

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

24
258-Δ

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

AUDITORIA
DE
INVENTARIOS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

RICARDO LORENZO VALENCIA MARTINEZ

DIRECTOR DEL SEMINARIO:

C. P. FELIPE HERNANDEZ ROBLES



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INTRODUCCION

El Tema de inventarios en empresas industriales y comerciales requiere de mayor atención que cualquier otro rubro de los estados financieros, en virtud de que es el más importante; su control es más complejo que otros y, además, es la fuente de los principales ingresos de una entidad. Por tal motivo, el auditor asignado a revisar este rubro debe ser una persona que tenga una preparación técnica y experiencia profesional acorde con las necesidades y características de la compañía, ya que de lo contrario se puede caer en el error de no cubrir los objetivos planeados.

Con el presente trabajo pretendo dar al lector una idea general de lo que el auditor debe conocer para llevar a cabo una adecuada revisión del rubro de inventarios. Adicionalmente, deseo constituya la culminación de mis estudios y me permita seguir desarrollándome en la profesión de la Contaduría Pública.

AUDITORIA DE INVENTARIOS

<u>INDICE</u>	<u>PAGINA</u>
INTRODUCCION	
CAPITULO I	
<u>Conceptos y Generalidades -</u>	1
1) Concepto y clasificación de inventarios	1
2) Presentación en los estados financieros	5
3) Sistemas de contabilidad de costos y métodos de valuación de inventarios	7
4) Repercusión en los resultados de una empresa	17
CAPITULO II	
<u>Control Interno -</u>	25
1) Concepto	25
2) Objetivos de control interno	26
3) Control interno y su evaluación en los inventarios	30
CAPITULO III	
<u>Procedimientos de Auditoría -</u>	38
1) Objetivos de auditoría de inventarios	38
2) Observación de los inventarios físicos	41
3) Determinación de la obsolescencia en inventarios	48
4) Revisión de la rotación de inventarios	51
5) Valuación de inventarios	54
6) Gravámenes sobre inventarios	69
7) Revisión de inventarios cuando se utilice el computador	70

<u>INDICE</u>	<u>PAGINA</u>
CAPITULO IV	
<u>Actualización de inventarios -</u>	79
1) Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios	81
2) Método de actualización por costos específicos	84
CAPITULO V	
<u>Cierre de sección -</u>	86
1) Trabajo efectuado	86
2) Explicación de variaciones	88
3) Conclusión de la revisión	88
CONCLUSIONES FINALES	90
BIBLIOGRAFIA	92

AUDITORIA DE INVENTARIOS

CAPITULO PRIMERO

1. CONCEPTOS Y GENERALIDADES -

1.1. CONCEPTO Y CLASIFICACION DE INVENTARIOS

Los inventarios representan los costos acumulados de materias primas, producción en proceso, artículos terminados, suministros y todos aquellos productos que son propiedad de una empresa y que son destinados para su uso futuro o para su venta.

En los últimos años, los inventarios han recibido mayor atención en la literatura contable y en discusiones entre contadores públicos, que cualquier otra clasificación que se pudiese encontrar en los estados financieros. Las razones de esta especial significación enfocada a la verificación de los inventarios son claramente evidentes y se señalan a continuación:

- a) Los inventarios, usualmente, constituyen el activo de mayor importancia de una empresa.
- b) Numerosas bases y métodos alternativos para la valuación de los inventarios han recibido la aprobación de la profesión de la contaduría pública.
- c) La determinación del valor de los inventarios afecta directamente al costo de producción y ventas y, consecuentemente, al resultado del ejercicio.

- d) Los inventarios son más susceptibles de errores y manipulaciones que cualquier otra categoría de activos.
- e) Los niveles de precios rápidamente cambiantes de los últimos años, han llamado la atención sobre la inconsistencia e ineficiencia de los métodos convencionales de contabilización de inventarios.
- f) La verificación de cantidades, condición y valor de los inventarios es una labor más compleja y difícil que la verificación de la mayor parte de los elementos de la situación financiera de la empresa.

Los inventarios están estrechamente vinculados con otras actividades importantes de la empresa, tales como compras, producción y ventas, lo que hace que todos los problemas que se relacionan con el control, administración y registro de inventarios, tengan un panorama amplio, que el auditor tendrá que tomar en cuenta para su revisión y, por lo tanto, evaluar la posibilidad de efectuar recomendaciones para mejorar la eficiencia de las operaciones de la empresa.

La auditoría de inventarios adquiere especial importancia y, a su vez, un grado más complejo de problemas que requieren de procedimientos sólidos de auditoría y el empleo del buen juicio del auditor, con el fin que al presentar la información en los estados financieros, los usuarios de éstos tengan un panorama real de la situación financiera de la empresa.

1.1.1. CLASIFICACION

Las clasificaciones que comunmente se utilizan en la práctica son las siguientes:

- a) Materias Primas.- Materiales, envases, ingredientes y piezas, más todos los gastos incurridos en las adquisiciones que van a ser utilizadas en el proceso de producción.
- b) Producción en Proceso.- Dada la necesidad de preparar información a ciertas fechas, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y por lo tanto, los artículos que aún no estén terminados tendrán un valor en inventarios según su grado de avance.
- c) Productos Terminados.- Artículos producidos o comprados que se destinarán preferentemente para su venta.
- d) Refacciones, Suministros o Abastecimientos.- Materiales que se utilizan indirectamente en la producción o en otras partes de las operaciones, que son importantes para la función de fabricación.
- e) Mercancías en Tránsito.- Artículos que no se han recibido, pero que sin embargo, se tiene notificación de que ya fueron enviados por el proveedor, además, todos los gastos de compra y traslado.
- f) Anticipo a Proveedores.- Desembolsos que se dan por anticipado a proveedores o agentes aduanales con la finalidad de que sean por compra de inventarios.

La clasificación de los inventarios puede variar de acuerdo con las políticas y estructura de cada empresa, por lo que es común encontrar combinaciones de los mismos.

Compañías Comerciales.- Estas empresas tienen inventarios de artículos que, generalmente, son destinados para la venta, de donde generan sus utilidades.

Compañías Industriales.- Estas empresas son las más complejas en cuanto al manejo de los inventarios, consecuencia de su actividad que comprende las adquisiciones de materias primas que van a transformar o convertir en productos, que más tarde serán destinados para la venta; de aquí que en estas empresas, el renglón de inventarios sea de especial importancia y complejidad, porque tendrán primordialmente tres tipos de inventarios: materias primas y suministros, productos en proceso de elaboración y artículos terminados para su venta.

Empresas de Servicios.- En estas empresas, en las que generalmente su operación consiste en la prestación de servicios derivados de su actividad profesional de donde provienen sus ingresos, no tienen grandes inversiones en inventarios, y estos sólo se limitan a suministros y abastecimientos de operación.

Empresas de Servicios Públicos.- En estas empresas, en las que su finalidad es la de dar un servicio público a una comunidad y no la venta de bienes, sus inventarios se limitan a combustibles y piezas de repuesto para el mantenimiento de su equipo (Activo Fijo), que representa la mayor inversión en estas empresas.

Hay que tomar en cuenta que, independientemente de la importancia de los inventarios, la que es determinada por la naturaleza de la compañía, los objetivos de auditoría que se persiguen son los mismos y únicamente cambiarán los alcances y procedimientos de auditoría, que se aplican según las circunstancias y de acuerdo al criterio del auditor.

1.2. PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Para estos efectos se tienen que considerar los principios de contabilidad emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.), revelación suficiente, importancia relativa y consistencia, los cuales nos indican que:

- a) La información contable presentada en los estados financieros debe de contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.
- b) La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la empresa, susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios.
- c) La información contable deber ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para que, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, se pueda conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, se pueda conocer su posición relativa.

Como consecuencia, al efectuar la auditoría de inventarios, el auditor tendrá que cuidar que todos los artículos que se utilizan en el ciclo normal de operaciones de la compañía, ya sea para la producción o venta, y que son materias primas y materiales, producción en proceso, artículos terminados, anticipos a proveedores y mercancías en tránsito, deban presentarse en el balance general como un activo circulante, agrupándolos según su orden de liquidez.

Dado que el I.M.C.P. admite varios procedimientos alternativos para la valuación de los inventarios, éstos se divulgarán en los estados financieros indicando el sistema y método que se utilizó para su valuación.

Cuando se haya efectuado un cambio en el método de valuación de inventarios durante el periodo sujeto a examen, es necesario divulgar a través de una nota en los estados financieros, los efectos derivados en los inventarios, así como en los resultados de la operación; si el efecto es importante, se requerirá por lo general en la opinión del auditor, una salvedad por inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados por el I.M.C.P.

Las reservas para inventarios (obsoletos y lento movimiento) deben presentarse en los estados financieros disminuyendo, generalmente, la cuenta de inventario a la cual corresponden.

Todo gravamen o garantía de partidas del inventario, que sea de consideración, debe señalarse en los estados financieros.

1.3. SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE COSTOS Y METODOS DE VALUACION DE INVENTARIOS

Para controlar en forma correcta y adecuada todas las erogaciones, tanto directas como indirectas que se incurrieron en la elaboración de productos que se encuentran en proceso o que estan terminados y listos para su venta, es necesario que el sistema implantado por la compañía sea el adecuado a sus necesidades, por lo que el auditor tendrá que aplicar toda su experiencia profesional para poder revisar el sistema implantado por la compañía y evaluar la posibilidad de efectuar recomendaciones para el mejoramiento de la eficiencia en las operaciones.

El sistema comprende todos los registros, pedidos, requisiciones, tarjetas de tiempo, etc., necesarios para una adecuada contabilización de los elementos del costo, los cuales pueden ser directos e indirectos, por su relación con la producción. Los elementos directos son aquellos que se pueden identificar plenamente con las unidades producidas, tales como materias primas básicas y mano de obra directa en la producción del artículo. Los elementos indirectos son gastos de fabricación indirectos, mano de obra indirecta y materiales indirectos, los cuales no se localizan en forma precisa en los artículos y, sin embargo, son necesarios en la producción.

Los gastos de fabricación son aplicados al producto, generalmente, con base en un coeficiente predeterminado o estándar basado en los gastos presupuestados para un período normal de producción.

Estos coeficientes son aplicados, generalmente, a las horas o al valor en dinero de la mano de obra directa, al consumo de materiales directos y, en ocasiones, se utilizan otras bases tales como:

horas máquina, costo primo, etc.

Ahora bien, debido a que el coeficiente real de los gastos de fabricación varía con respecto al coeficiente estándar utilizado durante el período, los gastos de fabricación serán aplicados en exceso o por menor cantidad a la realmente incurrida. Si estas diferencias o variaciones son importantes, deben ajustarse los valores del inventario. Existen algunos costos o gastos que varían en razón a la producción, tales como: impuestos sobre nómina, suministros, herramientas menores, etc., y que se les ha denominado "costos o gastos variables", y otros que son relativamente fijos, tales como, depreciaciones, alquileres, prima de seguro, supervisión, etc., los cuales no son afectados por los volúmenes de producción, por lo que se les ha denominado "costos o gastos fijos".

Las cifras producidas por el sistema de costos deberán ser controladas por medio de cuentas de mayor, mismas que tendrán que conciliarse periódicamente con los registros individuales que se lleven de cada uno de los elementos del costo.

A continuación, se mencionan los sistemas más comunes utilizados para la valuación de inventarios, tomando en cuenta que en la práctica se pueden combinar o sufrir algunas modificaciones, según las necesidades de cada compañía.

a) Sistema de valuación por costeo absorbente.

Cuando una compañía decide implantar este sistema, debe de seguir el procedimiento de acumular a su producción, la mano de obra, materia prima, gastos directos e indirectos de fabricación, los cuales pueden ser fijos o variables; ésto quiere decir, que los resultados netos de la empresa están condicionados a las fluctuaciones en los niveles de inventarios, que incluyen los costos fijos de producción, lo que puede ser una desventaja, ya que el control de los costos se dificulta, la política de precios de venta, especialmente a corto plazo, se entorpece y uno de los problemas más importantes puede ser que, como los inventarios se tienen inflados con costos fijos, la utilidad aumenta y, por consiguiente, se tendrán que pagar más impuestos, participación en las utilidades a los trabajadores, pagos de dividendos, etc., lo que puede ser una descapitalización para la compañía.

b) Sistema de valuación por costeo directo.

Con la utilización de este sistema, se tiene que acumular a la producción la materia prima, mano de obra y gastos de fabricación, que varían en relación con los volúmenes producidos, lo que indica que los inventarios únicamente tienen costos que fueron utilizados en su producción y, por lo tanto, los costos fijos quedan registrados en los resultados de la empresa según en el período en que ocurran. Las posibles ventajas pueden ser, que el control de los costos se facilita, auxilia a la gerencia a tener una política de precios más adecuada, y los resultados netos de la compañía no están condicionados en los niveles de inventarios, sino que éstos están condicionados a la magnitud de las ventas de la empresa, por lo que se puede efectuar una adecuada toma de decisiones financieras.

Los sistemas mencionados anteriormente, indican cuáles son los elementos que deben formarlo. A continuación, se analiza la forma de cómo debe determinarse su valor:

Los dos sistemas pueden ser llevados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, sobre la base de costos históricos y costos predeterminados, siempre y cuando éstos se aproximen a los históricos bajo condiciones normales de fabricación. Los costos predeterminados pueden clasificarse como costos estimados y estándar.

