

*L. J. Camp... (35)*

X

(35)



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

Facultad de Contaduría y Administración

**LA REVISION DEL COSTO DE VENTAS EN LA  
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS A  
EMPRESAS DE TRANSFORMACION.**

*ok*

*XOXR*

**Seminario de Investigación Contable**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A ;

**Alfredo Efrén García Alcántara**

*117*

Director del Seminario: C.P. MANUEL RESA GARCIA

MEXICO, D. F.

9860

1979



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

## INTRODUCCION

Mi inclinación por escribir respecto de la revisión del costo de producción y ventas se debe a - que dado el gran incremento industrial - principalmente de empresas de transformación - que nuestro país está teniendo, ha habido también gran auge en la dictaminación de los estados financieros de las mencionadas compañías dedicadas a la producción, -- principalmente con la finalidad de obtener créditos para poder ampliar sus operaciones.

Es de especial importancia referirse al costo de producción ya que es en éste concepto en lo que difiere radicalmente una empresa productora de una comercial o de prestación de servicios, es por ello que no puede hablarse en la auditoría de estados financieros de los mismos procedimientos aplicables para empresas comerciales y empresas productoras, ya que las empresas que están dedicadas a la compra y venta exclusivamente, calculan relativamente fácil su costo de ventas por medio de las compras realizadas a los proveedores y las diferencias de inventarios final e inicial, mientras que las empresas de transformación deben determinarlo conforme a los factores que intervienen en la producción.

En éste trabajo quiero tratar algunos aspectos fundamentales que intervienen en la revisión -- del costo de producción, a los que poca importancia han tomado los autores de libros sobre auditoría, - ya que al mostrarnos programas de trabajo, no nos hacen una separación detallada de los procedimientos que sólo son aplicables a las empresas productoras: me refiero concretamente a las cuentas de re--

sultados y en especial al costo de producción que es el tema que trataré.

Por otra parte el hecho de que no se ha dado la importancia que merece la revisión del costo de producción, se ha reflejado en que muchos de los auditores que empezamos a desarrollarnos en el ámbito profesional hemos tenido dificultades al hacer esta revisión que considero es la más difícil e interesante dentro de las cuentas de resultados. Es por eso que quiero presentar en éste trabajo de bosquejo de lo que debe hacerse al revisar el costo de producción y que puede tomarse si se desea como una secuencia a seguir dentro de ésta verificación.

También quiero hacer mención de la importancia que puede llegar a tener el hecho de realizar una buena investigación sobre cómo se determinó el costo de producción tanto en los resultados de operación empresariales como en la situación financiera de la compañía a una fecha determinada, así como en dictámenes y cartas de recomendación del auditor.

Como punto adicional en éste trabajo de investigación, quiero mencionar qué relación puede tener la revisión del costo de producción con un dictamen para efectos fiscales.

Finalmente deseo concluir en algunas presentaciones que podrían hacerse a los estados financieros dictaminados, destacando el costo de producción y la capacidad no utilizada, que puede ser interesante para el lector de los mencionados estados.

Si bien es cierto que no me encuentro en posibilidades de dar un método consiso y riguroso, trataré de dejar claros algunos aspectos que nos han resultado oscuros al verificar la obtención del -- costo de producción, para que pueda servir como una ayuda principalmente a los compañeros que se inician en el campo de la auditoría a empresas de producción.

## CAPITULO I. GENERALIDADES

## 1.1. ¿QUE ES LA AUDITORIA?

Considero necesario que para adentrar al lector de éste trabajo en el tema que se desarrollará a lo largo de estas páginas, es necesario dejar claros algunos puntos que pueden ser poco conocidos o que resultan difíciles de entender: por ello principiaré mostrando que es la auditoría y para que puede ser útil, me valdré primeramente de algunas definiciones dadas por autores de libros sobre auditoría: dichas definiciones las analizaremos posteriormente para concluir en una definición que explique más verazmente el término auditoría y su objetivo:

La auditoría para el ya tradicional autor - - Montgomery es:

"El examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a -- las operaciones financieras y los resultados de éstas, para poder informar sobre los mismos".

Los hermanos Mancera describen la auditoría - así:

"Es el examen de los libros de contabilidad, - de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de una corporación, de una empresa de una sucesión, de una oficina pública, de una co-propiedad, o de un negocio especial, cualquiera, -- llevado a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de

informar y dictaminar acerca de ellas".

El autor Coucter define la auditoría como el proceso de:

"Examinar los libros y cuentas de una empresa a fin de formular y presentar los estados financieros en forma tal que:

1.- El balance refleje la verdadera situación financiera del negocio.

2.- El estado de pérdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa".

Becksse opina que la auditoría:

"Es un examen de los registros de contabilidad con el propósito de establecer si son correctos y completos y reflejan completas las transacciones que se deben contener".

El instituto Americano de Contadores Públicos muestra el término auditoría como:

"El examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público institución, corporación, firma o persona o de alguna persona o personas situadas en destino de confianza con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comunmente en forma de un certificado".

La definición de Fernando Díez Barroso para el término auditoría es:

"La ciencia del análisis, comprobación y estimación de las cuentas".

Otra definición es la de Andrés Montero:

"Auditoría es el examen metódico y ordenado de la contabilidad de una empresa mediante la comprobación de las operaciones registradas y la investigación de todos aquellos hechos que puedan tener relación con las mismas a fin de determinar su corrección".

Prieto y Ruiz de Velazco afirman que la auditoría:

"Tiene por objeto la comprobación de las transacciones registradas en los libros de contabilidad las cuales son recopiladas periódicamente por las respectivas empresas para su propia información en estados financieros que muestran el resultado de las operaciones que se han efectuado y la situación del negocio".

Una definición de auditoría administrativa es importante mencionarla para enterarnos mejor de lo que significa el término auditoría, la de Fabián -- Martínez Villegas:

"La auditoría administrativa es el examen metódico y ordenado de los objetivos de una empresa, de su estructura orgánica y de la utilización y participación del elemento humano a fin de informar sobre el objeto de su mismo examen".

Podríamos seguir con una serie de definiciones hasta llegar a una lista interminable, pero no es mi objetivo cansar al lector con ello, sino llegar a una conclusión, que es determinar una definición que abarque realmente todo lo que significa el término auditoría.

Como hemos podido ver la mayoría de los autores al referirse a auditoría han enfocado su definición solamente a la auditoría de estados financieros, mencionando que es el examen de libros, registros, cuentas, etc. para dar una opinión sobre la exactitud o inexactitud de la situación financiera y del resultado de las operaciones a una fecha determinada. Sin embargo, como sabemos existen otros tipos de auditoría como lo son la administrativa, la interna, fiscal, etc., en las que no es su finalidad opinar sobre las cifras presentadas en los estados financieros y que por lo tanto quedan excluidas de las definiciones proporcionadas por la mayoría de los autores, es por eso que agregé una definición de auditoría administrativa, que consideré puede apropiarse agregando algunas palabras para formar una definición mas cercana a lo que es la auditoría.

En mi opinión, las palabras de Andrés Montero y las de Fabián Martínez Villegas, son las que más se apegan a la descripción de lo que es la auditoría, las cuales se pueden resumir y adaptar en una sola definición para llegar a decir que la auditoría es:

"El examen metódico y ordenado que realiza comúnmente un contador público de los objetivos y/o registros de una persona física o moral, de su es--

estructura orgánica y de todos aquellos hechos que -- puedan tener relación con los resultados de sus ope-- raciones o su situación financiera a una fecha de-- terminada con el objeto de corregir fallas, infor-- mar el resultado de su examen u opinar al respecto-- de la veracidad de las cifras".

No obstante, tampoco hemos tenido la oportuni-- dad de saber si clasificar a la auditoría como una-- ciencia, un arte o una técnica. Agruparla dentro de las ciencias lo considero correcto, debido a los si-- guientes enunciados:

1.- La ciencia para llegar a conclusiones se-- basa en un método científico, compuesto - de una serie de fases:

- Planteamiento del problema;
- Planeación;
- Recopilación de Datos;
- Procesamiento de datos;
- Explicación e interpretación y
- Comunicación y solución

El auditor emplea todas y cada una de estas - fases en el desarrollo de su examen, mostraremos co-- mo ejemplo de ello el trabajo realizado por un audi-- tor fiscal:

Planteamiento del problema.- Se determina que existe evasión fiscal y para ello se hace una visi--

ta domiciliaria al causante que se supone está dejando de pagar correctamente sus impuestos.

**Planeación.-** El auditor, guiado en sus procedimientos de auditoría, elabora un programa de trabajo.

**Recopilación de datos.-** Ya en el domicilio del causante solicita el auditor libros y registros de la contabilidad, así como otros documentos que considere necesarios.

**Procesamiento de datos.-** Por medio de pruebas selectivas a ésta documentación el auditor elabora sus papeles de trabajo.

**Explicación e interpretación.-** El auditor determina si existe o no la evasión de impuestos como conclusión de su revisión asentada en papeles de -- trabajo.

**Comunicación y solución.-** Por medio de una acta de visita se informa al causante el resultado de la revisión realizada por auditoría fiscal.

2.- El auditor en el examen que realiza aplica técnicas y métodos de prueba, la prueba forma -- parte del campo de la lógica, y se ha dicho que "la lógica es la ciencia de la prueba". La lógica se -- ocupa de cómo estableceremos que los hechos, conclusiones e inferencias sean válidas o inválidas, como tal, la lógica es básica para la auditoría, ya que ésta, toma de la lógica las ideas y teorías sobre la prueba. En conclusión, cualquier disciplina que se apoye en la evidencia se basa en la lógica y por

lo tanto puede decirse que es de carácter científico.

Una vez que hemos entendido ya lo que es la auditoría es importante mencionar que ella sirve para reforzar o dar seguridad a la información que proporciona un ente, ya sea con o sin fines lucrativos a una serie de personas relacionadas con el ámbito del ente, estas personas pueden ser:

Los accionistas.- Para conocer los rendimientos que están teniendo sus inversiones de capital.

Instituciones de crédito.- Para otorgar créditos.

Directores empresariales.- Para saber del resultado de sus funciones.

Trabajadores y empleados.- Para tener conocimiento de la participación de utilidades y la base de donde se calculó.

Futuros inversionistas.- Para estimar si es conveniente incorporar su capital al negocio.

Acreedores.- Para determinar si es posible seguir otorgando créditos o para verificar la recuperación de los otorgados por medio de la solvencia y liquidez que se presenta.

Cualquier otra persona que en forma alguna esté relacionada con la negociación o con el resulta-

do de sus operaciones, como pueden ser el fisco, -- los competidores, compañías afiliadas, etc.

Resumiendo, se puede decir que el trabajo de auditoría está encaminado a la protección de los diferentes intereses personales y de las empresas. -- Mas sin embargo, ya no es factible decir que la auditoría encausa sus técnicas y procedimientos al -- descubrimiento de fraudes como se decía durante los inicios de la auditoría, sino que el auditor en el desarrollo de sus funciones persigue el objetivo de informar a los interesados la veracidad de cifras - emanadas de la negociación, estén o no representadas en los estados financieros o informar el funcionamiento de las distintas áreas empresariales.

Para facilitar la comprensión del estudio que se va a realizar en éste trabajo, es conveniente -- presentar la clasificación de la auditoría. Esta -- clasificación puede hacerse correspondiendo a cuatro puntos de vista:

- 1.- Por la persona que desarrolla la auditoría
- 2.- Por el período o época que abarca
- 3.- Por la fecha en que se aplican los procedimientos de auditoría.
- 4.- Por el objetivo del trabajo a desarrollar.

En el primer caso se clasifica la auditoría - como:

a) Auditoría Interna.- La que se realiza por personal dependiente directamente de la empresa que

puede o no ser contador público.

b) Auditoría Externa.- La que desarrolla un contador público como profesional independiente.

Clasificándola por el período o época que abarca existen tres tipos:

a) Auditoría Continua.- Se desarrolla constantemente dentro de la empresa antes o después de registradas las operaciones y comunmente es a cargo del auditor interno.

b) Auditoría Esporádica o Eventual.- Se efectúa ocasionalmente por alguna situación especial, sin tener un período fijo o establecido.

c) Auditoría Periódica.- Se desempeña en períodos previamente determinados perfectamente, ya sea cada mes, cada seis meses, cada año, etc.

Por la fecha en que se aplican los procedimientos de auditoría se clasifican en:

a) Auditoría Detallada.- Pretende revisar sistemas de control interno y procedimientos contables establecidos para proporcionar un informe de observaciones y sugerencias.

b) Auditoría Preliminar.- Se hace con el fin de adelantar el trabajo a una fecha para entregar los informes con la debida oportunidad.

c) Auditoría Final.- Se desarrolla como trabajo complementario a la auditoría preliminar, conec-

tando las operaciones no revisadas en la auditoría preliminar.

Por el objetivo del trabajo a desarrollar -- existen los siguientes tipos de auditorías.

a) Auditoría Detallada.- Llevada a cabo comunmente por el auditor interno, mediante la revisión de la mayoría de movimientos contables y objetivos y políticas empresariales a fin de establecer co-recciones a ambas cosas, pero sin llegar a determinar saldos.

b) Auditoría Administrativa.- Realizada por - una persona ajena o dependiente de la empresa enfocada a una o varias áreas específicas que puede ser a base de pruebas selectivas o en forma detallada - de los objetivos de la empresa, su estructura orgánica, y la utilización y participación de los recursos humanos, pero sin llegar a determinar correc-ción de saldos contables.

c) Auditoría Especial.- Se refiere a la revisión de una cuenta o grupo de cuentas de los esta-dos financieros con objeto de verificar la veraci-dad de los saldos.

d) Auditoría de Estados Financieros.- Es la - que se realiza por un contador público a base de pruebas selectivas de los saldos presentados en los estados financieros para juzgar la razonabilidad -- con que se presentan los saldos.

Esta última es a la que pondremos atención, - ya que es la base fundamental de éste trabajo y comentaremos sobre ella más ampliamente en las páginas siguientes. Es bueno agregar que la auditoría a que nos referimos también es Auditoría Externa, Auditoría Periódica, y puede hacerse con Auditoría -- Preliminar o solamente Final.

## 1.2. LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Toda vez que se ha comprendido ya lo que significa el término auditoría y su objetivo en una forma general, nos referiremos a partir de éste momento a la auditoría de estados financieros, que es el área que nos ocupa y para ésto, es conveniente hablar un poco sobre ella.

No obstante que ya hemos dicho lo que es la auditoría de estados financieros, es conveniente dar una definición clara de ella. Utilizaremos para el respecto la definición que brinda el Instituto Americano de Contadores Públicos que a mi manera de ver a sido una de las más completas, no obstante he hecho algunas correcciones para hacerla más objetiva:

"La auditoría de estados financieros es el examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público, institución, corporación, firma o persona, con el objetivo de averiguar la corrección o incorrección de los registros y saldos de las cuentas y de expresar una opinión sobre la forma que en conjunto presentan los estados financieros, la situación financiera y el resultado de las operaciones del ente que se revisa a una fecha determinada, expresando la opinión en forma de un certificado firmado por un contador público".

El Instituto Americano de Contadores Públicos, en ésta definición ha descrito la presentación de la opinión del contador público como "certificado",

término que de ninguna manera es aceptable actualmente, ya que un certificado implicaría una certeza total sobre la veracidad de las cifras presentadas en los estados financieros, eso implicaría a la vez que en la emisión del "certificado" recayera tal responsabilidad sobre el contador público que lo firmara como que es una verdad absoluta y la realidad es que la actuación del auditor es la de un perito en contabilidad que juzga la correcta o incorrecta presentación de los saldos de las cuentas en los estados financieros a una fecha determinada, mas no con ésto quiere decir que se está juzgando la situación financiera de la empresa como buena o mala y en todo caso, debe abstenerse de ello, ya que el juicio sobre la posición financiera de las empresas debe hacerse por el interesado en ellas directamente, éste puede ser el inversionista, o bien el público en general, auxiliado únicamente de la opinión del contador público sobre la correcta presentación de las cifras mostradas en los estados financieros.

