documentos, ya que en ocasiones los saldos de los activos y de los datos contables están representados por bienes o documentos que materializan el dato dando lugar a la constancia, por lo que es necesario examinarlos para dar autenticidad del activo o de la operación registrada contablemente representada en los estados financieros.

Confirmación

Esta técnica da seguridad, por ser una comunicación escrita de una persona independiente a la entidad examinada, que conoce la naturaleza y condiciones de operación, y que se encuentra en condición de informar en forma válida sobre ella.

Esta técnica consiste en que la entidad auditada se dirige a la persona a quien le pide la confirmación que conteste por escrito al auditor sobre información solicitada.

Las formas en que se aplica son las siguientes:

**Positiva.**- Esta forma consiste en enviar datos a la persona y se le pide una respuesta de conformidad o inconformidad. Generalmente es utilizada en el activo.

**Negativa.**- Consiste en enviar datos a la persona que va a confirmar y se pide su respuesta sólo si está en desacuerdo. Generalmente utilizada en activo.

**Indirecta.**- En esta forma no se envían datos a la persona que va a confirmar, pero sí se le solicita información de saldos, movimientos u otro dato de interés para la auditoría. Generalmente es utilizado para confirmar el pasivo.

Investigación

Es la obtención de información, datos y comentarios en forma cuidadosa con los funcionarios y empleados de la empresa.

**Declaración**

*Esta técnica consiste en dar a conocer por escrito y con la firma de los interesados el resultado de la investigación con funcionarios y empleados de la propia entidad.*

**Certificación**

*Esta técnica nos da seguridad de la veracidad de los hechos a través de un documento legalizado con la firma de una autoridad de la entidad.*

**Observación**

*Esta técnica permite la atención física de cómo se realizan las operaciones o hechos de la entidad.*

**Cálculo**

*Es la técnica numérica que tiene como objetivo verificar matemáticamente las partidas o hechos, ya que estos se encuentran cuantificados en términos monetarios.*

## CAPITULO III CONTROL INTERNO EN INVENTARIOS

### 3.1 DEFINICION Y OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín E-02 de fine al control interno de la siguiente forma:

"El control interno comprende el plan de organización y to dos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración".

Tomando en cuenta la definición anterior podemos establecer que los objetivos básicos de control interno son:

- a) Salvaguardar los activos de la entidad.
- b) Obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- c) Promover la eficiencia operacional del negocio.
- d) Adhesión en la ejecución de las operaciones con las políticas administrativas establecidas.

Como se podrá observar los dos primeros objetivos cubren el aspecto de control interno contable y los dos siguientes el control interno administrativo.

El control interno administrativo abarca, pero no se limita al plan de organización y los procedimientos y registros que intervienen en el proceso de decisiones que lleva la gerencia a autorizar las operaciones.

El control interno contable incluye el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionan con la salvaguarda de los activos y la confiabilidad de los registros financieros.

El control interno contable, está diseñado en función de los objetivos básicos, para proveer una razonable seguridad:

- a) Objetivos de autorización.

Las operaciones se realizan de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.

b) **Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.**

Las operaciones se registran en una forma que permita la preparación de los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados u otro criterio aplicable a dichos estados y para controlar los activos en custodia.

c) **Objetivos de salvaguarda física.**

El acceso a los activos sólo se permite con autorización de la administración.

d) **Objetivos de verificación y evaluación.**

Los registros de los activos en custodia deben compararse con los activos existentes en intervalos razonables de tiempo y tomar las medidas relativas a las diferencias.

Los objetivos del control interno contable se identifican en dos niveles, que son los siguientes:

- a) **Objetivos generales de control interno aplicable a todos los sistemas.** Estos objetivos se desarrollan a partir de los objetivos básicos de control interno.
- b) **Objetivos de control interno aplicable a ciclos de transacciones.** Estos objetivos se desarrollan a partir de los objetivos generales de control de sistemas, mismos que se aplican a las diferentes clases de transacciones agrupadas en un ciclo.

A continuación se presentan en forma de resumen los objetivos generales de control interno contable aplicable a todos los sistemas, obtenidos del boletín S-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

**Objetivos de Autorización .**

- a) "Las autorizaciones deben estar de acuerdo con el nivel jerárquico que sea necesario.
- b) Toda transacción debe ser válida para conocerse y someterse a su aceptación oportunamente.
- c) Sólo aquellas transacciones que reúnan los requisitos fijados por la administración, deben reconocerse como tales y por lo tanto procesarse oportunamente.
- d) El resultado de procesar transacciones debe informarse oportunamente y estar respaldado por un archivo.

**Objetivos de Procesamiento y Clasificación de Transacciones.**

- e) Las transacciones deben clasificarse de manera que permitan la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y por el criterio establecido por la administración.
- f) Las transacciones deben quedar registradas en el mismo período contable, cuidando aquellos que afectan más de un ciclo.

**Objetivos de Salvaguarda Física.**

- g) El acceso a los activos debe permitirse únicamente con la autorización de la administración.

**Objetivos de Verificación y Evaluación.**

- h) El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos debe verificarse y evaluarse periódicamente".

**OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE CONTROL INTERNO EN EL RUBRO  
DE INVENTARIOS (CICLO DE PRODUCCION)**

El estudio y evaluación del control interno en inventarios deberá realizarse sobre la base del ciclo de producción, ya que en este se incluye el proceso y movimiento de todos los recursos relacionados con los inventarios, hasta que los productos

terminados se transfieren a su almacén correspondiente.

A continuación se establecen los objetivos específicos de control interno en el ciclo de producción con base en la Guía J-03 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cabe mencionar que en el ciclo de producción incluye todo lo relacionado con activos fijos como son: método de evaluación y sistema de actualización, método y período de depreciación, condiciones de venta, etc.; mismos que para efectos de ésta obra no se comentarán ya que sólo se limita a inventarios.

Los objetivos específicos de control interno en el ciclo de producción se clasifican en:

a) **Objetivos de Autorización**

Estos objetivos tratan todos los controles que se deben establecer para asegurar el cumplimiento de las políticas establecidas por la administración, y son:

- 1.- El plan de producción debe establecerse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.
- 2.- El método de valuación y el sistema de costos en inventarios deben ser autorizados de acuerdo con políticas establecidas por la administración.
- 3.- Los ajustes a los inventarios deben autorizarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

b) **Objetivos de Procesamiento y Clasificación de Transacciones**

Estos objetivos tratan todos los controles que se deben establecer para asegurar el correcto reconocimiento, procesamiento, clasificación, registro e informe de las transacciones realizadas en una entidad, así como los ajustes a las transacciones.

Los objetivos para el ciclo de producción son:

- 4.- Establecer y mantener procedimientos de proceso del ciclo de producción de acuerdo con las políticas establecidas por la administración.

- 5.- Sólo deben aprobarse solicitudes para el uso de recursos que se ajusten a las políticas de la administración.
- 6.- Los recursos utilizados en la producción, así como la producción terminada debe informarse correcta y oportunamente.
- 7.- Los costos de los materiales, mano de obra y gastos indirectos utilizados en la producción así como su distribución contable debe calcularse correcta y oportunamente.
- 8.- Los costos de las mercancías compradas y su distribución contable deben calcularse correcta y oportunamente.
- 9.- Los costos de producción (materiales, mano de obra y gastos indirectos) y los ajustes relativos, deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.
- 10.- Los recursos utilizados, la producción terminada y otras disposiciones de bienes y los ajustes relativos deben aplicarse a las cuentas apropiadas de inventarios y a los auxiliares y registros de propiedades.
- 11.- En cada período contable deben prepararse asientos contables por los costos de producción y sus ajustes relativos.
- 12.- Los asientos contables de producción deben resumirse y clasificar las transacciones de acuerdo con el plan de la administración.

#### c) Objetivos de Verificación y Evaluación

Estos objetivos tratan todos los controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan así como la integridad de los sistemas de procesamiento, y son:

- 13.- Deben verificarse y evaluarse periódicamente los saldos de inventarios.
- 14.- Periódicamente debe revisarse la distribución de costos a inventarios.