Costos Históricos.- Su registro consiste en acumular los elementos del costo realmente incurridos para la adquisición o producción de artículos.

Costos Predeterminados.- Estos se calculan antes de iniciarse la producción de artículos a base de especificaciones de ingeniería, experiencias en operaciones anteriores y ciertas condiciones de operación asumidas, y pueden clasificarse en:

a) **Costos estimados.-** Su determinación es de acuerdo con experiencias de años anteriores o estimaciones hechas por expertos en el ramo; se pueden definir como "lo que puede ser".

b) **Costos estándar.-** Su determinación es de acuerdo con investigaciones específicas, técnicas de cada producto en particular, y la experiencia representando, por lo tanto, una medida de eficiencia; se pueden definir como "lo que debe ser".

El manejo de los costos estándar es importante, ya que implica que éstos sean comparados con los históricos (costos realmente incurridos), con el fin de determinar las variaciones, las cuales deben de registrarse en cuentas especiales separando cada uno de los elementos que la integran. Una vez determinadas las variaciones, pueden ser analizadas y estudiadas a fin de que puedan tomarse las medidas correctivas apropiadas. Según sea el caso de éstas, pueden ser variaciones en precio, diferencias en uso o volumen, cambios en especificaciones de ingeniería, capacidad de planta o equipo no utilizado, etc., lo que ayudará a la administración del negocio a trazar planes para las futuras operaciones y controlar sus costos, también resultando útil para medir la eficiencia y establecer precios de venta, además de permitir adecuadamente la valuación de sus inventarios y la determinación de sus costos de producción con mayor facilidad y rapidez.

Cuando las variaciones determinadas sean de importancia, no sólo deberán modificarse los costos estándar para producciones futuras, sino que además, tendrán que hacerse los ajustes necesarios para dejar el inventario valuado en forma correcta. Ningún ajuste de esta clase deberá elevar el inventario por encima de la cifra de costo o valor de mercado, el más bajo.

Las variaciones que representan deficiencia en la producción, costos anormales, capacidad de producción excesiva, etc., deben cargarse, generalmente, contra los resultados.

Para el buen funcionamiento del sistema, se requiere que siempre que existan cambios en precios de materia prima, tipos de retribución de mano de obra, modificación en procesos de fabricación, cambios en los consumos de materiales, etc., es necesario determinar los nuevos costos estándar.

1.3.1. VALUACION DE INVENTARIOS

Dada la gran variedad de compañías, tanto comerciales como industriales, y cada una con diferentes necesidades a cubrir, será necesario que el método de valuación de inventarios que se utilice sea el adecuado a sus fines; para ésto, el personal responsable de implantarlo tendrá que contar con los elementos clave, como pueden ser el conocimiento de las características de los materiales, volúmenes, precios, líneas de producción, etc., para así poder decidir cuál es el método que debe ser implantado en la valuación de sus inventarios. El gran número de partidas que generalmente se llevan en el inventario, conjuntamente con la constante rotación, producción y venta de éste, hacen que, por lo general, sea impracticable todo intento encaminado a la identificación de costos específicos con cada partida producida y vendida. Esto ha motivado la creación de distintos métodos de valuación, mismos que pueden ser utilizados por la compañía según le resulte apropiado, siempre y cuando el valor de éstos no exceda al costo o valor de mercado, el menor.

a) Costo Identificado.

Mediante este método se identifica, en forma precisa, el artículo vendido y el costo real del mismo. Puede utilizarse en el caso de productos fabricados a la orden o para grandes unidades y construcciones en que puedan identificarse con facilidad los costos correspondientes. En el caso que sean muchos los artículos afectados, o que se pierda la identidad por mezcla o confusión, el método resulta impracticable.

b) Costo Promedio.

Por este método, las compras o adiciones a la producción, se acumulan a los saldos y, para obtener el costo promedio, únicamente se divide el total de las erogaciones entre las unidades obtenidas.

c) PEPS.- Primeras Entradas Primeras Salidas

Este método consiste en aplicar los materiales utilizados en la producción a los precios de las primeras entradas (compras más antiguas) hasta agotar las existencias que hay de las mismas, siguiendo con los precios de las entradas subsecuentes. En estas condiciones, las existencias de almacén quedarán valorizadas a los precios más recientes a que hayan entrado las materias primas, habiendo aplicado a los consumos los precios de las entradas anteriores.

Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y, para una correcta asignación del costo, deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción.

d) UEPS.- Ultimas Entradas Primeras Salidas.

Este método es el lado opuesto del PEPS, y se utiliza para valorizar los consumos de materias primas, los cuales deben ser a los precios de las últimas adquisiciones hasta agotar la cantidad comprada, siguiendo con la anterior y así sucesivamente. En estas condiciones, las existencias de almacén quedarán valorizadas a los precios más antiguos a que

hayan entrado las materias primas, habiendo registrado los consumos a los precios más actuales. En este método, los costos guardan más estrecha relación con los ingresos en términos de dinero, que en los casos en los que se utilizan los otros métodos.

Por consiguiente, en períodos de cambios rápidos en los precios, el empleo del UEPS producirá generalmente menor fluctuación en la utilidad neta que si se utilizan otros métodos.

Si los precios están en alza, UEPS produce el efecto de cargar contra los ingresos los costos más altos actuales de reposición y evita, por lo tanto, las llamadas "utilidades de inventarios", que de otro modo, se producirían al quedar incluidos los costos más altos en el inventario.

Dada la situación por la que actualmente atraviesa el país (crisis inflacionaria) en la que los precios están en constante aumento y, por lo comentado anteriormente, la administración de la compañía tendrá que evaluar su posición y tomar una decisión que vaya de acuerdo a sus necesidades, de cuál es el método idóneo a seguir.

Este método ha sido adoptado por un gran número de empresas, tanto industriales como comerciales, por sus ventajas y razones económicas y comerciales.

e) Detallistas.

El manejo de este método es valuar las existencias a precio de venta, deduciéndole los factores de margen de utilidad bruta para obtener el costo por grupo homogéneo de artículos.

Las empresas que se dedican a las ventas de menudeo (tiendas de departamentos, de ropa, de descuento, etc.), son las que utilizan generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventarios. Para la operación de este método es necesario cuidar los siguientes aspectos:

- a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta.
- b) Agrupación de artículos homogéneos.
- c) Control de los trasposos de artículos entre departamentos o grupos.
- d) Inventarios físicos periódicos.

Valuación costo Mercado.

Los procedimientos que deben seguirse para la valuación de los inventarios serán aquellos que permitan la preparación más apropiada de un estado de ingresos, con el fin de tener una razonable situación financiera de la empresa. Tomando en cuenta lo anterior, y que los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento, y para estar de acuerdo con el principio contable de realización que indica que "las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados: Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivado de operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios", la valuación de los inventarios puede sufrir cambios sobre las siguientes bases:

La regla a seguir para efectos de la valuación en los inventarios deberá ser el costo o valor de mercado, el que sea menor (tal como se usa en la frase, el término mercado significa costo de reposición, ya sea por compra directa o producción, según sea el caso), excepto que:

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

Valor de realización.- Precio de venta menos gastos directos de venta.

Valor neto de realización.- Es el valor de realización menos un porcentaje razonable de utilidad.

En la aplicación del método "costo o mercado el más bajo", una vez que se tiene el "costo" y el "mercado" surge la duda si el importe menor debe aplicarse a cada partida del inventario, a grupos específicos o al inventario en conjunto. Aplicarlo a cada partida del inventario es la forma en donde mejor se alcanza el objetivo de eliminar los costos no recuperables; sin embargo, en ocasiones ésto no resulta práctico, por lo que se puede aplicar a grupos específicos o al inventario en conjunto; se recomienda que la aplicación de este principio se haga sobre la base que refleje con mayor claridad los resultados periódicos.

1.4. REPERCUSION EN LOS RESULTADOS DE UNA EMPRESA

Como se ha visto anteriormente, es necesario que se tome una buena decisión de cuáles son los sistemas y métodos de valuación que se van a implantar dentro de la empresa; para ésto, se tiene que definir cuáles son los objetivos de la empresa y cuál es la posición financiera; con base en esto se tendrá que hacer un análisis de los diferentes sistemas e implantar el que sea adecuado a sus planes, ya que existen compañías que tiene diferentes problemas y necesitan obtener utilidades - para amortizar pérdidas de ejercicios anteriores, para cumplir con metas, para cotizar sus acciones más alto, para que sirva de base para la obtención de un préstamo, etc., o compañías que desean bajar sus utilidades dado que no quieren pagar más impuestos, participación a los trabajadores en las utilidades, ni pagar dividendos, etc., ya que podrían descapitalizarse dada su situación financiera.

Cada una de las alternativas mencionadas anteriormente se pueden cumplir, evaluando los sistemas y métodos que son aplicables al manejo de los inventarios.

a) Sistemas de Valuación de Inventarios.

A continuación, se analizan los diferentes sistemas aplicados a los mismos datos durante cinco años y se evalúa cada una con diferentes suposiciones.

ESTADO DE RESULTADOS POR COSTEO ABSORBENTE
Miles de pesos

<u>CONCEPTO</u>	<u>EJERCICIOS</u>					<u>Total</u>
	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>	<u>1987</u>	
Año						
Ventas	\$1,000	\$1,250	\$1,650	\$2,000	\$3,100	\$9,000
Costo de Ventas	<u>700</u>	<u>750</u>	<u>943</u>	<u>1,067</u>	<u>1,640</u>	<u>5,100</u>
Utilidad bruta	<u>\$ 300</u>	<u>\$ 500</u>	<u>\$ 707</u>	<u>\$ 933</u>	<u>\$1,460</u>	<u>\$3,900</u>

Como puede apreciarse, las ventas fueron las mismas y únicamente lo que se modificó fue el costo de ventas, esto es, dado el sistema de costos con el que fueron valuados, a continuación se analizan los diferentes ejercicios:

1er año: La utilidad en los dos sistemas fue la misma ya que toda la producción fue vendida.

2° año: La utilidad en el sistema por costeo absorbente fue más alta en comparación con el sistema de costeo directo, la principal causa es porque la producción del año no fue vendida en su totalidad, lo que quiere decir que en absorbente una parte de los costos fijos se tienen registrados en inventarios, lo que hace que el costo sea menor y como consecuencia, aumenta la utilidad. En costeo directo los costos fijos forman parte de los resultados del ejercicio, lo que hace que aumenten los costos y como consecuencia disminuya la utilidad.

3° y 4° años: Misma situación que en el 2° año.

5° año: El efecto cambia en relación con los primeros años, la principal consecuencia es porque las ventas fueron mayores a la producción del año, lo que indica que en costeo absorbente, los inventarios tenían registrados una parte de los costos fijos de años anteriores, lo que origina que los costos sean mayores y, como consecuencia, disminuya la utilidad.

En costeo directo, los inventarios únicamente tenían los costos fijos del año, lo que indica que los costos fueron menores y, como consecuencia, aumenta la utilidad.

Las compañías pueden proyectar su información financiera para así poder tomar decisiones de cuáles son los sistemas que se adecuan a sus necesidades, tanto a corto como a largo plazo, según los resultados que se esperan obtener de acuerdo con los cálculos efectuados anteriormente.

b) Métodos de Valuación de Inventarios

A continuación, se analizan diferentes métodos de valuación aplicados a los mismos datos durante un ejercicio (UEPS, PEPS y PROMEDIOS):

1) DATOS

<u>C O M P R A S</u>				<u>V E N T A S</u>			
<u>Fecha</u>		<u>Costo</u>				<u>Precio de venta</u>	
	<u>Unidades</u>	<u>Unitario</u>	<u>Total</u>	<u>Fecha</u>	<u>Unidades</u>	<u>Unitario</u>	<u>Total</u>
22-I-87	200	\$20	\$ 4,000	25-I-87	100	\$100	\$10,000
12-V-87	100	30	3,000	15-V-87	150	100	15,000
15-VI-87	130	40	5,200	20-VI-87	120	100	12,000
20-XI-87	110	50	5,500	30-XI-87	70	100	7,000
	<u>540</u>		<u>\$17,700</u>		<u>440</u>		<u>\$44,000</u>
	===		=====		===		=====

Valuación de los inventarios utilizando método de valuación
UEPS

<u>S A L I D A S</u>		<u>Costo</u>	
<u>Fecha</u>	<u>Unidades</u>	<u>Unitario</u>	<u>Total</u>
25-I-87	100	\$20	\$ 2,000
15-V-87	100	30	3,000
15-V-87	50	20	1,000
20-VI-87	120	40	4,800
30-XI-87	<u>70</u>	50	<u>3,500</u>
Salidas	440		14,300
Compras	<u>540</u>		<u>17,700</u>
Saldo	100		\$ 3,400
	===		=====

INTEGRACION DEL SALDO

<u>UNIDADES</u>	<u>COSTO</u>	<u>TOTAL</u>
50	\$20	\$1,000
10	40	400
<u>40</u>	50	<u>2,000</u>
100		\$3,400
===		=====