Es erróneo también llamarle certificado a la opinión del contador público por que ésto implicaría que aparte de darsele a entender al usuario del dictamen un grado máximo de exactitud a los estados financieros, cosa que no está en posibilidades del contador público de saberse ni haciendo sus pruebas al 100% - su examen lo realiza por medio de pruebas selectivas basándose en la importancia relativa y el riesgo probable - ya que existen circunstancias tales como las contingencias, provisiones, estimaciones, etc., que no pueden conocerse en un momento determinado por ser hechos futuros estimados, además de que existen diversos métodos de contabilización que permiten los principios de contabilidad ge

neralmente aceptados, como lo es el caso de los sistemas de valuación de inventarios (UEPS, PEPS, precios promedio, etc.); recaerá sobre el auditor la responsabilidad que implicaría el hecho de tener fé pública para poder certificar. Es por ello que el nombre de dictamen sea más aceptable que el de certificado y no obstante que algunas de nuestras leyes, códigos y reglamentos siguen usando ese término ya obsoleto y desacorde con la realidad lo haremos compatible al de dictamen por referirse a la opinión del contador público, para los casos a que se hará referencia en éste trabajo.

Se ha hecho énfasis en que el dictamen debe expedirlo un contador público, con base en que el código de ética profesional de los contadores públicos expresa en su artículo 2.23 que únicamente quienes posean título de contador público debidamente registrado podrán suscribir estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría.

Antes de emitir su opinión en forma de dictamen el contador público, debe asegurarse de que al aceptar su responsabilidad secundaria respecto de las cifras de los estados financieros al estampar su rúbrica en el informe presentado, se ha ejecutado un trabajo que ha realizado o supervisado teniendo a verificar que los estados financieros sobre los que opina se presentan sin excluir o incluir partidas que debieran o no estar, y para ello se ha comprobado:

- 1.- Convenios, contratos, y actas, incluyendo la de constitución de la organización;

- 2.- El control interno contable y su operación;
- 3.- Que todo el activo es propiedad de la empresa;
- 4.- Que dicho activo esté presentado correctamente conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y sin excluir alguna partida de activo de considerable importancia;
- 5.- Que todo el pasivo ha sido incluido en el balance con cifras correctas de los importes adecuados;
- 6.- Que las emisiones de acciones han sido debidamente autorizadas y sus importes se presentan correctamente;
- 7.- Que la naturaleza de las utilidades acumuladas es revelada correctamente;
- 8.- Que el estado de resultados presenta objetivamente las utilidades o pérdidas del ejercicio, así como la naturaleza de las cuentas de ingresos y egresos;
- 9.- Los asientos de ajuste, de cierre y cualesquiera asientos extraordinarios necesarios para la preparación de los estados financieros; y
- 10.- Que los estados financieros en conjunto incluyen el apéndice de notas y que no se incluyen falsedades o dejan de nombrarse hechos relevantes.

Una vez que el contador público ha hecho su revisión llega a su objetivo que es el de dar una opinión sobre la veracidad de las cifras presentadas en los estados financieros, pero, ¿para qué sirve esa opinión?, pues bien, aunque el dictamen va dirigido a los accionistas o al propietario o propietarios de la negociación o su (s) representante (s) o a la persona que contrata los servicios del auditor es útil para cualquier lector de los estados financieros, ya que refuerza la veracidad de las cifras en ellos presentadas, destacando entre los lectores los accionistas, los inversionistas, banqueros, el fisco, los sindicatos, los dirigentes empresariales la bolsa de valores, etc.

Para dar seguridad a los lectores de estados financieros, nuestra legislación fiscal ha exigido en diferentes recopilaciones legales la presentación de estados financieros incluyendo la opinión de un contador público independiente, como ejemplo de ello puede verse la Ley de Instituciones de Crédito en su artículo 13, que menciona como una obligación de los bancos para otorgar préstamos, el exigir el último balance anual dictaminado; el artículo 72, de ésta misma Ley afirma que para inscribir valores en la bolsa, es necesario acompañar a la solicitud un estado financiero de la empresa o persona -- que haya hecho la emisión de acciones u obligaciones dictaminando; ésta misma Ley en su artículo 126 solicita que en la emisión de acciones u obligaciones en que intervengan instituciones bancarias se realice un estudio técnico del negocio que se haya de desarrollar con el importe de la emisión y en su caso un balance que incluya la opinión de un auditor externo. La Ley General de Sociedades Mercantiles exige también la revisión del contador público-

a las sociedades extranjeras en su artículo 251. En la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito se estipula, en el artículo 212 que las sociedades que emiten obligaciones publiquen su balance dictaminado - en el Diario Oficial de la Federación: el artículo 213 de ésta misma Ley exige la mencionada obligación de los estados financieros cuando se relacionen con el acta de emisión de obligaciones. Existen gran cantidad de leyes, reglamentos, códigos y estatutos que mencionan la obligación de presentar estados financieros que incluyan la opinión del auditor independiente, pero no es mi intención el mencionar todas las exigencias que existen para efectuar la auditoría a los estados financieros, sino únicamente hacer énfasis a la importancia que tiene la opinión de un contador público adjunta a los estados financieros de una negociación.

### 1.3. LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS A EMPRESAS DE TRANSFORMACION.

Aunque existen normas de auditoría, técnicas y procedimientos generales aplicables en la auditoría de estados financieros, no siempre se llevan a cabo de igual manera, ya que como todas las negociaciones funcionan de manera diferente, inclusive entre las del mismo giro, no pueden aplicarse los mismos métodos de revisión en todos los casos, esto dependerá del tipo de empresa que se dictamina, su control interno, la magnitud de la empresa o sus ventas, si se trata de una primera auditoría o de una posterior, etc. Es por ello que los sistemas de examinar los estados financieros deben adaptarse según el caso, sin embargo, muchas veces es necesario crear nuevos procedimientos o técnicas aplicables al caso. Refiriéndonos concretamente a empresas de transformación, que no debemos confundir con el término industrias, de las que existen diversos giros, como son la pesquera, ganadera, turística, extractiva, etc., existe un cambio radical si se compara con una empresa de compra-venta (comercial) de servicios o de las mencionadas anteriormente, su principal variante con las demás será la revisión del costo de ventas que obviamente estará ligadísima con la del costo de producción.

Una correcta verificación del costo de ventas en éste tipo de negociaciones podrá dar una seguridad mayor de que el resultado de las operaciones del ejercicio es correcto, ya que en múltiples ocasiones principalmente si el control interno es deficiente, puede tomarse la cuenta del costo de ventas como una cuenta "basurero", la cual se incrementa y a veces hasta se disminuye de todas las partidas

que no se encuentra donde registrar.

En el caso de auditorías a empresas de transformación se hacen necesarios además aspectos fuera de las técnicas de auditoría, tales como el conocimiento del sistema de costos implantado, visitas a las instalaciones productivas, conocimiento de las unidades que se producen y sus distintas fases o -- procesos, ya que en algunos casos es necesario utilizar el sentido común para precisar si no se están inflando los costos sin razón de serlo o viceversa.

A propósito de precisar si se están inflando o no los costos, también es conveniente un análisis de los estados de costo de producción (anuales o -- mensuales), en los que se muestran los elementos de los costos incurridos, comparándolos el del ejercicio con los años anteriores o bien haciendo dicha -- comparación por meses, esto permitirá a grandes pasos conocer en cuál de los tres elementos del costo ha habido variaciones de importancia o fuera de la -- tendencia de la baja por el poder adquisitivo de la moneda, por lo tanto, esas variaciones serán una -- llamada de atención para investigarse y llegar a -- una conclusión sobre las causas que motivaron las -- diferencias, cuando dichas variaciones tengan expli -- caciones lógicas como aumentos de producción, no ha -- brá motivo de preocupación, pero en caso contrario, es necesario profundizar en la cuestión, ya que pue -- den surgir repercusiones de importancia que alteren considerablemente los resultados de operación que -- pueden dar origen a una nota a los estados financie -- ros y quizá trascender hasta una salvedad a la opi -- nión del contador público que dictamina.

Siendo el objetivo del auditor el comprobar - que los estados financieros de la entidad económica que revisa -en este caso la empresa productora- presenten la situación financiera y los resultados de las operaciones del ejercicio, es de vital importancia el hecho de revisar que el costo de ventas sea correcto, ya que será repercutido al resultado de las operaciones y a su vez a la situación financiera de la empresa, es por ello que es conveniente - comprobar que el costo de producción no involucre:

a) En sus movimientos deudores

- Partidas de activo
- Partidas de gastos de operación

b) En sus movimientos acreedores

- Partidas de pasivo
- Partidas de ingresos

c) Partidas de su misma naturaleza pero diferente ejercicio al que se dictamina.

Cabe mencionar que como parte de la auditoría de estados financieros a empresas de transformación es de vital importancia adentrarse en el sistema de costos implantado, dentro del cual destaca de manera notable el hecho de comprobar y verificar que - la aplicación al costo de producción de los gastos indirectos se está realizando en base al sistema de costos establecido. La revisión del contador públi-

co deberá comprender también que el sistema de registro de los costos de producción implantado en la fábrica sea el adecuado al tipo de las operaciones de la empresa por la naturaleza de su actividad y - que permita conocer que los datos en ellos registrados son correctos y aplicados de manera consistente con los ejercicios anteriores.

Un procedimiento adicional en el examen de -- los costos de producción deberá ser que los elementos involucrados como partidas de los mismos desde un principio sean correctamente contabilizados, esto es que las materias primas y los materiales indirectos sean valuados correctamente conforme a principios de contabilidad en los inventarios, será importante revisar que los sueldos y salarios cargados - al costo de producción correspondan únicamente a -- los obreros y trabajadores que intervienen en la -- transformación de los materiales.

Nos encontramos casos difíciles en la valuación de la producción en proceso y el cargo a cada uno de los procesos o artículos terminados por los prorrateos de los gastos indirectos, no obstante, - dependiendo de la revisión previa que se haga al -- control interno, y al sistema de costos se podrá -- confiar (o desconfiar) en los métodos de valuación y prorrateo existentes en la empresa.

Para comprender cada uno de los aspectos citados en forma general en este tema veremos en páginas posteriores la labor que deberá desarrollar el contador público y sus ayudantes para poder llegar a conclusiones en la revisión de los costos de producción.

## **CAPITULO II. REVISION DEL COSTO DE VENTAS A EMPRESAS DE TRANSFORMACION**

## 2.1. INFLUENCIA DEL COSTO DE PRODUCCION EN LOS RESULTADOS Y LA IMPORTANCIA DE SU REVISION.

En los inicios de la auditoría de estados financieros, la mayoría de las personas que realizaban éstos trabajos, daban por hecho que su responsabilidad en cuanto a la razonabilidad de los resultados de la empresa auditada se extendía únicamente al resultado final, basándose en que si todos los conceptos recogidos en el balance general correspondían a la realidad y eran razonables, también lo sería el resultado final de las operaciones, de tal manera llegó a pensarse eso que inclusive se nombraba a la revisión auditoría de balance, a la que se añadía un pequeño análisis de las cuentas del estado de pérdidas y ganancias.

Actualmente debemos considerar que para manifestar en un dictamen que los estados financieros de una compañía presentan su situación financiera a una fecha y los resultados de sus operaciones en el período, es necesario estar conscientes de que no solo es importante el resultado final, sino también la fuente que dió origen a dicho resultado, es decir, los ingresos y gastos, ya que cualquier error en contabilidad tanto en el registro de las entradas como en las salidas modificaría el resultado final de la utilidad o pérdida del ejercicio, pudiendo llegar a ser una cantidad considerable.

Es por ello que el auditor también debe enfocar su trabajo con el mismo énfasis a las cuentas de resultados que con el que lo hace hacia las cuen

tas de balance, ya que su opinión mencionará si es correcta tanto la situación financiera de la empresa como el resultado de las operaciones.

Un renglón que ocupa gran importancia en los desembolsos necesarios para poder hacer una venta es en el que se registran precisamente los artículos que se han vendido a su costo, dicho renglón es el costo de ventas y representa normalmente la mayor parte de las salidas de dinero que son necesarias para obtener ingresos, por lo tanto el importe del costo de ventas es el segundo en importancia en las cuentas de resultados después del renglón de ventas y consecuentemente debe ponerse gran atención a dicho importe en una revisión de estados financieros.

En empresas comerciales -de compra y venta- la revisión del costo de ventas es relativamente sencilla, ya sea por diferencia de inventarios mascompras en una prueba global o revisando que todos los cargos a la cuenta estén soportados por abonos al almacén y en su defecto determinando diferencias que serán analizadas. Es por ello que los estudiosos sobre auditoría y autores de libros, no han puesto un énfasis suficiente a la revisión del costo de ventas, pero tratándose de empresas de transformación el problema de la revisión se hace más complejo, es por ello que ahondaremos su estudio en párrafos siguientes.

El auditor al hacer una revisión de los estados financieros de cualquier empresa debe tener en cuenta el hecho de que si la administración de la misma decide mostrar un determinado resultado de --

operaciones en el ejercicio, ya sea disminuyendo utilidades por ejemplo para pagar un menor impuesto o incrementándolas para efectos de lograr créditos, el campo mas conveniente para una manipulación deliberada es el costo de ventas. Es por ello que debe concentrarse mayor atención al mencionado concepto y refiriéndonos concretamente al caso de industrias fabriles existen medios mas fáciles de alternar el saldo de la cuenta, debido a la incorporación del costo de producción, el cual tiene mayores posibilidades de manejarse deliberadamente.

Ya que hablamos del costo de ventas y costo de producción, es necesario dejar claros cada uno de estos términos, ya que pueden ser factibles de confusión:

El costo de un artículo es la suma de todos los desembolsos y gastos efectuados en las adquisiciones de elementos que concurren en su producción y venta, si el costo que aparece en contabilidad no incluye alguno de éstos desembolsos se estará subestimando en esa medida, si incluye gastos efectuados por conceptos ajenos a estos elementos dicho costo estará sobre estimado en la porción correspondiente. Por analogía el costo de explotación de un negocio o de un departamento cualquiera en una empresa es la suma de todos los gastos ocasionados por dicha explotación, éste costo también está sujeto, como lo está sujeto un artículo a una expresión exesiva o deficiente.

El costo puede considerarse como un todo (conforme a la definición anterior) o subdividirse de varias maneras, entre las que destacan principalmen

te el costo de ventas y el costo de producción, am los constituyen el costo total, o sea el costo de hacer y vender una cosa, la distinción entre ellos es necesaria para los fines que en la contabilidad tiene la valuación de inventarios y la preparación de estados financieros así como para los fines que en la dirección de las empresas tienen el control sobre los costos, los procesos de fabricación y de administración y distribución.

Cuando el auditor ha conocido ya lo que es - el costo de ventas y de producción debe saber que el objetivo de su revisión en éste renglón es:

- a) Asegurarse de que el costo de ventas del ejercicio incluya todos aquellos costos - atribuibles a las ventas efectuadas durante el ejercicio.
  
- b) Asegurarse de que todos aquellos que de-- ban diferirse por formar parte de eroga-- ciones que beneficien a ejercicios futu-- ros no se carguen a los resultados del -- que se revisa y viceversa. Que si son por conceptos especiales, no directamente re-- lacionados con las ventas, como por ejem-- plo gastos de investigación y experimentación y los cargos a los resultados por es-- tas erogaciones son de importancia, se -- muestren en renglón por separado para no-- distorcionar la presentación e interpretación de la utilidad bruta.

- c) Que para la contabilización del costo de ventas, costo de producción y su presentación en los estados financieros se hayan observado principios de contabilidad semejantes a los aplicados en el ejercicio anterior.

Una de las principales finalidades en la verificación del costo de ventas y producción es el hecho de determinar que éstos conceptos no incluyen partidas de los gastos de operación, por ello debe procederse a hacer pruebas selectivas en base a las variaciones que resulten de la comparación con los presupuestos, el ejercicio anterior o de un mes a otro, por medio de las cuales el auditor se cerciorará de que efectivamente son partidas que deben afectar los costos y así mismo que están amparadas con comprobantes satisfactorios.

Siguiendo el sistema de costos que tenga implantado la empresa se deberá comprobar y verificar que la aplicación de los gastos indirectos se está haciendo de acuerdo con lo establecido en el mismo sistema: además es necesario revisar que dicho sistema de costos sea el adecuado al tipo de operaciones de la empresa y aplicado en bases consistentes con las del año anterior.

El control interno que se tenga implantado en la compañía, también será objeto de estudio, verificación, evaluación y comprobación, para lo cual se deberán llevar a cabo todas las pruebas y revisiones que se consideren convenientes y necesarias con el fin de cerciorarse que el control interno es ade

cuado o en caso contrario de señalar cuales son las fallas en que se incurre, indicando las principales causas que originan las deficiencias que serán mostradas al cliente en una carta de sugerencias si es necesario debido a que existan grandes errores en el sistema de control interno.