#### d) Objetivos de Salvaguarda Física

Estos objetivos tratan todos los controles relativos al ac

ceso a los activos, registros, formas importantes, lugares de proceso y procedimientos de proceso, y son:

- 15.- El acceso al inventario debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.
- 16.- El acceso a los registros de producción, contabilidad de costos, de inventarios, así como lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas establecidas por la administración".

### 3.2 IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Al evaluar el control interno, el auditor cumple con la segunda norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo que señala que "el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirva 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".

El auditor al evaluar el control interno determina el logro de los objetivos de dicho control lo que le va a permitir depositar su confianza en los sistemas del cliente. Lo cual puede llevarlo consecuentemente a reducir pruebas sustantivas (pruebas de transacciones y saldos reflejados en los estados financieros).

El estudio y evaluación del control interno contable es el primer paso previo a la iniciación de otras pruebas de auditoría, mismo que el auditor debe dejar evidencia en los papeles de trabajo si las técnicas de control involucradas en el sistema cumplen total, parcial o no cumplen con los objetivos del control interno, y en base a esta evaluación de las técnicas de control interno contable en vigor establecer el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría.

Para respaldar la confianza del control interno, el auditor debe diseñar pruebas de cumplimiento (pruebas que le proporcionan seguridad razonada de que los procedimientos de control

contable se están aplicando como se han diseñado), lo que le va a permitir confirmar o cambiar sus conclusiones respecto al grado de confiabilidad de los sistemas. El resultado de esta etapa del trabajo es la base que toma el auditor para diseñar posteriormente las pruebas sustantivas.

Una vez evaluado el control interno el auditor tiene la responsabilidad de informar al cliente las deficiencias que se han encontrado y proporcionarle sugerencias constructivas para mejorar los sistemas y procedimientos, los cuales ha experimentado para fijar el alcance del resto de sus pruebas de auditoría con el objeto de expresar una opinión sobre los estados financieros de la empresa.

### 3.3 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Para que exista control en inventarios es necesario la presencia de algunas condiciones fundamentales como son:

- a) Organización
- b) Procedimientos
- c) Personal
- d) Supervisión

#### a) Organización

Es un elemento que con base en la planificación tiende a implantarse adecuadamente y se refiere a la estructuración técnica de las relaciones que debe darse entre las funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos necesarios en una entidad para su mayor eficiencia.

Los elementos del control interno en que interviene la organización en inventarios son:

#### 1) Dirección

Lo que pretende el control interno en este aspecto es que el funcionario a cargo de los inventarios asuma la responsabilidad de las políticas de operación de la empresa y de las decisiones tomadas en el desarrollo de sus funciones.

## 2) Coordinación

*El propósito del control interno en este aspecto es que las partes que integran los inventarios (materiales, humanos y técnicos) adopten las obligaciones y necesidades como un todo homogéneo y armónico que evite la invasión de funciones e interpretaciones erróneas a las asignadas por la autoridad.*

## 3) División de Labores

*En este aspecto el control interno pretende que se defina claramente la independencia de las funciones que se realizan en inventarios, ya sean éstas de operación, custodia y registro. El punto básico del control interno en este aspecto, es que el departamento de producción no tenga acceso a los registros contables de sus propias operaciones y que se concrete sólo a sus funciones asignadas.*

## 4) Asignación de Responsabilidades

*El control interno en este aspecto pretende que se establezca en forma clara en la entidad el nombramiento del funcionario a cargo de los inventarios, su jerarquía y que se delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. El punto básico de control interno en este aspecto, es que no se realicen transacciones en inventarios sin la aprobación de alguien autorizado para ello.*

## b) Procedimientos

*Es el segundo elemento del control interno y es una regla de la planeación. Los procedimientos son aquellos planes que señalan la secuencia cronológica más eficiente para obtener los mejores resultados en cada función concreta de una entidad.*

*Los elementos de control interno que intervienen son:*

### 1) Planeación y Sistematización

*La planeación permite fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que la orientan, la secuencia de operaciones para realizarlo y las determinaciones de tiempos y de números, necesarias para su realización.*

La técnica más usada para formular planes son los manuales. Existen muy diversos tipos de manuales en los que podemos mencionar los siguientes: manuales de objetivos y políticas, de procedimientos y de organización, etc.

Para el control de cualquier operación en inventarios es fundamental un plan sistemático (manual de procedimientos) mismo que permite asegurar el cumplimiento de las políticas de la empresa, orientar y uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el periodo de entrenamiento y reducir las órdenes apresuradas.

Como se podrá observar los manuales son muy importantes para el control en general por lo que toda entidad los debe implantar y actualizar constantemente.

## 2) Registros y Formas

Los registros de las operaciones persiguen y cumplen muchos propósitos como son: comunicación, análisis, contabilización y control.

El proceso de documentar las operaciones en inventarios es un prerequisite del control, ya que no es posible controlar si no se tiene una completa y adecuada descripción de ellas (procedimientos) para el registro completo y correcto de los activos y pasivos de la entidad.

## 3) Informe

El informe de producción es un elemento muy importante para el control interno en los inventarios. La importancia del informe no radica en su elaboración periódica si no en el estudio a que es sometido por personal con capacidad de juicio y autoridad para tomar decisiones tendientes a corregir las deficiencias presentadas.

## c) Personal

El factor humano es un elemento importante del control interno, ya que por muy sólida que sea la organización y los procedimientos establecidos sean los adecuados, si no se tiene el personal idóneo la entidad no podrá lograr sus objetivos.

Los elementos que intervienen en esta área enfocados a in-

inventarios son cuatro:

#### 1) Entrenamiento

El entrenamiento del personal de producción antes de desempeñar su puesto permite una mayor eficiencia en el control interno, ya que cada empleado identificará claramente sus funciones y responsabilidades para el logro de un trabajo eficiente.

#### 2) Eficiencia

Una vez realizado el entrenamiento del personal que interviene en producción es necesario que la entidad cuente con métodos para evaluar el desempeño del trabajador que le permitan detectar errores y proponer medidas correctivas, para lograr la optimización de los recursos humanos.

#### 3) Moralidad

El comportamiento del personal en inventarios es un elemento clave del control; es por ello que la empresa debe contar con un departamento de personal que fije los requisitos de admisión, lo que permitirá establecer fidelidad al negocio contra malos manejos.

#### 4) Retribución

Quando las personas que intervienen en inventarios son adecuadamente retribuidas, estas se prestan a cooperar con los propósitos de la empresa y concentrar su atención en cumplir con eficiencia, lo que evita desfalcos.

Los sistemas de retribución, planes de incentivos y pensiones son elementos de control interno en este aspecto.

#### d) Supervisión

Es la última etapa del control interno y guía para medir, valorar y vigilar la efectividad de los procedimientos y sistemas.

La supervisión es muy importante dentro de la empresa, es por ello que amerita establecer un auditor interno o un departamento de auditoría interna que vigile en forma constante el cumplimiento de los aspectos del control.

### 3.4 OPERACIONES BASICAS DE CONTROL

*Si analizamos los elementos básicos de control sobre datos contables, se verá que sólo hay tres clases de operaciones de control que son las siguientes:*

- a) Validación (determinación de validez)
- b) Verificación de suficiencia
- c) Confirmación (repetición de operaciones)

#### a) Validación (determinación de validez)

*Es un término que significa establecer la verdad, exactitud o relevancia de un hecho o cifra corroborándola en alguna forma.*

*Las formas que nos permiten determinar la validez son:*

##### 1) Autorización

*Es el control primario de una operación en la que alguien (autoridad) va a decidir si es o no válida comparándola con los planes, condiciones y limitaciones. A través de la autorización nos aseguramos de que sólo transacciones legítimas y apropiadas se procesan y de que son rechazadas las que no lo son. La autoridad puede ser delegada, sin embargo, el proceso de autorización se está automatizando por la especificación anticipada de las características que deben reunir las operaciones para ser autorizadas.*

*En términos generales para que exista control debe haber autorización antes, durante o después del inicio y en la ejecución de la operación.*

##### 2) Comparación

*La comparación es un procedimiento de auditoría en la que se concilia cifras con otras que se han obtenido en forma independiente. Los ejemplos comunes en auditoría son las conciliaciones bancarias, arcosos y confirmaciones.*

*La comparación nos permite identificar las diferencias legítimas entre partidas que se comparan y hacer la corrección de las diferencias inaceptables.*

### 3) Verificación

La verificación de validez es el examen de las operaciones por alguien que entiende el sistema de contabilidad para ver si se apega a los procedimientos establecidos.

