



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO**  
**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**



PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL RUBRO DE INVENTARIOS

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL RUBRO DE INVENTARIOS

# **TESIS**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE CONTADOR PUBLICO**

**PRESENTA**

**DALINDA HERNANDEZ GONZALEZ**

**QUERETARO, QRO., A 15 DE JULIO DEL 2000**

No Adq. H63380

No. Título TS

Clas. 657.45

H557p

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## **DEDICATORIA**

**A MIS PADRES Y AL C.P. GUILLERMO TRUJILLO  
POR SU APOYO INCONDICIONAL Y SU FE EN MI  
AL C.P. JESUS HURTADO POR SUS ENSEÑANZAS**

---

## INDICE

<u>TEMA</u>	<u>PAGINA</u>
INTRODUCCION	
CONCEPTOS.....	1
1. GENERALIDADES.....	6
2. CLASIFICACION DE INVENTARIOS.....	12
3. OBJETIVOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL RUBRO DE INVENTARIOS.....	15
4. CONTROL INTERNO.....	17
5. PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS.....	19
5.1 INSPECCION FISICA.....	21
5.1.1. OBSERVACION DE LA TOMA DE INVENTARIOS.....	21
5.1.2. PRUEBAS FISICAS.....	32
5.1.3. REVISION DEL CORTE DE INVENTARIOS.....	38
5.1.4. COMPROBACION DE EXISTENCIAS EN PODER DE TERCEROS.....	41
5.1.5. COMPROBACION DE EXISTENCIAS DE TERCEROS EN PODER DE LA EMPRESA.....	41
5.1.6. OBSERVACION Y PRUEBAS FISICAS DE LA TOMA DE INVENTARIOS ROTATIVOS.....	42

---

5.1.7.	OBSERVACION Y PRUEBAS FISICAS DE LA TOMA DE INVENTARIOS TOTALES EN FECHA DISTINTA A LA DE FIN DE EJERCICIO.....	45
5.1.8.	PROCEDIMIENTOS APLICABLES EN EL CASO DE CONTRATACION EXTEMPORANEA.....	47
5.2	VALUACION DE INVENTARIOS.....	48
5.2.1.	COMPROBACION DE LA CORRECCION ARITMETICA DE LOS INVENTARIOS FISICOS.....	49
5.2.2.	EXAMEN DE COSTOS UNITARIOS.....	50
5.2.3.	SISTEMA Y METODO DE VALUACION.....	51
5.2.4.	REALIZACION DE LAS EXISTENCIAS.....	51
5.2.5.	MERCANCIAS EN TRANSITO.....	52
6.	OTROS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL RUBRO DE INVENTARIOS.....	53
7.	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES AL RUBRO DE INVENTARIOS.....	70
8.	SISTEMAS DE VALUACION.....	94
9.	METODOS DE VALUACION.....	98
10.	SELECCIÓN DEL SISTEMA O METODO.....	101
11.	CASO PRACTICO.....	102
	CONCLUSIONES.....	120
	BIBLIOGRAFIA.....	122

---

## **INTRODUCCION**

En la presente tesis se mencionan los principales procedimientos de auditoría recomendables para el examen del rubro de inventarios, los cuales serán particularmente enfocados en cada empresa en cuanto a su oportunidad y alcance.

Lo que se va a estudiar en esta tesis es un punto muy importante dada su naturaleza, puesto que en cualquier empresa debe de existir un buen control interno de los inventarios para que no exista un mal manejo de los productos, ni se produzca más de lo necesario, ya que si existe una sobreproducción puede llegar a convertirse en un gasto innecesario para la empresa.

---

## **CONCEPTOS**

### **CONCEPTO DE AUDITORIA:**

Son las pruebas que el Contador Público en su carácter de auditor hace a los Estados Financieros para conocer la situación financiera de la Empresa y emitir una opinión respecto a si los Estados Financieros, presentan: la situación financiera , los resultados de operación, las variaciones en la inversión de los socios y los cambios en la situación financiera , en forma razonable de acuerdo a Principios Contables Generalmente Aceptados aplicados consistentemente.

El inventario es una de las cuentas más significativas de muchas empresas industriales y comerciales debido a sus efectos en el capital de trabajo y en la utilidad bruta, la determinación de las cantidades de inventario puede implicar alguno de los calculo más complejos del proceso contable de la empresa. Estos hechos, junto con la susceptibilidad del inventario a la substracción y a la presentación incorrectas, dan por resultado la aplicación de procedimientos de auditoria muy extensos cuando las cantidades son de gran importancia.

El inventario consiste en artículos físicos destinados a la venta, o que se consumen en la producción de estos mismos, en el curso ordinario de las operaciones. En la practica, los materiales y suministros

que se puedan utilizar en la construcción de inmuebles y equipo se incluyen también en el inventario.

La evaluación de inventarios ha sido objeto de varias disposiciones en materia de contabilidad. Básicamente, esas disposiciones estipulan que el inventario se debe declarar al costo, que el costo se debe determinar de acuerdo con cualquiera de las diversas suposiciones respecto al flujo de los factores del costo (primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, promedio, etc.) y que el inventario no se debe valorar en exceso de su valor de mercado (por lo general, el más bajo entre el costo de reposición y el valor realizable neto).

Aunque los principios parecen ser muy directos, el auditor encontrará muchos casos que no encajan con precisión. Debido a las complejidades del cálculo del inventario, el auditor debe estar particularmente alerta a las inconsistencias que observe en los procedimientos. Un cambio del método UEPS al método del promedio para fijación de precios del inventario resultará aparente; los cambios en el método de determinación de cantidades (por ejemplo, la inclusión, un año sí y otro no, del costo de operación del almacén) pueden ser menos obvios, sin que por ello dejen de producir un efecto significativo en las utilidades.

Normalmente el auditor encuentra necesario examinar y someter a prueba el sistema de contabilidad de costos cuando hace pruebas de fijación de precios de inventario. Para ello debe conocer los sistemas de contabilidad de costos más generalmente usados, incluyendo el costeo de procesos, el costeo de pedidos especiales y los sistemas de costeo



estándar. También debe entender el flujo físico de los materiales y la mano de obra a través de las instalaciones de la empresa, a fin de comprender cabalmente la operación del sistema de costos. Así pues, la necesidad de ver más allá de los números es evidente.

El control contable interno que se ejerce sobre el inventario se relaciona estrechamente con las compras, las recepciones y las cuentas por pagar. Por lo común, las funciones de ordenar, recibir, almacenar, embarcar y contabilizar los artículos deben estar tan separadas como sea posible. Además, la empresa cliente debe adoptar procedimientos que garantice un inventario físico exacto (incluyendo instrucciones específicas por escrito, tarjetas o listas de inventario previamente numeradas, doble verificación de partidas de inventario, etc.) y una precisa fijación de precios. Como los controles internos que funcionan en diversas áreas afectan al inventario, el auditor debe considerar los resultados de diversas pruebas de cumplimiento al evaluar la efectividad del control interno relacionado con el inventario. Las pruebas efectuadas con las compras (compra y recepción), los pagos en efectivo (cuentas por pagar), la nómina de sueldos (costo de mano de obra) y las ventas (remisiones) afectan al inventario. Las pruebas de doble propósito en el área de inventario incluyen verificaciones de prueba del inventario físico y pruebas de fijación de precios; en esta sección la evaluación de estos controles, que hace el auditor, determina la extensión de sus procedimientos.

La autorización de las compras, su registro y la custodia de los activos que resultan de las mismas son funciones que se deben separar. Si existe esa separación, los auditores podrían estar dispuestos a ajustar

los procedimientos de auditoría que ponen a prueba las cantidades de inventario.

### **OBJETIVO DEL DICTAMEN:**

El objetivo es darle credibilidad a los Estados Financieros.

### **RESPONSABILIDAD EN LA PREPARACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS:**

- Contenido y Elaboración.
- El Auditor
- Administración ( Control Interno, Registros y Actualización )
- La Auditoría
- Función de opinión
- Pruebas Selectivas
- Alcance, Extensión, Naturaleza y Oportunidad
  1. Control Interno
  2. Importancia de las partidas
  3. Riesgo
- Criterio
- Errores e Irregularidades

## **NORMAS DE AUDITORIA**

### **CONCEPTO:**

“Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor por su trabajo, que desempeña y a la información que rinda como resultado de su trabajo”.<sup>1</sup>

### **A ) PERSONALES:**

Se refiere a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoria impone un trabajo de este tipo.

1. Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.
2. Cuidado y Diligencia Profesional
3. Independencia

### **B ) EJECUCION DE SU TRABAJO:**

---

<sup>1</sup> NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA, Equus impresores, S.A. de C.V., Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria, 17a. edición, tomo I, 1997.

Son los elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo que constituyen la especificación particular, por lo menos el mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia.

1. Planeación y Supervisión
2. Estudio y Evaluación del Control Interno
3. Obtención de la Evidencia Suficiente y Competente

#### **INFORMACION:**

Estructura de su dictamen o informe mediante el cual se pone en conocimiento de las personas interesadas, los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen.

1. Aclaración de la relación con Estados o Información financiera y Expresión de Opinión.
2. Base de opinión sobre Estados Financieros.

## **1. GENERALIDADES**

Los inventarios son los bienes muebles tangibles propiedad de la compañía que mantiene para su venta en el curso ordinario de sus operaciones; estos se encuentran en proceso de producción para su posterior venta, o habrán de ser consumidos o utilizados en los procesos de producción - transformación hasta quedar terminados para su venta. Se excluye de los inventarios los bienes muebles tangibles que forman parte del renglón de propiedades, planta y equipo.