## 2.2. EL CONTROL INTERNO EN EL COSTO DE PRODUCCION.

Para hacer énfasis en este punto es necesario citar el concepto de control interno, una definición aceptable es la del Instituto Americano de Contadores Públicos que dice:

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

En términos generales se deduce que los objetivos del control interno son tres:

- a) La obtención de información financiera correcta, oportuna y segura.
- b) La protección de los activos del negocio.
- c) La promoción de eficiencia de operación.

Los tres objetivos citados, son básicamente -- lo que al (los) propietario (s) de un negocio en -- marcha le (s) interesan principalmente, en virtud -- de que el auditor normalmente es contratado por el -- dueño o dueños de la empresa, debe hacer su revisión poniéndose en el lugar del inversionista y tratar de sacar sus conclusiones como si él fuera el --

propietario de la negociación y por lo tanto es de radical importancia el hecho de verificar que se están cumpliendo los objetivos del control interno.

El estudio y evaluación del control interno - consiste en la revisión de la organización empresarial, que comprende dirección, políticas, procedimientos, etc., así como la vigilancia del cumplimiento de las disposiciones establecidas.

La revisión al sistema de control interno se realizará asentando los resultados en papeles de -- trabajo como evidencia de que el auditor cumplió -- con las normas de auditoría que lo obligan a examinar el control interno y además como explicación -- del porqué dió diferentes extenciones a sus pruebas de auditoría, escogió determinados procedimientos - y oportunidad en que fueron aplicados.

La evaluación del control interno depende del criterio del auditor, por lo que incluso se ha mencionado que es un proceso mental de juicio, ya que en función de la preparación, experiencia y capacidad mental del contador público, es calificado el sistema establecido, el cual, en opinión del auditor puede ameritar algunos cambios o modificaciones que serán dados a conocer a la dirección en un memo rando por separado del dictamen. Como conclusión - a este punto, puede decirse que no es posible que - una persona que no conoce otros sistemas de control interno realice ésta revisión, ya que para poder ha cer una crítica, es necesario tener un previo antecedente base de comparación y de juicio.



la organización interna y las operaciones realizadas por la compañía se encuentran registradas en forma adecuada y correcta.

La revisión del control interno como paso previo a la auditoría de estados financieros, normalmente se ha venido haciendo con auxilio de cuestionarios previamente elaborados con diferentes secciones según el área que pretende revisarse.

El uso de cuestionarios está basado en que existen procesos similares de control interno en la mayoría de las empresas y en que deben existir una amplia subdivisión de funciones, la cual tiende a crear eficiencia en las operaciones y firmeza en el control interno. Como requerimiento mínimo debe establecerse que los empleados de contabilidad no deberán tener custodia de activos y que por lo menos dos empleados participen en cada una de las operaciones que se realizan. Sin embargo en multitud de empresas pequeñas y medianas no es posible ejercer las funciones de la manera descrita, debido a que no existe un número suficiente de empleados para permitir el uso de los procedimientos estandar de control interno, en estos casos el uso de cuestionarios, es inapropiado definitivamente.

La práctica ha demostrado que para la revisión del sistema de organización en empresas medianas y pequeñas, la técnica apropiada es el describir detalladamente los procedimientos existentes, la conclusión de ésta revisión dará por resultado de manera general los ajustes que deban hacerse al programa de auditoría, debido a que la revisión del control interno se lleva a cabo en la etapa preliminar de la auditoría.

Otro procedimiento aplicable en la revisión de los sistemas de control interno, ha sido realizado por medio de memorandos y descripciones del flujo de las operaciones, de los registros que se tienen y de la subdivisión de trabajos que se desempeñan.

Un proceso necesario adicional al uso de cuestionarios de control interno consiste en la verificación de las aseveraciones que se hacen respecto del cuestionario, asistiendo personalmente de manera selectiva al lugar en donde se realizan las operaciones y confirmando así que las afirmaciones hechas respecto al sistema de organización son verídicas.

La labor del auditor respecto de la revisión - del control interno referido al costo de ventas, deberá cubrir entre otros los siguientes puntos:

a) Debido a que el costo de ventas está intimamente ligado a los inventarios, es necesario el estudio y evaluación del sistema de control interno para ellos, incluyendo su seguridad física.

b) Es conveniente el obtener estadísticas de - ventas tanto en unidades como en valores por clases - o líneas de productos, zonas de ventas, volumen y valor de la producción, ya que en muchos casos éstos - informes presentan el costo de las ventas y la utilidad bruta por líneas o productos y la comparación de éstos datos con la de años anteriores.

c) Conocimiento de los procedimientos existentes para contabilizar los costos y su presentación - en estados financieros.

d) Revisión del sistema de elaboración, pago y registro contable de las nóminas.

c) Con la aplicación de sistemas similares a -

los aplicados en los gastos de operación, verificar el control existente respecto de los gastos indirectos de producción.

Es importante igualmente la verificación de que exista un adecuado procedimiento para la distribución y clasificación de los gastos y su prorrateso.

Ahondando en la revisión del sistema de control interno para los inventarios y materias primas consumidas que normalmente constituyen el costo mayor en una empresa productiva se destacan los siguientes procedimientos:

- Estudio y evaluación de la seguridad física que comprende la protección material proporcionada al inventario; el grado al cual se supervisa el acceso a dicho inventario y las medidas previstas para atender a cualesquiera condiciones especiales. El trabajo que se realice para ésta verificación puede hacerse comprobando que solo existan entradas y salidas al almacén por mercancías o materias primas con documentos que incluyan firmas autorizadas y numeración progresiva y varias copias que permitan un amplio control y fácil registro contable. La comprobación de que el personal que ejerce funciones de custodia no sea el mismo que realice el registro contable puede hacerse estando en el lugar donde se realiza el almacenaje.

- El estudio y evaluación del sistema de compras, que comprende el sistema de contabilidad para el registro de las compras, y sus deducciones; el --

control de pedidos a solicitud hecha por algún departamento y su respaldo con facturas de dichas compras verificación del sistema de registros en notas de entradas al almacén por materiales comprados y confirmación de que no existe una posible mezcolanza con los artículos en consignación. El trabajo que se realiza para éste examen puede ser llevado a cabo de la siguiente manera:

Verificando que un cierto número de facturas-sujetas a revisión antes de ser pagadas comprendan bienes amparados con un pedido hecho a solicitud de cierto departamento y que han sido recibidos a satisfacción previamente inspeccionados; que la factura contiene cálculos aritméticos correctos; que la distribución en cuentas ha sido mencionada en la factura; que además se ha marcado para prevenir que se presente en una segunda ocasión para su pago y que se han hecho las deducciones correspondientes por faltantes o daños en las mercancías recibidas. En adicción es conveniente la comprobación de que en su debida oportunidad se han turnado al departamento de contabilidad las copias correspondientes al pedido, nota de entrada al almacén y factura a revisión.

- El estudio y evaluación del sistema para la toma física del inventario, que comprende el sistema en sí para el recuento, la valuación y la comparación (y ajuste en su caso) contra los registros-contables y la investigación de las diferencias determinadas como resultado de la toma física del inventario, consiste en conseguir previamente a la toma física, el calendario, horario y sistema de recuento, para poder rectificar o mejorar cualquiera de éstos puntos si es que existieran deficiencias-

a ese respecto y hacer todo lo posible por que se -- termine la toma física en un sólo día. Al momento en que se lleve a cabo el recuento, es necesario comprobar que se está haciendo conforme a lo preestablecido y es muy importante no omitir las pruebas físicas que serán base de comparación contra los listados -- del inventario que conservará la empresa. Posteriormente a la toma física del inventario es necesario comprobar que existe un sistema para coordinar los lista-- dos del inventario con los papeles de trabajo en que se hará la valuación, en forma tal que no se permita la disminución (o aumento) de ciertos materiales-- al listado del recuento. Posteriormente deberá comprobarse que el sistema de valuación no esté fuera de un valor cercano al de mercado y que exista un -- sistema comprensible del amarre de las cifras de contabilidad. Se ha hecho énfasis en éste punto debido a que en muchos casos existen serias diferencias respecto a la valuación del inventario contra las ci-- fras que se presentan en contabilidad y por tanto -- los ajustes que se hacen normalmente contra el costo de producción o ventas.

Respecto al estudio y evaluación del control-- interno que se sigue para la mano de obra directa, -- es necesario tomar en cuenta lo siguiente:

En muchos casos existen debilidades en los -- procedimientos de nómina, tales como el hecho de que el contralor firma y/o distribuye los cheques a los obreros, fusionándose así la función de tesorero y -- contralor, el problema que se presenta en estos ca-- sos es que puede llegar a alterarse la nómina para -- incorporar a empleados no existentes, por tanto el -- auditor deberá verificar que se distribuyan todos -- los cheques o sobres de raya del período de nómina y atestiguar que todos los empleados que se presenten--

a cobrar, trabajan en la fábrica, procedimiento mediante el cual se convina la prueba de verificar que no se han inflado los costos anexano a la nómina de los departamentos productivos empleados de administración o ventas. Para hacer más extensa ésta prueba es necesario examinar algunos expedientes de los trabajadores, para la verificación de fotografías, puestos, sueldos y/o salarios estipulados, etc.

No obstante que los gastos indirectos de producción suelen ser relativamente pequeños en comparación con los dos conceptos tratados anteriormente -materia primas y mano de obra directa-, es conveniente hacer también una revisión en menor escala -- del control interno existente para éstos desembolsos. En forma general puede decirse que al estudiar y evaluar el control interno seguido en los gastos indirectos se hará un análisis de control para pagos y -compras de material, así como del sistema que existe para el prorrateo de los gastos indirectos a los diversos procesos u órdenes de producción. Es conveniente aclarar que no es necesario prácticamente un sistema de valuación exclusivo para éstos gastos, debido a que la revisión del costo de producción se realiza en conjunto con la auditoría de estados financieros y por ello gran parte del sistema de control interno para desembolsos ha quedado cubierto en la -evaluación del sistema para gastos de operación.

Para resaltar un poco más los aspectos que deben verificarse en el control interno referente al -costo de producción se presenta a continuación un -- ejemplo de questionario de control interno, el cual -una vez que sea contestado por los funcionarios de -la factoría deberá ser comprobado por el auditor para asegurarse de que realmente son verídicas las ase

veraciones respecto al control interno existente.

### COMPRAS:

- 1) ¿Existe un departamento independiente para compras, responsable de la adquisición de materiales?
- 2) ¿El mencionado departamento no depende de:
  - El de recepción?
  - Embarques?
  - Contabilidad?
- 3) ¿Existen formas de pedidos prenumerados para todas las compras?
- 4) ¿Existe un archivo de pedidos y avisos de recepción de materiales?
- 5) ¿Las compras de mayor cuantía deben ser aprobadas por ejecutivos de alta jerarquía?
- 6) ¿Se controla la recepción de todos los materiales por medio de conteos, inspecciones e informes de recepción prenumerados?
- 7) ¿Son verificadas en las facturas a revisión los precios, cálculos aritméticos, gastos por fletes, que han sido recibidos los materiales, etc.?
- 8) ¿Se llevan a cabo informes de faltantes en entregas y de mercancías averiadas?

- 9) ¿Son notificadas a contabilidad con su debida oportunidad las devoluciones?
- 10) ¿Las facturas que se pagan son debidamente selladas para evitar un doble pago?
- 11) ¿Se concilian los estados de cuenta de -- los proveedores con los registros contables?

**NOMINAS:**

- 12) ¿Las nuevas contrataciones requieren autorizaciones de ejecutivos de cierta responsabilidad?
- 13) ¿Es informado el departamento de nómina - de las nuevas contrataciones y separaciones oportunamente?
- 14) ¿La elaboración de la nómina está dividida entre varias personas y es revisada - con cálculos aritméticos?
- 15) ¿De acuerdo a las circunstancias existe - rotación de funciones entre tomadores de tiempo, pagadores y empleados que preparan la nómina?
- 16) ¿Se firman por los supervisores los reportes de tiempo y hoja de nómina?
- 17) Si no se paga con cheque a los empleados - y obreros:
  - a) ¿Existe servicio de camión blindado?

- b) ¿Es rotatorio el personal que hace -- los pagos?
  - c) ¿Se cotejan recibos contra la nómina-- por una persona que no interviene en su elaboración?
  - d) ¿Todos los empleados y obreros devuel-- ven recibos firmados?
- 18) ¿Se lleva a cabo en la compañía un con-- trol sobre sueldos no reclamados por -- los trabajadores volviéndolos a deposi-- tar en el banco y registrándose el pasi-- vo?

#### GASTOS INDIRECTOS:

- 19) ¿Los prorrateos los elaboran personas ca-- pacitadas para ello y son revisados en-- contabilidad?
- 20) ¿Sólo se hacen pagos si existe un compro-- bante de compras o gastos?
- 21) ¿En caso de anticipos para gastos se ela-- bora una cuenta por cobrar?
- 22) ¿Se sellan de pagado todos los comproban-- tes de gastos que lo han sido?
- 23) ¿Los gastos de mayor cuantía son autori-- zados previamente por un funcionario -- responsable?

### 2.3. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES A LA REVISION DEL COSTO DE PRODUCCION.

Como ya se ha mencionado, el costo de producción abarca la mayor parte del costo de ventas, es por ello que si en una auditoría de estados financieros se hace una buena revisión de los inventarios y del costo de producción, podremos decir que se ha cumplido en gran parte con la revisión del costo de ventas en una empresa productiva.

Dentro del costo de producción, como es sabido existen tres conceptos sujetos a revisión ellos son:

La materia prima consumida directa;

La mano de obra utilizada directa; y

Los gastos indirectos

El trabajo del auditor deberá enfocarse a verificar que las erogaciones hechas por tales conceptos cargados al costo de producción son verídicas, por ello haremos una separación para cada concepto con objeto de hacer mas comprensible su estudio.

#### MATERIAS PRIMAS DIRECTAS.

El consumo de materias puede ser analizado mas fácilmente conociendo las compras del ejercicio y determinarse por diferencia entre el inventario inicial y el final, por lo tanto como ya mencionamos el procedimiento a seguir para la verificación-

de la toma física de los inventarios -que es indispensable para este caso- en lo referente al control interno, ahora es necesario comprobar la veracidad de las cifras que presenta la contabilidad correspondientes a las compras del ejercicio.

No obstante que se conocen una serie de métodos de registro para la valuación de los inventarios como son el UEPS, PEPS, precios promedio -que es el más aceptado generalmente-, etc. no nos afectará para la revisión del consumo de materiales, si seguimos el procedimiento que fué mencionado en el párrafo anterior, por diferencia de inventarios más las compras de materias primas, siempre y cuando se tenga el cuidado de verificar que la toma física de los inventarios mencionados y su valuación sean correctos, además de cerciorarse que sea uniforme con respecto al ejercicio anterior para no distorsionar por ello el resultado de consumo de materiales.

Para la comprobación de éste consumo de materiales se debe tener en cuenta que existen diversos métodos en la práctica de contabilizar las compras de materia prima, que van desde la elaboración de datos, registro de polizas, tratamiento de los descuentos y rebajas sobre compras, sistemas centralizados con libro de compras, etc., hasta sistemas computarizados con sistemas de inventarios perpetuos ya que si no son contabilizadas las entradas al almacén adecuadamente, el costo de producción, el costo de ventas, las utilidades brutas, y el resultado del ejercicio se presentarán fuera de la veracidad. Por ello, el auditor deberá realizar como mínimo pruebas como las que se mencionan a continuación:

10. Una vez que el auditor ha tenido en sus manos un estado de costo de producción y costo de producción de lo vendido deberá cerciorarse de que en él se presentan cifras respaldadas con asientos de mayor de iguales importes (si se lleva sistema centralizador deberán verificarse las cuentas de compras, devoluciones, descuentos, y rebajas sobre compras) además, es conveniente comprobar que las cuentas de compras se presenten en el renglón adecuado del costo de producción.
  
20. Como ya se mencionó en páginas anteriores es indispensable estudiar y evaluar el -- control interno para determinar el alcance de las pruebas y los procedimientos aplicables.
  