Lo que se pretende con la verificación de validez es que las operaciones se prueben contra el programa, predeterminado para poder determinar los errores.

#### b) Verificación de Suficiencia

Se refiere a la determinación de la validez de algún hecho o cifra que el auditor hace con sus propias investigaciones, examinando los datos que lo apoyan o repitiendo las operaciones.

Existen cuatro formas de verificación y son:

##### 1) Secuencia numérica

Para tener seguridad de que todas las operaciones son procesadas conviene numerarlas como se originan y contarlas después de que se han procesado. La operación de control consiste en ver si todos los documentos numerados pasaron por el proceso que debían pasar, lo que reduce la posibilidad de errores intencionales o accidentales.

##### 2) Totales de control

El totalizar ciertos números claves antes y después de procesar todo un grupo de operaciones, es una forma tradicional de asegurarse de que todas las operaciones se han procesado correctamente.

La operación de control radica en determinar la coincidencia de dos totales y la investigación de las diferencias que pudieran resultar.

La partida doble es un total de control ya que los cargos deben ser siempre iguales a los créditos, ya sea esto en asiento individual o en un conjunto de cuentas.

##### 3) Control de pendientes

Consiste en listar las operaciones o conservar un expediente con copia de los documentos que las originan y tachar de las

listas o retirar de los expedientes, las operaciones que se van procesando. Las partidas no tachadas o las copias de documentos en los expedientes, representarán las operaciones pendientes de procesar.

Cualquier documento que de origen a una operación puede pasar por un archivo de pendientes y estar en él hasta que se le anexe un documento similar que sirva de evidencia en la ejecución de una operación, estos archivos requieren para que funcionen como una medida efectiva de control, que se revisen periódicamente para tomar las medidas necesarias y no dejar asuntos por mucho tiempo.

#### 4) Lista de recordatorio

Como su nombre lo indica consiste en una lista que recuerda las operaciones autorizadas para su registro oportuno.

Como ejemplos en los que se aplican estas listas podemos citar los archivos de cuentas por pagar por fecha de vencimiento y los calendarios de obligaciones fiscales.

#### c) Confirmación (repetición de operaciones)

En auditoría se usa para indicar la determinación de validez mediante confirmación corroborativa obtenida de otras fuentes, generalmente exteriores a la organización, que tengan conocimiento del hecho o de la cifra cuya validez se pretende determinar.

Existen dos formas de repetición de operaciones que son:

##### 1) Doble Chequeo

Es la forma más obvia de detectar errores y consiste en re-procesar la operación que se pretende controlar.

Todas las operaciones rutinarias de una empresa pueden re-checkarse, el inconveniente que representa es su alto costo, por lo que si no se encuentra una mejor forma de control deberá hacerse, por lo menos, por pruebas selectivas o muestreo estadístico.

##### 2) Preauditoría

Es el examen de las operaciones en detalle inmediatamente

antes de que sean terminadas siendo la forma más completa y efectiva de revisar una operación en cuanto a su autorización, procesamiento y error. Por lo que representa la evaluación y el establecimiento de un juicio, ya sea con o sin un reprocesamiento de tallado. La preauditoría por su actividad representa el paso final del procesamiento de las operaciones por lo que no es independiente de la supervisión.

### 3.5 CONTROLES DISCIPLINARIOS

La disciplina es muy importante porque ofrece una razonable seguridad de que todas las operaciones contables y de control funcionan como fueron diseñados, por lo que en la actualidad se le está dando una mayor importancia dentro de las organizaciones.

En un sistema de control adecuado se tienen tres normas disciplinarias y una opcional que son las siguientes:

- a) Segregación de labores
- b) Acceso controlado o restringido
- c) Supervisión
- d) Auditoría interna

#### a) Segregación de Labores

La separación de labores permite el control y la especialización del personal, por ejemplo, se selecciona y entrena una persona exclusivamente para el manejo del inventario y otra para llevar los registros, estas dos partes de una operación son ejecutadas eficientemente por diferentes personas, en la que una parte chequea a la otra, lo que nos ofrece una seguridad de que las operaciones se efectuaron correctamente. La segregación de labores previene fraudes y ocultación de errores porque se necesita la cooperación de dos o más personas para llevarlos a cabo.

#### b) Acceso Controlado o Restringido

Para evitar la realización de operaciones que no han sido autorizadas, ya sea que constituyan robo o una actividad anormal, es necesario establecer restricciones de acceso al área o elemen

to con que pudiera iniciar una operación. (activos, libros y registros contables).

Una de las formas más simples de restricción del acceso la constituyen las medidas físicas de seguridad como son la caja fuerte, los activos y registros bajo llave, la custodia del almacén por seguridad, etc. En términos generales las medidas físicas de seguridad tienen como finalidad proteger los activos y registros contra el deterioro, la destrucción o pérdida.

### c) Supervisión

Los controles por supervisión son los siguientes tipos:

1.- Verificación interna por supervisión. En el proceso de las operaciones existe la segregación de labores en la que una de las partes que interviene constituye un chequeo de las otras. En este chequeo se puede integrar controles de supervisión que nos permiten evitar que se complete el proceso a menos que se ejerzan esos controles.

2.- Supervisión Administrativa. En las entidades los administradores deben asegurarse de que el personal cumpla adecuadamente con sus funciones asignadas. Debe asegurarse de que las conciliaciones regularmente se efectúen, que los auxiliares coincidan con los saldos representados del mayor, que las operaciones usen una estricta secuencia numérica, etc. Este tipo de supervisión es necesario, básico, impuesto por la dirección y no integrado, por lo que las operaciones pueden procesarse sin dichos controles.

### d) Auditoría Interna

La función de auditoría viene a comprobar o checar el funcionamiento de los procesos de control, incluyendo las disciplinas.

El trabajo de auditoría interna proporciona evidencia de que las funciones del procesamiento de datos se realiza en forma efectiva y cuando no es así, produce una llamada de atención.

### 3.6 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

El auditor para estar en condiciones de evaluar el control interno primero debe entender el sistema de procesamiento de las operaciones, identificando cuáles son los objetivos de control, mismos que le van a proporcionar confiabilidad en las cuentas.

Para determinar el buen funcionamiento del sistema, el auditor realiza pruebas en los que hace una lista de los controles que generalmente debe encontrar, misma que usa en todos sus trabajos. La organización de las preguntas en un cuestionario de control interno están en función a los objetivos de control y a cada una de las medidas de control de las operaciones. Una contestación negativa significa una falla en ese control, por lo que el auditor debe estudiar y reconocer el efecto en la confiabilidad de las operaciones. Por otra parte, la omisión es de importancia, por lo que obliga al auditor a obtener más evidencia corroboradora. En general, una contestación negativa requiere una explicación racional, por lo que el auditor debe estar en posibilidad de obtenerla y apoyar su conclusión en sus papeles de trabajo.

El método de cuestionarios es el más utilizado para evaluar el control interno y tiene la ventaja de que se prepara anticipadamente lo que evita la posibilidad de olvido.

Existen otros métodos conocidos para evaluar el control interno y son los siguientes:

#### a) Método Descriptivo

Consiste en elaborar uno o varios memorandums en los cuales se anotan por escrito la organización, el procedimiento, el personal y la supervisión que aplica la empresa en conjunto a cada uno de los aspectos o actividades en particular.