Valuación de inventarios utilizando método de valuación PEPS

S A L I D A S

<u>Fecha</u>	<u>Unidades</u>	<u>Costo</u>	
		<u>Unitario</u>	<u>Total</u>
25-I-87	100	\$20	\$ 2,000
15-V-87	100	20	2,000
15-V-87	50	30	1,500
20-VI-87	50	30	1,500
20-VI-87	70	40	2,800
30-XI-87	60	40	2,400
30-XI-87	<u>10</u>	50	<u>500</u>
Salidas	440		12,700
Compras	<u>540</u>		<u>17,700</u>
Saldo	100		\$ 5,000
	===		=====

INTEGRACION DEL SALDO

<u>UNIDADES</u>	<u>COSTO</u>	<u>TOTAL</u>
100	\$50	\$5,000
===	===	=====

Valuación de inventarios utilizando método de valuación PROMEDIOS:

<u>Fecha</u>	<u>ENTRADAS</u>			<u>SALIDAS</u>			<u>SALDO</u>		
	<u>Unidades</u>	<u>Costo Unitario</u>	<u>Total</u>	<u>Unidades</u>	<u>Costo Unitario</u>	<u>Total</u>	<u>Unidades</u>	<u>Costo Unitario</u>	<u>Total</u>
22-I-87	200	\$20	4,000				200	20	4,000
25-I-87				100	20	2,000	100	20	2,000
12-V-87	100	30	3,000				200	25	5,000
15-V-87				150	25	3,750	50	25	1,250
15-VI-87	130	40	5,200				180	35.83	6,450
20-VI-87				120	35.83	4,300	60	35.83	2,150
20-XI-87	110	50	5,500				170	45	7,650
30-XI-87				70	45	3,150	100	45	4,500
	540		17,700	440		13,200	100	45	4,500
	***		*****	***		*****	***	**	*****

- 23 -

El resumen de los resultados obtenidos sería el siguiente:

	<u>UEPS</u>	<u>PEPS</u>	<u>PROMEDIOS</u>
Ventas	44,000	44,000	44,000
Costo	14,300	12,700	13,200
Utilidad	29,700	31,300	30,800
	*****	*****	*****
Valor de Inventario Final	3,400	5,000	4,500
	*****	*****	*****

Como puede observarse, con la implantación de alguno de estos métodos se obtienen diferentes resultados y, por lo tanto, las compañías tendrán que optar por el que mejor convenga a sus necesidades.

El auditor que va a revisar este rubro de los estados financieros, tendrá que investigar y conocer los sistemas y métodos de valuación a través de pláticas con el cliente y auxiliándose con papeles de trabajo del año anterior (cuando existan); cabe mencionar que todos los sistemas y métodos analizados anteriormente pueden ser utilizados por las compañías, sin embargo, cuando una compañía cambia su método de valuación de un año a otro, el auditor tendrá que evaluar el efecto del cambio y deberá mencionarlo en su informe, considerándolo como una salvedad por inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

CAPITULO SEGUNDO

CONTROL INTERNO

II.I. CONCEPTO:

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas adaptadas dentro de una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la exactitud y veracidad de los datos contables, promover la eficiencia operante y estimular la adhesión a las políticas prescritas por la gerencia.

Al evaluar el control interno, el auditor está cumpliendo con la segunda norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo que señala que el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuadas del control interno existente, que le sirvan como base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Al resultado obtenido de dicho estudio y evaluación, el auditor deberá formular sugerencias constructivas para mejorar los sistemas y procedimientos examinados, con el fin de aumentar la eficiencia en la operación de la empresa.

Cuando la compañía tiene establecido un adecuado control interno, el auditor deberá evaluarlo a través de pruebas de procedimiento a fin de poder confiar plenamente en el mismo, y así respetar sus alcances en pruebas de saldos descritos en su planeación.

Cuando el auditor determina que el control interno establecido en la compañía es deficiente, éste podrá, de acuerdo con su criterio, eliminar las pruebas de procedimiento y enfocar su revisión directamente a pruebas de saldos con mayores alcances a los que aplicara, si el estudio y evaluación del control interno fuera el adecuado a las necesidades de operación.

II.2. OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO:

Los objetivos básicos del control interno son amplios y abarcan funciones contables que son el resultado de controles administrativos, o pueden considerarse como tales.

a) Información financiera correcta y segura:

La información constante, completa y oportuna es básica para el desarrollo del negocio, pues en ella descansan todas las decisiones que se toman y los programas que han de normar las actividades futuras. Sin un control interno apropiado, no siempre es posible contar con información adecuada y oportuna, y en ocasiones, la misma ausencia del control interno impide asegurar su veracidad.

b) Protección de los activos de la entidad:

Este es el objetivo más claro del control interno, que puede basarse en un plan de seguros adecuado a las necesidades de la empresa, áreas restringidas para el manejo de operaciones de caja, producción, inventarios y personal de vigilancia que cuide que nada salga de la compañía sin previa autorización, etc.,

considerándose éstos como complemento imprescindible del control interno, desde el punto de vista de la protección de sus propiedades.

c) Promoción de eficiencia de operación:

Sin duda, éste es el mayor objetivo de control interno que llama la atención a los hombres de negocios, preocupados por mejorar la productividad de sus empresas. Existen estudios detallados de control interno como medio para los descubrimientos de desperdicios de tiempo y materiales.

d) Adhesión a las políticas establecidas por la empresa:

Todas las operaciones que se lleven a cabo deben ser de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración; para esto, es necesario que las compañías tengan sus manuales de políticas y procedimientos, mismos que deben estar actualizados de acuerdo con las necesidades de cada empresa.

Con base en los objetivos básicos de control interno mencionados anteriormente, el auditor deberá estudiar y evaluar el control interno por objetivos específicos, según sea el ciclo de operaciones sujeta a revisión. Los objetivos que deberá cubrir son los siguientes:

OBJETIVOS DE AUTORIZACION

- a) Toda autorización debe ser de acuerdo con el nivel jerárquico que sea necesario.
- b) Toda transacción debe ser válida para conocerse y someterse a su aceptación oportunamente.
- c) Todas, y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.
- d) Los resultados de procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldados por archivos adecuados.

OBJETIVOS DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACION DE TRANSACCIONES

- e) Las transacciones deben clasificarse adecuadamente, con el fin de que permitan la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, además de que estén de acuerdo con los criterios de la administración.
- f) Las transacciones deben quedar registradas en el mismo período contable, cuidando específicamente aquéllas que afectan a más de un ciclo.

OBJETIVOS DE SALVAGUARDA FISICA

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

OBJETIVOS DE VERIFICACION Y EVALUACION

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

Estos objetivos generales de control interno de sistemas representan una base para desarrollar objetivos específicos de control interno por ciclo de transacciones, los cuales pueden ser aplicados a cualquier empresa, es este caso analizaremos más adelante el estudio y evaluación del control interno en el ciclo de producción.

Para el estudio y evaluación del control interno, el auditor podrá optar por el método que considere más apropiado a la realización de su trabajo, para lo cual contará con su experiencia, conocimiento de las operaciones, entrevistas con el cliente, papeles de trabajo de auditorías anteriores, etc.

A continuación se mencionan los tres métodos principales para registrar el examen del control interno, los que pueden ser utilizados en forma individual o en combinación, según sean las necesidades del trabajo de auditoría.

METODO DESCRIPTIVO. Se hace a través de un memorándum donde se describen las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervengan en el sistema de la compañía.

METODO DE CUESTIONARIOS. Planteamiento de preguntas que usualmente constituyen los aspectos básicos del control interno son desarrollados de antemano a base de un listado de

preguntas, que posteriormente son contestadas en las oficinas del cliente.

METODO GRAFICO. Los procedimientos y la organización de la compañía se describen en los diferentes departamentos o actividades, mismos que se presentan a través de gráficas o flujogramas.

Independientemente del método que sea puesto en práctica por el auditor, éste deberá asegurarse de la veracidad de los procedimientos implantados por el cliente; este trabajo se podrá llevar a cabo por medio de "CAMINAR SOBRE EL PROCEDIMIENTO". Esto es, dar seguimiento a las operaciones y procedimientos establecidos por la compañía, desde su inicio hasta que concluya la operación; en la práctica, éste trabajo se realiza al momento de estar comentando el control interno en las oficinas del cliente, verificando físicamente el procedimiento a través de observación de formas utilizadas, sellos de revisión, firmas autorizadas etc., al momento en que se esté realizando la operación.

Una vez efectuado este trabajo, el auditor tendrá un mejor conocimiento del control interno de la compañía y, por lo tanto, tendrá que concluir si es o no adecuado, y el efecto en sus alcances previamente planeados.

II.3. CONTROL INTERNO Y SU EVALUACION EN LOS INVENTARIOS (CICLO DE PRODUCCION)

Tal como se mencionó anteriormente, el estudio y evaluación del control interno deberá realizarse sobre la base de ciclo de producción ya que en éste se incluye el rubro de inventarios (muchos de los recursos adquiridos por una empresa

se almacenan, se procesan, se montan o ensamblan, o se utilizan en otra forma, las funciones del ciclo de producción manejan recursos como inventarios, propiedades y equipo depreciables, recursos naturales existentes, seguros pagados por adelantado y otros activos no monetarios que se tienen para usarse en el negocio), dicho en otras palabras, el ciclo de producción de una empresa incluye el proceso y movimiento de todos los recursos relacionados con los inventarios, hasta que los productos terminados se transfieran a su almacén respectivo. A continuación se analiza el control interno a través de cuestionarios, cubriendo los objetivos específicos del ciclo de producción. Cabe mencionar que en este ciclo se debe incluir todo lo relacionado con activos fijos en lo que se refiere a controles de valuación, actualización, montos de actualización, métodos de depreciación, bajas, etc.; mismos que para efectos prácticos no se comentarán en este control interno, ya que únicamente se comentará lo relacionado con inventarios.

a) OBJETIVOS DE AUTORIZACION:

La existencia de controles con los que se puedan asegurar que se está cumpliendo con las políticas establecidas por la administración.

1. ¿Existen stock adecuados para cubrir las necesidades inmediatas de la compañía? (máximos y mínimos).
2. ¿Se aprueban las órdenes de fabricación sólo si están soportadas con el pedido del cliente aprobado? (cuando la producción es sobre pedido).

3. En el departamento de producción ¿se da prioridad a los pedidos en firme conocidos y se analizan las causas de los pedidos atrasados?
4. El departamento de control de calidad ¿inspecciona todos los productos que se transfieren al almacén de productos terminados y separa aquéllos que no reúnen los requisitos mínimos de calidad?
5. ¿Se tiene implantado el sistema de costos estándar o estimados?
 - a) ¿cuál es el objetivo al implantar este método?
 - b) ¿cómo se determinan los costos incurridos de materia prima?
 - c) ¿cómo se determinan los costos incurridos de mano de obra y gastos de fabricación y cuál es el criterio para aplicarlos por departamentos productivos?
6. Periodicidad con que se revisan y actualizan los costos estándar.
 - a) ¿quién autoriza los cambios a los costos estándar?
7. ¿Cómo se manejan las variaciones de costo real a estándar?, (especifique las cuentas).
8. ¿Se analizan y evalúan los informes que generan los sistemas de costos?
9. ¿Se revisan y autorizan los ajustes por concepto de obsolescencia de inventarios y de lento movimiento?

10. ¿Se revisan y autorizan los ajustes provenientes de diferencias entre inventarios físicos y libros?
11. ¿Se analizan periódicamente las cuentas de variaciones y se aprueban los ajustes?
15. ¿Existen formas prenumeradas para documentar los ajustes, de tal forma que se puedan analizar las tendencias de las cantidades?

b) OBJETIVOS DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACION DE TRANSACCIONES:

La existencia de controles con los que se pueda asegurar del correcto procesamiento, clasificación, registro e informe de las transacciones desarrolladas en la empresa.

1. ¿Existen manuales de políticas y procedimientos, donde se describa en forma correcta de cuáles son los pasos a seguir en el desarrollo de las transacciones dentro de la compañía?
2. ¿Se compara la orden de producción con el pedido del cliente antes de pasar la orden de producción? (cuando la producción es sobre pedido)
3. ¿Existen formas prenumeradas para solicitar materiales que van a ser utilizados en la producción?
 - a) ¿Se aprueban y autorizan por los jefes de departamento?
 - b) ¿Se comparan las solicitudes de materiales con las listas de materiales que se van a utilizar en una orden de producción.

- c) ¿Se concilian las cantidades indicadas en las relaciones de materiales con las que realmente se utilizaron en la producción?
 - d) ¿Se envía una copia al departamento de contabilidad?
4. ¿Se verifican los materiales que entran a los almacenes, tanto como los que salen de él? (diga quién y cómo lo hace).
5. ¿Existen mecanismos adecuados para recabar datos de mano de obra, materia prima y gastos indirectos incurridos en determinada orden de producción, con el fin de hacer una correcta contabilización de los mismos?
- a) ¿Se concilian los tiempos de mano de obra estándar con los tiempos reales?
 - b) ¿Se concilian los coeficientes estándar de gastos de fabricación con los coeficientes reales?
6. ¿Se hacen los registros contables con base en un catálogo de cuentas?
7. ¿Existen registros auxiliares de inventarios perpetuos en contabilidad para controlar:
- a) Materias primas, materiales diversos, materiales en proceso, productos terminados, productos en poder de maquiladoras, productos recibidos en consignación o para maquila y mercancías en tránsito?