30. Es conveniente extender las pruebas a los ejercicios inmediato anterior y posterior para asegurarse de que en el ejercicio -- que se dictaminará, se encuentran todas y únicamente las compras del ejercicio sujeto a revisión y sus respectivas posibles deducciones (devoluciones, rebajas, bonificaciones, descuentos), además de comprobar que se encuentran respaldadas con pedidos debidamente aprobados por una persona responsable; facturas con todos sus -- requisitos, sobre todo si se trata de una auditoría para efectos fiscales y contrarecibos, si es que se trata de pagos por medio de contado comercial que es lo más común en la práctica de las facturas que-

se pagan a los proveedores.

40. Comprobar que no existen compras por conceptos ajenos a los materiales de producción, es un requisito indispensable en la revisión ya que muchas veces pueden cargarse ahí -que es el renglón más apropiado- hasta gastos personales de los dueños o funcionarios de la empresa.
50. Determinar variaciones de importancia respecto del presupuesto o del año anterior para hacer un análisis, ya sea de volumen o cantidad de materiales o de los importes en pesos ya que de ser debidas a variaciones fuera de la normalidad generalmente serán por fallas del control interno.

Para cubrir en la auditoría los cinco puntos citados, es necesario llevar a cabo los siguientes pasos:

a) Obtener de ser posible una composición por meses del total de la materia prima consumida durante el ejercicio, de preferencia separando los diferentes tipos de materiales o los más destacados de la producción. También puede hacerse ésta separación por departamentos productivos, procesos o líneas y dentro de éstos por meses haciendo comparaciones con el año antecedente.

El objetivo de obtener éstos datos es poder -

mostrar en una forma más comprensible los meses que se ha ocupado mayor cantidad de materiales o en que departamento, lo que permitirá al auditor encaminar su revisión hacia los meses de mayor o menor cuantía para saber las causas que determinaron dichas altibajas, así como el hecho de poder conocer más rápidamente las variaciones de lo real contra el presupuesto.

Las variaciones en los meses de mayor consumo de materiales deberán estar correspondidas con mayor volumen de artículos terminados y por lo tanto con mayores ventas, ya sea en el mismo mes o en el siguiente, ya que un aumento de consumo de materiales supone un aumento en la producción debido a la demanda del mercado de los artículos que se producen, de no ser así, el incremento en consumo de materiales pudo haberse debido a una mala política de producción -por producir sin vender-, extracción de materiales de la planta o bien desperdicios excesivos. No importa cual sea el caso, siempre deberá investigarse esa variación hasta el momento de estar satisfecho con las pruebas que se realicen al respecto. El caso de variación de costo de materiales, también queda comprendido en éste punto, pero es más fácil de analizar si nos guiamos por un comparativo mensual en cantidades de material consumido, tal como fue destacado en el primer párrafo de este inciso al decir que es conveniente que se separen los diferentes tipos de materiales, dentro de lo posible, ya que no puede hacerse ésto muy detalladamente sobre todo en empresas armadoras como son las productoras de radios, automóviles, etc.

b) Obtener una relación de los vales de salida de almacén de los meses que han tenido mayor fluctuación durante el ejercicio que se revisa es un pro

cedimiento complementario al descrito en el inciso anterior, para conocer el origen de las variaciones de que se habló, cuando los vales sean excesivos, es preferible obtener una relación de ellos y comprobarla selectivamente contra los mismos, dicha relación será parte de los papeles de trabajo de la auditoría todas las observaciones y anotaciones correspondientes respecto de las autorizaciones que son necesarias para la salida de materiales, deberán hacerse en dicha cédula, y si es posible hacer una comparación entre las fechas que se surte el material y la que se contabiliza o se aplica a la orden o proceso productivo deberá hacerse. El cotejo de los vales contra el registro de la salida de almacén es muy importante para saber si no han dejado de registrarse dichas disminuciones al almacén, lo que nos dará una seguridad de que en contabilidad los registros están siendo correctos, respecto de ésta prueba, es conveniente dejar una marca de auditoría tanto en los vales de salida de almacén como en los registros de auxiliar de almacén, ya que puede ser útil para cualquier aclaración posterior.

Accesorio a la prueba, es conveniente verificar que los vales se encuentren correctamente valuados y con operaciones aritméticas correctas, es claro que esta prueba se realizará en forma selectiva. Se debe tener cuidado en la verificación, pues cualquier cambio en el método de valuación de un ejercicio a otro será motivo de una salvedad a la opinión, en virtud de que los estados financieros no se presentarán formulados conforme a principios de contabilidad consistentes, así como la variación que puede existir en los resultados de operación de un año a otro por ese solo motivo.

Resulta conveniente respecto a los vales la verificación de que han sido aplicados correctamente a las órdenes de trabajo o procesos, ésta revisión tiene por objeto conocer si las aplicaciones se hacen conforme a lo establecido en el sistema de la compañía, saber si no corresponde a otra orden o proceso y para cerciorarse de que no se está duplicando su aplicación y para conocer si no se está incurriendo en desperdicios excesivos por mal aprovechamiento del material o robos de materias primas, puede comprobarse si existen varios cargos a la orden o proceso por cantidades no concordantes con la producción.

c) puede complementarse la revisión con un punto que es la investigación del control de desperdicio de materiales y su destino final. La investigación tiene por objeto saber que uso se le está dando al desperdicio, si se usa como subproducto, es vendido a terceros, se reprocesa, etc., así como el conocer que sucede con los materiales que son hechados a perder por negligencia de los obreros, si son cobrados a ellos o se toman como un desperdicio. En el caso de la venta de desperdicio como tal o subproducto el auditor deberá cerciorarse de que se esté ingresando la cantidad obtenida por ésta venta y que además quede correctamente asentada en los registros contables.

Como un punto adicional a la investigación que se cita, debe conocerse el costo del subproducto aprovechado o del desperdicio para saber si ha sido deducido del costo de producción de los productos normales y determinando su costo propio, mostrándose por separado tanto en el estado de costo de producción como en el de resultados y en el balance por lo que se refiere a su existencia.

d) Por ningún motivo debe pasarse de largo el cotejo de los auxiliares del mayor contra las tarjetas de existencia del almacén, si llegara a existir alguna discrepancia deberá ser motivo de investigación, además de hacer éste cotejo de saldos es conveniente comprobar que las entradas y salidas de almacén han sido registradas simultáneamente y que se -- han cotejado periódicamente las tarjetas de almacén -- contra los auxiliares para hacer las aclaraciones -- convenientes y los ajustes que procedan. De no haber -- funcionado esto correctamente hablaremos de una falla tanto de contabilidad como de control interno.

e) En el caso de que existan procesos productivos, el auditor debe asegurarse de que efectivamente se han hecho los trasposos de la materia prima ya transformada de un proceso a otro, hasta llegar al -- almacén de artículos terminados y además esta verificación -- adicionalmente la investigación de como se determina que una materia prima esté totalmente terminada en su proceso de producción.

f) Aunque no es prácticamente una revisión -- del costo de producción, es conveniente verificar la valuación de la producción en proceso y materias primas semi procesadas, ya que con ello es posible tener una base firme si queremos determinar el costo -- de producción y el costo de producción de lo vendido por diferencia de inventarios. Por ser dicha valuación de difícil comprensión para nuestra profesión, -- es conveniente auxiliarnos de personas capacitadas -- para ello, como son los técnicos de la planta, ya -- que ellos son quienes nos podrán decir el grado de -- avance en que se encuentran los materiales, los materiales indirectos que han intervenido en ellos, las horas hombre que se han aplicado y demás gastos indirectos para llegar a una valuación adecuada debido -- al grado de avance en la producción.

Es conveniente dentro de los procedimientos aplicables a la revisión de la materia prima, el examen de los costos presupuestados y para ello deben seguirse los siguientes pasos:

- Primordialmente conocer las variaciones que existen entre la materia consumida real y la estimada en el presupuesto del ejercicio.

- Sujeto al punto anterior, investigar la variación que existió respecto de los costos de adquisición de materiales predeterminados y los costos -- reales a los que se hicieron las compras, con objeto de conocer cuales han sido las causas que han dado origen a las variaciones de los precios para saber -- si han sido debidos a fallas presupuestales o si no se hicieron previendo alzas en los materiales o bien si se deben a causas fuera de lo normal como en épocas de inflación desmesurada que no ha ido al ritmo de ascendencia de precios continua en el mercado o -- en épocas de devaluación.

- Sujeto también al primer punto, es necesario conocer las diferencias existentes entre la materia prima consumida de más respecto de los presupuestos. Esta investigación nos llevará a conclusiones sobre si se han estado hechando a perder materiales o existen desperdicios no previstos en la hoja de costos, -- lo cual debe servir de base para corregir fallas, ya sea en la hoja de costos o en los procesos productivos para eliminar los consumos exesivos de material.

- En base a los tres puntos anteriores, debe llegarse a una revisión exhaustiva respecto del sistema de costos predeterminados para evaluar si es --

adecuado a la empresa y está conduciendo a resultados confiables. En virtud de que el Contador Público es un profesional capacitado para el área de los presupuestos, podrá hacer la crítica al sistema, y de ser conveniente mencionará en su carta de sugerencias las mejoras o adiciones que él considere conveniente para lograr una mayor eficiencia en el sistema de los costos predeterminados.

h) Resulta totalmente obligatorio hacer una revisión de las compras del ejercicio para poder dar una seguridad de que el costo de producción se está presentando adecuadamente en los estados financieros de la empresa auditada. Deberán seguirse para ello los siguientes procedimientos:

- Toda vez que se han determinado las compras de materiales del ejercicio -que pueden ser netas-, es conveniente hacer una clasificación por líneas de materiales, órdenes de producción, precios, etc., conforme a lo que se hizo mención en los puntos a y b, cuando se habló de las salidas de almacén hacia los procesos productivos. La revisión puede auxiliarnos para saber si no existen compras innecesarias que producen costos de almacenaje y obsolescencia que se reflejan en pérdidas extraordinarias, o por el contrario escasas existencias de materias primas en el almacén que provocan detenciones a la producción por no contar con ciertos materiales, lo cual también se refleja en forma de pérdidas que no tienen razón de ser.

- Al igual que en el caso de la verificación de salidas de almacén se debe cotejar que todas las notas de entrada al almacén se encuentren respalda-

das con un pedido, una factura y consecuentemente un registro en la tarjeta de almacén y los auxiliares - de la cuenta de mayor que deben ser coincidentes en unidades y precio de compra mas impuesto.

- Los costos de fletes y transportes así como los impuestos repercutidos por el precio de las mate rias primas, deben ser incrementados a los importes de las compras, por tanto, el auditor deberá comprobar que así se esté llevando a cabo, en caso contrario, deberá proponerse un ajuste o reclasificación - para que no se desvirtue finalmente el costo de ventas, las utilidades brutas y posiblemente el resulta do final del ejercicio. Salvo en el caso de que se - consuma el total de la producción en el mismo ejerci cio y los costos por fletes e impuestos repercutidos se presenten en los gastos de operación, puede va- - riar el resultado del ejercicio ya que parte de los - gastos que mencionamos quedarán presentados en los - inventarios.

- Los comprobantes de las compras también de- berán ser revisados selectivamente para saber si cum plen todos los requisitos de una compra aprobada por funcionarios responsables y han seguido todos los pa sos que ordena el sistema de control interno.

- Por último, es conveniente agregar una prue ba relativa al corte apropiado de las compras al fi- nalizar el ejercicio de tal manera que no queden in- cluidas compras del ejercicio posterior en el que se dictamina y viceversa, o sea que parte del ejercicio sujeto a revisión se encuentren comprendidas en el - subsecuente.

Los papeles de trabajo que deberá llenar el -

auditor para tener un fundamento sobre los informes que proporcionará relativos a la conclusión de su revisión respecto de las compras de materiales, consisten en cédulas analíticas en que se tabulen las compras del período seleccionado para el análisis, agrupadas como se mencionó por tipo de material, precio, orden de producción en que intervienen, etc.

El resultado del análisis será comparado contra los auxiliares de mayor de contabilidad y en su caso se propondrán los ajustes que se consideren convenientes para presentar saldos reales en los costos.

Otros papeles de trabajo serán; la cédula sumaria que resume las compras y sus deducciones, la relativa al mismo análisis descrito en el párrafo anterior pero de las salidas de almacén, cédula en que se determinan las comparaciones de los costos presupuestados contra los reales, cédula en que se determina el porqué de las variaciones; además la cédula de partidas por compras no deducibles y todos aquellos papeles que pudiera proporcionar la empresa para completar la revisión y los que hayan servido como cédulas subanalíticas para completar conclusiones así como el memorando del trabajo realizado al respecto, el resumen del control interno evaluado y la cédula de observaciones al mismo.

## MANO DE OBRA.

Debemos tener en cuenta que un segundo elemento de gran magnitud en el costo de producción lo representan los sueldos y salarios pagados a obreros y empleados del departamento de producción, a lo que - comunmente se ha nombrado "Mano de Obra", y se forma de los pagos que se han hecho para transformar la materia prima en productos elaborados y puede identificarse en horas hombre de trabajo. La suma de mano de obra pagada y los materiales consumidos se ha nombrado costo primo (proviene del ingles primary cost, -- costo primario) y comprende casi en su totalidad el costo de producción, es por ello que debemos prestar una gran importancia a la revisión de los sueldos y salarios que los identificaremos principalmente a -- travez de las nóminas, dándoles además un interés especial, debido a que en algunos casos pueden prestar se a malos manejos que inclusive den por resultado -- fraudes, los cuales deben evitarse al máximo con un buen sistema de control interno basado en que intervengan en la elaboración de la nómina el mayor número de personas que sea posible, incluyendo alguna(s) que hagan una revisión a la misma antes de ser pagada.

Aunque es un hecho que de un año a otro existan variaciones en importes pagados por concepto de sueldos y salarios, debido al incremento constante -- de un año a otro de los salarios mínimos, es conveniente de todas maneras hacer un análisis, no por importes pagados, sino por número de obreros y puestos que desempeñan, con objeto de comprobar el rendimiento que se ha tenido en el ejercicio respecto del año anterior o del presupuesto.

Sin embargo por ser de menor importancia la -

comparación de los sueldos y salarios de un año a otro según lo describimos, mencionaremos a continuación algunos procedimientos aplicables a la revisión de la mano de obra pagada durante el ejercicio:

a) Primeramente debe obtenerse la composición del importe de la fuerza de trabajo pagada durante el año, siendo conveniente detallar dicha composición por órdenes de producción, departamentos o procesos productivos, y de ser posible por meses, ésto se hará con el propósito de conocer en que fase de la producción y en que meses se ha pagado mayor importe por concepto de mano de obra, lo cual puede sernos útil inclusive para saber si los porcentajes de utilidad bruta van de acuerdo con las cantidades pagadas por concepto de sueldos y jornales, además el hecho de hacer ésta clasificación nos dará la pauta para saber que meses o que departamentos deben analizarse dentro de la revisión, éste análisis nos permitirá llegar a la conclusión de si es correcto el cargo por mano de obra a los costos en el (los) mes (es) y departamento (s) elegidos.

b) El punto a seguir es obtener las nóminas correspondientes a los meses elegidos para el análisis, en las que deberán verificarse los cálculos aritméticos y comprobar que todos los pagos que ahí se señalan, estén respaldados con recibos de nómina debidamente firmados por el trabajador y la fecha de pago. Con éste análisis y verificación seremos capaces de tener la seguridad de que en cuanto a cálculos aritméticos y documentación, son correctas las cantidades presentadas en el costo de producción por concepto de mano de obra, y de que no se ha incurrido en fraudes presentando mayores cantidades por pagar por sumas alteradas en las nóminas.

c) Otro procedimiento aplicable en la revisión de la mano de obra, comprende la formulación de papeles de trabajo en los que se recaben los datos de una muestra de obreros selectivamente obtenida, con la finalidad de hacer una revisión en lo referente a descuentos por concepto de cuotas obreras del seguro social, así como verificar que las retenciones por impuesto sobre productos del trabajo han sido calculadas conforme a las tarifas que marca la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y el cálculo de cualquier otra deducción a los sueldos por concepto de cuotas sindicales, anticipo de sueldos, descuentos por material hechado a perder, faltantes de herramientas, etc.; el cálculo de las horas extras pagadas y cualquier otra prestación adicional al salario base deberá ser motivo de revisión para darnos una seguridad de que al trabajador se le esté pagando correctamente.