#### b) Método Gráfico

Consiste en elaborar por medio de dibujos el trámite de las operaciones, jerarquización del personal, división de labores, etc. Por medio de este sistema resulta complicado determinar la eficiencia o deficiencia del control interno.

## C A P I T U L O   I V

### PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA APLICABLE A INVENTARIOS

#### 4.1 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE INVENTARIOS

Los objetivos de los procedimientos de auditoría en el renglón de inventarios y costo de ventas son los siguientes:

a) *Comprobar la existencia física de los inventarios que se presentan en el estado de posición financiera.*

*Por su importancia en los estados financieros los inventarios deben estar sujetos a recuentos físicos lo que permite determinar mermas y deficiencias en la información sobre sus movimientos.*

b) *Verificar que sean propiedad de la empresa.*

*La empresa para acreditar la legítima propiedad de los inventarios, necesita que estos estén amparados por la documentación correspondiente.*

c) *Determinar los gravámenes que existan sobre inventarios.*

*En ocasiones los inventarios son otorgados como garantía en créditos, por lo que en esta circunstancia se debe determinar y revelar su existencia.*

d) *Comprobar su correcta valuación, tomando en cuenta que no exceda a su valor de realización.*

*Ante las alternativas para la valuación de las existencias y ante un clima económico cambiante, es indispensable la revisión del licenciado en contaduría, mismo que basado en elementos de juicio va a concluir si la entidad se ha apegado a los principios contables promulgado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.*

e) *Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los sistemas y métodos de valuación.*

*La información financiera debe proporcionar a los usuarios*

la posibilidad de hacer comparaciones de los datos financieros de la entidad a fechas y entre periodos diferentes, así como el determinar los efectos, en caso de inconsistencia.

f) Comprobar que el costo de ventas corresponda a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo y que se haya determinado en forma razonable y consistente.

El costo de ventas es muy importante en los resultados de la entidad, por lo que se debe revisar que se haya determinado correctamente y que corresponda a transacciones realizadas en el periodo contable.

g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Los inventarios en las entidades comerciales e industriales constituyen un factor relevante, por lo que se debe comprobar que se presente y revele lo siguiente:

- 1.- Partidas que lo conforman
- 2.- Métodos usados en la valuación
- 3.- Estimación por baja de valor
- 4.- Gravámenes existentes sobre ellos.

#### 4.2 EVALUACION PRELIMINAR DEL CONTROL INTERNO

El auditor al estudiar y evaluar el control obtiene la base para determinar el grado de confianza que va a depositar en las cuentas preparadas por su cliente; asimismo, le permite determinar las pruebas que debe hacer y la magnitud de estas.

El propósito en esta etapa es identificar los controles que proporcionan una seguridad razonable de que las cuentas son correctas y confiables; asimismo, determinar los controles que tienen un mal funcionamiento y aquellos que funcionando mal no afectan tan la confianza de la validez final de las cuentas.

La evaluación preliminar también conduce a la identificación de debilidades, mismas que deben ser comentadas con el cliente para su beneficio o para que, si el auditor tiene una comprensión incompleta o errónea, el cliente pueda proporcionarle ele-

mentos suficientes para corregirla o rectificarla.

Los aspectos a que deberá dirigirse la revisión, estudio y evaluación del control interno en el rubro de inventarios y costo de ventas, establecidos en el boletín G-04 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos son los siguientes:

- a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa.
- b) Segregación adecuada de las funciones de autorización, custodia y registro.
- c) Registro oportuno de la inversión en inventarios y del pasivo correspondiente.
- d) Registro oportuno de todos los embarques y, en su caso, su facturación, incluyendo la contabilización del correspondiente costo de ventas.
- e) Control de las devoluciones.
- f) Custodia física adecuada de los inventarios.
- g) Inventarios físicos.
- h) Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo.
- i) Registros adecuados para el control de existencias y anticipos a proveedores.
- j) Registros adecuados para el control de las existencias propiedad de terceros en almacenes de la empresa.
- k) Comparación periódica de la suma de los registros auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- l) Comprobación de los inventarios físicos por personal interno independiente.
- m) Procedimientos para determinar la pérdida de valor de los inventarios y el registro de las estimaciones correspondientes.
- n) Adecuada protección a la entidad mediante la contratación de seguros y fianzas.
- o) Sistemas de información sobre cifras actualizadas".

El método más usado para evaluar el control interno es el de cuestionario. Un cuestionario le recuerda al auditor las medidas normales de control y le ayuda a determinar aquellas que faltan en el sistema que se está revisando.

El cuestionario de control interno para que cumpla con su objetivo debe tomar en cuenta el tamaño de la empresa, sistema o división a revisar así como el giro específico de la entidad.

A continuación se presenta un cuestionario de control interno por objetivos aplicable al rubro de inventarios (ciclo de producción).

#### Cuestionario de Control Interno

##### a) Objetivos de Autorización

- 1.- ¿El plan de producción está autorizado de acuerdo con las políticas establecidas por la administración?
- 2.- ¿Los niveles de inventario están autorizados de acuerdo con las políticas administrativas?
- 3.- ¿Se aprueban las órdenes de fabricación solo si están sustentadas por el pedido autorizado?
- 4.- El departamento de control de calidad, ¿inspecciona todos los productos que son transferidos al almacén de productos terminados y separa aquellos que no reúnen los requisitos de calidad?
- 5.- ¿Qué método de valuación y sistema de costos se tienen implantados en inventarios y por quién es autorizado?
- 6.- ¿Se revisan los informes de producción y se autorizan los ajustes a inventarios de acuerdo con las políticas establecidas por la administración?

##### b) Objetivos de Procesamiento y Clasificación de Transacciones

- 1.- ¿Existen manuales de políticas y procedimientos dentro de la empresa?
- 2.- ¿Se compara la orden de producción con el pedido del cliente antes de pasar la orden de producción?

- 3.- ¿Existen formas prenumeradas para solicitar material utilizado en la producción?
- 4.- ¿Se verifican los materiales que entran a los almacenes, así como los que salen de él?
- 5.- ¿Existen mecanismos adecuados para recabar datos de los elementos del costo a fin de hacer una correcta contabilización de los mismos?
- 6.- ¿Se hacen los registros contables con base en un catálogo de cuentas?

c) *Objetivos de Verificación y Evaluación*

- 1.- ¿Se preparan relaciones mensuales de saldos según auxiliares y se concilian con el mayor?
- 2.- ¿Se obtienen confirmaciones de terceros y se concilian con los registros de la entidad?
- 3.- ¿Se hacen conteos periódicos y se concilian con los importes registrados en libros?
- 4.- ¿Se evalúan las variaciones y se modifican los estándares?

d) *Objetivos de Salvaguarda Física*

- 1.- ¿Existen guardias que vigilan que nada salga de la planta sin autorización escrita?
- 2.- ¿El acceso a los inventarios sólo se permite con autorización de la dirección?
- 3.- ¿Existen dispositivos para detectar y prevenir riesgos? (robos, incendios, etc.).
- 4.- ¿Se encuentran afianzadas las personas que custodian los bienes?
- 5.- ¿Se tiene un control adecuado de las llaves que se utilizan para bodegas, oficinas, etc.?

La evaluación preliminar del control interno nos permite esbozar un programa de auditoría.

Un programa de auditoría es una lista detallada de los pasos a seguir en la revisión; que indica la naturaleza, extensión

y oportunidad del trabajo, evitando la omisión y duplicación de las actividades. El programa de auditoría es necesario para regular una adecuada planeación y supervisión del trabajo de auditoría como lo establecen las normas de ejecución del trabajo.

A continuación se presenta un programa de auditoría aplicable al rubro de inventarios obtenido del libro "Prácticas de Auditoría" de Sánchez Curriel.