Estos bienes generalmente, representan uno de los renglones más importantes del activo de las Empresas, siendo fundamentales en la determinación del costo de ventas de las mismas y consecuentemente de los resultados del ejercicio.

Considerando lo anterior, y la complejidad con que en ocasiones es necesario determinar los costos de las entidades, así como los problemas de pérdida de valor a que puedan estar sujetos los inventarios por obsolescencia ( adelantos tecnológicos ) cambios en la moda y estacionales, etc., es de vital importancia que el Contador Público use todo su juicio y diligencia profesionales, al revisar el control interno y al determinar los procedimientos de auditoría que aplicará.

Los procedimientos de Auditoria y los aspectos fundamentales de control interno que debe contemplar la revisión del Contador Público, se refieren a empresas manufactureras y comerciales, sin que en éstas estén incluidas las entidades que, por tener características especiales, requieren de procedimientos particulares, por ejemplo las de servicio, constructoras, extractivas, etc.

## **Naturaleza del proceso de control de inventarios.**

Los materiales recibidos pueden ir directamente hacia los procesos productivos. En otros casos, los materiales recibidos pasan a formar parte de un inventario en espera de ser utilizados. Estos inventarios son comúnmente conocidos como almacenes. Los materiales pueden ser de diverso tipo: materias primas, refacciones, partes subensambles, etc. y quedan a disposición de un ulterior uso para alguna fase del proceso de manufactura, para mantenimiento de alguna otra actividad operacional, o para la venta del consumidor.

De igual manera, los inventarios pueden provenir de algún proveedor y son captados a través del departamento de recepción, o bien, pueden originarse de los mismos procesos de manufactura de la organización. La característica común es que hay un periodo de espera. Las actividades en los almacenes están relacionadas con un gran número de operaciones, como son: recepción, inspección, producción, mantenimiento y ventas. La función de esta actividad es mantener los materiales correspondientes en buenas condiciones para ser usados, y tenerlos disponibles en el momento que se requieran.

En un alto grado, el interés en todas las actividades operacionales consiste en reducir los costos de operación de cada actividad particular, o proveer un amplio rango de servicios que pueda hacer posible la reducción de costos de operación en otras actividades de la organización.

Este interés complementario es el de mantener un nivel en inventarios que represente el mínimo posible de inversión y que simultáneamente pueda cubrir las necesidades de la organización. El cumplimiento de este objetivo involucra muchos aspectos significativos y muchos factores de detalle. Es en esta área donde el uso de herramientas tecnológicas (como las computadoras), en combinación con las nuevas herramientas de las ciencias administrativas, han hecho importantes contribuciones.

Destaca el hecho de que la función de los inventarios en almacenes se ve involucrada muchas veces en un amplio campo de actividades operativas; por consiguiente, se requiere nuevamente dividir el proceso en los pasos específicos que comprende esta típica función. Estos pasos pueden ser divididos como sigue:

- ❖ La determinación del tipo de materiales y cantidades de ellos que se van a mover dentro de los almacenes.
- ❖ La aceptación de los materiales por los almacenes.
- ❖ El almacenamiento de esos materiales de tal manera que se encuentren adecuadamente salvaguardados y disponibles para cuando se requieran.
- ❖ La recolección y distribución de materiales específicos bajo requerimiento debidamente autorizado.

Es posible que el almacenamiento de materiales se haga sin un previo análisis de las situaciones y condiciones; citando como ejemplo que cuando un cliente o un usuario interno devuelve mercancía, o cuando una corrida particular de producción se hace en exceso. Normalmente la determinación del volumen que será ingresado a los almacenes es determinado de una manera deliberada; ilustrativo de esto puede ser cualquier juicio gerencial por el usuario o por el departamento mismo de almacenes, que dan una cantidad específica del tipo de material que van a requerir de tal manera que en un futuro puedan estar seguros del volumen que hay en inventarios para cubrir una necesidad posterior.

El problema principal en este caso es cómo se van a determinar las necesidades de operación, como se van a cubrir esas mismas necesidades. En cada caso, la determinación normalmente involucra un gran número de factores en conflicto, además que las dos partes en cuestión en un alto grado están inevitablemente interrelacionadas; por ejemplo, se sabe que es necesaria una parte de repuesto, pero que es incierto cuando se va a ocupar; en este ejemplo habrá que tomar en cuenta el efecto que se causará si la parte no está disponible cuando se requiera, cuánto tiempo necesita su compra de reposición y el costo de la misma; inciden además otros factores de influencia como son el nivel de supervisión a los obreros, el mantenimiento de la máquina y los estándares de inspección. En estos casos la experiencia es una considerable orientación, de tal suerte que el manejo de estadísticas es un buen enfoque para determinar necesidades futuras, además de la gran dosis de juicio que se requiere.



La recepción de las partidas físicas con su correspondiente documento soporte es normalmente la ocasión para dar entrada a estas mismas partidas en los registros contables y en el control de inventarios. Este registro de inventarios, comúnmente llamado kardex, por lo general maneja cantidades aun cuando no descarta la posibilidad de incluir precios, mismos que requerirán ser determinados con los costos de la orden de compra, o en el caso de productos manufacturados por la organización, se tomarán de los registros u hojas de costos. El propósito de estos valores es tener a la mano los precios que servirán para cuantificar el monto total de inventarios. Los saldos de estos registros normalmente se mantienen en cantidades con objeto de tener información inmediata; en el momento en que se solicite el importe total de esa partida de inventario, o alguna parte de él, se controle por sistemas computarizados. El interés total de control es para asegurarse que la aceptación física de los materiales ha sido rápida, ordenada, correcta y que los aspectos relativos a procedimiento han sido respetados y aceptados.

## **Papel del auditor interno en relación a actividades de inventarios.**

El interés del auditor interno en la actividad de inventarios existe en dos niveles:

1. A nivel de operaciones, en lo relativo a que debe haber sistemas que sirvan para administrar eficientemente la actividad, tanto en un sentido físico como por procedimiento;

esto incluye la contabilización de materiales, el allegarse de un buen sistema de información respecto a los inventarios, cuidado físico de ellos, diligencia para atender las diferentes necesidades operativas, utilización efectiva de la gente y economía en los costos operacionales.

2. A un alto nivel, le concierne al auditor asegurarse que la administración de los inventarios está implementada a un nivel profesional e inclusive, de expertos, para garantizar una mejor atención a este particular problema que representan los inventarios. Este enfoque incluye la aplicación de técnicas científicamente diseñadas para administrar inventarios y el uso de sistemas a procesarse en un computador electrónico, el cual no sólo permite cubrir el anterior enfoque, sino que abarca a las actividades que actualmente se están desarrollando en forma manual. En este punto se presenta un tipo particular de responsabilidad dual para el auditor interno.

## **2. CLASIFICACION DE INVENTARIOS**

Cuando la empresa cuenta con activos que pueden dar futuros rendimientos, se deben clasificar de tal forma que se pueda informar sobre los cambios que se operen en ellos; bien que se destinen para su venta o se apliquen en la fabricación de productos, etc.

Dentro de la clasificación de valores de Activo, están los " Inventarios Diversos ", formados por los grupos siguientes:

- Materias Primas:

En la industria son los materiales que sufren la transformación necesaria para convertirse en artículos terminados. Los importes aquí registrados deben referirse a los costos de adquisición de los diferentes artículos, más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros acarreo, etc. por lo que se refiere a materiales debemos entender artículos tales como: refacciones para mantenimiento, empaques o envases de mercancía, etc.

- Mercancías:

En el comercio son los objetos que se compran para su reventa, sin hacerles ninguna modificación.

- Artículos en proceso:

Son aquellos cuyo proceso de fabricación no ha sido totalmente terminado, y su costo está aumentado por lo que se lleva de mano de obra y Gastos Indirectos.

- Partes Terminadas:

Son artículos completos, que pueden venderse o bien utilizarse en los artículos que se están fabricando.

- Artículos Terminados:

Son los que están listos para su venta.

- Mercancías en Tránsito:

Se refiere a las mercancías adquiridas por la empresa, las cuales forman parte de su Activo, aun cuando no se encuentren, físicamente, en sus almacenes. Los artículos que se compran libre a bordo a proveedor, deben registrarse en una cuenta de tránsito para su control e información. Los gastos de compra y traslado son acumulables a los costos aquí registrados.

- Mercancías en Consignación:

Son las que se han enviado con objeto de buscarles mercado y son propiedad de la empresa, mientras no sean vendidas.

- Mercancías en Depósito:

Son las que se han entregado para su custodia en algún almacén de depósito y se encuentran amparadas con el certificado de depósito respectivo. Estas mercancías, en algunas ocasiones, se encuentran como garantía de un préstamo obtenido y en estas condiciones se les llama mercancías pignoradas.

- Mercancías deterioradas u obsoletas:

Si están en condiciones de venderse (a precios castigados), se ponen con notas especiales. En caso contrario, no deben incluirse en el inventario.

### **3. OBJETIVOS DE LOS**

## **PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

## **APLICABLES AL RUBRO DE**

## **INVENTARIOS**

Nuestros objetivos en la Auditoría de inventarios son determinar que los inventarios existan físicamente, que sean propiedad de la compañía, son utilizables, que se pueda realizar su venta y que estén costeados correctamente.