Para verificar los descuentos por cuotas obreras del Seguro Social, deberá procederse a revisar el expediente del trabajador para localizar su aviso de alta en el Instituto con objeto de asegurarnos que los trabajadores están afiliados al IMSS y para saber el grupo de cotización con base al salario diario integrado, el cual también debe verificarse que se encuentre bien calculado conforme a lo que dispone la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social en su artículo 32, y de no ser así deberá mencionarse la observación para que se haga la corrección y no existan posteriormente problemas de pago de diferencias con recargos por no haber presentado al trabajador con su debida oportunidad en el grupo de cotización correspondiente.

Referente a las cuotas sindicales, se cotejarán éstas contra las que se mencionan en los estatutos sindicales, siendo conveniente conservar una copia de éstos estatutos en el expediente continuo de auditoría, ya que además incluirá datos que pueden ser de importancia en lo relativo a los sueldos y salarios que se pagan a los obreros.

La verificación correspondiente a los descuentos por la retención de ISPT, deberá hacerse aplicando nuevamente la tarifa del artículo 52 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (a partir de '79) a los sueldos percibidos en el mes y comparando el resultado con la retenciones que se han efectuado. No obstante debemos tener en cuenta que la mayoría de las empresas realizan los descuentos conforme a tablas ya calculadas que se hacen en base a la tarifa anual, en estos casos debemos dar por bueno el resultado de la retención, siempre y cuando tengamos en cuenta que debemos verificar el cálculo contra esa tabla y el total del impuesto correspondiente en el año conforme a la tarifa anual para comprobar que no existe diferencia contra la suma de descuentos que se hicieron a lo largo del ejercicio, y si existiera, deberá presentarse la declaración correspondiente a las diferencias que existieran al término del ejercicio.

d) Conforme a las nóminas de raya semanales y quincenales, deberá obtenerse concentraciones por -- conceptos, una vez hecho esto es necesario comprobar las aplicaciones en contabilidad de su distribución en las órdenes de trabajo y departamentos productivos. La finalidad de la concentración de nóminas es tener el total del cargo a los costos por concepto de mano de obra y poder hacer en forma global la -- aplicación a las diferentes órdenes de trabajo y de-

partamentos productivos que les dieron origen y así poder llevar a cabo una comparación con los asientos de contabilidad originados, o sea el cargo a la producción en proceso por concepto de mano de obra, con abono a la cuenta correspondiente, que puede -- ser bancos directamente o sueldos y salarios por pagar y a la aplicación de pasivos por impuestos y -- cuotas por pagar (ISPT, IMSS, cuotas sindicales, -- etc.).

e) Otro procedimiento aplicable a la revisión del costo de mano de obra, consiste en la investigación de la base para aplicar las erogaciones por sueldos y salarios y que control existe, así como verificar si se ha venido desarrollando ésta aplicación y control conforme a las mismas bases que en ejercicios anteriores, en caso de que no suceda de la misma manera que en el año precedente deberemos tener información del porque se hizo un cambio de sistema al respecto.

Lo anterior tiene por objetivo saber como se ha venido desarrollando y aplicando la mano de obra directa e indirecta y si la aplicación coincide con lo anotado en nuestras investigaciones y pláticas preliminares al inicio de la auditoría.

La comparación con años anteriores tiene por finalidad determinar si no ha habido cambio alguno en el procedimiento de aplicación que pueda afectar directamente el costo de producción o desvirtuar -- los estados financieros comparativos de un año a -- otro, por tanto, si se ha realizado éste cambio de procedimiento deberán ser motivo de investigación -- las causas y los hechos que lo originaron para saber si es conveniente el cambio de sistema. Muchas veces sucede que se ha cambiado el sistema de aplica-

ción de los elementos por causas de fuerza mayor que obligaron a hacerlo así y que el auditor deberá tener en cuenta y anexarlo en su memorando de control interno y el expediente continuo de auditoría; si -- hubiera sido el cambio originado por situaciones de sustitución de funcionarios y empleados de contabilidad, deberá demostrarse su justificación del porque de dicho cambio.

f) Una fase que no se debe pasar por alto comprende la revisión del contrato colectivo de trabajo al cual deberá hacerse un estudio minucioso para comprender los aspectos que pueden afectar el imprevisto de la mano de obra.

Este estudio conviene que se haga sobre un ejemplar del contrato colectivo de trabajo o bien sobre los individuales en el caso de que existiera el colectivo. Nuestro estudio deberá ser enfocado básicamente hacia los siguientes aspectos:

- 1.- Tabulador de salarios;
- 2.- Turno de trabajo;
- 3.- Prestaciones adicionales a las de la Ley;
- 4.- Antigüedades y jubilaciones;
- 5.- Vacaciones y permisos; e
- 6.- Inasistencia justificada e injustificada.

El objeto de éste estudio es conocer como pueden afectarse los costos por los anteriores aspectos y si a la fecha o durante el período de la revisión se está contabilizando adecuadamente cada uno de --

ellos y como es su aplicación a las órdenes de trabajo que se afectan.

Podría ser conveniente el hecho de elaborar un resumen del estudio que se haga de éste contrato de trabajo y que se anexará al expediente continuo de auditoría, ya que ésto permitirá que en futuras auditorías se haga menos extensa la prueba incluyendo solamente el estudio de las renovaciones y adiciones que se hicieran al contrato colectivo.

Debemos tener presente que en el caso de estar haciendo una revisión a una empresa que lleva sistema de costos por procesos además de los procedimientos que se han enunciado deberán incluirse los siguientes:

a) Comprobación de los trasposos por concepto de mano de obra de un proceso a otro en asientos contables, que incluirá los materiales y gastos incurridos en el proceso anterior, lo cual será la producción terminada de un proceso.

b) Comprobación por cargo de mano de obra a los procesos subsecuentes, investigándose la base de aplicación o si es departamental cada proceso, como es controlada. Esta comprobación ayudará a saber si el sistema que está en práctica, coincide con la investigación preliminar y se está llevando correctamente dicha aplicación.

Por lo que se refiere a los gastos predeterminados deben hacerse también una serie de procedimientos que nos darán una mayor confiabilidad al resultado de nuestro trabajo, pueden describirse de la siguiente manera:

Determinación de las variaciones entre la hoja de costos predeterminados y los costos incurridos en el período por concepto de mano de obra empleada. Estas variaciones nos darán la pauta para poder investigar los dos puntos siguientes:

1.- Cual ha sido la variación entre el precio de la mano de obra pagada y la mano de obra estimada y cual ha sido la causa de ese aumento o disminución. Como complemento, deberá cotejarse la hoja de costos predeterminados contra los tabuladores que contiene el contrato colectivo de trabajo.

Al igual que en el punto tratado en la revisión de materias primas, el estudio de las variaciones entre la hoja de costos presupuestados y los pagos reales por concepto de sueldos y salarios nos permitirá conocer una posible falla que bien puede ser error de los presupuestos o ser originada por una revisión del contrato colectivo de trabajo, por medio del cual se incrementaron los pagos a obreros en forma que no previó la hoja de costos estimados y que por lo tanto no se modificó con la debida oportunidad.

2.- Cual ha sido la variación en la cantidad de horas pagadas y las horas presupuestadas y en caso de ser una variación de considerable importancia, resultará conveniente investigar si ha habido tiempo perdido incluido en el costo de producción, o bien si una cantidad de obreros y empleados están aumentados indebidamente en la nómina de producción, o bien si corresponde la variación a aumentos de producción o si es erróneo el cálculo de las horas en el costo de producción en los presupuesto al estimar de menos (o de mas) las horas empleadas en la elaboración del

producto:

Prueba complementaria al análisis de mano de obra pagada, debe ser la verificación de que las nóminas del año, no excedan del número de períodos de pago, ya sean semanales, quincenales o mensuales y que todas las nóminas hayan sido aprobadas por funcionarios responsables, ésto con objeto de tener una mayor seguridad de que no se han inflado los costos de mano de obra y no ha existido un fraude por ese concepto.

Finalmente es conveniente que se realice una observación por sorpresa de uno de los pagos regulares, incluyendo el control de los registros de las nóminas y de todos los empleados que en ellos se relacionan con objeto de averiguar que no existen falsos trabajadores enlistados que únicamente aumenten el costo de producción y sean motivo de extracción del efectivo sin autorización.

Los papeles de trabajo que llenará el auditor deberán ser la cédula de integración de sueldos en los costos de producción por órdenes, departamentos o procesos, de ser posible en forma mensual para efectuar correctamente los cruces con las cédulas analíticas en las que se quedará plasmado el resultado de la aplicación de los procedimientos que fueron descritos en páginas anteriores. Se completarán las cédulas de ésta revisión con el memorando sobre el trabajo realizado y los papeles correspondientes a la prueba global de sueldos y salarios pagados para la comprobación del pago correcto de los impuestos y cuotas sobre nóminas que se describirá mas ampliamente en el capítulo siguiente.

## GASTOS INDIRECTOS DE PRODUCCION.

No obstante que los gastos indirectos de producción vienen a ser un elemento del costo de menor importancia, es conveniente también hacer una revisión a éstas erogaciones para completar la revisión del costo de producción. Básicamente ésta revisión deberá comprender la comprobación de que no existan en este renglón gastos de naturaleza ajena a la producción del ejercicio y que no incluya gastos de operación que por error contable se hubieran aplicado a los costos incurridos; la comprobación de que no se incorporen gastos de la misma naturaleza pero que correspondan a otro ejercicio distinto del sujeto a revisión, o bien el caso contrario, que los gastos del año a dictaminar se encuentren en otro; y la comprobación de que el porcentaje de gastos indirectos sea similar al de los ejercicios anteriores, ya que si no lo fuere así, se estaría mostrando posiblemente por esa razón un serio motivo de investigación.

Por otro lado, debe existir una revisión respecto a la comprobación de que dichos gastos estén correctamente aplicados a la producción, o sea, que las bases para su incorporación al costo estén bien calculadas. Es menester también comprobar que los gastos indirectos se encuentren clasificados adecuadamente en las subcuentas correspondientes.

Prácticamente éstos son todos los objetivos de la revisión de los cargos indirectos y puede decirse que son equiparables a los de la revisión de los gastos de operación, por lo que puede decirse que un momento dado que puede servirnos un programa de auditoría para gastos de operación al hacer ésta revisión.

Los pasos a seguir en la revisión de gastos indirectos deberán ser los que se detallan en los párrafos que se mencionan a continuación:

1.- Obtener la composición que muestre los diferentes conceptos incluidos en los gastos indirectos y su importe de ser factible por cada mes del ejercicio sujeto a revisión.

2.- Realizar pruebas selectivas en base a los mayores importes de las subcuentas de un mes a otro, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

a) En el análisis de la depreciación correspondiente a la maquinaria y herramienta, los muebles y enseres que estén al servicio de las áreas de producción, que solo se incluya la depreciación correspondiente a dichos activos y que las tasas anuales de depreciación sean consistentes en relación con los ejercicios anteriores, en caso de existir un cambio en las tasas deberá ser motivo de investigación la causa que originó esto, debiéndose además cuantificar el monto de la diferencia ocasionada por el cambio de tasas tanto en el costo de producción como en el costo de ventas y en el resultado final del ejercicio. Si llegara a ser una cantidad significativa el efecto del cambio puede ser motivo de una salvedad a la opinión del contador público, no obstante que el cliente acepte la observación al respecto o a menos que se proponga un ajuste de auditoría y sea incorporado a la contabilidad.

Es conveniente que en el caso de que se hagan pruebas globales a la depreciación del ejercicio en los análisis de las cuentas de activo fijo como es lo mas común en la auditoría de estados financieros-

se proceda únicamente a hacer la referencia de que - dicho análisis se encuentra en los papeles de trabajo correspondientes al activo fijo.

b) En el análisis de los seguros devengados - se incluirá la verificación de que efectivamente dichos seguros corresponden al período que se está auditando y que estén incorporadas únicamente las coberturas por el área de producción y materias primas. Es muy común que en muchos casos se incluya también para éste y todos los prorrateos el área ocupada por el almacén de artículos terminados, pero debemos tener en cuenta que al convertirse ya en artículos disponibles para su venta deben considerarse los gastos que dichos artículos ocasionen en el renglón de gastos de operación ya que se convierten en uno más de los gastos de venta por su almacenamiento.

Referente a los seguros, también debemos comprobar que no se hayan incluido parte de las primas que corresponden a los ejercicios contiguos al que se revisa, o bien que correspondan a los gastos de operación. Esta prueba de los seguros devengados puede cubrirse en el análisis de las cuentas de activo por pagos anticipados y únicamente deberemos hacer los cruces correspondientes al costo de producción en caso de encontrarse correcta la aplicación al ejercicio. También es necesario cerciorarse de que los endosos de aumento o disminución en las primas de seguros, se encuentran correctamente aplicadas y contabilizadas en la proporción que corresponda al costo de producción.

e) En el análisis de materiales indirectos de producción será necesario comprobar que efectivamente son materias primas indirectas y no materiales principales y que su cargo esté debidamente amparado

con un vale de salida de almacén autorizado y valorado correctamente.

Existen compañías que conjuntan todas las notas de salida de almacén sin distribuir las en los -- costos correspondientes como materiales principales e indirectos, a fin de mes se hace un traspaso a los gastos indirectos que muchas veces se hace sin reunir ninguna base técnica, por ello deberá comprobarse que el traspaso haya sido realizado en forma adecuada y conforme a bases técnicas.

f) En el análisis de mano de obra indirecta - es necesario que se observe que se incluyan únicamente los sueldos y salarios que no se pueden aplicar a una orden o a un proceso en especial, como sucede en el caso de los sueldos de jefes de departamentos, superintendentes, mecánicos, veladores, mozos, etc. Es estos sueldos normalmente quedan integrados en las nóminas generales que posteriormente se traspasan al - costo de producción como un cargo indirecto, ésto es lo que debemos revisar que se haya hecho correctamente cerciorándonos de que pasarán todos y solamente - los sueldos de las mencionadas personas.

g) En el análisis de reparación y mantenimiento se examinará que no se presenten adiciones al activo fijo y además será necesario que se haga la comprobación en base a los gastos reales efectuados que se encuentren correctamente amparados con documentos y comprobantes a nombre de la empresa por el concepto que se está analizando y que se encuentre debidamente autorizada la compra o el pago de gastos.

h) En el análisis del pago de rentas, será necesario comprobar en base a los contratos de arrenda

miento en prueba global en el caso de renta fija las cantidades pagadas por éste concepto, la renta pagada puede ser de edificios, o maquinaria especial, en el caso de que se pague una sola renta por todas las instalaciones de la planta, habrá que determinar que proporción de esa renta corresponde a la sección de producción y a la sección de administración y ventas una vez calculado el porcentaje que corresponde a la sección de producción deberá compararse con lo que presenta el auxiliar de rentas pagadas y proceder en su defecto a proponer los ajustes correspondientes - al auxiliar.

Los seis conceptos que se han descrito en los párrafos anteriores son los más usuales y constantes del renglón de gastos indirectos, los demás -que generalmente serán de poca importancia relativa- se deberán comprobar con la documentación que los haya -- originado a base de pruebas selectivas y con sufi- - ciente criterio para denegar si existieran partidas- que deberían corresponder a los gastos de operación.

Para efectos de que exista un sistema de procesos de producción deberá investigarse la base de aplicación a cada proceso y si dicha base es consistente en relación al ejercicio anterior. En caso de encontrarse cambios respecto del ejercicio anterior- deberán localizarse las causas y cuantificarse en -- los costos y en el resultado del ejercicio.

Si queremos hacer una revisión a una empresa- que esté llevando el sistema de costos por procesos, es conveniente hacer un cuadro previo a la revisión por cada uno de los procesos por meses y por conceptos.

En el caso de costos predeterminados debe realizarse también el estudio de variaciones entre lo real y lo estimado, por las diferencias que surgieran deberá hacerse una investigación sobre la manera como fueron presupuestados los costos y determinándose así si no se debió a una falla de la persona que elaboró los costos estimados.

#### 2.4. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES EN LA REVISION DEL COSTO DE VENTAS.

El objetivo de la revisión del costo de producción es finalmente llegar al volumen de producción consumida en el ejercicio y por tanto traspasado al costo de ventas, consecuentemente la revisión del costo de producción nos interesa para cerciorarnos de que el costo de ventas es presentado correcta y verazmente en el estado de resultados.

Toda vez que se ha comprobado que el costo de producción que muestra el estado de costo de producción es correcto, el paso siguiente será asegurarnos de que el costo de ventas también lo es, para ello nos podemos valer de procedimientos aplicables a la revisión que se hace en empresas comerciales, tomando en cuenta que las compras del ejercicio en una empresa comercial, se convierten en éste caso en la producción terminada.