**Programa de Auditoría**

**Cédula Fecha Auditor**

**A. Procedimientos aplicables en la etapa preliminar.**

A00 "Formar o actualizar gráfica de flujo sobre los procedimientos vigentes para la compra de mercancía, incluyendo la recepción, la entrada de inventarios al almacén y la aplicación contable respectiva.

A01 Con base en entrevistas, observaciones e inspecciones en el área de compras, preparar cédula de referencia permanente que incluya los principales proveedores de mercancías, así como las políticas o normas de adquisición en vigor.

A02 Formular gráfica de flujo sobre los procedimientos para el control de las salidas de mercancías de almacenes, considerando:

a. Método de valuación (UEPS, PEPS, costo promedio, etc.).

b. Relación con los procedimientos de otorgamiento de crédito.

Cédula Fecha Auditor

c. Oportunidad en la aplicación contable.

A03 De acuerdo con la secuencia de la corriente operacional mencionada en A00, verificar los procedimientos para el control de las compras, la recepción y la entrada de mercancías al almacén, considerando con atención lo siguiente:

- a) Que las requisiciones, pedidos, informes de mercancías recibidas y los demás formularios que intervienen están prenumerados y expedidos secuencialmente.
- b) Autorizaciones y cálculos correctos.
- c) Correcta y oportuna aplicación contable.

A04 En adición al procedimiento anterior, seleccionar un número representativo de pólizas contabilizadas por compras de mercancías y verificar que los cargos a inventarios estén respaldados por facturas y/o remisiones de proveedores.

A05 Partiendo del consecutivo de informes de mercancías recibidas del almacén, hacer pruebas sobre el correcto y oportuno registro de las entradas de unidades en el kárdex.

A06 Considerando la secuencia de la corriente operacional de salidas de mercancías (ver 02), verificar los

Cédula Fecha Auditor

procedimientos en vigor poniendo én  
fasis respecto a:

- a. Que los pedidos, remisiones, notas de salidas de almacén y otros formularios que interven gan estén prenumerados y expedidos secuencialmente.
- b. Autorizaciones y cálculos co rrectos.
- c. Correcta y oportuna aplicación contable.

A07 Con base en la documentación que respalda las salidas del almacén, hacer pruebas sobre el correcto y oportuno registro de estos movimientos en el kárdex.

A08 Seleccionar un número representativo de claves de las diferentes unidades que integran los inventarios de mercanofías y verificar que la va luación de existencias se lleve a cabo de acuerdo con el método mencionado en A02 y en forma consistente respecto al ejercicio anterior.

A09 Estudiar los planes e instructivos de la empresa en materia de inventarios físicos durante el ejercicio sujeto a examen. Extractar estos datos y considerarlos en los planes para posteriores intervenciones.

A10 Formular o actualizar cédula estadística que muestre la política de la empresa respecto a mercancías dañadas, obsoletas y de lento movi-

Cédula Fecha Auditor

miento. En su caso inspeccionar los registros contables para corroborar que su movimiento es congruente con las normas en vigor.

\_\_\_\_\_

B. Procedimientos aplicables en la etapa intermedia y final.

B00 Preparar u obtener cédula sumaria relativa a las cuentas que integran el renglón de inventarios.

\_\_\_\_\_

B01 Con base en la integración del renglón de inventarios mencionada en el punto anterior, verificar el costo de ventas a través de pruebas globales que incluyan, como mínimo lo siguiente: Inventarios iniciales, compras del ejercicio, salidas de mercancías por ventas e inventarios finales.

\_\_\_\_\_

B02 Obtener en forma oportuna el instructivo preparado por la empresa para la celebración del inventario físico. Estudiar dicho instructivo y planear la intervención del personal.

\_\_\_\_\_

B03 Supervisar el corte de documentación antes del inicio del inventario y obtener o preparar la cédula correspondiente.

\_\_\_\_\_

B04 Durante las labores de conteo, verificar que el personal cumpla con el instructivo preparado por la empresa.

\_\_\_\_\_

Cédula Fecha Auditor

B05 Determinar las áreas del almacén en que se custodion los artículos de mayor labor y efectuar pruebas selectivas sobre la exactitud de los conteos. En adición hacer pruebas selectivas en otras áreas sujetas a inventario. Preparar cédulas de auditoría a este respecto.

\_\_\_\_\_

B06 Preparar cédula de auditoría que incluya existencias dañadas y de lento movimiento localizadas durante el inventario. Comentar estos casos con el responsable del almacén y sentar bases para la revisión final de la estimación de inventarios obsoletos.

\_\_\_\_\_

B07 Verificar la correcta aplicación contable del corte de documentación señalado en el apartado B03.

\_\_\_\_\_

B08 Con base en las pruebas selectivas efectuadas el día de inventario físico, verificar los listados de valuación de existencias, considerando:

a. Número o clave de los marbetes

b. Descripción del artículo

c. Cantidad y unidad de medida

\_\_\_\_\_

B09 Verificar los costos unitarios del listado de valuación, con los registros correspondientes del departamento de contabilidad. Considerar el resultado del trabajo realizado en A08 y, en su caso, efectuar pruebas adicionales.

\_\_\_\_\_

	<i>Cédula</i>	<i>Fecha</i>	<i>Auditor</i>
<i>B10 Hacer pruebas sobre la corrección a rítmica del listado de valuación respecto a unidades físicas y costos unitarios.</i>	_____	_____	_____
<i>B11 Revisar los papeles de trabajo que integran los ajustes al libro derivado del inventario físico. Verificar la correcta aplicación contable de ellos.</i>	_____	_____	_____
<i>B12 Efectuar la prueba de costo o valor de mercado, considerando artículos de precio representativo.</i>	_____	_____	_____
<i>B13 Examinar la suficiencia de la estimación de inventarios obsoletos.</i>	_____	_____	_____
<i>B14 Obtener el certificado sobre utilizabilidad de los inventarios a la fecha del cierre del ejercicio.</i>	_____	_____	_____
<i>B15 Examinar operaciones posteriores a la fecha del cierre anual. Ejercer acción constructiva para corregir situaciones irregulares".</i>	_____	_____	_____

#### 4.3 CONFIRMACION DEL FUNCIONAMIENTO DE LOS CONTROLES

La tercera norma de ejecución del trabajo de auditoría establece que el auditor con base en el resultado obtenido de aplicar sus procedimientos (evidencia primaria) y en la evidencia comprobatoria decidirá si cuenta con evidencia suficiente y competente en el grado que requiera para fundamentar su opinión profesional.

Como se podrá observar el objetivo de los procedimientos de auditoría es obtener evidencia suficiente y competente.

Lo que pretende el auditor en la confirmación del funcionamiento de los controles, es obtener evidencia que le permita determinar el valor de la evidencia primaria. La validez de la evidencia primaria se establece con los resultados de las pruebas de cumplimiento o funcionamiento y comprende la cuenta misma, libros y papeles de trabajo que producen cifras reflejadas en los estados financieros.

La revisión de operaciones es parte del proceso para comprender el sistema y nos ayuda al diseño de las pruebas de funcionamiento.

Dada su importancia de la revisión de operaciones y de las pruebas de funcionamiento considero necesario hacer una explicación más amplia por lo que a continuación la expongo.

#### Revisión de Operaciones

La revisión de operaciones confirma el entendimiento suficiente del auditor con la empresa que se examina.

El auditor al revisar las operaciones sigue cada tipo significativo de operación desde su inicio hasta su conclusión, lo que le permite asegurar que se han identificado todos los procesos importantes y se ha observado cada fase del flujo de operación del sistema.

En producción el número de operaciones depende de la complejidad del proceso productivo, ya que este, puede tener muchos departamentos diferentes que operen de manera distinta y que produzcan diferentes artículos o que operen en forma distinta sobre una misma clase de producto, aún cuando se presenten estas situaciones el auditor debe seguirles la pista a los documentos de operación a través de varios departamentos de la producción, empezando por establecer el cómo y porqué se origina, comprobar los cálculos y aprobaciones, cotejar los pases de un documento a otro y ver la forma de control.