Esta investigación incluye la verificación del cuidado y precisión con que la compañía realizó el recuento físico de inventarios; el método y la base aplicada para su costeo, y la corrección aritmética de los cálculos realizados. También debemos determinar si ha creado una provisión adecuada para inventarios y varios métodos para su valuación. En este sentido, los inventarios constituyen uno de los aspectos más difíciles de examinar en una auditoría.

Los objetivos de los procedimientos de auditoría son los siguientes:

- a) Comprobar físicamente su existencia. Determinar si la cantidad que aparece como inventario en los estados financieros está representada por todas las partidas físicas (integridad) disponibles, en tránsito o en consignación (existencia).
- b) Verificar que sean propiedad de la empresa. Determinar si el inventario es propiedad de la empresa y si los gravámenes que pesen sobre el mismo fueron revelados debidamente (derechos y revelaciones).
- c) Comprobar que contengan solamente artículos o materiales en buenas condiciones de consumo y venta; identificar aquellos en mal estado, obsoletos o de lento movimiento. Determinar si las partidas excesivas, de movimiento lento o destinadas a uso especial han sido valoradas y clasificadas correctamente (valoración y presentación).

- d) Comprobar su correcta valuación, reconociendo en su caso. La pérdida de valor.
  
- e) Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los sistemas y métodos de valuación.
  
- f) Determinar los gravámenes que existan.
  
- g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.
  
- h) Determinar si el inventario se ha calculado debidamente al menor de los valores de costo o mercado, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados que se aplican en forma consistente (valuación).

## **4. CONTROL INTERNO**

El control interno de inventarios, está vinculado con las actividades de compra, fabricación y venta de productos. Un adecuado control interno exige que las mercancías sean debidamente pedidas, recibidas, controladas, segregadas, usadas y contadas físicamente para asegurar la corrección de los inventarios y su adecuada valuación.

La revisión estudio y evaluación de la efectividad del control interno deberá dirigirse principalmente a los siguientes aspectos:

- a) Segregación adecuada de las funciones de autorización, custodia y registro en la adquisición, recepción, almacenaje y embarque de existencias.
- b) Registro oportuno de todo lo que se recibe y del pasivo correspondiente.
- c) Control de que todo lo que se embarca se registra y se factura oportunamente en el período que corresponda.
- d) Custodia física adecuada de los inventarios.
- e) Planeación y toma periódica de los inventarios físicos; recopilación, valuación y comparación con los libros y la investigación y ajuste de las diferencias resultantes.
- f) Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo.
- g) Registros adecuados para el control de existencias, tanto en almacenes de la empresa como de terceros.
- h) Registros adecuados para el control de las existencias de terceros en almacenes de la empresa.



- i) Comparación periódica de la suma de los auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- j) Comprobación interna, independiente, de la corrección de los inventarios periódicos y finales.
- k) Fijación de máximos y mínimos para el control de existencias.
- l) Procedimientos para determinar la posible existencia de inventarios excesivos, dañados, obsoletos y de lento movimiento, así como ajuste de las estimaciones correspondientes.
- m) Adecuada protección a la entidad mediante el aseguramiento de los inventarios y el afianzamiento del personal.

## **5. PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS**

El primer paso consiste en estudiar los controles contables internos relacionados con el inventario y en evaluar los resultados de las pruebas de cumplimiento de la función de compra, así como de los sistemas de recepción, embarques, desembolsos de efectivo y contabilidad de costos. Como resultado de este estudio, el auditor establece el alcance de su trabajo en esa sección. Por ejemplo si se llevan registros perpetuos y el inventario se guarda en áreas de almacenamiento seguras, bajo el control de un encargado que no

desempeñe funciones incompatibles, el auditor efectuara una observación más limitada del inventario y lleva a cabo menos verificaciones de prueba que las que haría si todos los empleados tuvieran libre acceso al inventario. Además, cuando exista un sistema actualizado, eficaz e integrado de contabilidad de costos efectuará pruebas más limitadas de fijación de precios que las que llevaría a cabo si no existiera dicho sistema de costos. Por último, el auditor aplicará procedimientos más amplios de corte de inventario cuando exista un departamento de recepción por separado y cuando no se acostumbre presentar informes de recepción previamente numerados.

En el área del inventario, el auditor puede tener gran confianza en los procedimientos de revisión analítica. Entre las comparaciones importantes que se llevan a cabo (por departamento o por línea de productos) figuran las siguientes:

1. Las razones de utilidad bruta de este año y del anterior.
2. La rotación del inventario, de este año y del anterior.
3. El inventario y el costo de ventas del presente año con el presupuesto del presente año y con el importe real del anterior.
4. Los costos estándar y los unitarios de las partidas principales de inventario, de este año y del anterior.

Las variaciones significativas y poco comunes indicarán al auditor la posibilidad de que existan errores o contradicciones en la verificación

física (existencia), en la fijación de precios, en la inclusión de la obsolescencia (valoración) o en suma (integridad) del inventario.

## **5.1. INSPECCION FISICA**

### **5.1.1. OBSERVACION DE LA TOMA DE INVENTARIOS**

El número de unidades se determina mediante la observación del inventario físico. Este procedimiento de auditoria es lo suficientemente importante como para considerarlo detalladamente. La observación del inventario son procedimientos de auditoria generalmente aceptados. El auditor independiente que emita una opinión cuando no ha recurrido a ello, deberá tener presente que se verá en el caso de justificar la opinión expresada.

El cliente tiene la obligación de levantar un inventario físico exacto. El auditor observa los procedimientos para comprobar que el cliente en realidad toma un inventario exacto. Esta distinción es importante porque si el auditor levanta el inventario en vez de presenciarlo, asume la responsabilidad de cualquier partida significativa involucrada en la formulación de los estados financieros, poniendo en entredicho su independencia con respecto a esos estados.

Antes de que dé comienzo el inventario físico, el auditor debe examinar las instrucciones escritas del cliente, buscando los procedimientos que den lugar a una verificación completa y precisa. En la medida en que encuentre controles tales como doble verificación de las partidas de valor elevado, procedimientos de identificación para evitar el doble recuento, procedimientos que permitan registrar y reunir con exactitud los totales, etc., ajustará el alcance de los procedimientos de observación.

Durante el inventario real, el interés del auditor está en observar los procedimientos de verificación de los grupos encargados de la tarea, a fin de determinar si han entendido las instrucciones y si las siguen con el debido cuidado. También efectuará recuentos de prueba de algunas partidas (el número dependerá de su evaluación de los procedimientos del cliente), como comprobación adicional de la efectividad de los procedimientos. Normalmente, los auditores anotan algunos de sus recuentos (no todos) para comprobarlos posteriormente con la lista final de inventarios. La finalidad de este paso es detectar cualquier variación una vez terminados los recuentos, así como tener un registro de las partidas específicas verificadas por el auditor.

Aunque las verificaciones de prueba registradas sirven para comprobar que los recuentos de los artículos reales no se modificaron después, no impiden que posteriormente se incluyan hojas o etiquetas adicionales conteniendo partidas ficticias.

Para protegerse contra este engaño, el auditor deberá controlar los números de todas la hojas o etiquetas de inventario, tanto las

usadas como las que no se utilizaron. Registrará igualmente el número del último renglón en las diversas hojas de inventario. Cuando más tarde se compila el inventario, determinará si contiene únicamente las partidas tomadas de las hojas que anotó el último renglón utilizado.

Durante la observación del inventario, el auditor obtiene también y pone a prueba la información necesaria para verificar el corte hecho por el cliente; es decir, si el artículo físico y su costo correspondiente fueron tratados en forma consistente. En el ejemplo de los artículos terminados, se debe probar el corte para determinar si las partidas incluidas en el inventario se excluyeron de las ventas y viceversa. El número de remisión, la descripción, la cantidad y la fecha de embarque se obtienen en los registros del departamento de embarques, durante la observación del inventario. El año en el cual se incluyó en las ventas el número de la remesa se determina posteriormente, una vez registradas todas las operaciones contables. La evidencia relativa al corte de las ventas se obtiene también con los procedimientos de confirmación de la sección de cuentas por cobrar. Sí una partida se registra como venta (y como cuenta por cobrar) antes de que termine el año pero se remite después de esa fecha, el cliente objetará una solicitud de confirmación que incluya en el saldo la partida no remitida. Este es uno de los muchos ejemplos de la relación que guardan los procedimientos de auditoria entre las secciones de papeles de trabajo.

Un último aspecto que debe interesar al auditor durante su observación del inventario es la existencia de partidas obsoletas, excesivas o de movimiento lento (valoración). Con frecuencia, el personal de la planta encargado de levantar el inventario físico, por ejemplo, los supervisores de producción y de talleres, los almacenistas y

otros, están bien informados al respecto y algunas preguntas bien dirigidas pueden lograr información pertinente. La posibilidad de partidas obsoletas también la puede detectar el auditor listo e inquisitivo que advierte artículos excesivamente empolvados o mohosos, así como la presencia de etiquetas de inventario del año anterior.

Como muchos de los procedimientos de auditoría aplicados durante la observación del inventario no se puede cuantificar razonablemente en los papeles de trabajo (por ejemplo, la observación de los grupos de verificación, las indagaciones respecto a obsolescencia, etc.), se acostumbra resumir el trabajo en un memorándum. En él se describen, en forma razonable y detallada, los pasos que dio el auditor para tener la seguridad relativa de que se llevó a cabo una verificación correcta. El último párrafo es la opinión del auditor respecto a la verificación de inventario hecha por el cliente. La persona que redactó el memorándum advirtió un posible problema de artículos de movimiento lento y tal vez obsoletos. La nota al memorándum indica que existía el problema y fue resuelto posteriormente reconociendo el factor de obsolescencia al evaluar el inventario. Es importante que se resuelvan todos los problemas que surjan en el curso de una auditoría, sean o no importantes. Los problemas no resueltos que aparezcan en los papeles de trabajo de un auditor serán evidencia perjudicial en caso de un litigio.