La verificación del costo de ventas puede hacerse de tres maneras conforme a lo que haya dispuesto la empresa en su forma de computar el costo de lo vendido.

La primera forma para determinar el costo de ventas es en forma global, es decir que se calcula por diferencia entre el inventario inicial de artícu-

los terminados, más la producción del ejercicio (1) menos el inventario final de artículos terminados y determinando así la porción consumida de artículos terminados en el ejercicio, éste procedimiento en el que no se tiene un sistema de inventarios perpetuos, se encuentra frecuentemente en empresas comerciales que tienen gran diversidad de artículos terminados con gran movimiento.

La segunda forma, es determinar el costo de ventas es asignando a cada venta su costo correspondiente de acuerdo con los registros de costos unitarios, en tal forma que la contabilización de las ventas implica la de su costo, utilizando para tal efecto un sistema de inventarios perpetuos.

Una tercera forma de determinar el costo de ventas es una síntesis de las dos anteriores y que es la que más se lleva a cabo en la práctica, consiste en ir haciendo los registros correspondientes al costo de ventas por cada venta que se realice, en base a su costo unitario, pero sin embargo se levantan los inventarios inicial y final para hacer los ajustes correspondientes por errores en contabilidad, faltantes por robos, deterioros, etc., esto además dá la oportunidad de conocer si existen mercancías obsoletas o de lento movimiento, es por

- (1).- La producción del ejercicio se determina sumando al inventario inicial de producción en proceso los costos incurridos del ejercicio y restando el inventario final de producción en proceso, debiendo también ser verificados por el auditor los inventarios inicial y final de producción en proceso.

ello que este sistema es el más común actualmente para determinar el costo de ventas, entre otras cosas- éste sistema brinda la oportunidad de absorber en el costo de ventas la porción de mercancías dañadas- defecto que tiene el segundo sistema descrito- pero sin carecer de control los inventarios como en el -- primer caso, ya que en estricta teoría el inventario final debe ser igual a lo que presentan los regis- - tros de contabilidad menos las mercancías dañadas, - desgastadas o volatilizadas.

En el caso en que se determine globalmente el costo de ventas, la auditoría a dicha cuenta se convierte en una verificación de inventarios -toma física y valuación- y de costo de producción, por lo - - cual como ya se ha mencionado, las pruebas y revisio nes que se lleven a cabo en dichos conceptos deberán hacerse pensando en que cualquier error en el examen- se reflejará invariablemente en el costo de ventas, - y por lo tanto en el resultado del ejercicio.

En la verificación del costo de ventas cuando- se determina asignando a cada venta el costo que le- corresponde, deben preocupar al auditor los siguientes puntos:

- Una correcta verificación de los costos unitarios (costo de producción entre número de unidades producidas en el ejercicio)

- Que todas las notas o facturas de venta se - encuentren debidamente costeadas

- Que todos los costos que se presentan en la- cuenta de mayor, estén en concordancia con una venta

- Que por las devoluciones sobre ventas se hayan hecho las correcciones correspondientes al costo de ventas, y

- Que en general existe un buen control interno que no permite extracciones de mercancías sin notas o facturas de venta correspondientes.

Las pruebas que realizará el auditor al respecto comprenderán entre otras, la de cálculos aritméticos para la verificación de los costos unitarios y - que el sistema en general es adecuado para determinar el número de unidades producidas; selectivamente se revisará que todas las facturas estén debidamente costeadas conforme a los costos unitarios determinados; una prueba sobre tarjetas auxiliares del costo de ventas para cerciorarse de que todos los cargos a la cuenta corresponden a una venta efectuada; por -- las devoluciones sobre ventas se comprobará que se realice efectivamente la deducción al costo de ven--tas; e indudablemente se estudiará y evaluará previo a la revisión del costo de ventas el control interno que existe en la compañía.

La verificación del costo de ventas en la tercera forma que presentamos, debe hacerse aplicando -- los procedimientos descritos en el segundo caso y -- aplicando además los de toma física de inventarios y verificación del costeo de los mismos.

### **CAPITULO III. LA REVISION DEL COSTO DE VENTAS CUANDO SE DICTAMINA PARA EFECTOS FISCALES**

### 3.1. EL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.

El dictamen para efectos fiscales tiene su origen en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, en el que se estipula que "Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen contadores públicos sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertas, - salvo prueba en contrario si reúnen los siguientes - requisitos:

- I. Que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)....
- II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales, y en su defecto conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados...."

La facultad que se dió al contador público en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, - se basa en el conocimiento que tiene el profesional sobre las leyes, reglamentos y disposiciones fiscales que rigen en el país, por lo cual la SHCP, acreditó su capacidad al incluirlo en el decreto presidencial del 21 de abril de 1959, en su artículo 2o.- como el profesional indicado para tener a su cargo - a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal - (DGAFF).

Debido a la importancia que tiene para el desarrollo económico, es de gran interés la materia -- tributaria, y por el hecho de que en general todas - las operaciones contables están vinculadas con las -

leyes fiscales de una manera directa o indirecta, -- surge como un campo de acción del contador público -- la especialidad en aspectos fiscales y auditor de -- los mismos.

El contador público que hace una auditoría para efectos fiscales debe tener además de los conocimientos de contabilidad, costos, auditoría e impuestos, un juicio bastante grande para poder aceptar o rechazar como deducibles algunos gastos o bien para considerar cierta clase de ingresos como acumulables o no acumulables o gravados o no gravados.

La opinión del contador público sobre estados financieros para fines fiscales en forma de dictamen puede servir para que el cliente los emplee para la consecución de créditos en instituciones bancarias o con proveedores; para informar a los accionistas su situación financiera y el resultado de las operaciones y su situación con el fisco; para cotizar sus acciones en la bolsa de valores y principalmente para ser entregada a las autoridades hacendarias para que ellas tengan una mayor confianza en los datos que -- muestran las declaraciones de impuestos, que ésta es su finalidad principal.

No obstante que la auditoría de estados financieros no tenga como finalidad dictaminar para efectos fiscales el contador público debe llevar a cabo un trabajo profesional cumpliendo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y el código de ética profesional y por lo tanto deberá mostrar todas -- aquellas contingencias de indole fiscal que pudieran afectar la situación financiera de la empresa para que el lector de los mismos pueda confiar en las cifras que fueron sujetas a la revisión del auditor.

Refiriéndonos concretamente al dictamen derivado de auditorías para efectos fiscales, por disposición de la DGAFF en los instructivos de la serie diez indica que, los dictámenes para fines fiscales deberán adicionarse de un párrafo que indique básicamente que el contador público no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las disposiciones fiscales federales por parte de la empresa.

En conclusión, podemos decir que la actividad que realiza el contador público en una auditoría para efectos fiscales, es aprovechada por la SHCP como un auxiliar en sus labores de vigilancia del cumplimiento correcto en el pago de impuestos, lo cual reduce en gran parte la labor de la DGAFF de visitas domiciliarias, debido a la seguridad adicional que proporciona a los estados financieros un dictamen para efectos fiscales.

Aunque prácticamente no debe existir diferencia entre los procedimientos aplicables a una auditoría de estados financieros y una auditoría de estados financieros para efectos fiscales, debe cumplirse con ciertos requisitos que marca el código fiscal cuando se dictamina para efectos fiscales. Los requisitos, son los siguientes:

1.- El contador público que dictamine, debe estar registrado en la SHCP, se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público y sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma.

2.- Que el dictamen se formule de acuerdo a las disposiciones fiscales, y en su defecto, conforme

a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. La SHCP, podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento de éste.

En caso de que el contador público que dictamine no hubiere dado cumplimiento a dichas disposiciones, la secretaría, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos del registro en la SHCP. Si hubiera reincidencia o el contador público hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación del registro.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, las cuales podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos respectivas.

La actividad que desarrolla el contador público como auditor para efectos fiscales, lo obliga a tener un conocimiento amplio, aún cuando sea en forma general, de las decisiones fiscales federales, estatales y locales, incluso, por su preparación puede ser asesor del fisco, capaz de proponer reformas fiscales con sentido de justicia e imparcialidad.

Previo al dictamen para efectos fiscales, el contador público entregará una solicitud para presentar los estados financieros dictaminados, que en teoría debería entregarla el propio causante, pero en la práctica se ha visto que es el propio contador público quien presenta la solicitud, dado su experiencia en éste trámite. Una vez que ha sido aceptada la solicitud, el auditor procederá a hacer su examen --

con la finalidad de emitir su informe a las autoridades fiscales. El informe deberá contener:

- a) Dictamen;
- b) Balance General;
- c) Estado de Resultados;
- d) Estado de Variaciones a las Cuentas de Capital Contable;
- e) Informe sobre la revisión general de impuestos; y
- f) Anexos complementarios a los estados financieros.

Los dictámenes deberán ser entregados por los causantes dentro de los 150 días siguientes a la fecha en que se haya formulado el oficio respectivo de autorización, el término mencionado podrá ampliarse por la DGAFF, hasta por un lapso improrrogable de treinta días, siempre y cuando, el causante lo solicite por escrito y existan causas fundadas para ello a juicio de la mencionada dirección.

La variante que presenta el dictamen del contador público cuando su revisión es efectuada para efectos fiscales, es la adición de un párrafo al dictamen normal, en el que se transcribe la leyenda:

"Declaro bajo protesta de decir verdad que emito éste dictamen apegándome a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal, que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno y que como resultado de la revisión antes descrita, que no in--

cluyo el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación, - no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del causante auditado".

La firma del contador público, deberá ir acompañada de su nombre y número de registro en la DGAFF.

El Balance General, el Estado de Resultados, el Estado de Variaciones a las Cuentas de Capital Contable y las notas a los estados financieros, cuando se presentan como anexos al dictamen para efectos fiscales deberán llevar la leyenda de que el estado que se presenta o las notas, son a las que se refiere el contador público en su dictamen adjunto sobre los estados financieros de la compañía auditada a la misma fecha y llevará la firma, nombre y número de registro ante la DGAFF del contador público que dictamina.

Es conveniente citar que las normas relativas a la base de formulación e informes del auditor para efectos fiscales, se encuentran contenidas en los instructivos de la serie Diez que publica la DGAFF, y se hacen extensivos al alcance de todos los contadores o personas que tengan relación con los dictámenes para efectos fiscales.

### **3.2. EL EXAMEN DE LOS COSTOS DE PRODUCCION Y VENTAS EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA -- EFECTOS FISCALES.**

Teniendo en cuenta que una auditoría de estados financieros para efectos fiscales tiene como primordial objetivo verificar que se estén enterando correctamente las declaraciones de impuestos y como la mayoría de los impuestos y su base de determinación se reflejan en las cuentas de resultados, se centrará en gran parte la atención del auditor a éstas -- cuentas, además el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, en ocasiones figura como una partida de -- gran importancia y con muchas variantes para el término de su determinación.

Dado que para llegar a la base gravable del - Impuesto al Ingreso Global de las Empresas deben tomarse en cuenta solo los ingresos acumulables y las partidas consideradas como deducibles a esos ingre-- sos determinadas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y el reglamento de la propia ley, deberá el auditor verificar que existan tomadas para tal efecto solamente esas partidas.

Por ser una gran parte de las deducciones autorizadas el costo de ventas, es conveniente darle - una mayor importancia a la revisión de éste renglón.

Aunque como se dijo anteriormente los procedi mientos aplicables a la revisión para efectos fisca les son similares a los que se llevan a cabo en una auditoría para efectos financieros, normalmente se - hacen más extensos en las pruebas de ingresos y gas-

tos, sin embargo, por ética profesional y por presentación de los estados financieros conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados libres de contingencias, deberán realizarse siempre las pruebas referentes a la revisión de impuestos aunque no se haga mención expresa de ello.

Al decir que las pruebas sobre la revisión de impuestos causados y pagados deben realizarse obligatoriamente, debemos referirnos a los impuestos locales y federales, así como también a los derechos y productos causados y a las cuotas de seguridad social y del fondo de la vivienda.

Los impuestos que tendrá obligación el auditor de verificar que se hayan enterado correctamente en una auditoría para efectos fiscales, normalmente solo son los que se mencionan a continuación, salvo que existan impuestos especiales para el giro de empresa que se está revisando.

- 1.- Impuesto Sobre la Renta;
  - a) Impuesto al Ingreso Global de las Empresas
  - b) Impuesto Sobre Productos del Trabajo retenido
- 2.- Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles;
- 3.- Impuesto del 1% Sobre Remuneraciones Pagadas; y
- 4.- Tenencia y Uso de Automoviles

La revisión de estos impuestos, puede hacerse de la siguiente forma:

**Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.-** Al verificar las ventas, preferentemente en prueba global.

**Impuesto del 1% Sobre Remuneraciones Pagadas.-** En la revisión de los sueldos pagados, preferentemente en prueba global. Cabe mencionar que puede significar éste impuesto una parte considerable del costo de producción.

**Impuesto Sobre Productos del Trabajo.-** En la prueba de detalle de nóminas.

**Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Automoviles.-** En el renglón de deducciones diversas, ya sea por -- costo de ventas o gastos de operación.

**Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.-** Con el resultado final del ejercicio, el cual se modificará con los ajustes de auditoría propuestos y -- las partidas determinadas como ingresos acumulables -- o no acumulables y partidas no deducibles.

Como se ha podido ver, es motivo de la revisión del costo de ventas la verificación de que se -- ha pagado correctamente el impuesto del 1%, el Im -- impuesto Sobre Productos de Trabajo (ISPT), Impuesto -- Sobre Tenencia y Uso de Automoviles e indirectamente el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas (IIGE) Las pruebas que se llevarán a cabo para cerciorarse -- de que han sido correctamente enterados éstos impues -- tos al hacer la revisión del costo de producción y -- ventas, se mencionan a continuación:

1.- Impuesto del 1% sobre remuneraciones Paga

das. Este impuesto puede revisarse en forma global, - verificando que su pago se haya hecho correctamente- haciendo un vaciado de sueldos nominales pagados que se confrontará contra el total de impuesto declarado en el año y determinando así si existe diferencia y cantidad a pagar. Es necesario citar que esta prueba debe hacerse conjuntando las nóminas de producción - con las nóminas de personal administrativo para formar un gran total de sueldos que causan el mencionado impuesto y así llegar a la base de comparación -- contra las declaraciones.

2.- Impuesto Sobre Productos del Trabajo. Este impuesto, normalmente es un impuesto retenido, -- salvo en el caso de que la empresa absorba el impuesto como una prestación adicional a los trabajadores, siendo éste caso considerado como una erogación no deducible; deberá revisarse por medio de un análisis selectivo de descuento a los trabajadores en algunas nóminas del ejercicio, y verificando además que los trabajadores -también por medio de muestreo- estén - inscritos en el registro federal de causantes y en el Instituto Mexicano del Seguro Social, la revisión deberá extenderse a una comparación del total de impuestos retenidos en nóminas con lo declarado, de -- existir diferencia por pago de menos, deberá proponerse que se presente una declaración complementaria para subsanar la omisión. En el caso de que la empresa absorva éste impuesto la partida correspondiente- deberá formar parte de la cédula de no deducibles y por lo tanto incrementarse a la utilidad determinada en contabilidad para que sea sujeta al IIGE.

3.- Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Automóviles.- Si por alguna razón existieran vehículos de la empresa que tuvieran una relación directa con los de

partamentos productivos, el mantenimiento de los -- mismos deberá llevarse al costo de producción y por lo tanto el Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Automoviles quedará reflejado en ese concepto, en tal caso el auditor deberá comprobar que los automoviles hayan pagado el impuesto conforme a la tarifa que anualmente publica la SHCP para el mencionado impuesto, si no se hubiera pagado el impuesto o se pagara una cantidad diferente a la estipulada por la SHCP en el ejercicio fiscal que se revisa, será motivo de una observación por parte del auditor hacia su cliente el hecho de pagar las diferencias oportunamente para evitar contingencias con el fisco.

Cabe aclarar que ésta revisión generalmente es parte de los gastos de operación, ya que difícilmente se encontrarán vehículos que causen este impuesto al servicio de los departamentos de producción.