El auditor al revisar las operaciones, le permiten obtener evidencia de que existen y que se realizaron en forma completa, así como de la disciplina ejercida sobre ellas.

A continuación se presentan ejemplos de los tipos de operaciones que se pueden encontrar en el ciclo de producción:

- Compras de materias primas: por lo general se revisa en com

- binación con el segmento de compras y cuentas por pagar.
- Consumo de materias primas.
- Informe de mano de obra y distribución de nóminas y rayas.
- Absorción de gastos indirectos.
- Pedidos por medio de listas de materiales.
- Informes de producción y costos.
- Cierre de órdenes de trabajo.
- Transferencias de artículos terminados al costo de lo vendido.

#### **Pruebas de funcionamiento**

El auditor por medio de las pruebas de funcionamiento va a probar si las formas de operar corresponden realmente a los procedimientos prescritos, lo que le permiten obtener evidencia segura y razonable de que los sistemas de control funcionan como fueron diseñados y que continuarán haciéndolo.

Estas pruebas se realizan después de la revisión de operaciones, lo que nos va a permitir tener base para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de la evidencia comprobatoria.

En inventarios cuando la presencia o ausencia de controles no influyen en el resto de los procedimientos de auditoría, el auditor no necesita hacer las pruebas de funcionamiento sobre los controles, pero cuando el auditor considera que las pruebas de funcionamiento de los controles del sistema de contabilidad de costos y de los registros de las cantidades pueden agregar lo suficiente para fundamentar su opinión deberá hacer las pruebas de funcionamiento.

#### **4.4 EVALUACION DEFINITIVA DEL CONTROL INTERNO**

Las pruebas de funcionamiento confirman o modifican la idea de que tiene el auditor sobre los sistemas de contabilidad y los controles existentes en los inventarios.

El resultado de las pruebas de funcionamiento le permiten al auditor planear el resto de la auditoría o rectificar el programa y, hacer sugerencias constructivas al cliente.

Cuando se hagan sugerencias tendientes a corregir o mejorar

debilidades en el control contable deben ser comentadas con un funcionario responsable de la entidad examinada.

La discusión de las fallas y problemas con un enfoque constructivo se confirman mediante una carta o memorandum dirigida a la gerencia llamada "Carta de observaciones". Aunque no es un requerimiento de las normas de auditoría son de importancia tanto para el auditor como para la gerencia el dejar huella escrita de la discusión de los problemas y observaciones para futuras revisiones.

El mejor momento para hablar con el cliente sobre las debilidades de control y para escribir las cartas de observaciones, es al concluir las pruebas de funcionamiento y de la evaluación definitiva de los controles.

#### 4.5 PROCEDIMIENTOS DE VALIDACION

En términos de la tercera norma de ejecución del trabajo de auditoría, el control interno determina el grado de confiabilidad de la evidencia primaria, el cual a su vez, determina el grado de evidencia comprobatoria, lo que le permite al auditor obtener evidencia suficiente y competente para fundamentar su opinión profesional.

La evidencia comprobatoria se obtiene por pruebas sustantivas "de afuera" del sistema contable y verifica los resultados de éste; comprende elementos como son: las confirmaciones de terceros, la evidencia obtenida por la observación, el recuento, los cálculos o razonamientos, etc.

Las pruebas sustantivas abarca los procedimientos de validación y las revisiones analíticas, mismas que tienden a confirmar la comprensión del auditor respecto al sistema y a darle seguridad de que los controles están funcionando.

"Los procedimientos de validación tienen por objeto comprobar el saldo de una cuenta de balance o de resultados. En cuanto a las revisiones analíticas estas tienen como propósito corroborar las interrelaciones lógicas entre las cuentas y explicar las anomalías importantes".

Algunos de los procedimientos de validación recomendados en inventarios son los siguientes:

a) *Evaluación de la planeación de la toma física de inventarios.*

La planeación de la toma física de inventarios, es muy importante para lograr los objetivos, por lo que al evaluarlo se cercioran los controles de clasificación y formas, personal capacitado que interviene, procedimientos, medidas de corrección y ubicación de los inventarios.

b) *Observación del inventario físico.*

El fin de la observación de los inventarios físicos es satisfacer de que los procedimientos se están efectuando conforme a lo planeado.

Quando el auditor no tenga los conocimientos necesarios para identificar, contar o determinar las condiciones propias del producto, se deberá asesorar de expertos en la realización de sus pruebas y obtener confirmaciones por escrito de ellos.

c) *Revisión de corte de inventarios.*

Para determinar la relación entre inventarios físicos y el inventario en libros, así como la correcta determinación del costo de ventas del ejercicio, se requiere revisar el corte de los movimientos de las mercancías.

Al comprobar el corte de recepción se verifica que los materiales recibidos y en tránsito a la fecha del inventario, hayan sido considerados como inventarios y que se ha registrado el pasivo correspondiente.

Al comprobar el corte de embarques se verificará que todos los artículos embarcados a la fecha del inventario, han quedado excluidos del inventario.

El corte también incluye movimientos internos entre almacenes, plantas, maquilas, etc.

d) *Comprobación de existencias en poder de terceros.*

Las existencias en poder de terceros se verifica mediante recuento físico, confirmación directa o examinando la documentación soporte.

e) *Comprobación de existencias de terceros en poder de la empresa.*

Para comprobar la existencia de terceros en poder de la empresa se examina la documentación correspondiente, observando que no formen parte física y contable de los inventarios propios de la entidad.

*f) Observación y pruebas físicas de inventarios rotatorios.*

Para que sean aceptables deben cumplir con los siguientes factores de control interno:

- 1.- Registros de inventarios perpetuos.
- 2.- Controles que permitan confiar en los registros de inventarios perpetuos.
- 3.- Procedimientos que aseguren que los excedentes o faltantes de lo que se recuenta no es compensado con otros departamentos.
- 4.- Censo físico de los inventarios en plazos razonables de acuerdo con las características de la empresa o de sus inventarios.
- 5.- Investigación oportuna de los resultados de los inventarios rotatorios y registro de los ajustes en base al resultado de los censos.

*g) Observación y pruebas físicas de la toma de inventarios en fecha distinta a la de fin de ejercicio.*

Con el objeto de reducir los errores en los registros de los movimientos, el auditor deberá revisar la razonabilidad de los movimientos, por medio de procedimientos como son los siguientes:

- 1.- Revisión de los movimientos en las cuentas de inventarios obteniendo una explicación satisfactoria sobre movimientos poco usuales o anormales.
- 2.- Comprobación de cálculo del costo unitario de acuerdo con el método establecido, a costo histórico y actualizado, observando cambios en el método de valuación.
- 3.- Revisión de porcentajes de utilidad bruta incluyendo la obtención de información sobre variaciones, considerando el costo histórico y actualizado.
- 4.- Revisión de aumentos y disminuciones en el monto de las existencias, incluyendo la obtención de información sobre variaciones.

5.- Comprobación de que los faltantes y mermas se consideraron en las cuentas de inventarios o provisionadas con estimaciones\*.

h) Comprobación de la sumariación y costeo de los inventarios físicos.

Los procedimientos que el auditor puede aplicar son los siguientes:

- 1.- Comparar las unidades contadas según los marbetes o listados, con las relaciones de inventarios.
- 2.- Comparar las unidades de las pruebas físicas con las relaciones de inventarios.
- 3.- Verificar que los costos unitarios utilizados coincidan con los registros contables.
- 4.- Verificar las operaciones aritméticas.
- 5.- Comparar la suma de las relaciones valuadas con los saldos del mayor, asegurándose que se haya investigado y autorizado los ajustes resultantes al inventario físico.

i) Procedimientos aplicables en caso de contratación extemporánea.

Cuando se solicita los servicios de un auditor en fecha posterior a la toma física de los inventarios ya sea el inicial y/o el final del periodo examinado, deberá evaluar si es necesario realizar otro inventario y las pruebas que considere necesarias. Para ello deberá evaluar razonablemente los movimientos existentes entre la fecha del inventario y las del inicio o término del ejercicio.