8. ¿Muestran los auxiliares contables:

- a) Existencias?
- b) Localización de existencias?
- c) Cantidades máximas y mínimas?
- d) Costo unitario?
- e) Importe total?

c) OBJETIVOS DE VERIFICACION Y EVALUACION:

La existencia de controles relativos con los que se puede asegurar de la correcta verificación y evaluación periódica de los saldos de bienes que se informan en los estados financieros.

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

d) OBJETIVOS DE SALVAGUARDA FISICA:

La existencia de controles con los que se pueda asegurar que los accesos a inventarios y propiedades estén restringidos y de acuerdo con las políticas establecidas por la compañía.

1. ¿Existen guardias que vigilen que nada salga de la planta sin autorización escrita?
2. ¿Se encuentran los inventarios en áreas donde únicamente tiene acceso el personal autorizado?
3. ¿Se tienen dispositivos para la detección y prevención de incendios y robos o algún otro tipo de riesgo?
4. ¿Se investiga inicial y periódicamente a las personas encargadas de la custodia de los bienes?
 - a) ¿Se encuentran afianzadas las personas que custodian los bienes?
5. ¿Se tiene un control adecuado de las llaves que se utilizan para bodegas, almacenes, planta productiva, oficinas, etc?
6. ¿Se custodia en cajas fuertes el efectivo, documento de cobro y otros documentos importantes?
7. ¿Existe una adecuada segregación de funciones en cuanto a:
 - a) Que el personal de producción no tenga acceso al manejo de registros contables, de inventarios ni almacenaje y custodia de los mismos?

b) Que el personal encargado de la custodia de inventarios no tenga acceso al manejo de registros contables?

El cuestionario formulado anteriormente no siempre será aplicable para todas las empresas. Cuando alguna respuesta sea negativa, el auditor tendrá que evaluar los procedimientos alternos aplicables por parte de la compañía, a fin de poder concluir si el control interno es aceptable a las necesidades de la compañía y evaluar el efecto en sus pruebas de procedimientos y sustantivas previamente planeadas.

CAPITULO TERCERO

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

El auditor encargado de la revisión del rubro de inventarios deberá tener un conocimiento general de las características de la industria en lo que se refiere a productos elaborados con los diferentes procesos de fabricación, para lo cual se proveerá de manuales, instructivos y de ser posible de información externa como puede ser revistas especializadas de los diferentes tipos de industrias, además será necesario que realice un recorrido por la planta en el que un ingeniero de producción le describa los diferentes procesos productivos con las materias primas y mano de obra que se utilizan, esto con el fin de comprender mejor las tendencias generales de los inventarios y costos y, como consecuencia, efectuar una adecuada auditoría del rubro de inventarios (UTILIZAR PROCEDIMIENTOS ADECUADOS A LAS NECESIDADES DE REVISION). Generalmente este tipo de información debe quedar plasmada en papeles de trabajo, además de incluirse en el expediente continuo de auditoría, mismo que deberá ser actualizado año con año. A continuación se mencionan los objetivos a seguir, mismos que sirven de base para seleccionar los procedimientos aplicables a la auditoría de los inventarios.

III.I. OBJETIVOS DE AUDITORIA DE INVENTARIOS

a) COMPROBAR SU EXISTENCIA FISICA

Asegurarse de que el procedimiento seguido por la compañía al practicar su inventario físico garantice una adecuada determinación de las cantidades en existencia.

b) VERIFICAR QUE SEAN PROPIEDAD DE LA COMPAÑIA

Asegurarse que los inventarios están soportados con la documentación necesaria que acredite a la compañía como su legítima propietaria.

c) COMPROBAR QUE CONTENGAN SOLAMENTE ARTICULOS O MATERIALES EN BUENAS CONDICIONES DE CONSUMO Y DE VENTA Y, EN SU CASO, IDENTIFICAR AQUELLOS EN MAL ESTADO, OBSOLETOS O DE LENTO MOVIMIENTO

Asegurarse que sea suficiente la estimación por inventarios en mal estado, obsoletos o de lento movimiento, para lo cual el auditor se podrá asegurar a través de pláticas con el cliente, al momento de asistir a la toma física de inventarios, por la rotación de los mismos, también a través de un estudio donde obtenga artículos que no han tenido movimiento durante un período significativo, etc., y así determinará cuáles inventarios deben formar parte de dicha estimación.

d) COMPROBAR SU CORRECTA VALUACION, RECONOCIENDO, EN SU CASO, LA PERDIDA DE VALOR

Asegurarse que los inventarios se han valuado de acuerdo con sistemas y métodos establecidos en principios de contabilidad generalmente aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

e) COMPROBAR QUE HAYA CONSISTENCIA EN LA APLICACION DE LOS SISTEMAS Y METODOS DE VALUACION

Asegurarse de que los inventarios han sido valuados en forma básicamente igual a la del año anterior y determinar el efecto en caso de inconsistencia (ésta es dada la necesidad de los usuarios para hacer comparaciones de estados financieros entre diferentes ejercicios).

f) COMPROBAR SI ESTAN DADOS EN GARANTIA O SUJETOS A GRAVAMENES

Las empresas pueden avalar alguna operación con el respaldo de sus inventarios, por lo que el auditor deberá revelar su existencia en estados financieros.

g) DETERMINAR SU ADECUADA PRESENTACION Y REVELACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las operaciones relativas al movimiento de los inventarios están vinculadas directamente con la determinación de los resultados de una empresa, por lo que el auditor deberá comprobar que se presente y revele lo siguiente:

- a) Grupos de partidas que lo forman
- b) Estimación por obsolescencia y lento movimiento
- c) Sistemas y métodos de valuación
- d) Garantías o gravámenes a que están otorgados

Una vez que se tienen bien definidos los objetivos que el auditor tendrá que cubrir al revisar el rubro de inventarios, procederá a determinar cuáles son los procedimientos adecuados que va a aplicar en su revisión, para la cual se basará en su juicio soportado por experiencia, revisión de papeles de trabajo de auditorías anteriores, pláticas con el cliente, etc.

Es importante mencionar que cuando el auditor aplique un procedimiento de auditoría y no pueda asegurarse que su objetivo ha quedado totalmente cubierto deberá aplicar procedimientos supletorios hasta que el objetivo quede cubierto en

su totalidad, cuando el resultado de la aplicación de los procedimientos supletorios no es satisfactorio, el auditor deberá revelarlo en estados financieros y según, sea el efecto, opinará con salvedad, negativa o abstención de opinión.

Dada la época inflacionaria por la que atraviesa el país, los costos en la auditoría están en constante aumento, por lo que al momento de planear la revisión, se deberán fijar únicamente objetivos y procedimientos que a juicio del auditor considere los necesarios para poder opinar sobre la razonabilidad de las cifras. Se debe tener cuidado de no sobreauditar, ya que puede repercutir en el costo de la auditoría y, por lo tanto, en los honorarios por cobrar al cliente, aun cuando no sea una causa imputable a éste.

Quando se presentan estas situaciones, los clientes pueden decidir cambiar de auditores, por lo que el auditor deberá poner todo lo que está de su parte al momento de realizar este trabajo.

III.2. OBSERVACION DE LOS INVENTARIOS FISICOS

La finalidad principal en la observación de la toma física del inventario es asegurarse que los procedimientos seguidos por el cliente al efectuar recuentos son los adecuados para determinar la totalidad del inventario, propiedad de la compañía, así como sus condiciones físicas (buen estado, obsoleto y lento movimiento)

El auditor debe ponerse en contacto con el cliente para acordar la fecha en que ha de tomarse el inventario físico, así como las personas que van a tomar el inventario y definir

el responsable de mesa de control. Se deben preparar instructivos donde describan los procedimientos a seguir en la toma física y repartirlos entre el personal que participa, con el fin de que los estudie de antemano y se aclare cualquier duda. Cabe mencionar que la toma física del inventario puede ser en fecha diferente del cierre del ejercicio; sólo si se tiene un control interno que permita confirmar en los registros de inventarios perpetuos, que la fecha de la toma física sea cercana al cierre del ejercicio y, además de que se haga una correcta conexión de movimientos en inventarios.

Es importante que el primer trabajo que tiene que hacer el auditor sea el corte de inventarios "corte de formas". El corte de mercancías recibidas se efectúa con el fin de comprobar que todos los materiales recibidos, hasta la fecha del inventario, han sido contados físicamente. El corte de embarques (salidas de almacén) se efectúa con el fin de comprobar que todos los materiales embarcados han quedado excluidos del inventario físico y, por lo tanto, ya fueron facturados y, como consecuencia, las cuentas de ventas y costos han quedado registrados en el período que les corresponde.

La revisión del corte de formas se efectúa en dos etapas.

- a) En el momento de la toma física se deberá tomar nota de la última forma utilizada, asegurándose que las anteriores (por cantidad o por días) hayan sido utilizadas y tengan fecha anterior al inventario físico y, por otro lado, revisar que las posteriores (cantidad) no están utilizadas, en algunas compañías acostumbran a poner sellos a las formas utilizadas con la leyenda de "antes de inventario" y

"después de inventario", esto es para tener un mejor control en la toma física.

- b) Posteriormente, ya sea con el mismo alcance o modificado (según sea la necesidad de la auditoría), se deberá revisar su correcto registro contable, asegurándose que se haya registrado en el período que le corresponda.

Regularmente, las compañías al hacer la toma física de inventarios utilizan marbetes donde se describen la localización del producto, descripción, unidad de medida, cantidad, 1.- conteo, 2.- conteo, etc., los cuales deben ser colocados a los materiales antes de empezar el inventario físico y así las personas encargadas de los conteos, únicamente deberán ir anotando las cantidades contadas, ya sea primero o segundo conteo (las personas encargadas del primer conteo no pueden hacer segundo conteo a los mismos artículos y viceversa), esto es con el fin de efectuar una comparación entre el primero y segundo conteo e investigar inmediatamente las diferencias obtenidas y así estar seguros de que la toma física de inventarios fue llevada a cabo correctamente.

El auditor deberá anotar los marbetes asignados para cada área específica y deberá esperar hasta la finalización de la toma física para anotar los folios utilizados, no utilizados y cancelados, además es recomendable cancelar todos los marbetes que no fueron utilizados, en caso de que falte algún marbete, se deberá investigar la causa de éste.

Durante la toma física del inventario, el auditor deberá cubrir varios aspectos, como son:

- Asegurarse que la toma física de inventarios se está llevando a cabo de acuerdo con los lineamientos establecidos en el instructivo.

- Sugerir los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias (mover estibas- abrir paquetes- pruebas de laboratorio, etc.)

- Tomar pruebas físicas de las existencias para comprobar la corrección del inventario físico. Cuando por las características de los materiales a inventariar se le dificulte o imposibilite al auditor identificar, contar o determinar las condiciones de las existencias, deberá asesorarse de expertos en la materia (departamento de control de calidad, ingenieros de producción, etc.); y al momento de poner en práctica este procedimiento, el auditor deberá aplicar el principio de contabilidad de importancia relativa y riesgo probable.

- En caso de que existan materiales, propiedad de la compañía, que estén en poder de terceros (consignatarios, maquileros, almacenes de depósito, etc.) el auditor deberá efectuar recuentos físicos o, en su caso, solicitar confirmación directa del depositario o el examen de los certificados de almacenes de depósito.

- Cuando existan materiales, propiedad de terceros, en poder de la compañía, el auditor deberá comprobar la existencia de algún control contable (cuentas de orden) y además asegurarse que estén identificados físicamente y que no se incluyan en el inventario.

- Cuando exista material que la compañía considere como obsoleto, deberá tomar nota de esto, hacer pruebas físicas y cuidar que el importe se incluya en la estimación respectiva. Cuando sea material que se va a destruir, deberá sugerir que la compañía presente el correspondiente aviso ante la SHCP para su destrucción, y así poder hacerlos deducibles, según artículo No. 24 bis fracción XVIII de la LISR y artículo No. 26 del RLISR

El trabajo final en la observación de la toma física del inventario será el siguiente:

- Asegurarse que no falte ningún marbete.
- Efectuar un recorrido por la planta, con el fin de asegurarse que todos los materiales estén marbeteados y, por lo tanto, no existan artículos que faltaron por inventariar.
- Asegurarse que sus conteos estén de acuerdo con los recuentos de la compañía y, en su caso, aclarar las diferencias.
- Deberá concluir si la toma física de los inventarios fue satisfactoria y elaborar, cuando existan, cédulas de observaciones y sugerencias que van a formar parte de la carta de recomendaciones.

El trabajo de observación de la toma física del inventario no termina al concluir los conteos. Posteriormente, el auditor deberá revisar el trabajo efectuado por la compañía en lo que se refiere a elaboración de listados finales de inventarios, y tendrá que hacer el siguiente trabajo:

- Cotejar sus pruebas físicas a los listados finales de inventario.

- Con alcance, asegurarse que todas las tarjetas de recuento fueron listadas.
- Asegurarse que se listaron las existencias que se encuentran en bodegas fuera de compañía.
- Asegurarse que se excluyeron las existencias que no son propiedad de la compañía.
- Verificar que se utilizaron costos unitarios conforme al método de valuación adoptado por la compañía.
- En forma ocular, asegurarse que los marbetes o las hojas de conteo no tengan alguna posible alteración.
- Asegurarse que se manejaron en forma adecuada los materiales que se encontraban en tránsito y cualquier otro movimiento observado en la toma física.
- Cuando exista producción en proceso, el auditor deberá asegurarse que los registros de costos, de los cuales se obtuvo el costo unitario para valuar estos inventarios, contienen las acumulaciones correspondientes hasta el grado de avance que llevaba el producto en la línea de producción de acuerdo con sus observaciones durante la toma física.
- Comprobar con base en pruebas selectivas sumas y multiplicaciones.
- Investigar partidas importantes de conciliación entre el inventario físico y libros.