4.- Impuesto al Ingreso Global de Las Empresas. La revisión que se hará al costo de producción en relación al correcto pago del IIGE, se basará prácticamente al hecho de verificar que todas las partidas del costo que se presentan en la declaración anual sean únicamente las que autoriza la Ley de Impuesto Sobre la Renta, para ello deberá revisarse:

a) En las materias primas consumidas.- Los inventarios inicial y final, ya que la determinación del consumo de materiales en la declaración anual se hace por diferencia de inventarios mas compras. Para la revisión de las compras deberá comprobarse que todas ellas estén respaldadas con una nota o factura que cumpla con todos los requisitos que marca el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)

en su artículo 58 referente a las deducciones autorizadas, dichos requisitos deben ser: que la factura o nota de venta contenga Registro Federal de Causantes nombre y domicilio del vendedor y del comprador, fecha de la operación y cantidad y clase de mercancía y el importe de la venta.

También hay que considerar en éste punto que el reglamento de la LISR, menciona los métodos para la valuación de inventarios y que para poder cambiar de un método a otro, se deberá pedir permiso a la autoridad competente exponiendo los motivos que ocasionen dichos cambios conforme a lo que estipula el artículo 38 del reglamento de la LISR.

b) En la mano de obra pagada.- Que todas las erogaciones por mano de obra estén de acuerdo con el monto de la producción y comprobadas por un recibo - de nómina firmado por el trabajador con su Registro Federal de Causantes, o bien que se encuentre un recibo de honorarios de acuerdo al formato que determina la SHCP. En caso de que se hagan pagos a personal no inscrito en el Registro Federal de Causantes, se considerará que la erogación no es deducible, conforme a lo estipulado en el artículo 26 fracc. IV de la LISR.

c) En los gastos indirectos.- Que la depreciación del ejercicio únicamente contenga el porcentaje que estipula el art. 21 de la LISR por el activo fijo integrante de los departamentos productivos, la amortización, deberá seguir éstos mismos lineamientos; que por los seguros pagados por anticipado, únicamente se incluya la porción devengada en los meses afectos al ejercicio fiscal que se está revisando; -

que los gastos de reparación y mantenimiento se encuentren amparados con comprobantes expedidos a nombre de la empresa y por el mismo concepto, cuidando que no se presenten en este renglón adiciones al activo fijo, ya que en tal caso no será deducible la erogación en un solo ejercicio; que por las rentas pagadas existan recibos de rentas en las formas autorizadas por la SHCP con Registro Federal de Causantes y timbres de Impuestos Sobre la Renta (hasta 1978), en el caso de rentas pagadas por anticipado deberá verificarse que solamente se incluya en el ejercicio la porción devengada en el mismo.

Los demás gastos y costos integrantes del costo de producción deberán verificarse revisando que sean gastos normales y propios de la actividad, amparados con comprobantes originales expedidos a nombre de la empresa y con el Registro Federal de Causantes del vendedor o prestador del servicio y verificando que solo cubran el período del ejercicio fiscal.

En general, para efectos de esta revisión, deberá comprobarse que la formulación de la declaración anual se hizo de acuerdo a lo que marca la LISR y en especial para efectos del costo de producción y ventas se tendrá especial atención de los artículos 20 a 27 referentes a las deducciones autorizadas a los ingresos para determinar la base gravable.

5.- Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles. Aunque es objeto de las ventas la revisión del ISIM, es conveniente estar conciente de que en la revisión del costo de producción puede hacerse un pequeño examen de dos aspectos que pueden ser base gravable del ISIM, el primero es el hecho de que algunas compañías tienen la política de registrar las deducciones

sobre compras de mercancías como otros ingresos, en tal caso al considerarse como tales dichos ingresos deben causar y pagar el ISIM, por ello, al quedar -- comprendido como el ingreso cae en los términos que cita la ley del ISIM en su art. 2o.

La segunda es el hecho de que los desperdicios y subproductos también se consideran a veces como una venta, en tal caso se procedera a hacer la misma revisión que en el primer caso y se determinará si existe omisión alguna de impuesto.

## **CAPITULO IV. LOS INFORMES DE AUDITORIA Y SU RELACION CON EL COSTO DE VENTAS**

#### 4.1. LOS INFORMES DE AUDITORIA

Todas las pruebas y revisiones que el auditor ha hecho durante el desarrollo de la auditoría se resumen finalmente en los informes que se presentarán al cliente. El principal objetivo de la auditoría de estados financieros es emitir su opinión respecto de la veracidad de las cifras de los estados financieros en su documento que puede contener solamente su expresión de apruebo o rechazo a los mismos en forma concreta, en éste caso el documento se llamará dictamen, el cual deberá acompañarse de los estados financieros de la compañía auditada, elaborados por la misma, con las modificaciones que sugiera el auditor. El informe también puede presentarse en un documento mas extenso, en el que además de la opinión del contador público, se añaden comentarios y ampliaciones a los datos proporcionados en forma sintética en el dictamen y sus anexos. En este caso se le llama al documento comunmente informe largo.

Actualmente, la práctica ha demostrado que en los casos en que se emite informe largo, normalmente se ha dado a conocer al cliente el resultado de la revisión con anterioridad en forma de dictamen, por lo que se han hecho modificaciones a la presentación del informe largo y no se presenta, como anteriormente se hacia la opinión del contador público y los estados financieros de la empresa, sino únicamente ampliaciones y comentarios a las cifras de los mismos, así como datos estadísticos y análisis financieros.

Otro informe que presenta comúnmente el auditor a su cliente, es la carta de sugerencias para mejorar el control interno existente, éste informe se-

presenta también con posterioridad al dictamen como un esfuerzo para que los servicios del auditor sean de mayor utilidad para la empresa que lo contrató, - no obstante que el contador público haya sido solicitado para emitir exclusivamente una opinión sobre los estados financieros.

El dictamen, que ha sido descrito como el documento formal que suscribe el contador público - conforme a las normas de auditoría relativos a la naturaleza, alcance y resultados del examen de los estados financieros de su cliente, como ya se dijo, es muchas veces el único informe que presentará el auditor, y por lo tanto deberá presentarse de una forma profesional, ya que el documento servirá para que otras personas tengan confianza en las cifras de la empresa auditada.

En virtud de que las personas que leen estados financieros dictaminados no siempre son contadores, es claro que debe usarse en éste informe un lenguaje claro y evitando al máximo los tecnicismos, además, es necesario que para evitar confusiones, se presente en forma similar el texto de todos los dictámenes, por ello, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, sugirió en octubre de 1975 un nuevo -- texto de dictamen sobre estados financieros y es el que se menciona a continuación:

"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 \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el ejercicio que terminó en esa fecha".

De esta manera, el contador público, expresa su opinión en forma tal que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar como resultado de su trabajo y menciona con claridad la responsabilidad primaria de la compañía auditada en la elaboración de los estados financieros.

El texto del dictamen que fue transcrito - implica que el auditor, no tuvo limitaciones en el desarrollo de su trabajo, no encontró partidas de importancia en desacuerdo con principios de contabilidad y que no existe inconsistencia en la base de aplicación de los principios de contabilidad en relación con el ejercicio anterior, por ello se dice que se trata de un dictamen limpio, es claro que no siempre el contador público se encontrará en situaciones en que pueda expresar su opinión limpiamente, ya sea por haber tenido limitaciones en el desarrollo de su trabajo, por existir partidas desacordes con principios de contabilidad o por inconsistencia en relación al ejercicio anterior o bien por encontrarse casos en que existan contingencias que pudieran variar de un momento a otro la situación financiera de la empresa. Por ello el contador público, tiene la alternativa de expresar que su opinión de los estados financieros en forma general, es aceptable, pero reflejará además que existen algunas excepciones o salvedades al dictamen.

Las salvedades o excepciones que se mencionan en el dictamen pueden ser de cuatro tipos:

- a) Por limitaciones en el alcance de la revisión;
- b) Por faltas a los principios de contabi-

lidad generalmente aceptados;

- c) Por inconsistencia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados; y
- d) Por contingencias que tuviera la empresa a la fecha de los estados financieros que se dictaminan.

En el caso de que existan salvedades a la opinión, el auditor deberá hacer notar específicamente y positivamente:

- a) La razón por la que él no está satisfecho y en que grado;
- b) El efecto sobre los estados financieros; y
- c) Siempre que sea posible, las cantidades en juego.

Si se diera el caso en que las salvedades sean ya a tal grado que el contador público no esté satisfecho de que los estados financieros en conjunto presentan una situación financiera real, se proporcionará una opinión negativa o una opinión parcial sobre aquellas cuentas que sí se presentan correctamente, ya que una opinión negativa no sirve a nadie al igual que una abstención de opinión. Lo que procederá en ese caso será proponer a la administración de la compañía que realice los ajustes correspondientes a los errores detectados y posteriormente si es posible, emitir la opinión sobre los estados -

financieros de la empresa favorablemente.

El informe largo de auditoría que como ya se dijo es complementario al dictamen, se presentará con una carta inicial en la que firmará el auditor, en ella se describirá el resultado del trabajo que se está presentando en el informe y se mencionará que en él se analizan los estados financieros y se comentan los principales aspectos financieros y contables de la compañía.

Es necesario mencionar que un informe largo debido a su extensión y al tipo de empresa que se esté refiriendo, tendrá muchas variantes, y por lo tanto no existe un modelo estandar para elaborarlo, sin embargo, algunos puntos más comunes que contiene el informe, son los que se mencionan a continuación:

a) Antecedentes de la compañía.- En los que se describirán puntos de importancia que se destacan en el acta constitutiva y la forma general como ha venido operando la empresa.

b) Comentarios a los resultados de Operación.- En éste capítulo se analizan las partidas del estado de resultados comparativamente y explicando las variaciones a que se han debido y que eso que forma las principales integraciones de los saldos, así como también si han existido variaciones favorables o desfavorables en volúmenes de venta y cualquier otro comentario que pudiera considerarse de importancia.

c) Análisis de la utilidad marginal.- Se-

explicarán las políticas establecidas para la obtención de porcentajes de utilidad en ventas por tipo de productos, variaciones respecto de años anteriores o meses de mayor venta, etc.

d) Volúmenes de ventas y costos y precios-unitarios.- Se tratará todo lo referente a las políticas de ventas, costos y volúmenes e incrementos o decrementos, datos estadísticos y fijación de precios.

e) Comentarios sobre la posición financiera.- Se harán ampliaciones al estados de cambios en la posición financiera, se destacarán análisis del capital de trabajo en el ejercicio o de los flujos de caja que se suscitaron en el ejercicio, las inversiones y los préstamos obtenidos o requeridos, etc.

f) Comentarios a las variaciones entre la realidad y los presupuestos.- Se presentarán todos los comentarios relativos a las variaciones entre cifras reales y estimadas así como las causas de las mismas.

g) Situación fiscal o legal de la empresa. Cualquier punto que sea relativo al régimen que guarda la empresa como causante de impuestos o si se encuentra dentro de ciertos impedimentos para ejercer todos sus derechos, etc.

h) Cualquier otro comentario que se considere importante analizar o informar, así como los anexos correspondientes a todos los comentarios que se citaron para hacer más objetiva la explicación de todos los puntos tratados.

La carta de sugerencias para mejorar el --

control interno, es un informe que rinde el contador público como complemento de su trabajo al tener evidencia suficiente por haber realizado el estudio y - evaluación del control interno como parte de su revisión, y además, es de gradual importancia la emisión de éste informe, ya que aunque el contador público - haya otorgado su dictamen limpio, no quiere decir -- que el control interno es el adecuado.

Aún de que el contador público haya sido - contratado exclusivamente para dictar su opinión respecto de los estados financieros, está dentro de su calidad y profesionalismo el hecho de servir mejor a su cliente, ésto es un fuerte fundamento para otor--gar una carta de observaciones y sugerencias al control interno que puede ser de gran utilidad, inclusive para evitar posibles fraudes por deficientes controles y que además exista el riesgo de que se atribuya al auditor la negligencia de no comunicarlos, - es por ello que inclusive resulta ser una salvaguarda para el contador público la carta de sugerencias.

La carta de sugerencias, que no debe in-cluir aspectos desconocidos para el área de la contaduría pública y que debe tener un espíritu constructivo para la empresa, deberá contener aspectos como-los que se mencionan a continuación:

- a) Señalamiento de situaciones que denoten vulnerabilidad de la empresa ante fraudes y otros -- riesgos:
- b) Recomendaciones sobre los sistemas de - registro e información;
- c) Sugestiones tendientes a incrementar la

eficiencia administrativa, principalmente en lo que se refiere a métodos y procedimientos relacionados con el control de las operaciones en su aspecto financiero;

d) Observaciones sobre situaciones que denoten falta de cumplimiento o cumplimiento inadecuado de obligaciones tributarias;

e) En la medida que hayan llegado a la atención del contador público observaciones y recomendaciones sobre desperdicios de recursos y de tiempo;  
y

f) Situaciones de carácter legal que en su opinión deban ser objeto de estudio por parte de un abogado.

#### 4.2. INTERVENCION DEL COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS EN LOS INFORMES DE AUDITORIA.

En los tres tipos de informes que mencionamos anteriormente que publica el contador público, - puede considerarse como una parte de especial importancia la intervención del costo de ventas, por ser un concepto de las cuentas de resultados con bastante representación proporcional de la pérdida o utilidad final del ejercicio.

El hecho de haber completado una revisión-satisfactoria al renglón del costo de producción y - ventas, se presentará finalmente en los tres tipos - de informes que hemos visto que puede presentar el - contador público, además las cuentas a las que nos - referimos tienen peculiar importancia en la forma en que se presentan en los estados financieros, ya que - también ciertas modificaciones a su presentación pueden ser de difícil comprensión o de aparente distorsión al resultado del ejercicio.

A continuación veremos la manera como pueden influir las cuentas de costos en los tres tipos - de informes, así como también la influencia que tienen en los estados financieros.

##### 1.- En el dictamen.

Cuando el contador público hace una afirmación genérica de que los estados financieros de la - compañía presentan el resultado de sus operaciones - por el ejercicio terminado, esta aprobado tácitamente que el costo de ventas y el consiguiente costo de producción del ejercicio, fueron en general correcta

mente calculados, de no ser así, el auditor podrá hacer las excepciones que considere convenientes en las circunstancias por medio de una salvedad a su opinión. La revisión del costo de ventas puede presentar tantos obstáculos que en tal forma motive que existan salvedades de los cuatro tipos que fueron citados anteriormente:

a) En el caso de limitaciones al alcance:

- Por restricciones impuestas por el cliente.- Cuando por ejemplo por instrucciones de la gerencia, el auditor no puede cerciorarse de la toma física de los inventarios. Por ser básicos los inventarios en la determinación y ajuste a los costos, puede significar que no obstante se hayan hecho pruebas selectivas de ciertos artículos inventariados y retroactados, sea posible que existan otros que pudieran dar variación a las cifras determinadas en el costo de las ventas, además de que el hecho de que no se haya dejado participar al auditor durante la toma física de inventario, puede representar un posible dolo, es por ello, que en este caso, invariablemente se presentará una salvedad.

Del mismo modo, cualquier restricción que se tuviera por parte de la gerencia para hacer las pruebas de auditoría a los costos, lo mismo que a cualquier cuenta, se reflejará en una salvedad a la opinión. En el caso de la revisión del costo de producción puede darse el caso de restricciones al acceso de nóminas, archivo de empleados, declaraciones de impuestos, políticas de prorratesos, documentación de sucursales o departamentos, etc.