En caso de que no sea posible llevar a cabo los procedimientos recomendados anteriormente, el auditor aplicará los siguientes procedimientos:

- 1.- Examen de evidencia documental suficiente y competente de que se practicaron inventarios físicos y de que los procedimientos seguidos garantizaron la correcta determinación de las existencias.
- 2.- Obtener la confirmación de existencias en poder de terceros.
- 3.- Revisar transacciones subsiguientes que comprueben la existencia de los inventarios.

- 4.- Examinar la documentación que ampara las entradas y salidas de los inventarios.
- 5.- Efectuar conteos selectivos y conciliaciones con las cifras del inventario.
- 6.- Comprobar el corte de operaciones.
- 7.- Verificar la corrección aritmética de los inventarios.
- 8.- Probar la valuación a costo histórico y actualizado.
- 9.- Verificar la razonabilidad de la estimación por pérdida en el valor de los inventarios.

*j) Revisión de mercancías en tránsito.*

*Se aplicarán, entre otros, los siguientes procedimientos:*

- 1.- Revisión de las condiciones de transición de dominio.
- 2.- Verificación de la recepción posterior de los inventarios en tránsito.
- 3.- Confirmación de proveedores, de agentes aduanales y otros intermediarios.
- 4.- Revisión de partidas de conciliación con proveedores.
- 5.- Examinar el corte de operaciones.
- 6.- Comprobar la actualización de cifras.

*k) Verificación de anticipos a proveedores.*

*Se aplicarán, entre otros, los siguientes procedimientos:*

- 1.- "Inspeccionar la documentación comprobatoria.
- 2.- Verificar la posterior recepción de los inventarios.
- 3.- Obtener la confirmación de los anticipos entregados.
- 4.- Investigar las partidas de conciliación con proveedores y la razón de anticipos antiguos.
- 5.- Comprobar la actualización de cifras".

*l) Verificación de las estimaciones por pérdidas de valor en inventarios.*

*El auditor deberá comprobar la razonabilidad de la estimación a través de procedimientos, tales como: inspección física de las existencias, cotejos contra presupuestos de consumo, entrevistas con el almacenista y funcionarios de la empresa, declaración de funcionarios y técnicos, etc.*

#### 4.6 PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los inventarios se presentan en el estado de posición financiera dentro del activo circulante por lo general en seguida de las cuentas por cobrar. El activo circulante se refiere a un período de un año o al período de rotación normal del inventario, el que sea más largo, por lo que algunos inventarios que tienen un proceso mayor de un año se deben incluir en el activo circulante.

A continuación se presentan los aspectos que deben revelar los estados financieros en el rubro de inventario:

- Principales grupos que integran los inventarios. En la práctica es común que se revelen los importes de las materias primas, producción en proceso y artículos terminados en el cuerpo del estado financiero, a menos de que las cantidades sean insignificantes.
- Método seguido para la valuación de los inventarios y del costo de venta, tanto al costo histórico como su actualización, así como la divulgación y justificación del cambio en el método.
- Estimaciones por pérdida de valor.
- Gravámenes existentes sobre los inventarios.
- Compromisos de compra o ventas de los inventarios a plazo mayor de un año o a un precio fijo, así como cualquier garantía sobre los productos vendidos.
- Actualización de las cifras del costo de ventas.
- Presentación de cifras actualizadas en los estados financieros tanto para inventarios como para el costo de venta.

## C A P I T U L O    V

### EFFECTO DE LOS INVENTARIOS EN EL DICTAMEN

#### 5.1 DICTAMEN LIMPIO

Un dictamen es el esfuerzo formal del examen de estados financieros practicado por un auditor independiente de la administración de la entidad.

El dictamen u opinión es un documento formal que firma al pie del escrito el licenciado en contaduría acorde con las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen practicado sobre los estados financieros de la entidad. El dictamen generalmente es la única parte del trabajo de auditoría que llega a manos de los usuarios, mismos a quienes les otorga confianza de que las cifras presentadas en los estados financieros son razonables con lo que pretenden presentar, constituyendo una base sólida para fundamentar sus decisiones. Los interesados en la información que presenta el dictamen son variados en los que podemos mencionar los siguientes:

- 1.- Propietarios. Los dueños, socios o accionistas requieren conocer el rendimiento de su inversión.
- 2.- Acreedores. Los proveedores, instituciones bancarias y en general los acreedores de la entidad económica requieren de datos para el otorgamiento, ampliación o suspensión de créditos.
- 3.- El estado. Las autoridades hacendarias necesitan información para verificar el pago correcto de los impuestos.
- 4.- Funcionarios. Los funcionarios a través del dictamen obtienen elementos de juicio para tomar decisiones acertadas tendientes a lograr los objetivos de la entidad.

Como se podrá observar el dictamen es muy importante, por lo que conscientes de ello la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha emitido el boletín H-01 mismo que contiene las formas u opciones relativas al dictamen, lo que nos permite uniformar la presentación entre los miembros de la profesión y evitar confusio-

nes entre los usuarios.

El auditor cuando ha quedado convencido que su examen fue realizado en base a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con el año anterior y que incluyen toda la información requerida para que no conduzca a errores o malas interpretaciones, podrá expresar una opinión limpia.

A continuación se presentan dos formas para expresar un dictamen limpio obtenidas del boletín H-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que son las siguientes:

*(Destinatario)*

- 1) "En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19... y 19... los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas".

*(fecha)*

*(Nombre y firma del  
Contador Público)*

*(Destinatario)*

- 2) "He examinado el balance general de la Compañía, X, S. A., al 31 de diciembre de 19... y 19... y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría -

generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía, X, S. A., al 31 de diciembre de 19... y 19... y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes".

(fecha)

(Nombre y Firma del  
Contador Público)

La forma del dictamen más utilizada es la redactada en dos párrafos, el primer párrafo es llamado "párrafo de alcance" y el segundo "párrafo de opinión".

En el dictamen limpio son variaciones de rutina el destinatario, la identificación de los estados sobre los que se opina, el período o períodos cubiertos y la fecha.

El dictamen puede ser dirigido a la compañía, a su consejo directivo, o a sus accionistas. Generalmente el dictamen es dirigido a los accionistas, ya que la responsabilidad final del auditor es hacia ellos.

En el dictamen se debe especificar los estados financieros que se examinaron así como el período o períodos que cubre.

La fecha del dictamen como regla debe ser cuando el auditor concluya el trabajo de auditoría, o sea cuando se retira de la entidad una vez obtenida la evidencia de la información que se esté dictaminando. Excepto cuando se conozcan eventos posteriores a la fecha del dictamen.

## 5.2 DICTAMEN CON SALVEDAD

El auditor en ocasiones no se encuentra en condiciones de emitir una opinión favorable sobre la razonabilidad de los estados financieros, ya sea por la existencia de alguna (s) partidas que no están de acuerdo con principios de contabilidad, o por haber observado alguna inconsistencia en la base de aplicación de dichos principios y reglas particulares, o por haber existido limitaciones en el alcance del examen o contingencias que deben ser mencionadas en el dictamen. Cuando se presenten algunas de las condiciones anteriores de acuerdo con la importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedad, una opinión negativa o una abstención de opinión.

Tomando en cuenta lo expuesto en el párrafo anterior hay cuatro razones básicas para hacer un dictamen con salvedad, desviación a los principios de contabilidad generalmente aceptados; desviaciones a la aplicación uniforme de los principios de contabilidad; limitaciones en el alcance del examen y contingencias. Las tres primeras generalmente inician el párrafo de la opinión con la palabra "excepto por" y la última con la palabra "sujeto a". En todos los casos de salvedad se debe tomar la importancia relativa y riesgo probable de las cifras de los estados financieros en conjunto, ya que según el caso, nos puede conducir a una opinión negativa.