El procedimiento de auditoría que nos da evidencia de que los inventarios existen físicamente es el de observación.

La experiencia indica que los inventarios son susceptibles a los errores y fraudes. Nuestra postura general con relación a los inventarios es de requerir una buena planeación y un escepticismo saludable. Usted,

como auditor, estará ejecutando una fase muy importante de la auditoría. Por ello, al terminar su labor de observación, debe quedar satisfecho de que sus papeles de trabajo estén completos y correctos. Por lo tanto, si un auditor no presencié los recuentos físicos, debe ver el efecto que la ausencia de este procedimiento tiene en su dictamen pues, en su caso de que firmará un dictamen limpio, estaría violando las normas de auditoria generalmente aceptadas, salvo prueba en contrario.

Nosotros observamos los recuentos físicos con el propósito de qué, más tarde, al contar con la relación final del mismo, podamos hacer pruebas que nos satisfagan de que las cantidades que ahí se listan corresponden a las que se encontraban físicamente en la fecha del recuento.

El fin primordial de la observación de los inventarios físicos es satisfacer de que los procedimientos seguidos al efectuar los recuentos son adecuados para determinar la totalidad de los inventarios propiedad de la empresa y sus condiciones físicas.

Es indispensable que el auditor se cerciore de que haya una planeación adecuada para la toma de los inventarios físicos y observe los recuentos respectivos, tomando nota del control de marbetes u otra documentación en que se anoten las cantidades inventariadas.

Si el auditor se asegura que los procedimientos que van a seguirse para la toma de inventarios son satisfactorios, podrá reducir el número y extensión de sus pruebas y obtener una información mucho más valiosa por el procedimiento de observar que la toma de los inventarios se está

efectuando de conformidad con los procedimientos convenidos previamente por él, con los funcionarios de la empresa.

Cuando la empresa que se examina tenga inventarios de mercancías o materiales en distintas fábricas o almacenes de su propiedad, el auditor deberá de decidir cual localidades deberá visitar en vista de la importancia relativa de cada una de ellas y del grado de control interno que las empresas tengan sobre sus inventarios.

Se cuidará que se cumpla el instructivo para la toma física y se comprobará que se cuente todo lo sujeto a conteo.

## **PROCEDIMIENTOS A EJECUTAR DURANTE LA OBSERVACION:**

Revisión del plan de inventario. Es importante que todos nos familiaricemos con el plan que tiene la compañía para sus recuentos físicos. En una compañía industrial típica, su inventario puede consistir de millares de partidas individuales, las cuales podrán encontrarse en diferentes grados de avance en el proceso de transformación, físicamente localizadas en diferentes lugares.

Por ello, es necesaria la identificación plena y el recuento cuidadoso de los integrantes del inventario para que puedan compilarse correctamente e incluirse en la relación final del recuento físico de tal manera que su importe total permita lograr una valuación adecuada del inventario y de su complemento, el costo de las operaciones de venta. El



recuento físico es costoso por las horas hombre que requiere y el tiempo de producción que se pierde. Por tal razón, las compañías hacen bien en preparar instrucciones de recuento precisas y detalladas para asegurarse de que el tiempo invertido en los recuentos físicos se reduzca al mínimo.

Como parte de los procedimientos de auditoria de inventarios se deben estudiar las intrucciones de recuento físico e incluir una copia en los papeles de trabajo. Generalmente, las instrucciones de recuento físico incluyen:

- Nombres de las personas que preparan y aprueban las instrucciones por ejemplo, el contralor o algún otro ejecutivo responsable de alto nivel.
- Fechas y horarios de los recuentos físicos. Muchas compañías levantan un inventario físico al finalizar su ejercicio, pero si sus controles son confiables, es aceptable levantarlo antes de esa fecha. Esta práctica normalmente es ventajosa porque permite a la compañía terminar la mayor parte de su trabajo de compilación, costeo e investigación de diferencias en las partidas de inventarios antes de que concluya su ejercicio.
- Planes para arreglar físicamente, identificar y clasificar las partidas de los inventarios, incluyendo las precauciones que deben tomarse para contar la producción en proceso en diferentes puntos naturales; es decir, al concluir cada una de las operaciones principales que constituyen el proceso industrial natural de la compañía. Para facilitar el recuento físico, los materiales deben clasificarse y colocarse

ordenadamente, pues si partidas diferentes se encuentran mezcladas o en lugares difíciles de inspeccionar, se corre el riesgo de omitir algunas partidas o de contarlas más de una vez.

- Instrucciones para registrar los movimientos de recepción y embarque durante el recuento. Aunque algunas veces no resulta práctico, es en cambio muy útil que los departamentos de recuento físico. Si por las circunstancias es indispensable realizar movimientos de materiales entre los departamentos, las instrucciones deben incluir procedimientos para asegurar que cada partida se cuente solamente una vez.
- Instrucciones sobre el control de la utilización, distribución y recolección de los marbetes u hojas para los recuentos. Lo recomendable es utilizar marbetes prenumerados que permitan, al terminar el recuento, verificar el destino de todos y cada uno de ellos.
- Instrucciones detalladas para la forma en que deben describirse adecuadamente cada partida del inventario y respecto de las unidades de medida que deben utilizarse en el conteo; es decir, como determinar la cantidad en existencia de cada partida del inventario que no se maneja " por pieza ". Lo que se sugiere es que un empleado de la compañía que no participe en el conteo original de una partida, verifique toda la información que se consigna en los marbetes. Algunas compañías incluyen en sus instrucciones un segundo conteo " ciego "; después de que el primer empleado ( o pareja o equipo ) ha realizado el conteo de una partida, interviene un segundo empleado a realizar otro recuento sin conocer el resultado

del primero; Después, un tercer empleado compara los dos conteos e investiga las diferencias.

- Instrucciones sobre la identificación y separación de las partidas obsoletas y de lento movimiento.
- Instrucciones para identificar, separar y contar mercancías recibidas en consignación y conciliar el conteo con los registros de consignaciones.
- Planes para determinar las existencias fuera de la compañía.
- Instrucciones sobre la revisión, o repaso, y aprobación del recuento físico por los jefes de secciones, departamentos, u otro personal de supervisión.
- Métodos para agrupar, sumar y transcribir los conteos a las relaciones finales de recuentos y de éstas, a los sumarios.
- Métodos para el costeo de las existencias.
- Instrucciones para las extensiones, sumas de las relaciones de inventario y su revisión final.

Para familiarizarse con los componentes del inventario y con algunas peculiaridades de interés en cuanto a los procedimientos para el recuento, es conveniente que se examinen los papeles de trabajo del año anterior. Así, se estará alerta para problemas que hayan aparecido en el recuento precedente y que se puedan evitar en este nuevo recuento.

Antes de iniciar el recuento, se discutirán las instrucciones de último minuto. Antes de proceder a la observación, se debe hacer, una gira por todas las áreas que son de su responsabilidad. La gira le familiarizará con las instalaciones y con el inventario y las unidades de medida aplicables, la localización de las partidas valiosas, etc.

No es responsabilidad de los auditores realizar o supervisar los inventarios físicos. Su responsabilidad consiste en observar los recuentos físicos y probar los procedimientos de conteo. En cuanto a la observación el auditor debe satisfacerse de lo siguiente:

- La compañía se preparó adecuadamente para su recuento físico.
- Sus materiales quedaron arreglados ordenadamente. En aquellas clasificaciones, áreas o " claves " en donde no se arreglaron físicamente los materiales, nosotros extendimos nuestras pruebas.
- Se establecieron claramente los cortes de recepción y de embarque. El movimiento de materiales se redujo a su mínima expresión posible.
- Los empleados que participaron en el inventario por parte de la compañía estaban familiarizados con la naturaleza de sus componentes, realizaron sus conteos concienzudamente y fueron supervisados adecuadamente.
- Los equipos de recuento físico cumplieron con las instrucciones emitidas.

**DURANTE EL PROCESO DE OBSERVACION EL AUDITOR DEBE ADEMAS:**

- Estar alerta para evitar que se duplique el conteo de alguna partida , esto puede suceder cuando los equipos de conteo se saltan de un lugar a otro en lugar de realizar el recuento en secuencia geográfica. La utilización de marbetes para el recuento ayuda importantemente a evitar este peligro. Sin embargo cuando se anotan en un mismo marbete los contenidos de varias cajas, anaqueles o estibas, reaparece la posibilidad de duplicar conteos.
- El estar alerta también para claves que no se cuentan. A veces, secciones completas de un departamento puedan omitirse inadvertidamente, para evitarlo, los equipos de recuento deben tener cuidado en colocar marbetes en cada uno de los productos, cajas o compartimentos en que se encuentran colocados los materiales; o bien, colocar las respectivas hojas de recuento en un lugar visible de cada ubicación.
- Tenga cuidado con tambores, cajas o contenedores vacíos y con huecos que puedan existir entre estibas, torres de cajas o apilamientos de costales. Cuando descubra algunos, puede solicitar cortésmente que se abran ciertos contenedores o que se realicen maniobras razonables con los inventarios que parecen ocultar huecos.