- De los ajustes resultantes del inventario físico, investigar la razón de los faltantes y sobrantes individuales de importancia.
- Examinar la aprobación y registro adecuado de los ajustes resultantes del inventario físico.

En algunas compañías los inventarios físicos se toman en fecha distinta al cierre del ejercicio, esto es válido si el control interno en el manejo de los inventarios es el adecuado, si el sistema de costos funciona con efectividad y si la toma física se lleva en fecha cercana al cierre del ejercicio.

Cuando los inventarios físicos, en fecha intermedia, sean apropiados, las cuentas control de inventarios deben ser analizadas desde la fecha intermedia del inventario físico hasta la fecha del balance, esto es con el fin de asegurarse que las operaciones celebradas durante dicho período sean normales, de acuerdo con las actividades que se celebran en la compañía.

Es necesario que las pruebas de auditoría que se van aplicar en la revisión de las transacciones celebradas durante la fecha de la toma física con la fecha de balance, sean las adecuadas y estén determinadas sobre una base uniforme. Por ejemplo, el cargo a las cuentas de inventario por compra de materiales deben estar soportadas con vales de entrada al almacén, remisiones de proveedores, mismas que deben estar autorizadas y soportadas con un pedido, debe examinarse que los proveedores sean con los que trabajan usualmente, que no se hayan comprado cantidades fuera de lo normal, que los créditos en las cuentas de inventario chequen con los cargos

a producción en proceso y de éstos a productos terminados y al costo de ventas, según sea el caso. Cuando exista algún movimiento fuera de lo común o anormal, el auditor deberá obtener la explicación adecuada, en casos que fuere aplicable, debe efectuarse una revisión de los índices de utilidad bruta por líneas de productos, esta revisión se efectúa generalmente en el área de resultados y, por lo tanto, deben referenciarse apropiadamente los papeles de trabajo que se preparen para estos fines.

Cuando no le sea posible al auditor observar los inventarios físicos, dado que su contratación fue posterior a la toma física, en primer lugar deberá examinar evidencia suficiente de que el procedimiento seguido por la compañía al practicar sus inventarios, garantizó una correcta determinación de las cantidades en existencia, además de aplicar los procedimientos supletorios que sean necesarios, y revisar el corte de formas, corte de marbetes, revisión de listados finales de inventarios, obtener confirmaciones de terceros, revisar transacciones subsecuentes que comprueben fehacientemente la existencia de los inventarios, etc.

III.3. DETERMINACION DE LA OBSOLESCENCIA EN INVENTARIOS

El rubro de inventarios lo integran los bienes de una empresa que son destinados para su venta o a la producción para su venta posterior; sin embargo, cuando se tienen materiales obsoletos que no pueden utilizarse o comercializarse debido a modificaciones en líneas de producción, ingeniería, preferencia de los compradores, requisitos técnicos, materiales descompuestos o materiales que tienen lento movimiento, será

necesario que se tenga que crear una estimación para cubrir el "castigo" a inventarios.

El objetivo del auditor es que todos los materiales obsoletos, defectuosos o de lento movimiento se tengan registrados en la estimación para inventarios obsoletos o de lento movimiento.

La determinación de los inventarios obsoletos o de lento movimiento, requiere del buen juicio e ingenio por parte del auditor al momento de aplicar los procedimientos de auditoría. De igual forma que en otros aspectos de auditoría, el alcance de la revisión que efectúe el auditor, estará sujeto a los controles puestos en práctica por la compañía. Cuando existan procedimientos de control no efectivos, se requerirá de una revisión más estrecha, con el alcance adecuado a juicio del auditor.

Algunos de los procedimientos que el auditor deberá tomar en cuenta para determinar si la estimación para inventarios obsoletos es suficiente se mencionan a continuación:

- a) Durante la observación del inventario físico deberá buscar evidencia, por ejemplo, cuando existan mercancías cubiertas de polvo, tarjetas de inventarios físicos de años anteriores, materiales destruidos, etc.
- b) Revisar lo que el cliente ha determinado como tal (cuando se considere necesario efectuar pruebas físicas)
- c) Comentar con el personal capacitado del cliente, tales como los gerentes de producción y, de ser conveniente, hasta con el personal encargado del almacén, ya que son los que mejor conocimiento tienen de los materiales que ya no se utilizan por ser inservibles.

- d) Revisar cambios en líneas de producción, ya que un material que siempre ha sido utilizado, puede dejar de serlo por sus propias características.
- e) Revisión de catálogos de productos (en un momento dado puede cambiar totalmente la aceptación del producto por parte del comprador).

Para efectos de esta prueba, el auditor deberá preparar una cédula donde describa el movimiento de la estimación y su conclusión sobre la estimación si es o no suficiente:

Saldo al iniciar el ejercicio	(a) -.-.-
Menos: disminuciones	(b) -.-.-
Más: incrementos	(c) <u>-.-.-</u>
Saldo al finalizar el ejercicio	-.-.- =====
Importe según auditoría	(d) -.-.-
Insuficiencia o suficiencia	(e) -.-.- =====

- a) El importe anotado debe ser el saldo final del ejercicio anterior.
- b) El importe anotado debe ser por bajas de inventarios, ya sea por ventas o destrucción de los mismos (siempre y cuando se les haya creado de antemano una estimación). Cabe mencionar que para efectos de la LISR, los importes provenientes de destrucción de inventarios podrán conciliarse como partidas deducibles, siempre y cuando se haya presentado un aviso de destrucción de inventarios ante la SHCP., según artículo No.24 bis fracción XVIII y artículo No. 26 del R.L.I.S.R.

- c) El importe anotado debe ser por la estimación creada con base en productos que se determinaron como obsoletos o de lento movimiento durante el ejercicio. Cabe mencionar que las reservas complementarias de activo o pasivo que se constituyan con cargos a resultados, deberán conciliarse como partidas no deducibles según artículo No.25 bis fracción IX de la LISR.
- d) Este importe será el que provenga de papeles de trabajo del auditor, después de aplicar los procedimientos de revisión comentados anteriormente.
- e) Importe proveniente de la comparación del punto (d) anterior con el saldo al final del ejercicio, en los casos en que la variación sea de importancia según la magnitud de la compañía, será necesario proponer asiento de ajuste y poder concluir en forma satisfactoria (siempre y cuando el ajuste sea registrado) sobre la estimación de inventarios obsoletos o de lento movimiento.

III.4. ROTACION DE INVENTARIOS

La prueba de rotación de inventarios, es realizada por el auditor con el fin de asegurarse de la razonabilidad de los días que tarda en dar vuelta el inventario (materias primas, producción en proceso y artículos terminados), prueba que cubre parte del objetivo de auditoría de "comprobar que contengan solamente artículos o materiales en buenas condiciones de consumo y de venta", para esto es necesario efectuar una comparación de los días de rotación del inventario en relación con el ejercicio anterior, explicando la razón de las diferencias, ya que cuando por ejemplo, exista un aumento significativo en días de rotación, puede ser indicio que existen

materiales que no han sido utilizados, que están obsoletos, etc., y que tienen que considerarse como tal; en relación con producción en proceso, puede ser que hayan existido cambios en maquinaria, en líneas de producción, etc.

Cuando no exista una razón correcta por la diferencia en días de rotación, el auditor tendrá que informar por carta de recomendaciones y sugerencias este problema para que de inmediato sea corregido (mejorar los programas de producción, mejor utilización de máximos y mínimos, etc.)

Esta prueba se utiliza también para efectos de la revisión del análisis de las variaciones entre los costos reales y estándar utilizados por las compañías, por lo que el auditor tendrá cuidado al relacionar los papeles de trabajo de estas dos pruebas.

El auditor deberá diseñar una cédula de auditoría donde se pueda interpretar de manera clara su trabajo, a continuación se analiza un ejemplo sobre la base de rotación de inventarios por "agotamiento"; sin embargo, también se puede efectuar esta prueba a través de razones financieras, según sean las necesidades de información a juicio del auditor.

ROTACION DE INVENTARIOS Ps. MIL

<u>Concepto</u>	<u>1987</u>		<u>1986</u>	
	Importes	Días por mes	Importes (a)	Días por mes
Materias primas:				
Saldo al 31 de Dic.	\$300(b) =====		\$250 =====	
Compras:				
Diciembre	102(c)	31(d)	78	31
Noviembre	79	30	70	30
Octubre	75	31	75	31
Septiembre	<u>44(e)</u>	<u>16(e)</u>	<u>27</u>	<u>12</u>
	300 =====	108 =====	250 =====	104 =====

Por producción en proceso y productos terminados se hará una cédula parecida y únicamente se cambiará a consumos de materias primas mensuales o cargos al almacén de productos terminados, según sea el caso. El trabajo a realizar por el auditor será el siguiente:

- (a) Cifra cotejada con papeles de trabajo de auditoría del año anterior.
- (b) Cifra cotejada con libro mayor.
- (c) Cifra cotejada con libro de compras.
- (d) Días del mes calendario.
- (e) Importes obtenidos de la siguiente forma:

Compras de Septiembre que faltan para llegar al saldo \$ 44.	
Días del mes calendario (septiembre)	x 30
	<u>1320.</u>

Total de compras del mes de septiembre	+ 80.
Días en que se compraron los \$44.	= <u>16</u>

En conclusión por este caso, únicamente existió una diferencia de cuatro días, la cual no es importante analizarla y, por lo tanto, el auditor podrá concluir que los días de rotación de inventarios son razonables y que no presentan posibles riesgos de obsolescencia adicionales a los determinados por parte de la compañía.

III.5. VALUACION DE INVENTARIOS

La finalidad de la revisión en valuación de inventarios se hace con el fin de que el auditor se asegure de que las cantidades presentadas en estados financieros fueron bien determinadas por la compañía y, por lo tanto, son correctas. Al revisar la valuación de inventarios se deberán cubrir todas las cuentas que integran el rubro de inventarios, como puede ser materias primas (materiales, envases, refacciones, etc.), producción en proceso y artículos terminados.

Para conocer los sistemas de costos, bases de valuación, etc., el auditor deberá revisar en su expediente continuo de auditoría los papeles de trabajo relativos a inventarios; mismos que tienen que ser actualizados si fuera necesario.

Las pruebas aplicables a la valuación de inventarios deberán ser a juicio del auditor, según sean los sistemas implantados por la compañía, y podrán ser los siguientes:

- a) Prueba de Precios e Importaciones
- b) Prueba de Costo de Producción
- c) Análisis de Variaciones
- d) Costo o Mercado, el que sea menor

a) Prueba de Precios e Importaciones

El objetivo, en su aplicación, es asegurarse que los costos por adquisición de materia prima (materiales, envases, refacciones, etc.), mismos que deben incluir todos los gastos adicionales incurridos para su utilización, tales como fletes, seguros, impuestos, etc. sean los correctos en cuanto a registro y valuación de inventarios.

El trabajo a seguir por el auditor es el siguiente:

1.- De acuerdo con la planeación de la auditoría, se determina cuáles son las existencias que se van a utilizar en la revisión, regularmente se deberá inclinar sobre las que tengan mayor importancia en cuanto a cantidad e importe, para lo cual se auxiliará de los listados de inventario del cliente; además, se pueden utilizar los artículos que se seleccionaron como pruebas físicas durante la toma física de inventarios, por lo que se debe tener cuidado en relacionar estas dos pruebas en papeles de trabajo.

2.- Se deberá diseñar una cédula de auditoría, donde describa lo necesario para poder llevar a cabo este trabajo, los puntos a cubrir serán los siguientes:

- Entrada al almacén, con número y fecha
- Clave del producto
- Descripción del producto
- Nombre del proveedor
- Factura
- Unidades e importe
- Fletes y otros
- Costo unitario, según compañía y según auditoría
- Variación, en porcentaje y en importe
- Trabajo efectuado

Los puntos mencionados anteriormente son de carácter enunciativo más no limitativo. El trabajo a desarrollar en esta prueba se podrá llevar a cabo a través de un programa de auditoría que podrá ser el siguiente:

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA REVISAR EL RUBRO DE INVENTARIOS

<u>Trabajo a desarrollar</u>	<u>Comentario</u>	<u>Firma</u>
a. Revise la corrección aritmética de las facturas de compra.		
b. Coteje las facturas de compra a: 1. Notas de entrada al almacén. 2. Pedido u orden de compra debidamente autorizada. 3. Auxiliares de inventarios perpetuos (unidades e importe), o de producción en proceso, cuando se trate de cargos directos.		
c. Asegúrese que los gastos inherentes a la compra (fletes, seguros, impuestos y otros gastos) se acumulan al valor de factura para determinar el costo unitario de adquisición.		
d. Revise la corrección del cómputo de costo unitario en registros auxiliares (costos promedios, UEPS, PEPS, etc.)		
e. Revise la separación correcta del IVA.		