La importancia relativa y riesgo probable es un problema que se le presenta al auditor, ya que no existe un estándar o tabla en donde se indique qué partida de los estados financieros es importante o no. Su juicio y experiencia profesional a las circunstancias en todo caso, en particular son la pauta para determinar en un momento dado qué es importante.

**Desviación a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.**

El auditor al efectuar la revisión de los estados financieros deberá estar pendiente de que los principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente. En caso de existir desviaciones el auditor deberá identificar en qué consisten, cuantificar su efecto sobre los estados financieros y reflejar dichos --

efectos en el dictamen, basado en la importancia relativa de las desviaciones con principios de contabilidad, el auditor deberá, según sea el caso, emitir un dictamen con salvedad o un dictamen negativo.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con salvedad por inconsistencia en los principios de contabilidad generalmente aceptados por un cambio en la valuación de inventarios.

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad generalmente aceptados hubo un cambio en el método de valuación de los inventarios. El año anterior se valoraron a base de precios promedios y al fin del presente año se valoraron a base de últimas entradas primeras salidas. - Método que en este caso considero más aceptable. El cambio afectó la utilidad neta del año, disminuyéndola en la cantidad de \$ \_\_\_\_\_, después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad".

En caso de utilizar el dictamen tradicional se explica la desviación de los principios y su efecto sobre los estados financieros en su conjunto en un párrafo intermedio.

Una vez explicada la desviación el párrafo de la opinión queda como sigue:

"En mi opinión, excepto por los efectos del uso obligado del principio de contabilidad descrito en el párrafo anterior, los estados financieros al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 presentan.... sobre bases consistentes".

**Desviación a la Aplicación Uniforme de los Principios de Contabilidad.**

Cando existan cambios en la aplicación de los principios de

contabilidad o en sus reglas, estos deberán ser explicados y justificados por la empresa en notas a los estados financieros. El auditor debe mencionar en su dictamen en su párrafo intermedio (cuando se utilice la forma tradicional) la naturaleza y su efecto cuantificado de los cambios ocurridos. La aplicación inconsistente de los principios de contabilidad, siempre generan un dictamen con salvedad.

#### *Limitaciones en el Alcance del Examen Practicado.*

Esto se presenta cuando el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios en las circunstancias, ya sean ajenas al auditor o por características operativas de la entidad. El auditor debe evaluar estas limitaciones utilizando su criterio profesional para determinar su importancia, y en su caso, expresar una opinión con salvedad, o tal vez, abstenerse de opinar.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con salvedad por limitación en los inventarios:

*"He examinado el balance general de la Compañía X, S. A., ... en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente:*

*"Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no observé los inventarios físicos iniciales y finales, y debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme de los importes de ambos inventarios por otros procedimientos de auditoría".*

*"En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes -- que pudiese haber determinado si hubiera presenciado -- los inventarios físicos, los estados financieros..... consistentes con los del año anterior".*

#### *Contingencias*

*"Una contingencia es una situación o condición cuyo resultado final, sólo se confirmará si ocurre o no, uno o más sucesos*

en el futuro" lo que puede significar una pérdida o utilidad.

Cuando el auditor no está de acuerdo con la estimación para contingencias desfavorables, o por el registro de una contingencia favorable, debe expresar un dictamen con salvedad o un dictamen negativo.

Cuando no es posible estimar razonablemente una contingencia importante, el auditor debe revelar el origen de la incertidumbre en su dictamen y considerar si va a expresar una opinión con salvedad o bien una abstención de opinión.

Cuando existe incertidumbre sobre el efecto de la contingencia pendiente de resolución, se debe usar al inicio del párrafo de la opinión la expresión "sujeto a" describiendo las causas de salvedad.

### 5.3 DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION

Un examen con abstención de opinión se emite cuando el auditor ha sido limitado en forma importante sobre el alcance de su examen o cuando la entidad examinada pueda verse afectada por contingencias en forma importante que pongan en evidencia su existencia.

Un dictamen con abstención de opinión debe incluir todas las razones o motivos que le dieron origen.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con abstención de opinión, cuando el auditor considera de vital importancia la presencia del inventario final.

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía y en vista que no pudimos observar la toma física de los inventarios finales al 31 de diciembre de 19\_\_\_, ni pudimos aplicar otros procedimientos supletorios, no estamos en condiciones de emitir una opinión sobre los estados financieros de la Compañía X, S. A., en su conjunto".

#### 5.4 DICTAMEN NEGATIVO

Se expresa un dictamen negativo cuando el auditor como resultado de sus procedimientos, encuentra que los estados financieros que presentan la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera no están de acuerdo con principios de contabilidad.

Un dictamen debe incluir la explicación de las razones que le dan origen, así como la cuantificación de su efecto sobre los estados financieros.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen negativo, cuando el auditor considera importante la inversión en los inventarios.

*"He examinado los balances generales de la Compañía X, S. A., al ... en las circunstancias".*

*"La compañía no determinó la información relativa, y - los estados financieros por el ejercicio que terminó - el... no incluyen, como lo requieren los principios - de contabilidad generalmente aceptados, el reconoci- - miento de los efectos de la inflación en inventarios y costo de ventas, lo cual, aunque no fue factible cuantificar se estima de suma importancia al considerar la magnitud de la inversión en inventarios".*

*"En mi opinión, debido al impacto tan importante que - tiene la falta de reconocimiento de la inflación en -- los inventarios y costo de ventas, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos - no presentan la situación financiera de la Compañía X, S. A., al... de 19X2, ni el resultado de sus operacio- nes, las variaciones en el capital contable y los cam- bios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabi- lidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases -- consistentes".*

## C O N C L U S I O N

Los inventarios son los activos de mucha importancia en las empresas comerciales e industriales porque de ellos obtienen su principal ingreso. Es conveniente la existencia de un profesional independiente a la administración de la entidad que verifique el contenido de la información financiera que se ha obtenido en el rubro de inventarios, lo que permite ofrecer elementos de juicio a la gerencia para obtener mayor producción y distribución con el mismo costo, inversión y riesgo.

Como se podrá observar el resultado de la auditoría es importante para los usuarios, es por ello que el auditor debe desempeñar un trabajo profesional, aplicando una técnica especializada y lineamientos profesionales que proporcionen credibilidad al contenido de la información financiera.

La auditoría de inventarios es difícil porque todas las entidades comerciales e industriales tienen artículos en tránsito, inventarios en almacén, en proceso o ya terminados y disponibles para la venta, lo que dificulta seguirle la pista a las partidas a través de los diferentes departamentos de la entidad, así como el determinar su costo y valor de realización.

La auditoría a inventarios es una necesidad actual, ya que el desarrollo y los cambios económicos tributarios demandan que se preste mayor atención al rubro de inventarios, por lo que el auditor debe estar actualizado con las nuevas técnicas de auditoría.

La auditoría de inventarios como se podrá observar a través de toda esta obra es un proceso que requiere de mucha atención, conocimientos y experiencia por parte del auditor, para que la auditoría cumpla con su propósito.

## B I B L I O G R A F I A

## Libros

- + *Contabilidad Intermedia 1*  
Raúl Niño Alvarez  
Trillas.
  - + *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*  
I.M.C.P.  
Edición 1990.
  - + *Auditoría Montgomery*  
Philip L. DeFliese  
Limusa.
  - + *El Proceso Contable*  
Elixondo López  
Ecasa
  - + *Costos 1*  
Cristóbal del Río González  
Ecasa.
  - + *Aplicación Práctica del Boletín B-10*  
I.M.C.P.  
Edición 1991.
  - + *Normas y Procedimientos de Auditoría*  
I.M.C.P.  
Edición 1992, Tomo 1
  - + *Normas y Procedimientos de Auditoría*  
I.M.C.P.  
Edición 1992, Tomo 2
- Tesis.**
- + *Procedimientos de Auditoría a Inventarios Físicos.*  
Ernesto Escobar Zagal  
U.N.A.M., México 1986.
  - + *Auditoría de Inventarios.*  
Amescua Mendoza Mirna de Lourdes  
U.N.A.M., México 1987.