- Tenga presente los materiales o productos que lucen invendibles, dañados, de movimiento lento u obsoletos, y obtenga al respecto los comentarios de los representantes del cliente responsables del recuento. En algunas circunstancias no es fácil detectar estos artículos; su inclusión en recuentos precedentes puede ser un indicio, lo mismo que lo puede ser, físicamente, la presencia de moho o la acumulación de polvo. En caso de duda, debemos hacer las anotaciones respectivas en nuestros papeles de recuento físicos para una investigación posterior.

### **5.1.2. PRUEBAS FISICAS**

Es indispensable que el auditor haga pruebas físicas de las existencias para comprobar la corrección del inventario físico.

Cuando la naturaleza de los productos dificulte o imposibilite al auditor el identificar, contar o determinar las condiciones de las existencias, deberá asesorarse de expertos en la realización de sus pruebas y- en su caso- obtendrá confirmación de ellos.

También durante la observación del recuento, probamos la efectividad de los procedimientos que utiliza la compañía en sus conteos selectivos. Dando mayor atención a los componentes del inventario con mayor importe pero, también es conveniente incluir conteos selectivos de los materiales a cargo de cada una de las parejas o equipos , y

conteos selectivos que abarquen todas las secciones, departamentos o ubicaciones del recuento. No existe un número específico en cuanto al número de conteos selectivos que deben realizarse, pues dependen de la naturaleza del inventario , la manera en que se ha ordenado físicamente, el tipo y extensión de los errores hechos por los equipos del recuento y otros factores similares.

Para verificar partidas no fácilmente mensurables, es necesario utilizar técnicas o equipos especiales (por ejemplo, básculas, extrapolación de partidas similares ya contadas, " cubación ", - estimación de cantidades o tonelajes midiendo las superficies de sus caras o lados; fotografía aérea de apilamientos de chatarra, explotaciones forestales o pecuarias, fotografías de los proyectos de construcción). Desde luego, usted debe entender y satisfacerse de los procedimientos utilizados.

Cuando sus conteos selectivos descubren errores aislados o de importancia hechos por un equipo de conteo, debe mencionárselos el representante de la compañía que tiene la autoridad para corregirlos sobre la marcha. Usualmente no es necesario reportar errores menores a personal de nivel de supervisión.

Sin embargo, si usted se encuentra en una situación en que cree que pudiese tener un efecto significativo sobre la corrección del recuento, debe inmediatamente señalarlo al personal indicado para que se tomen las medidas del caso. Ejemplos de tales situaciones serían el incumplimiento con las instrucciones para el recuento, descuido generalizado, o la presencia de bastantes errores. Si los errores son

importantes, solicitaremos que la compañía vuelva a contar las porciones del recuento afectadas.

Los conteos selectivos deben registrarse en una cédula titulada, *pruebas de recuentos físicos*. A un cuando se verifiquen los conteos de numerosas partidas de inventario, únicamente debe apuntar en esta cédula partidas específicas, o el número total de partidas que se especifican en el programa de trabajo. Los papeles de trabajo deben descubrir la secuencia numérica utilizada para controlar los marbetes de recuento físico, y listar los marbetes que no se hayan utilizado o que hayan sido substituidos. Se debe obtener el total de partidas de lento movimiento u obsoletas, así como de las partidas más importantes del recuento. Más tarde, se debe comparar esta información con la contenida en la relación final del recuento físico preparada por la compañía. Así se obtendrá evidencia sobre la confiabilidad de los procedimientos utilizados por la compañía en la compilación del inventario final.

La siguiente información es la que en términos generales deberá aparecer en un papel sobre pruebas de recuentos físicos: nombre del auditor; nombre de la compañía; índice de papel de trabajo; la localización de la planta o bodega, departamento o sección en donde se realiza el recuento; hora de inicio de la observación del recuento; número de marbete; la cantidad y la unidad de medida ( la cantidad escrita en papel de trabajo relativo al conteo realizado debe ser la misma que se escriba en el marbete ); Número de serie, clave o descripción exacta que utilice el cliente para identificar el material.



Se debe tener cuidado que la clave o descripción asignada por la compañía al material en el marbete es la que corresponde a la que el auditor está presenciando físicamente o en las descripciones existentes en los anaqueles. Cuando sea aplicable, debe listarse también el número de las partes, el último proceso que se les aplicaron , y alguna otra información útil. Si existe diferencia entre el recuento de la compañía y el conteo efectuado, lo primero que se debe de hacer es volver a contar; si después de ello, subsiste una diferencia, se pide a los representantes de la compañía que se vuelva a contar la partida en cuestión y corrija el respectivo marbete.

Si por cualquier razón no se corrige el marbete para que coincida con lo que se apuntó en el papel de trabajo, se hará notar esta circunstancia en el mismo.

Puesto que mucha de la información que se obtiene durante el recuento físico ya no se puede obtener posteriormente, es muy importante que toda la información que se registre esté completa y correcta.

Debemos tener cuidado a una posible sobrevaluación de inventarios, como resultado de manipulación en las cantidades o descripciones de sus componentes. Por ejemplo el inventario puede resultar sobrevaluado si se señala que las cajas contienen 100 componentes eléctricos costosos, en lugar de la realidad de 10; esta manipulación se logra de la manera más sencilla; después del recuento físico pero antes de que se termine el costeo del inventario, se agregaría un cero en la columna correspondiente. Nosotros podemos detectar esta maniobra al comparar nuestros recuentos selectivos con los renglones

correspondientes de la relación final del recuento físico. Otra prueba a nuestro alcance consiste en el repaso visual de las extensiones ( multiplicación de cantidades por precios ) en la misma relación final.

## **CONTROL DE MARBETES Y HOJAS DE RECuentOS FISICOS**

Cada compañía tiene su método para registrar sus recuentos físicos. Sin embargo, la mayoría de ellas utiliza marbetes prenumerados comprados en las imprentas, o producidos por su computadora; también, se puede utilizar hojas estandarizadas para anotar el resultado de los conteos. En este último caso, nuestros procedimientos de conteos selectivos con las que aparecen en las hojas de su recuento y comparación con el conteo físico, para después invertir el proceso y comparar nuestras anotaciones de recuentos selectivos con las que aparecen en las hojas de inventarios, independientemente de la documentación que se utilice, debemos verificar el control que la compañía establezca, y observe, sobre las anotaciones de los costeos.

El propósito de controlar los marbetes o las hojas para los costeos físicos es asegurarnos que no se excluyan partidas en la relación final del recuento físico. El proceso de control debe incluir dos verificaciones realizadas por la compañía:

La primera, al terminar el recuento físico, en ese momento, el representante de la compañía debe preparar - u ordenar que se prepare - una forma conteniendo esta conciliación para su entrega al responsable de compilar la relación final del recuento físico.

El segundo control se ejecuta cuando queda completa la relación final del recuento físico. En este momento, la relación debe ser comparada con la forma en que aparece la conciliación de marbetes u hojas de recuentos físicos, para cerciorarse que la relación final del recuento físico únicamente contiene marbetes u hojas que el informe señalado reporta como utilidades en los conteos.

Se deben documentar y probar los procedimientos por los cuales la compañía controla los marbetes u hojas de recuento. Cuando la compañía utiliza marbetes prenumerados, el auditor debe probar la secuencia numérica de los mismos, y al terminar su observación del recuento físico, se deben anotar los números de marbetes utilizados, los substituidos y los no utilizados.

Cuando la compañía utiliza hojas para recuento, debemos obtener un juego completo de ellas al terminar el recuento y antes de abandonar la última localización del mismo. Si ello no fuera posible, debemos preparar una cédula que aparezca, para cada pagina, el número de líneas o renglones escritos en ella; esta información se compara más tarde con el número de hojas de recuento que se hayan utilizado en la compilación del inventario con el propósito de que podamos determinar cualquier diferencia.

Independientemente del procedimiento que se utilice, el propósito es que nos satisfagamos de que en la compilación del inventario sólo entran – y no se excluyen – las cantidades que corresponden a las partidas que realmente se encontraban físicamente durante nuestra observación del recuento.

### **5.1.3. REVISION DEL CORTE DE INVENTARIOS**

Para poder determinar la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros, así como la correcta determinación del costo de ventas del ejercicio, es indispensable revisar el corte de los movimientos de mercancías. Al comprobar el corte de recepción deberá determinarse que todos los materiales recibidos hasta la fecha del inventario, han sido contados físicamente y que ha sido creado el pasivo correspondiente. Al comprobar el corte de embarques deberá determinarse que todos los artículos embarcados hasta la fecha del inventario, inclusive, han quedado excluidos del inventario físico y que contablemente las cuentas de costos y ventas han sido afectadas dentro del período determinado a la fecha del inventario.

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

Es indispensable que la revisión al corte se efectúe en dos etapas:

- a) Tomando nota durante el inventario físico de la documentación con que se controlan las entradas y salidas de mercancías asegurándose que las últimas entradas se incluyeron y las últimas entradas se excluyeron, y
- b) Verificando posteriormente su correcto registro en libros.

**INFORMACION DEL CORTE DE INVENTARIOS:** Recepción y despacho de mercancías.

Durante el recuento físico, el auditor debe tomar nota de la información de entrada y salida de mercancías para fines del corte de inventarios. En una fecha posterior, habremos de realizar una búsqueda de esta información en los registros contables. El objetivo es obtener evidencia de que todas las partidas recibidas hasta el momento del corte se incluyen en el recuento físico y se contabilizan con cargo a las cuentas de inventario del período ( " corte de recepciones " ) y todas las partidas despachadas hasta el momento del corte se excluyen del recuento físico y se registran como ventas dentro del período ( " corte de ventas " ).