Cuando existan compras de importación, el auditor revisará que existan permisos de importación, pedimentos aduanales, registro de importadores y exportadores (en los términos que marcan los artículos números 57 al 62 de la Ley Aduanera y el artículo 102 de su reglamento), cuentas de gastos de agentes aduanales, etc. (puntos que se deben de incluir en el programa de trabajo a desarrollar).

En caso que durante el desarrollo del trabajo se encuentren anomalías, desviaciones, errores, etc., el auditor deberá determinar la importancia del efecto y procederá a proponer ajustes (cuando sea necesario) y en ocasiones pedir a la

compañía efectúe una revisión especial (depuración), cuando se considere necesario el auditor a su juicio ampliará sus alcances para satisfacerse de que los registros de valuación de inventarios sean correctos.

Cuando exista variación en costos unitarios determinados por auditoría con los de compañía (debido a que la compañía utiliza estándares previamente establecidos), el auditor deberá informar por carta de recomendaciones que los estándares están mal determinados y que se requiere de una actualización inmediata. Además de efectuar este trabajo, el auditor tendrá que hacer conexión de esta prueba con su trabajo efectuado en la revisión de análisis de variaciones (lo que debe formar parte de inventarios y lo que debe registrarse en el costo).

Cuando no exista problema alguno en la revisión, el auditor podrá concluir que la compañía determina y registra en forma adecuada y correcta las compras y los costos unitarios de adquisición de materias primas (materiales, envases, refacciones, etc.).

Es importante mencionar que en nuestra prueba de precios e importaciones se deben incluir aquellas partidas que fueron revisadas en la prueba de egresos, por lo que se tendrá cuidado en relacionar en papeles de trabajo estas dos pruebas.

b) Revisión del Costo de Producción

El objetivo a cubrir será asegurarse que los registros de inventarios que sirven de base para la determinación del costo de producción sean correctos (acumulaciones adecuadas de

materia prima, mano de obra y gastos indirectos). El trabajo a seguir será el siguiente:

1. De acuerdo con la planeación de auditoría, se determinará cuáles órdenes de producción se van a utilizar en la revisión, regularmente se seleccionan los artículos más importantes en cuanto a producción y venta.

2. Se deberá diseñar una cédula de auditoría donde describa lo necesario para poder llevar a cabo su revisión. Los puntos a cubrir serán los siguientes:

- Artículos a producir (clave y descripción)
- Fecha y No. de orden de fabricación
- Clave y descripción de los materiales utilizados
- Cantidad utilizada
- Costo unitario y total
- Unidades producidas
- Costo unitario de producción

Los puntos mencionados anteriormente deben apegarse al sistema que utiliza la compañía para efectos de su producción. El trabajo que el auditor llevaría a cabo podrá ser a través de un programa que deberá tener las siguientes características:

PROGRAMA PARA LA REVISION DEL COSTO DE PRODUCCION

Trabajo a desarrollar

Comentarios

firma

I. MATERIAS PRIMAS (M.P.)

- a) por las órdenes de fabricación seleccionadas, coteje los créditos en el registro analítico mensual de M.P. y COMPONENTES, en cuanto a cantidades e importe.
- b) asegúrese que los cargos a producción en proceso M.P. sean iguales a los importes y cantidades determinadas según punto a. anterior.
- c) Por los cargos de M.P. en las órdenes de producción, asegúrese que están soportados con vales de salida de almacén debidamente autorizados.
- d) Cerciórese que las órdenes de fabricación estén debidamente autorizadas.
- e) Cuando se utilicen costos estándares, coteje con las hojas de costos estándar de la compañía, los costos registrados en las órdenes de fabricación por M.P.

2. MANO DE OBRA/M.O.

- a) Sumarice las horas cargadas en las órdenes de fabricación y cotéjelas con los resúmenes de horas trabajadas por el personal de producción.
- b) Coteje el total de M.O. de las órdenes de fabricación con el registro a producción en proceso M.O.
- c) Cuando se utilice costeo estándar, coteje a las hojas de costos estándar de la compañía, los costos estándar registrados en las órdenes de fabricación por M.O.

3. GASTOS INDIRECTOS - G.I.

- a) Coteje el total de los G.I. con el registro de producción en proceso.
- b) Cuando los cargos por G.I. se efectúen con base en estándares establecidos determinando cuota por horas de M.O.

Trabajo a desarrollar

Comentarios

firma

incurridos en las órdenes de fabricación, coteje que las cantidades cargadas estén de acuerdo con las horas de M.O. utilizadas.

c) Coteje la cuota de G.I. con las determinadas en hojas de costos estándar de la compañía.

4. Una vez terminada la orden de fabricación:

a) Asegúrese que el importe total fue cargado al almacén de productos terminados y las unidades fueron registradas en los auxiliares de inventario.

b) Asegúrese que la misma cantidad, según punto a. anterior, fue acreditada en producción en proceso por M.P., M.O. y G.I.

Para las órdenes de fabricación se deberán cubrir los puntos mencionados en trabajo a desarrollar, las marcas de auditoría quedarán plasmadas, tanto en el programa como en la cédula de auditoría, y en ésta únicamente se hará referencia al índice donde se encuentre archivado el programa.

En caso de que se encuentren errores, anomalías, desviaciones, etc. en el trabajo desarrollado, se deberá determinar la importancia del efecto y proceder a proponer ajustes (cuando sea necesario), y en ocasiones pedir a la compañía que efectúe una revisión especial (depuración), cuando se considere necesario el auditor, a su juicio, ampliará sus alcances para satisfacerse que los registros por valuación de inventario sean correctos.

Cuando no exista problema alguno, el auditor podrá concluir que la compañía controla y registra en forma adecuada sus inventarios y, por lo tanto, la base para la determinación del costo de producción es correcta.

c) Análisis de variaciones

En las pruebas de precios y del costo de producción, se habla de costos estándar, lo que indica que cuando una compañía utiliza este método de valuación de inventarios tiene que registrar en una cuenta especial las diferencias que existen entre costos reales y costos estándar (variaciones de M.P. - M.O. - G.I.), mismas que el auditor deberá revisar para determinar qué importe formará parte de inventarios y cuál se incluirá en el costo de producción.

Por materia prima existen variaciones en precio y en consumo, por mano de obra, en importe y eficiencia, y por gastos indirectos existen variaciones por productividad y precio.

En materia prima se puede determinar el porcentaje que corresponde a inventarios y al costo de producción a través de.

Rotación de inventarios:

La determinación de la rotación de inventarios se puede hacer a través de razones financieras o por agotamiento; una vez determinada la rotación de inventarios, según sean los días de rotación, las variaciones obtenidas en ese período se deberán considerar en inventarios y la diferencia deberá registrarse en el costo de producción, ejemplo:

Si la rotación de inventarios es de 75 días, (determinada por cualquier forma).

<u>Mes</u>	<u>Variación mensual</u> (1)	<u>Días</u> (2)	<u>Total aplicado a inventario</u> (3)
Diciembre	\$100.	31	\$100.
Noviembre	75.	30	75.
Octubre	70.	<u>14</u>	<u>33.(4)</u>
		75	\$208.
		==	====

- (1) Importes obtenidos de registros contables de compañía (cuenta de variación de M.P.).
- (2) Días del mes calendario.
- (3) Importes que deben registrarse en cuentas de inventarios.
- (4) Importe obtenido de prorratear las variaciones del mes de octubre, ya que únicamente faltaban 14 días para completar los días de rotación de inventarios.

POR PRODUCCION EN PROCESO.- Se podrá hacer de igual forma y por elementos del costo (en el supuesto caso que la rotación de inventarios sea igual a 75 días).

VARIACIONES POR MATERIA PRIMA EN PRODUCCION EN PROCESO

<u>Mes</u>	<u>Variación mensual</u> (1)	<u>Días</u> (2)	<u>Total aplicado a inventario</u> (3)
Octubre	\$ 70.	16	\$ 37.(4)
Septiembre	60.	30	60.
Agosto	55.	<u>29</u>	<u>51.(5)</u>
		75	\$148.
		==	====

- (1) Importes obtenidos de registros contables de compañía (cuenta de variación de M.P.)
- (2) Días del mes calendario.
- (3) Importes que deben registrarse en cuentas de inventarios.
- (4) Importe obtenido de prorratear las variaciones del mes de octubre, ya que una parte se consideró en materia prima.
- (5) Importe obtenido de prorratear las variaciones del mes de agosto, ya que únicamente faltaban 29 días para completar los días de rotación de inventarios.

VARIACIONES POR MANO DE OBRA EN PRODUCCION EN PROCESO

Para determinar el importe que debe formar parte de los inventarios, se parte del saldo y se van disminuyendo los cargos mensuales por mano de obra hasta llegar a los cargos que se tienen en el saldo (por agotamiento se determinan las variaciones que deben registrarse en cuentas de inventarios) ejemplo:

Saldo al 31 de diciembre \$100.
y suponiendo que las variaciones son al 10%

<u>Mes</u>	<u>Cargos por M.O. (1)</u>	<u>Variación mensual (1)</u>	<u>Total aplicado a inventarios (2)</u>
Diciembre	\$ 50	\$ 5.0	\$ 5.0
Noviembre	35	3.5	3.5
Octubre	<u>15(3)</u>	<u>1.5(3)</u>	<u>1.5(3)</u>
	\$100	\$10.0	\$10.0
	====	=====	=====

- (1) Importes obtenidos de registros contables de compañía.
- (2) Importes que deben registrarse en cuentas de inventarios.
- (3) Importe obtenido del prorrateo de las variaciones del mes de octubre, ya que únicamente faltaban \$15. para completar el saldo por mano de obra al 31 de diciembre.

VARIACIONES GASTOS INDIRECTOS EN PRODUCCION EN PROCESO

Para determinar el importe que debe formar parte de los inventarios, se parte del saldo y se van disminuyendo los cargos mensuales por gastos indirectos hasta llegar a los cargos que se tienen en el saldo (por agotamiento se determinan las variaciones que deben registrarse en cuentas de inventarios) ejemplo:

Saldo al 31 de diciembre \$50.
y suponiendo que las variaciones son al 10%

<u>Mes</u>	<u>Cargos por G.I.</u> <u>(1)</u>	<u>Variación mensual</u> <u>(1)</u>	<u>Total aplicado a inventarios</u> <u>(2)</u>
Diciembre	\$20.	\$2.0	\$2.0
Noviembre	18.	1.8	1.8
Octubre	12.(3)	1.2(3)	1.2(3)
	<u>\$50.</u>	<u>\$5.0</u>	<u>\$5.0</u>
	===	====	====

- (1) Importes obtenidos de registros contables de compañía (cuenta de variaciones de G.I.)
- (2) Importes que se tienen que registrar en cuentas de inventarios.
- (3) Importes obtenidos del prorrateo de las variaciones del mes de octubre, ya que únicamente faltaban \$12. para completar el saldo por gastos indirectos al 31 de diciembre

POR ARTICULOS TERMINADOS.- De igual forma que en producción en proceso, el análisis de variaciones se tendrá que hacer por elementos de costo (M.P., M.O. y G.).

Suponiendo que el saldo al 31 de diciembre, es de \$250 distribuido de la siguiente forma:

M.P.	\$175.
M.O.	50.
G.I.	<u>25.</u>
	\$250.
	=====

NOTA: Se debe seguir la continuidad de las variaciones según en el mes que haya terminado por variaciones en producción en proceso.

VARIACION MATERIA PRIMA EN PRODUCTO TERMINADO:
(Suponiendo que la rotación es de 75 días)

<u>Mes</u>	<u>Variación mensual</u>	<u>Días</u>	<u>Total aplicado a inventario</u>
Agosto	\$55.	2	\$ 4.
Julio	40.	31	40.
Junio	35.	30	35.
Mayo	31	<u>12</u>	<u>12.</u>
		75	\$91
		==	===

VARIACION MANO DE OBRA EN PRODUCTOS TERMINADOS

Saldo al 31 de diciembre \$50.

<u>Mes</u>	<u>Cargos por M.O.</u>	<u>Variación mensual</u>	<u>Total aplicado a inventarios</u>
Octubre	\$15.	\$1.5	\$1.5
Septiembre	<u>35.</u>	<u>3.5</u>	<u>3.5</u>
	\$50.	\$5.0	\$5.0
	===	====	====

VARIACION GASTOS INDIRECTOS EN PRODUCTO TERMINADO:

Saldo al 31 de diciembre \$25.