- Por restricciones ajenas al control del cliente o del auditor.- Se presenta en éste mismo caso la falta de observancia de la toma física de inventarios, pero por haber sido el auditor contratado posteriormente a la fecha de cierre, o por haber ocurrido algún siniestro o robo que motive un faltante de documentación comprobatoria. En éste caso, si se hacen inventarios retroactivos con resultados satisfactorios, puede prescindirse de la salvedad, sin embargo en el caso de que los inventarios iniciales no presenciados, resulta demasiado difícil su retroactividad, por lo que generalmente será necesaria una salvedad cuando sean los inventarios iniciales muy cuantiosos.

b) En caso de que los estados financieros no estén de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados:

La revisión del costo de ventas, provoca en muchos casos que se detecten anomalías que tengan impacto hasta una salvedad al dictamen por no presentarse el costo de ventas conforme a principios de contabilidad. Es el caso cuando se determina que en la valuación de los inventarios no se han incluido parte de los costos incurridos, ya sea la mano de obra y gastos de fabricación o únicamente los gastos indirectos. Motivo de salvedad de éste tipo, puede ser también el hecho de que la empresa se rehuse a registrar un incremento en los costos por bajas de valores en los inventarios por obsolescencia, deterioro o alguna otra pérdida determinada en el periodo de eventos subsecuentes. Otro caso es cuando no se han registrado en la matriz, pérdidas de éste mismo tipo en sucursales. Cuando el cálculo de las depreciaciones que intervienen en el costo de producción no han sido calculadas en línea recta o con por

centajes diferentes a los fiscales o a los de vida -- probable de los activos fijos, será motivo de una -- salvedad derivada de la revisión del costo de ven- -- tas. La presentación del estado de resultados puede -- ser motivo de una excepción a la opinión si por deci- -- sión de la gerencia por ejemplo, no se destaca en -- las deducciones el costo de ventas o bien el estado- -- de resultados se inicia con la utilidad bruta en lu- -- gar de las ventas.

c) En caso de inconsistencia en la aplica- -- ción de principios de contabilidad generalmente acep- -- tados:

Tradicionalmente existen dos tipos de sal- -- vedades de éste tipo derivadas del examen a las cuen- -- tas de costos; la primera es el cambio de política -- en la valuación de los inventarios, que se represen- -- tará finalmente en el costo de producción y ventas, -- es necesario mencionar que en éste caso el auditor -- deberá notificar la variación en pesos que significó -- el cambio de política de la valuación de inventarios -- en el resultado final de operación y además comenta- -- rá si está de acuerdo con el cambio de sistema de va- -- lorización. La segunda salvedad de éste tipo es el -- cambio de método en la contabilización de las herra- -- mientas, en el caso de que las herramientas que se -- utilizan para la producción se contabilizaban por -- cargos directos a la misma y posteriormente se capi- -- talizó el costo de las herramientas para sujetarlas -- a la depreciación o viceversa. En tal caso deberá -- mostrarse también la diferencia cuantificada que ori- -- ginó el cambio de método en la utilidad o pérdida -- del año, así como la mención de apruebo o rechazo a -- la nueva política implantada.

d) En el caso de que existan contingencias

a la fecha de los estados financieros:

Diffícilmente se detectará en la revisión - del costo de ventas contingencias que provoquen una - salvedad a la opinión, sin embargo podría presentar - se el caso de observación de contingencias principal - mente derivadas del estudio y evaluación del control interno, pero en ese caso si fuera de menor importan - cia solo se mostraría la observación y sugerencia en la carta de informe sobre anomalías del control in - terno.

## 2.- En el informe largo

En este informe por ser muy variado de a - cuerdo con el tipo de empresa y sus necesidades, el - resultado de la revisión del costo de producción y - ventas se adaptará a cada caso mencionando por ejem - plo comparaciones entre los costos presupuestados y - los costos reales, el origen de las variaciones y la - tendencia por medio de cuadros estadísticos, etc.; - resultaría conveniente también la presentación de la - determinación de los costos unitarios para saber si - está siendo conforme a lo planeado la contribución a - la utilidad marginal cierto artículo debido a su pro - moción o si incluso en otros se está perdiendo en la - utilidad bruta. Si se considera conveniente, puede - ser dado a conocer el sistema que lleva la empresa - para la determinación de su costo de producción y - las políticas implantadas, por ejemplo para los des - cuentos sobre compras y ventas, manejo de deprecia - ciones, materiales deteriorados y desperdicios, con - trol de herramientas, asistencia de obreros, prorra - teos establecidos, etc. En resumen resulta convenien - te incorporar en este documento cualquier tipo de in - formación que se considere que pueda ser útil. La - información que se incorpore deberá tener el visto -

bueno de los directivos de la empresa auditada, ya - que resultará gravoso para el contador público incluir cierta información que pueda considerarse como confidencial principalmente para evitar que llegue a mano de los competidores.

3.- En la carta de observaciones y sugerencias al control interno:

Es aquí donde mayormente se presenta una serie de conclusiones derivadas de la revisión de los costos de producción y ventas, ya que son estos dos conceptos capaces de dar lugar a una serie de posibles fallas al control interno.

Dependiendo de las observaciones determinadas en la auditoría, las sugerencias pueden variar, - desde lo general, como podría ser por ejemplo, la necesidad de que se haga un estudio profundo de la situación observada, hasta lo particular, como sería la recomendación concreta de una medida para subsanar la deficiencia observada. Se considera prudente tener plena conciencia de la responsabilidad que resulta de hacer una recomendación, por lo tanto, al hacerlo debe tenerse en cuenta la seguridad de su posible aplicación práctica en beneficio del cliente.

Algunas fallas que podría reportar el contador público referentes al control interno detectadas en la revisión del costo de ventas pueden ser:

- a) Carencia de formas de pedidos prenumeradas;
- b) Revisión incompleta de facturas antes -

- de autorizar su pago;
- c) Falta de información oportuna a contabilidad por materiales recibidos y devueltos a los proveedores;
  - d) Falta de sello de pagado en las facturas y notas que lo han sido;
  - e) Falta de conciliaciones de los auxiliares de la cuenta de proveedores contra los estados de cuenta de los mismos;
  - f) Falta de información oportuna al departamento de nómina de las nuevas contrataciones y las bajas de personal;
  - g) Falta de un adecuado control de los sueldos no reclamados por los trabajadores;
  - h) Falta de revisión de las nóminas, antes de ser pagadas así como la carencia de más de una persona en su elaboración; y
  - i) Falta de firmas de autorización antes de hacer todo tipo de pagos, incluso de sueldos.

Resulta particularmente importante la presentación final en estados financieros del costo de ventas, ya que existen variantes en la presentación que puede hacer el auditor en el estado de resultados que acompaña como un anexo a su dictamen. Pueden ir desde el punto que vimos en las salvedades al dictamen, en que no se presente el costo de ventas, si-

no que se proporciona el estados de resultados iniciándose con la utilidad bruta, hasta un estado detallado que muestre los resultados departamentales.

La forma más común y tradicional en que -- presenta el auditor el estado de resultados, es mostrando cifras comparativas con su porcentaje adjunto respecto de las ventas netas, en este caso el costo de ventas destaca como un solo total que se deduce a las ventas para llegar a un neto de utilidad bruta, -- sin embargo, los gastos de operación, sí se desglosan en los diferentes conceptos tradicionales: de administración, de ventas, de distribución, financieros, otros.

Este tipo de estado de resultados es conveniente para empresas de tipo comercial, sin embargo, para una empresa de transformación, resulta conveniente para empresas de tipo comercial, sin embargo, para una empresa de transformación, resulta conveniente hacer ciertas modificaciones al estado de resultados, principalmente en el renglón del costo de ventas, debido a que la única diferencia para la elaboración de estados financieros entre una empresa comercial y una empresa fabril, radica en la determinación del costo de ventas por medio de un estado de costo de producción de lo vendido que no se presenta como anexo de los estados financieros dictaminados.

Las modificaciones que se considera conveniente que se podrían hacer, en mi opinión, al estado de resultados de una empresa de transformación, -- serían, por una parte destacar las ventas y el costo de los artículos producidos y vendidos y las ventas y costos de los artículos vendidos únicamente como --

intermediario, es decir sin transformarlos, ya que -- ésto, en principio daría una visión más rápida al -- lector sobre si la empresa está funcionando realmente como fábrica o bien si los porcentajes de utilidad marginal en productos elaborados en la compañía -- están siendo menores que el porcentaje obtenido en la -- compra venta de artículos terminados, de tal forma -- que inclusive se pudiera ver si la negociación está -- funcionando dentro de los límites y márgenes esperados por la venta de artículos producidos en la misma o si conviene dejar de producir para cambiar el giro de la empresa al de la compra venta.

Otra modificación que podría hacerse si la empresa exclusivamente vende los artículos que ahí -- se fabrican, sería mostrar en el costo de ventas los importes que contiene de mano de obra, materias primas y gastos indirectos, ya que haciéndose esta presentación, no se dejaría lugar a dudas si existen incrementos al costo de ventas por incorporación de -- una parte de los gastos de operación con nombres tales como costo de distribución, costo de administración, etc., además el lector podría darse cuenta más rápidamente si el costo se ha inflado por excesivo -- desperdicio de material, que se refleja finalmente -- incrementándose al costo de los artículos terminados o bien exceso de trabajadores o demasía fuera de lo -- normal de los gastos indirectos. En algunos casos, -- como en las productoras de automoviles, a las que se restringe a ciertos límites de producción debido a -- la escases de energéticos y a que su materia prima -- principal es el acero, podría presentarse el estado -- de resultados en forma tal que se destacara como un renglón por separado del costo, la capacidad que -- tiene la planta de una producción mayor, pero que no ha sido utilizada en el ejercicio, ya que ésto es un costo adicional a la producción que puede en un momento dado dejar de serlo, incrementándose los porcenta

jes de utilidad bruta.

En general, podrían presentarse un sinnúmero de variantes al estado de resultados dictaminado - según el giro de la empresa de que se tratara para - hacerlo más objetivo al lector.

A continuación se presenta un estado de resultados con algunas de las modificaciones sugeridas anteriormente a fin de hacer más claros los puntos - que fueron descritos:

**PRODUCTORA NACIONAL, S.A. DE C.V.**  
**ESTADO DE RESULTADOS POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1978**  
(Miles de pesos)

111

	Importe	%
<b>VENTAS NETAS</b>	<b>\$ <u>1 122 243</u></b>	<b><u>100.0</u></b>
<b>COSTO DE VENTAS:</b>		
Materia prima	\$ 213,243	19.0
Sueldos y salarios	212,121	18.9
Gastos indirectos	50,820	4.1
Capacidad no utilizada	51,627	4.6
Obsolescencia de materias primas	<u>10,101</u>	<u>0.9</u>
	<b>\$ <u>533,108</u></b>	<b><u>47.5</u></b>
 Utilidad en ventas	 \$ <u><u>589,224</u></u>	 <u><u>52.5</u></u>
 <b>GASTOS DE OPERACION</b>		
De ventas	\$ 98,765	8.8
De administración	<u>269,360</u>	<u>24.0</u>
	<b>\$ <u>368,125</u></b>	<b><u>32.8</u></b>
 Utilidad de operación	 \$ <u><u>221,099</u></u>	 <u><u>19.7</u></u>
 <b>OTROS INGRESOS</b>	 <u><u>112,233</u></u>	 <u><u>10.0</u></u>
 Utilidad antes de ISR y PTU	 \$ <u><u>333,332</u></u>	 <u><u>29.7</u></u>
 <b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	 \$ 139,999	 12.5
<b>PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES</b>	<u><u>26,667</u></u>	<u><u>2.4</u></u>
 Utilidad del ejercicio	 \$ <u><u>166,666</u></u>	 <u><u>14.8</u></u>

## CONCLUSIONES

Antes de iniciar una auditoría, tanto el auditor encargado como los ayudantes y el supervisor deberán tener una mentalidad de empresario propietario de la compañía en la que van a realizar su trabajo, de tal manera que las conclusiones a las que se pretenda llegar sean las mismas que interesan a los propietarios, que normalmente, son ellos quienes han contratado los servicios del contador público. Haciendo la revisión con ésta mentalidad, podrán hacerse verificaciones más efectivas respecto del funcionamiento y resultados de operación de la empresa, ya que sería una especie de investigación que realizarán los accionistas, pero con técnicas de mayor efectividad para las que está capacitado el auditor.

Principalmente interesa tener éste modo de pensar cuando se hace la revisión del costo de ventas, ya que es un concepto que puede ser sujeto a posibles manipulaciones deliberadas.

Teniendo en cuenta que el costo de producción fue objeto de determinación por un sistema de contabilidad de costos, es necesario que para su revisión, se conozca plenamente la contabilidad de costos y el tipo de empresa a que se enfrenta el auditor, si es una empresa de producción por ensamble de materiales, o de proceso continuo, o combinada, en cuyo caso los procedimientos de auditoría deberán adaptarse al tipo de compañía que se revisa, además, éstos mismos procedimientos que se aplicarán en la revisión estarán basados en el estudio y evaluación-

del control interno, el cual, será base también de la fijación y alcance de las pruebas por medio de muestreo selectivo.

La aplicación correcta de las técnicas de revisión basadas en el control interno evaluado, caracterizan al auditor como profesional, ya que su labor no se limita a la aplicación de una serie de fórmulas y programas, sino a su adaptación de acuerdo a las circunstancias y a la interpretación de los resultados que se obtengan al hacer su aplicación.

La revisión del costo de ventas en empresas productivas, es demasiado extensa, por lo que difícilmente es posible aplicar todos los procedimientos, principalmente por que el cliente desea conocer con prontitud el resultado del trabajo del contador público, por lo que es conveniente en la mayoría de los casos, hacer una revisión preliminar que abarque una buena parte del examen del costo de ventas. No obstante que con todo y eso se considere que no es posible aplicar todos los procedimientos, deberá evaluarse y eliminarse los que se consideren de menor importancia, pero sin sacrificar al hecho de llegar a conclusiones satisfactorias.

Debe tenerse en cuenta que el examen de las compras y gastos por comparación ha sido el medio más efectivo para identificar situaciones extraordinarias que pueden tener un importante efecto en la situación financiera o en los resultados de operación.

Serfa recomendable que todas las empresas que son sujetos de auditorfa para efectos financieros, lo fueran también para efectos fiscales, ya que solamente se extenderfan ciertas pruebas referentes a la comprobación del pago correcto de los impuestos y se ayudaría más tanto al fisco en su labor de vigilancia del pago correcto de impuestos, como al cliente en la seguridad de que no ha existido evación de impuestos que pudiera provocar posibles contingencias con las autoridades fiscales. No obstante, en cualquier auditorfa para efectos financieros, el contador público no debe permitir, por ética profesional la evación de impuestos, ya que éstos son la base de desarrollo del país; además tratándose del impuesto al Ingreso Global de las Empresas que es determinado conforme a la misma base del reparto de utilidades a los trabajadores, puede decirse que también se está permitiendo que se robe a ellos algo que justamente han ganado.

Finalmente, es necesario decir que como se ha descrito en los últimos párrafos del capítulo IV, es conveniente que sea modificada la presentación tradicional del estado de resultados de empresas fabriles que ha venido haciendo el contador público como un anexo a su dictamen, ya que siendo la única distinción que puede mostrarse en cifras entre una empresa comercial y una productiva la determinación del costo de ventas, debe destacarse, para hacer más objetivo el mencionado estado, el costo de la producción vendida, ya que además, no se presenta el estado de costo de producción y costo de producción de lo vendido como un anexo al dictamen.

**BIBLIOGRAFIA**

- Auditoría.- Lawrence Charles
- Principios de Auditoría.- Walter B. Meigs
- El examen de los estados financieros.- Grinaker -  
Robert
- Normas y procedimientos de auditoría.- IMCP
- Apuntes de auditoría III.- Daniel Alvarez Ramírez
- Contabilidad de Costos.- Lawrence
- La filosofía de la auditoría.- R.K. Maute
- Auditoría práctica.- Prieto y Rufz de Velazco
- Montgomery's auditing
- Programas de auditoría.- Fco. J. Sánchez Alarcón
- El contador público y la auditoría administrativa.-  
Fabián M. Villegas
- Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.
- Código Fiscal de la Federación
- Instructivos de la serie 10.- DGAFF
- Revistas dirección y control
- Tesis profesionales.

## INDICE

## INTRODUCCION

## CAPITULO I. GENERALIDADES

- 1.1. ¿Qué es la auditoría?
- 1.2. ¿La auditoría de estados financieros
- 1.3. ¿La auditoría de estados financieros a empresas de transformación.

## CAPITULO II. REVISION DEL COSTO DE VENTAS A EMPRESAS-DE TRANSFORMACION

- 2.1. Influencia del costo de producción - en los resultados y la importancia - de su revisión
- 2.2. El control interno en el costo de -- producción
- 2.3. Procedimientos de auditoría aplica-- bles a la revisión del costo de pro-- ducción
- 2.4. Procedimientos de auditoría aplica-- bles a la revisión del costo de ven-- tas

## CAPITULO III. LA REVISION DEL COSTO DE VENTAS CUANDO-SE DICTAMINA PARA EFECTOS FISCALES

- 3.1. El dictamen para efectos fiscales
- 3.2. El examen de los costos de produc-- ción y ventas en la auditoría de - estados financieros para efectos - fiscales.

## **CAPITULO IV. LOS INFORMES DE AUDITORIA Y SU RELACION CON EL COSTO DE VENTAS**

**4.1. Los informes de auditoría**

**4.2. Intervención del costo de producción  
y ventas en los informes de auditoría**

**CONCLUSIONES**

**BIBLIOGRAFIA.**