**PROCEDIMIENTOS DE CORTE:**

Pueden consistir estos en visitar los departamentos de recepción y embarque para observar si se han separado físicamente las partidas que deben formar parte y aquellas que deben excluirse del recuento físico.

Cuando la compañía mantiene registros secuenciales de recepción y de embarque, debe pedir copias de estos registros o seleccionar

ciertos embarques y recepciones importantes para su seguimiento posterior o bien, claro, una muestra representativa de embarques y recepciones, si es adecuado.

En cuanto a las recepciones de mercancías, la información que normalmente se escribe es: nombre del proveedor, número del informe de recepción, fecha de recepción, cantidad y descripción de los materiales recibidos y nombre del transportista.

En cuanto a los embarques, normalmente debe apuntarse la información siguiente: nombre del comprador, número de la nota de embarque o de la factura, fecha de embarque, cantidad y descripción de los materiales embarcados, nombre del transportista y el importe de la factura, si se tiene a la mano.

Tanto para las recepciones como para los embarques, es esencial indicar si las partidas se incluyeron en el recuento físico. Si se olvida esta anotación, los procedimientos de seguimiento del corte no tienen ya ningún objeto.

Si la compañía aplica algunos procedimientos especiales para controlar las transferencias intercompañías ( de sucursales, divisiones o subdivisiones ) debemos solicitar la documentación necesaria al respecto para probar el adecuado corte de estos traspasos.

Si la compañía utiliza boletas prenumeradas de recepción o de embarque, anótese el último número utilizado antes del corte. También anótese los números anteriores no utilizados. Si la compañía recibe o embarca materiales en ferrocarril, camiones o buques, anótese todos los

vagones, camiones o buques que se encontraban vacíos y llenos, señalando su inclusión o exclusión del recuento físico. ( En muchos casos, esta circunstancia reclama atención especial porque normalmente los cargamentos son importantes ).

Debemos obtener información acerca de los embarques y las recepciones que tengan lugar después del recuento físico que señale el programa de trabajo. Más tarde, habremos de comparar esta información con las asentadas, en sus respectivas fechas, en los registros contables.

#### **5.1.4. COMPROBACION DE EXISTENCIAS EN PODER DE TERCEROS**

Las existencias de mercancías de la empresa en poder de terceros tales como consignatarios, almacenes de deposito, etc., deben verificarse mediante recuento físico, además debe obtenerse información acerca de sí estos inventarios están o no grabados en forma alguna.

#### **5.1.5. COMPROBACION DE EXISTENCIAS DE TERCEROS EN PODER DE LA EMPRESA**

Adicionalmente a la aplicación de los procedimientos: observación de la toma de inventarios, pruebas físicas y revisión del corte de inventarios, deberá obtenerse la confirmación de los propietarios.

Las existencias de terceros deberán estar separadas de las propias de la empresa, tanto física como contablemente ( en cuentas de orden ) y se comprobará que no forman parte del total de inventarios.

### **5.1.6. OBSERVACION Y PRUEBAS FISICAS DE LA TOMA DE INVENTARIOS ROTATIVOS**

Solo serán aceptables si se cumple con los siguientes requisitos:

- 1.- Que los procedimientos seguidos por la empresa produzcan resultados equivalentes a los que se lograrían con un inventario físico total anual.
- 2.- Que la empresa mantenga registro de inventarios perpetuos o un sistema equivalente que asegure la determinación constante de existencias.
- 3.- Que exista un control interno efectivo que permita confiar en los registros de inventarios perpetuos o su equivalente.



4.- Que los procedimientos seguidos por la empresa aseguren que los excedentes o faltantes de lo que se recuenta en determinado momento, no se compensen con faltantes o excedentes en otros departamentos que no se están recontando.

5.- Que la empresa sujete a recuento físico todos los inventarios por lo menos una vez al año.

6.- Que los registros de inventarios perpetuos o su equivalente, se ajusten a los resultados de los recuentos parciales.

Pruebas sobre los registros de inventarios perpetuos. Con frecuencia, las compañías mantienen tarjetas o registros de inventarios perpetuos con información sobre los volúmenes a mano para cada una de las claves o partidas que constituyen su inventario. Estas tarjetas pueden encontrarse en los almacenes, o pueden ser listados de computadora que se actualizan periódicamente por ejemplo, diaria o semanalmente, algunos sistemas de inventarios perpetuos reflejan únicamente cantidades, en tanto que otros incluyen también costos unitarios. En lugar de tomar un recuento físico completo, muchas compañías utilizan sus registros de inventarios perpetuos para compararlos con las existencias físicas periódicamente durante el año ( recuentos cíclicos ).

En los recuentos cíclicos, las cantidades o volúmenes que aparecen en las tarjetas de inventarios perpetuos se costean ( se multiplican por sus costos unitarios ) y la suma de estos costeos se compara con el saldo en libros de las respectivas cuentas de inventario.

Los procedimientos que normalmente se utilizan para probar los registros de inventarios perpetuos son los siguientes:

Estudiar y evaluar el sistema de registro de inventarios perpetuos. Este procedimiento se realiza normalmente durante la evaluación de los sistemas contables.

Obtener una lista de las cantidades que se encontraban físicamente a mano, en las fechas en que éstas se compararon con las registradas en las tarjetas de inventarios perpetuos en las fechas en las que se realizaron los recuentos.

Hacer pruebas físicas, de los volúmenes que aparecen en los registros de inventarios perpetuos. Estos recuentos selectivos deben incluir, tanto partidas seleccionadas a la vista de los registros de inventarios perpetuos, como partidas encontradas físicamente en la localización del recuento, para comparar con las cantidades consignadas en los registros de inventarios perpetuos; es decir, de tarjetas a anaqueles y viceversa. Estas dos pruebas son necesarias para poder concluir que las partidas que existen físicamente se encuentran registradas. Los recuentos selectivos deben ser anotados en una hoja de pruebas de recuentos físicos o en una copia de las hojas de recuentos que utilizan en la compañía.

Ejecutar otros procedimientos que serían propios para la observación de un recuento físico, tales como la obtención de información para el corte, recorrido de las diversas localizaciones del

inventario, y anotación de las partidas aparentemente obsoletas o invendibles.

Pasar revista a los registros de inventarios perpetuos en búsqueda de ajustes importantes a los volúmenes o cantidades durante el periodo señalado en el programa de trabajo.

### **5.1.7. OBSERVACION Y PRUEBAS FISICAS DE LA TOMA DE INVENTARIOS TOTALES EN FECHA DISTINTA A LA DE FIN DE EJERCICIO.**

Estas solo serán aceptables si se cumple con los siguientes requisitos:

1.- Que la compañía mantenga registros de inventarios perpetuos o su equivalente.

El sistema de inventarios perpetuos o su equivalente, debe ser preciso y oportuno, con el fin de obtener una mayor seguridad al conectar el recuento físico con el importe en libros.

2.- Que exista un control interno efectivo que permita confiar en dichos registros.

Con adecuado y confiable control interno, las pruebas del auditor tendrán un alcance y extensión tales, que será posible obtener evidencia suficiente y competente con mayor facilidad.

3.- Que la toma de inventarios físicos sea a una fecha cercana a la del fin del ejercicio.

Con objeto de reducir la posibilidad de errores en los registros de los movimientos y de que sea representativo de la cifra a dictaminar, el lapso entre la toma del inventario y la fecha de cierre del ejercicio debe ser el menor posible. Generalmente un inventario físico tomado con más de tres meses de diferencia a la fecha de cierre, sería inaceptable.

4.- Que el auditor se cerciore de la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de inventarios físicos y la del fin del ejercicio, por medio de la:

- a) Revisión de los movimientos en las distintas cuentas de inventarios, incluyendo el examen de la documentación que los origina y - en su caso - obtención de explicaciones satisfactorias sobre los movimientos poco usuales o anormales.
- b) Comprobación del cálculo uniforme del costo de ventas.
- c) Revisión de porcentajes de utilidad bruta incluyendo la obtención de la información satisfactoria sobre variaciones.
- d) Revisión de aumentos y disminuciones importantes en el monto de las existencias, incluyendo la obtención de información

satisfactoria sobre variaciones

Cuando existan variaciones significativas al cierre del ejercicio es recomendable que se efectúen pruebas físicas complementarias.

- e) Comprobación de que las roturas, faltantes y otras mermas normales se hayan acreditado a las cuentas de inventarios.

### **5.1.8. PROCEDIMIENTOS APLICABLES EN EL CASO DE CONTRATACION EXTEMPORANEA**

En el caso de que el auditor se le soliciten sus servicios profesionales en fecha posterior a la toma física por la compañía de sus inventarios, ya sea el inicial o el final del periodo sujeto a examen, es necesario que observe otro inventario y efectúe las pruebas físicas que considere necesarias en los términos de los procedimientos descritos anteriormente, satisfaciéndose de la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de su observación y pruebas físicas y las del inicio o de termino del ejercicio, mediante la aplicación de los procedimientos ya mencionados.

En el caso de que sea prácticamente imposible llevar a cabo los procedimientos de observación y pruebas físicas en la forma recomendada en el párrafo anterior, el auditor aplicara, entre otros, los siguientes procedimientos supletorios:

- 1.- Examinar la evidencia documental suficiente de que se practicaron inventarios físicos y de que los procedimientos seguidos garantizan la correcta determinación de existencias. Dicho examen comprenderá la revisión de las instrucciones escritas de la compañía para la toma y corte de inventarios, los marbetes y listados de conteo, la compilación de los listados de inventarios, etc.
- 2.- Obtener confirmación de las existencias en los términos de los procedimientos señalados anteriormente.
- 3.- Revisar transacciones subsecuentes que comprueben fehacientemente la existencia de los inventarios.