<u>Mes</u>	<u>Cargos por G.I.</u>	<u>Variación mensual</u>	<u>Total aplicado a inventarios</u>
Octubre	\$12.	\$1.2	\$1.2
Septiembre	<u>13.</u>	<u>1.3</u>	<u>1.3</u>
	\$25.	\$2.5	\$2.5
	====	====	====

De igual forma que en producción en proceso:

Las variaciones se obtienen de registros contables de la compañía; al iniciar y al finalizar el procedimiento de agotamiento se efectúa el prorrateo adecuado (según sea el caso). El asiento de ajuste a proponer en forma global sería de la siguiente forma:

	<u>Materia prima</u>	<u>Producción en proceso</u>	<u>Artículos terminados</u>	<u>Total</u>
M.P.	\$208.	\$148.	\$91.	\$447.
M.O.		10.	5.	15.
G.I.	_____	<u>5.</u>	<u>2.5</u>	<u>7.5</u>
	\$208.	\$163.	\$98.5	\$469.5
	====	=====	=====	=====

<u>Cuentas de cargo</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Inventario de materias primas	\$208.	
Inventario de producción en proceso	163.	
Inventario de artículos terminados	98.5	

Cuentas de crédito

Variación de materias primas		\$208.
Variación de producción en proceso		163.
Variación de artículos terminados		98.5

El ajuste antes propuesto deberá ser registrado por la compañía y el auditor podrá concluir que los inventarios se encuentran registrados a su costo o valor de mercado. De lo contrario y si la magnitud del ajuste es importante en relación con las operaciones de la compañía, el auditor deberá informarlo en su opinión como una salvedad.

d) COSTO O VALOR DE MERCADO, EL QUE SEA MENOR

La importancia de los inventarios en la determinación de las utilidades de las compañías han hecho que las gerencias comprendan la necesidad de eliminar de los inventarios los costos no recuperables, por lo que han tenido que establecer procedimientos para determinar si en un momento dado los costos de inventarios exceden del valor de mercado; en ocasiones cuando las compañías adoptan procedimientos adecuados para su determinación, el auditor puede limitarse a efectuar pruebas sobre los papeles de trabajo preparados por el personal del cliente, de lo contrario será necesario la aplicación de procedimientos según a juicio del auditor.

El Boletín (C-4 INVENTARIOS) emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, indica la regla que:

Los inventarios deben quedar valuados al "costo o valor de mercado, el que sea el más bajo".

En caso que el costo de adquisición sea el más bajo, a ese costo se quedarán valuados los inventarios.

Cuando el valor de mercado sea el menor, los inventarios quedarán valuados a valor de mercado, siempre y cuando no excedan al precio establecido de venta menos los costos de distribución (valor de realización), esto tiende a evitar que se muestre una pérdida cuando las mercancías finalmente se venden.

Además, el valor de mercado no debe ser menor al valor de realización, menos un margen normal de ganancia (valor neto de realización).

Para saber si los costos de reposición exceden o son menores a los valores de inventarios, será necesario la revisión de facturas de proveedores por materias primas, refacciones y otros materiales, recibidos o comprados después de la fecha de cierre del ejercicio; debe tenerse cuidado que las facturas seleccionadas deben ser por compras efectuadas a proveedores regulares en condiciones normales. Adicionalmente el auditor puede auxiliarse de información a través de discusión con los jefes de compras, respecto a compromisos de compra, órdenes de compra abiertas, revisión de listas de precios vigentes, etc.

Los costos de las órdenes de producción, terminadas posteriormente a la fecha del balance, deben revisarse para comprobar que los costos de reposición de los productos

terminados y en proceso no son inferiores a los costos del inventario. De igual manera, se tendrá que hacer por las compras de materiales, con base en toda la información recabada, el auditor podrá opinar si los costos del inventario deben ser o no ajustados.

La cédula de auditoría a preparar puede ser la utilizada en la revisión de prueba de precios y del costo de producción (ya que regularmente se seleccionan los artículos más importantes), la prueba puede también aplicarse sobre los índices de utilidad bruta, seleccionando las partidas que muestren la utilidad más baja, o pérdida, ya que probablemente éstas serán las que requieran ser ajustadas.

Cabe mencionar que dada la situación inflacionaria por la que atraviesa el país, es difícil que el valor de los inventarios sea mayor que el costo de reposición, ya que todo artículo está en constante aumento de precio.

Por el contrario, será necesario reconocer los efectos de la inflación en los inventarios, para lo cual se creó el Boletín B-10 (reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tema que trataremos más adelante.

III.6. GRAVAMENES SOBRE INVENTARIOS

Regularmente las compañías al obtener algún préstamo con instituciones de crédito, otorgan en garantía su cartera de clientes, activos fijos, inventarios, etc. por lo que las operaciones que afecten estos activos estarán sujetos a las condiciones que se estipulenen dichos contratos, ya que en

ocasiones será necesario tener un "stock" de inventarios, una relación activos-pasivos, etc.

El auditor deberá asegurarse que la compañía esté cumpliendo con las obligaciones estipuladas en los contratos, a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría antes descritos, obtención de contratos y otra documentación, como puede ser la carta de declaraciones de la gerencia.

En caso de que la compañía no esté cumpliendo con sus obligaciones, puede tener el riesgo que los acreedores den por terminado el contrato de crédito y hagan efectivo el saldo del adeudo.

Todo este tipo de operaciones tendrá que revelar el auditor en su informe, a través de una nota a los estados financieros, ya que puede ser de interés para la toma de decisiones, o en un momento dado, para determinar que se tiene un pasivo de contingencia.

III.7. REVISION DE LOS INVENTARIOS CUANDO SE UTILICE EL COMPUTADOR (PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE DATOS "P.E.D.")

Debido al gran volumen de operaciones de las compañías, mismas que están en constante expansión, es necesario obtener su información, oportuna, clara y exacta, por lo que ha sido necesaria la utilización de las computadoras, debido a que tienen grandes ventajas, como pueden ser:

- Permiten manejar grandes volúmenes de información
- Si sus programas funcionan eficientemente, la obtención de información será más rápida que cualquier combinación de

personas.

- El costo de inversión y operación es cada vez más aceptable en función de los resultados obtenidos.

El uso del computador es decisivo para la obtención de información financiera, por lo que el auditor deberá asegurarse que ésta sea correcta, además el Boletín F-06 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, lo regula como procedimiento de auditoría de carácter general.

El trabajo a desarrollar por el auditor será el siguiente:

- a. Evaluará el control interno de los métodos que se utilizan para procesar la información financiera, cuando exista alguna deficiencia o desviación en el control interno del P.E.D.; puede que tenga mayor repercusión en la información financiera, por lo que el auditor está obligado a efectuar su revisión, utilizando todos los elementos que le permitan asegurarse de que las cifras a dictaminar están adecuadamente procesadas.

El trabajo de evaluación de control interno, se podrá llevar a cabo por medio de cuestionarios, como el mostrado a continuación:

- ¿Se efectuó un adecuado estudio para seleccionar el equipo más adecuado a las necesidades de la compañía?
- ¿En que forma está acondicionado físicamente el área donde se localiza el equipo?

- ¿Se utilizan unidades de disco magnéticas, impresora, perforadora de tarjetas, etc.?, diga cuáles.
- ¿Comprende una adecuada estructuración la organización del departamento (P.E.D.) en cuanto a segregación de labores, definición de políticas, funciones y responsabilidades, así como la asignación de personal competente.
- Liste aquellos sistemas que estén incorporados al computador, tales como facturación, ventas, control de inventarios, nóminas, etc.
- Defina los controles de acceso al sistema, qué tipos de clave tienen y si son confidenciales.
- Defina los controles del usuario de la información:
 1. ¿Mantiene el usuario controles por lotes, con el fin de asegurarse que toda entrada aprobada sea procesada en el sistema y evitar que se procesen más de una vez las mismas transacciones?
 2. Si son utilizados los procedimientos de control por lotes:
 - ¿Indican claramente los lotes, el sistema en el que deben ser procesados (por ejemplo, control de inventarios, facturación, etc.)?
 - ¿Se encuentran controlados los lotes a través de secuencia numérica adecuada?
 - ¿Indican los lotes las fechas en que fueron preparados y procesados?

- ¿Se hace un recuento de los documentos por cada uno de los lotes?
- ¿Es adecuado el tamaño real de los lotes para tener un buen control sobre ellos?
- ¿Se determinan cifras control por lotes (en pesos, cantidades)?
- ¿Se utilizan formatos de control de envíos por lote?
- ¿Se encuentran aprobados por el usuario los datos contenidos en el formato?
- ¿Mantiene el usuario un registro de los envíos al área de P.E.D.?
- ¿Informan al usuario de la cantidad de errores que tienen los lotes, para su aclaración y modificación oportuna?

En relación con modificaciones a los archivos maestros:

- ¿Existen controles adecuados sobre las modificaciones a los archivos maestros? (ejemplo, archivos de listas de precios, costos unitarios, etc.)
- ¿Se requieren formas específicas para modificar los archivos maestros?
- ¿Se inician y apruban los cambios por el empleado responsable del departamento usuario?

- ¿Los totales de control son acumulados por el usuario y posteriormente comparados con un listado impreso del archivo maestro?
- ¿Se compara el registro de cambios con un listado de los cambios realmente efectuados?
- ¿Se concilian periódicamente los archivos maestros con los totales de control? (por ejemplo, el listado de inventarios con el libro mayor)
- Revisa el usuario periódicamente los datos de los archivos maestros para confirmar que sean completos y correctos.

En relación a controles de salida de información:

- ¿Son adecuados los controles del usuario sobre la salida de información?
- ¿Concilia el usuario los totales de salida de información con los totales del control de entrada por toda la información enviada a proceso?
- ¿Revisa la gerencia del departamento usuario la información producida (ya sea en detalle o por excepción)?
- ¿Se devuelven al usuario los documentos fuente y se archivan en forma adecuada?

Control interno en mesa de control:

Mesa de control debe hacer las funciones de revisar los lotes de información en cuanto a autorización, control de cantidades y unidades, informar al usuario de cambios y una vez validada la información, procederá a enviarla a los capturistas, además debe revisar la primera corrida y hacer los ajustes necesarios para poder emitir la segunda corrida en forma correcta.

Cuando la respuesta de alguna pregunta sea negativa, el auditor deberá revisar los controles alternos existentes en la compañía, a fin de poder concluir satisfactoriamente sobre el control interno en el área de P.E.D.

b. Comprobar la correcta determinación de las cifras que emita el computador, a través de procesar "lotes de datos de prueba" llamado como (test-deck). La utilización de esta técnica, consiste en seleccionar transacciones reales y falsas, mismas que tienen que ser diseñadas por el auditor, para poder ser procesadas a través del computador mediante los procedimientos normales de captación de la compañía, a fin de compararlos con resultados previamente determinados en forma manual por el auditor.

La aplicación de los lotes de prueba (test deck) podrá ser de la siguiente forma:

- Determinar el flujo de transacciones definiendo los documentos fuente a utilizar (según el sistema a revisar) en este caso se utilizarán, notas de remisión introduciendo datos falsos y verdaderos con el fin de saber cuál es el control que tiene el computador para rechazar las

operaciones falsas y en forma manual obtener cifras predefinidas que se van a comparar con las que emita el computador.

- Definir el alcance de acuerdo con la necesidad y juicio del auditor que pueden ser las más importantes de un período.
- Preparar cédula de auditoría que describa las remisiones con los siguientes datos (cédula No.1)

Fecha

Cliente

No. Factura

No. Remisión

Importe total

Observaciones (anotar alguna información que indique el computador)

El trabajo a seguir es el siguiente:

- Se capturan las remisiones
- Por las remisiones en datos falsos se tiene que verificar que el computador no acepte clave errónea del cliente, del producto y del costo, sino hasta que se alimenta con datos correctos.
- Las operaciones aritméticas que lleva a cabo el computador las efectúa automáticamente, por lo que no deben coincidir con operaciones falsas.
- Preparar cédula de auditoría con los siguientes datos (cédula No.2)

Factura No.
Artículo (código y descripción)
Cantidad
Unidad
Costo unitario (los datos del costo deberán obtenerse de las hojas maestras de costos)
Costo total

- Los listados obtenidos por el computador deberán ser los siguientes:

1. Listado de facturación y ventas
2. Listado de clientes
3. Listado de movimientos de inventario

El listado No.1 deberá checar con la cédula de auditoría No. 1 en cuanto al importe total de las remisiones procesadas. El listado No. 2 deberá checar con la cédula de auditoría No.1 en cuanto al importe total por cliente seleccionado. El listado No.3 deberá checar con la cédula de auditoría No.2 en cuanto al costo total por los movimientos de materiales según las remisiones seleccionadas.

Es importante mencionar que este tipo de prueba normalmente se registran en archivos temporales o falsos con el fin de evitar interferencias en los archivos reales del computador.

Al aplicar esta prueba se cubre de igual forma las operaciones de venta, facturación y clientes, por lo que el auditor deberá tener cuidado al planear su revisión del (P.E.D.)

y relacionar esta prueba con las áreas mencionadas.

Al no encontrar problema alguno, el auditor podrá concluir que la compañía cuenta con procedimientos razonablemente correctos en sus áreas de facturación e inventarios que le permiten obtener información confiable y adecuada a sus necesidades.

CAPITULO CUARTO

IV Actualización de Inventarios

Tradicionalmente las cifras de estados financieros se preparan sobre la base del principio del valor histórico original, lo que provoca que en ocasiones se tomen decisiones equivocadas durante épocas inflacionarias o de constantes precios cambiantes.

Debido a la constante inflación por la que atraviesa el país durante los últimos años, ha dado paso la necesidad de reconocer los efectos de ésta en los estados financieros, para lo cual la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha emitido su Boletín B-10 (RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FIANCIERA), y sus respectivas adecuaciones a las cuales debe apearse el auditor al revisar el trabajo efectuado por la compañía, ya que en éstos se marcan las reglas pertinentes relativas a la presentación y valuación de las partidas relevantes contenidas en la información financiera que se vean afectadas por la inflación, además describe los métodos por los cuales se pueden determinar las cifras actualizadas.

- Método de ajustes por cambios en el nivel general de precios (corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional utilizando pesos constantes en vez de pesos nominativos).
- Método de actualización de costos específicos (valores de reposición, el cual se funda en la medición de valores que se generan en el presente).

Se recomienda no mezclar los métodos aplicados tanto en inventarios como en activo fijo por razones de congruencia; de llevarse a cabo, la mezcla de referencia sólo podrá efectuarse entre activos de naturaleza diferente, y nunca entre un mismo rubro de activos.

Las empresas que consoliden sus estados financieros, deben manejar los mismos métodos de reexpresión, con el fin de que la información tenga significación, además de que tiene que reexpresar estados financieros consolidados.

Las compañías por lo menos deben actualizar los siguientes rubros del balance:

- Inventarios
- Costo de ventas
- Inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y del período
- Capital contable
- Gastos de instalación y su amortización acumulada

Además deben determinar los siguientes conceptos (únicamente se nombran, ya que para efectos del caso no se analizarán).

- En costo integral de financiamiento (costo total de financiamiento) los cuales incluyen intereses más fluctuaciones cambiarias más resultado por posición monetaria, cargada o acreditada en resultados, según sea el caso.
- El resultado por tenencia de activos no monetarios (cambios en valor de los activos y pasivos no monetarios)

Las cifras reexpresadas deben incorporarse a los estados financieros básicos y a través de notas se presentará el desglose del renglón de actualización del capital social y de los resultados acumulados, de tal manera que se pueda apreciar el importe de cada uno de dichos conceptos, expresados en unidades monetarias de poder adquisitivo general a la fecha del balance.

IV.I. METODO DE AJUSTE POR CAMBIOS EN EL NIVEL GENERAL DE PRECIOS

Al utilizar el método de ajustes por cambios en el nivel general de precios, las compañías deben reexpresar su inventario a la fecha del balance, mediante la aplicación de factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor, emitidos por el banco de México. (EJEMPLO)

En el supuesto caso que los inventarios al cierre del ejercicio representen existencia para 6 meses, la actualización se hará de la siguiente forma:

<u>MES</u>	<u>FACTOR DE AJUSTE</u>
Julio	.2587
Agosto	.2060
Septiembre	.1597
Octubre	.1173
Noviembre	.0680
Diciembre	1.0000

El factor de ajuste significa la inflación acumulada de la fecha de compra de los inventarios a la fecha del balance y el índice del último mes es uno, ya que se considera que las compras están prácticamente a los costos de reposición.

Los índices determinados anteriormente se aplican directamente al importe de las compras del mes que se trate y se obtendrá el importe por actualización de inventarios, mismo que se registra como un cargo a las cuentas de inventarios y un crédito a la cuenta de corrección monetaria.

Actualización del costo de venta.

El actualizar el costo de ventas, indica que se tiene que relacionar el precio de venta obtenido por el artículo con el costo que le hubiera correspondido al momento de la misma, (mediante la aplicación del factor en promedios mensuales a los inventarios iniciales y finales del período, así como a las compras durante el mismo, a fin de que reflejen los precios promedios de dicho período).

Reexpresión del inventario inicial:

Reexpresado a pesos con poder adquisitivo al cierre del año anterior (supongamos que fue de \$600. el histórico, y el revaluado de \$615.). 615 se multiplica por un factor que resulte de dividir el incremento promedio del ejercicio entre el índice al iniciarse el mismo:

Promedio anual $\frac{15997}{12194} = 1.3119$

Cierre anterior 12194

Actualización de cifras promedio de ejercicio:

$\$615. \times 1.3119 = \807

Inventario inicial:	Cifras históricas	Cifras reexpresadas
Histórico	\$600	
Reexpresado		\$807
Compras:		
A cifras promedio del ejercicio	550	550
Gastos de fabricación:		
Depreciación histórica	50	
Depreciación reexpresada		75
Otros costos:	200	200
Inventario final:		
Histórico	(800)	
Reexpresado al cierre del ejercicio \$887. deflactado de su valor a mediados del ejercicio, en función del factor de ajuste promedio.		
		(711)
<u>887 =</u>		
<u>1,2481</u>		
Costo de ventas:		
	_____	_____
Histórico	\$600	
	=====	
Reexpresado a pesos con poder adquisitivo		
		921
Promedio del ejercicio (diferencia)		
		\$321
Ajuste a inventarios iniciales		
		15
Complemento por depreciación (Diferencia)		
		<u>25</u>
		<u>281</u>
Complemento a la actualización del costo de venta		
		\$281
		=====
El ajuste sería el siguiente:		
Costo de ventas	\$281	
Corrección monetaria		\$281

IV.2. METODO DE ACTUALIZACION POR COSTOS ESPECIFICOS

Al utilizar método de actualización por costos específicos "costos de reposición" (costos en que incurriría la empresa en la fecha del balance, para adquirir o producir un artículo que mantenga en sus inventarios). Las compañías podrán aplicar los siguientes procedimientos, siempre y cuando sean representativos del mercado.

- Valuación del inventario utilizado el método P.E.P.S. (cuando el sistema de costos de la compañía es sobre el método P.E.P.S. quiere decir que los inventarios están valuados a las últimas compras).
- Valuando sus inventarios a la última compra efectuada en el ejercicio.
- Valuación de inventarios a costos estándar cuando éste sea representativo del mercado.
- Aplicar índices específicos emitidos por una institución reconocida o por la propia empresa, sobre la base de estudios técnicos.
- Emplear costos de reposición cuando éstos sean sustancialmente diferentes al precio de la última compra.

Es importante mencionar que el valor de los inventarios no debe exeder a su valor de realización.

Al reexpresar el costo de ventas (relacionar el precio de venta obtenido, con el costo que le hubiera correspondido al momento de la misma), se deben aplicar los siguientes procedimientos:

- Estimar su valor a través de cualquier índice específico.
- Aplicar el método U.E.P.S. (cuando el sistema de costo de la compañía es sobre el método U.E.P.S. quiere decir que el costo se obtuvo sobre valores de reposición).
- Valuar el costo de ventas acostos estándar, cuando sean representativos de los costos vigentes al momento de su venta.
- Determinar el valor de reposición de cada artículo en el momento de su venta.

Los montos de actualización deben registrarse en una cuenta transitoria, ya que el efecto total correspondiente al periodo, sólo se puede determinar al final del mismo, y estas cuentas son saldadas (según sea el caso).

El auditor al revisar dicha actualización, deberá asegurarse que la empresa presente los efectos de la inflación en la información financiera, cuando la compañía auditada no cumpla con la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, el auditor deberá expresar una opinión negativa en su dictamen.

CAPITULO QUINTO

V. CIERRE DE SECCION

El cierre de sección es la culminación del trabajo del auditor, ya que es un resumen de todo el trabajo que desarrolló a través de la revisión de la sección de inventarios.

Este trabajo forma parte de la cédula sumaria y por lo tanto deberá quedar plasmado en la misma o en cédula anexa, el objetivo es ayudar al supervisor de auditoría e enterarse en forma general de cual fué el trabajo efectuado y cuales fueron las causas de variación de un año con otro y cual es la conclusión final sobre la revisión del rubro de inventarios.

- a. Trabajo efectuado
- b. Explicación de variaciones
- c. Conclusión sobre la revisión

a. TRABAJO EFECTUADO.

El plasmar el trabajo efectuado, requiere de mencionar con índice en dónde quedó archivado el trabajo desarrollado en las diferentes pruebas de auditoría, según sea el índice que les haya asignado el auditor de acuerdo con las políticas establecidas por la firma de Contadores Públicos responsable de la auditoría, el archivo de los papeles de trabajo debe seguir una secuencia lógica como puede ser, cédula sumaria, estudio y evaluación del control interno, integraciones, pruebas de saldo, pruebas de procedimiento y cualquier otra información como pueden ser confirmaciones de terceras personas, contratos (cuando sea necesario), etc.

El auditor deberá preparar una cédula (continuación de cédula sumaria), que quedará de la siguiente forma:

índice "X" Cédula sumaria
índice "X" Estudio y evaluación del control interno
índice "X" Programa de revisión de inventarios
índice "X" Conexión de inventarios
índice "X" Determinación de Obsolescencia en inventarios
índice "X" Rotación de inventarios
índice "X" Prueba de precios e importaciones
índice "X" Revisión del costo de producción
índice "X" Revisión del costo o mercado, el menor
índice "X" Análisis de variaciones
índice "X" Trabajo efectuado sobre el computador
índice "X" Obsevación del inventario físico (incluye programa de revisión, instructivo de toma física y pruebas físicas.
índice "X" Confirmaciones.

Cuando alguna persona ajena a quien preparó los papeles de trabajo desea saber donde se encuentra archivada alguna prueba de inventarios, únicamente tendrá que ver esta cédula y de inmediato sabrá donde se encuentra la información que necesita, el supervisor o gerente de auditoría al momento de ver el trabajo efectuado, podrá saber si es que faltó o están completas las pruebas de auditoría aplicables a la revisión de inventarios, mismas que de acuerdo con su criterio, fueron las necesarias para obtener evidencia suficiente y competente del trabajo de auditoría.

b. EXPLICACION DE VARIACION

De las cifras presentadas en sumaria, se podrá decidir cuáles son los rubros que ameritan explicación, según sea la importancia de la variación. Una vez decidido cuáles son los rubros a explicar, aplicando el principio de importancia relativa, el auditor tendrá que investigar con el personal del cliente (departamento de compras, producción, etc.) cuáles fueron las causas de dicha variación. El objetivo de este trabajo es que el auditor se podrá dar cuenta, si es que existieron compras fuera de lo normal o qué producción no está trabajando a su capacidad normal, si los productos no tienen demanda en el mercado, etc.; por lo que el auditor, según sean las causas, procederá a efectuar una revisión más detallada de determinada prueba y relacionarla con su explicación de variaciones. Cabe mencionar que toda información deberá quedar plasmada en esta cédula, con el fin de que su interpretación sea la correcta.

c. CONCLUSION

La conclusión es muy importante, ya que en ella se tiene que mencionar cuál fue el resultado del trabajo efectuado en la revisión de inventarios. La conclusión se tiene que relacionar con los estados financieros, ya que si existió algún problema, se tiene que relacionar con la opinión del auditor o con notas a los estados financieros, en cuanto a métodos y sistemas de valuación, integraciones, gravámenes, etc.

La conclusión deberá estar enfocada a cubrir los objetivos de la revisión de inventarios y podrá ser la siguiente:

Con base en el resultado satisfactorio del trabajo efectuado descrito anteriormente, cuyo alcance y oportunidad se realizó con base en el resultado del control interno, el cual es satisfactorio, podemos concluir que las cifras presentadas al 31 de diciembre de 198X en sumaria de inventarios:

- Son todas las existencias y son propiedad de la compañía.
- Contiene únicamente existencias en buenas condiciones, que pueden ser utilizadas para su consumo o venta.
- Estan adecuadamente valuados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuáles fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.
- No están sujetos a ningún gravamen o garantía alguna.
- Se presentan en forma correcta y adecuada en los estados financieros.

El supervisor o gerente de auditoría, al conocer la conclusión, podrá saber que no existe problema alguno en la revisión de inventarios; cuando exista algún problema, el auditor deberá mencionar éste en su conclusión y si afecta su opinión sobre los estados financieros.

CONCLUSIONES FINALES

- a. Los inventarios practicamente representan el rubro más importante del activo en el estado de situación financiera de las compañías Industriales y Comerciales.
- b. La auditoría de inventarios en las empresas Industriales es la más compleja en relación con otras áreas, por lo que el auditor asignado a su revisión, deberá poner en práctica toda su experiencia y juicio profesional al aplicar sus procedimientos.

Es necesario cuidar que no se haga una auditoría de las llamadas de escritorio, para lo cual el auditor deberá investigar y conocer correctamente los diferentes procesos productivos de la compañía, los sistemas y métodos de valuación de los inventarios, formas utilizadas etc.

- c. La auditoría de inventarios deberá empezar con el estudio y evaluación del control interno, a fin de poder establecer cuál será el alcance de las pruebas aplicables a su revisión.
- d. Todas las observaciones de control que se determinen en el transcurso de la revisión, deberán incluirse en la carta de sugerencias y recomendaciones, a fin de que la compañía tenga un control interno adecuado a sus necesidades y, por lo tanto, el auditor en un momento determinado pueda disminuir sus alcances.
- e. En el desarrollo de la revisión de inventarios, el auditor deberá cuidar que la compañía esté cumpliendo con lo dispuesto por el Boletín C-4 de principios de contabilidad

generalmente aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, cuando por alguna razón no se sigan los lineamientos o exista inconsistencia en la aplicación de dichos principios, el auditor deberá evaluar el efecto y mencionarlo a través de su opinión de estados financieros.

BIBLIOGRAFIA

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Boletín No. C-4

Boletín No. B-10 y sus adecuaciones

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Boletín No. E-02

Boletín No. F-05

Boletín No. F-06

Boletín No. G-04

PRINCIPIOS DE AUDITORIA

Meigs Walter B.

APUNTES DE CONTABILIDAD DE COSTOS III

C.P. Jaime A. Acosta Altamirano

CONTABILIDAD DE COSTOS 1er. CURSO

C.P. Ernesto Reyes Pérez

Editorial Limusa

AUDITORIA DE INVENTARIOS

Ma. del Pilar Rivera Ortíz

México 1975

U.N.A.M. Facultad de Contaduría y Administración