Lo anterior se logra comprobando en los auxiliares correspondientes que créditos del ejercicio siguiente correspondan a ventas y/o traspasos de los inventarios finales del ejercicio que se examina, mediante la revisión de salidas de almacén, facturas y cargos a cuentas por cobrar y costo de ventas, etc.;

- 4.- Examinar la documentación que ampare entradas y salidas de inventarios.

## **5.2. VALUACION DE INVENTARIOS**

El costo del inventario es la suma de todas las erogaciones

incurridas y cargos devengados directa o indirectamente, para traer sus partidas integrantes a su condición y ubicación presentes. El " Costo de los inventarios puede ser obtenido bajo cualquiera de diversas hipótesis respecto al flujo de sus factores de costo, tales como PEPS – Primeras entradas, primeras salidas – UEPS – Ultimas entradas, primeras salidas- o COSTO PROMEDIO. El objetivo principal en la selección del método debe ser elegir aquel que, bajo las circunstancias de la compañía, refleje mas claramente la utilidad periódica... Los costos estándar son aceptables si, de tiempo en tiempo razonable, se ajustan a la luz de las circunstancias cambiantes de tal manera que, en la fecha de los estados financieros, se aproximen a los determinados bajo alguno de los métodos reconocidos... en algunas situaciones también puede ser aceptable y practico un sistema de llegar al costo del inventario a través de un procedimiento inverso de eliminación del margen bruto, tal como el método de " detallistas ".

A pesar de lo anterior, es necesario modificar la valuación de inventarios al costo , cuando su valor útil es inferior al costo original. Cuando es evidente que el valor útil de los bienes al ser vendidos en el curso ordinario de las operaciones será inferior al costo, por deterioro físico, obsolescencia, disminución en los niveles de precios u otras causas, la diferencia debe ser reconocida como una pérdida en el periodo en curso. Generalmente se cumple con esta política devaluando los bienes a un nivel inferior designado en términos generales como " Precio de mercado ".

### **5.2.1. COMPROBACION DE LA CORRECCION**

## **ARITMETICA DE LOS INVENTARIOS FISICOS**

Es necesario que el auditor aplique entre otros los siguientes procedimientos:

- 1.- Comparar las unidades contadas según los marbetes o listados utilizados, con las relaciones del inventario y viceversa.
- 2.- Comparar las unidades recontadas según pruebas físicas del auditor, con las relaciones de inventario.
- 3.- Verificar que se utilizaron costos unitarios conforme al método de valuación adoptado.
- 4.- Verificar las operaciones aritméticas.
- 5.- Comparar la suma de las relaciones valuadas con los saldos de las cuentas de control, asegurándose de que se hayan registrado los ajustes resultantes de los inventarios físicos.

### **5.2.2. EXAMEN DE COSTOS UNITARIOS**

Comprobar la corrección de los costos unitarios utilizados, mediante la revisión de documentación original de compra y la valuación de los sistemas de costos de fabricación en el caso de industrias,



cerciorándose de incluir todos los elementos del costo.

Lo anterior deberá incluir la verificación de la correcta determinación de los costos unitarios de acuerdo al método de valuación adoptado.

### **5.2.3. SISTEMA Y METODO DE VALUACION**

Cerciorarse de que el sistema y el método de valuación utilizados sean los adecuados y que han sido aplicados consistentemente, y los costos no excedan al valor de mercado.

La prueba de costo o mercado, deberá llevarse a cabo conforme al boletín de inventarios, de la Comisión de Principios de Contabilidad.

### **5.2.4. REALIZACION DE LAS EXISTENCIAS**

Deberá hacerse un estudio de los artículos de lento movimiento, excesivos, dañados u obsoletos, para cerciorarse de la suficiencia de las estimaciones correspondientes.

Este estudio se podrá realizar a través de inspección física de las existencias, estudio de reportes internos, estudio de movimientos en

tarjetas de control, examen de realización posterior, platicas con funcionarios de la empresa, certificaciones técnicas, rotación de inventarios, etc.

Si en las pruebas físicas se determinaron inventarios obsoletos y/o de lento movimiento, deberán localizarse en el listado de inventarios que haya servido de base para calcular la estimación correspondiente.

### **5.2.5. MERCANCIAS EN TRANSITO**

Se aplicarán, entre otros, los siguientes procedimientos:

- 1.- Revisión de las condiciones de traslación de dominio.  
Mediante inspección del contrato de compraventa o pedido, se determina en qué momento quedó realizada la traslación de dominio.
- 2.- Verificación de la recepción posterior en los almacenes de la compañía.  
La recepción posterior es prueba de que se encontraba en tránsito.
- 3.- Confirmación de proveedores, de agentes aduanales u otros intermediarios.  
Las confirmaciones permiten comprobar que se incluyeron todas las partidas que están en transito.

4.- Revisión de partidas de conciliación con proveedores.

Se investigará el origen y razón de las partidas no correspondidas, para conocer la situación en cuanto a existencia real del pasivo y su efecto en mercancías en tránsito.

5.- Examen de documentación comprobatoria.

Es indispensable vigilar cuidadosamente que en la fecha del inventario físico se hayan deducido de inventarios en tránsito, todas las mercancías que ya se hubieran recibido en las bodegas de la empresa, aun cuando no se hubiera recibido la factura del proveedor.

La fecha más adecuada para comprobar los inventarios en tránsito es la del inventario físico.

## **6. OTROS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES AL RUBRO DE INVENTARIOS**

Comparación de Recuentos Selectivos, Cortes de Inventarios y Pruebas de Corrección Aritmética.

Al complementar el recuento físico, la compañía costeará su

inventario mediante la extensión ( multiplicación ) de los volúmenes por los costos unitarios y mediante la suma de los resultados, para llegar a un importe total de los recuentos físicos costeados. Esto requiere tres pasos:

- 1.- Localizar en la relación final del recuento físico, nuestros recuentos selectivos y los números sobre los marbetes u hojas de inventarios contenidos en el informe de control acerca de los mismos.
- 2.- Identificando en los registros contables la información del corte de inventarios.
- 3.- Verificando la corrección aritmética.

### **Búsqueda de recuentos selectivos**

Los costeos selectivos que anotamos durante nuestra observación del inventario físico deben ser buscados en la relación final del recuento físico de la compañía. Esta búsqueda se realiza para obtener evidencia de que las cantidades incluidas en esa relación representan correctamente los volúmenes físicos existentes en la fecha del recuento. A veces, la relación final del recuento físico constituye un listado de las partidas, marbete tras marbete; sin embargo, en algunos casos, en las compañías utilizan hojas de trabajo intermedias a su computadora para agregar o combinar subtotales por número de clave o de componente de

su producción. Es importante que nosotros tengamos en cuenta, durante el recuento físico, si la compañía va a realizar agrupaciones como las señaladas para poder compilar su inventario, si ese fuera el caso, debemos solicitar a la compañía que nos guarde las hojas de trabajo intermedias para poder realizar la búsqueda de nuestros conteos selectivos.

Debemos pasar revista a la relación final del recuento físico en búsqueda de partidas con costos unitarios o valores totales elevados que no fueron objeto de nuestro recuento durante la observación. Puede ser necesario realizar pruebas especiales sobre estas partidas para verificar su existencia en la fecha del recuento físico. El auditor encargado debe ser notificado de inmediato si nos encontramos en esta situación, para que pueda diseñar procedimientos apropiados y oportunos.

Conciliación del informe de control de marbetes u hojas con la relación final de recuentos físicos.

La hoja de control de marbetes u hojas de recuentos, cuya información principal anotamos durante nuestra observación del recuento, debe ser comparado con la relación final del recuento físico con el propósito de obtener evidencia acerca de que: todas las partidas sujetas a recuento físico fueron incluidas en la relación final, y que no se agregaron marbetes o partidas a las hojas del recuento después de nuestra observación. Si se localizan discrepancias, debemos investigar su origen. La alteración de la información sobre el recuento físico con posterioridad al mismo es una práctica sospechosa que debe ser discutida de inmediato con el auditor encargado.

## **Procedimientos para el corte de recepción y de embarque.**

Los procedimientos de corte de la compañía sobre recepción y embarque tienen por propósito determinar que: todos los materiales recibidos se incluyeron en el inventario; se registraron los pasivos por todos los materiales comprados a crédito que se incorporaron en el inventario; no se registraron pasivos por partidas que se excluyeron del inventario; se registraron como ventas y cuentas por cobrar todos los productos vendidos a crédito; todos los productos se excluyeron del inventario; y no se registraron cuentas por cobrar por productos incluidos en el inventario.

Cuando se compruebe el corte de inventarios se debe tener muy presente el inventario en tránsito, tanto de los proveedores o de las sucursales, divisiones o subdivisiones de la compañía; debemos determinar si estas partidas quedaron adecuadamente reconocidas en los registros. El efecto de todos los errores descubiertos debe ser resumido para determinar su impacto combinado sobre los estados financieros. Además, debemos investigar las razones que hicieron posibles los errores de corte para determinar si son indicios de otros errores semejantes.

## **Comprobación de corrección aritmética**

Debemos comprobar las extensiones de las partidas y las sumas de las mismas en la relación final del recuento físico. Aun si los cálculos fueron hechos por la computadora, recalculados por personal de la compañía o realizados fuera de éste por algún centro de servicio bajo control de la compañía, el auditor debe cerciorarse de la corrección aritmética.

El alcance de las pruebas que estará especificado en el programa de auditoria, dependerá de los procedimientos que utilice la compañía para compilar su relación final del recuento físico, del cuidado que ponga en sus cálculos y sus verificaciones, del numero y costo unitario de los integrantes del inventario y de otros factores semejantes.

Al comprobar la corrección aritmética, debe realizarse los más cuidadosa y eficientemente posible, con el propósito de abarcar lo más posible, con frecuencia se recomienda la comprobación visual ( Es decir, la apreciación visual de la razonabilidad de los totales ) en la búsqueda de errores de transposición, de punto decimal y de suma. Es conveniente verificar las extensiones de partidas con volumen, costo unitario, o importe total elevado.

Para las conversiones ( por ejemplo, de metros a Kilos ), debe verificarse no solo la conversión misma sino el origen de la información o ser convertida. A un cuando el Auditor no verifique la suma de todas las paginas que constituyen el recuento físico, si debe comparar el total en cada una de las paginas con la cantidad asentada en la hoja de sumario del inventario. Sus papeles de trabajo deben describir sus procedimientos para satisfacerse de la corrección aritmética, con sus hallazgos y conclusiones.

Revisión de la relación final del recuento físico con conteos selectivos, y verificar su corrección aritmética, debemos localizar partidas no frecuentes. Tales como:

- 1.- Una partida que se destaca por contar con una enorme cantidad o volumen, en comparación con otras partidas.
- 2.- Una partida que tiene un costo unitario muy alto.
- 3.- Un importe que luce demasiado elevado o demasiado pequeño a la vista de su cantidad o volumen y su costo unitario.
- 4.- Sumas de páginas que lucen demasiado elevadas con relación a sumas de otras páginas.

## **Revisión de la Valuación de Inventarios**

Debemos determinar que el inventario se encuentra valuado de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Normalmente se realiza una prueba de la valuación de inventarios separadamente para cada componente de los mismos; es decir, materias primas y componentes comprados, producción en proceso y producción terminada.



Materias primas y componentes comprados. La prueba sobre el costo de materias primas y partes compradas es la más objetiva en las pruebas de valuación de inventarios. Se refiere a la comprobación de los costos unitarios de las partidas seleccionadas mediante los precios incluidos en las respectivas facturas de los proveedores.

### **Pruebas sobre la Relación Final del Recuento Físico.**

Se debe comenzar por preparar un papel de trabajo en donde se listen las partidas seleccionadas para comprobar su costo. Este papel de trabajo mostrará la descripción de la materia prima o su componente comprado, el número asignado por la compañía, la cantidad en inventario, el costo unitario y el importe extendido ( multiplicación de cantidad por costo unitario ). Se dejan algunos renglones entre cada partida seleccionada, por si se necesita anotar varias facturas de vendedores hasta completar la cantidad total en el inventario de esa partida. Una vez que se han seleccionado los artículos para su prueba, se solicita al personal de la compañía facilite las facturas de respaldo de las compras. Al examinar las facturas de los proveedores, se debe tener presente lo siguiente:

### **Fecha de recepción.**

Si la compañía utiliza el método PEPS para costear inventarios, la última factura más próxima a la fecha del inventario debe ser listada en primer lugar; A continuación se listan las facturas de adquisición en orden inverso de sus fechas hasta lograr rehacer la cantidad total de inventario de la partida seleccionada.

### **Cantidad.**

Las facturas examinadas deben reconstruir la cantidad total en el inventario de cada partida seleccionada. A veces llega uno hasta la relación final del recuento físico del año anterior cuando las compras del año son inferiores a la cantidad del inventario final.

### **Costo Unitario.**

El costo unitario debe incluir el importe facturado por el proveedor más costo adicional por fletes, seguros, etc. Las rebajas y descuentos concedidos por el proveedor debe ser deducidos del precio unitario. Cuando las unidades de medida en las facturas del proveedor difiera de las que utiliza la compañía, se deben utilizar tablas estándar de conversión para comprobar los cálculos hechos por la compañía y la determinación del costo unitario: Por ejemplo, acero comprado sobre la

base del tonelaje, pero contabilizado por la compañía en medidas lineales.

Al realizar estos procedimientos, se debe estar alerta a la presencia de partidas obsoletas o de movimiento lento. Por ejemplo si no se hicieron compras durante el año, y hubo consumo reducido, la partida ciertamente debe considerarse de movimiento lento e, inclusive, podría ser obsoleta, usted debe presentar al auditor encargado esta partida para su consideración.

Como ya se indicó, también debemos someter el inventario a la prueba de costo " Costo o Mercado, el Más bajo ". Una manera satisfactoria de determinar el valor de mercado de artículos comprados, es comprobar los precios pagados por compras recientes.

Sin embargo, si algún artículo es objeto de precios decrecientes o de fluctuaciones rápidas en el mercado, tendremos que realizar preguntas y pruebas suplementarias. Una fuente de información la encontramos en cotizaciones publicadas en revistas especializadas; otra la constituyen las listas de precios de los proveedores. Naturalmente, el agente o jefe de compras de la compañía debe tener en su poder información útil para nuestro propósito.

### **Producción en proceso y artículos terminados.**

El costo de la producción en proceso y de artículos terminados incluye un componente de materia prima, un componente de mano de

obra y un componente de gastos de manufactura. Antes de realizar la prueba del costo de producción en proceso y artículos terminados, es indispensable que el auditor entienda el sistema de costos de la compañía. Casi siempre debemos contar en el archivo permanente con un análisis del sistema de costos, que se actualiza anualmente al realizar nuestra evaluación de los sistemas contables.

Como auditor se puede no estar involucrado en las pruebas sobre mano de obra y gastos de manufactura incorporados en producción en proceso y artículos terminados; sin embargo, debe adquirir un entendimiento básico de los diferentes sistemas de costos que utilizan los industriales. A continuación se presenta un resumen de estos sistemas de costos.

Hay dos tipos comunes de sistemas de costos: el de órdenes de trabajo y el de proceso. Los dos sistemas pueden relacionarse por la base de costos reales o de costos predeterminados ( Incluyendo costos estándar ). Las principales características de cada uno se presentan en los párrafos siguientes.

En el sistema de ordenes de trabajo, se determina el costo para cada orden, pedido o contrato específico. Los costos de las materias primas se determinan con base en las facturas de compra por componentes adquiridos específicamente para cada orden de trabajo. La mano de obra directa se acumula e incorpora con base en la información relativa a las nóminas. Usualmente, los gastos de fabricación se aplican a base de una cuota sobre el costo de mano de obra directa, o a una cuota horaria por cada hora de trabajo. Los sistemas de órdenes de fabricación normalmente se utilizan en las compañías dedicadas al

trabajo de taller; ingenieros, contratistas, constructores de embarcaciones, e impresores. El método presupone que los productos procesados pueden ser asignados a cada orden de trabajo.

El sistema de costos por procesos se utiliza para acumular los costos en producciones de proceso continuo o masivo. Normalmente los costos por proceso se aplican en industrias productoras de artículos químicos, acero, hule, azúcar, carbón, y en compañías que producen artículos tales como tornillos y tuercas, o productos plásticos menores. Un tercer tipo de manufactura que utiliza este método de costos es la del ensamble; por ejemplo, automóviles, máquinas de escribir o artículos para el hogar.

En el sistema de costos por procesos, los costos se acumulan y determinan por departamentos. Las unidades se costean con base en costos reales o predeterminados ( estándares ) por departamentos. Después se transfieren al siguiente departamento de proceso, y así sucesivamente, hasta llegar al costo total de los productos en proceso con base en el porcentaje estimado de avance de la producción dentro del proceso total.

Los sistemas de costos estándar se utilizan para obtener información con oportunidad y para establecer procedimientos simples de contabilidad. Los costos estándar se utilizan en los sistemas de costeo por ordenes de trabajo, procesos y operaciones. En un sistema de costos estándar, las cuotas de mano de obra, materias primas, y gastos de fabricación para cada operación que se realiza en cada artículo manufacturado, son predeterminados y representan las cuotas normales o ideales bajo ciertas condiciones de capacidad de la planta y

eficiencia predeterminadas. Las diferencias entre los costos estándar y los reales se cargan o acreditan a una cuenta de variación. En este tipo de sistemas, el auditor necesita obtener evidencia de que los costos estándar valúan adecuadamente al inventario. Un sistema de costos estándar debe aproximarse a los costos reales si hemos de aceptarlo como una base adecuada para valorar el inventario.

Un camino efectivo para obtener evidencia sobre la variación entre los costos estándar y los costos reales es examinar las cuentas de variaciones. Si los saldos de estas cuentas son relativamente insignificantes, sería una indicación de que los costos estándar se aproximan en forma razonable a los reales. Por otra parte, si los saldos de las cuentas de variación son importantes es posible, que estamos en presencia de un inventario distorsionado en su valuación. En este caso puede requerirse un ajuste para eliminar la valuación a costo estándar, y sustituirla por una cantidad más próxima al costo real. Antes de hacer estas decisiones, es necesario realizar algunas pruebas sobre el sistema de costos para asegurar que las cuentas de variaciones reflejan adecuadamente las diferencias acumuladas entre los costos estándar y reales.

Hay un factor importante en la ejecución de las pruebas sobre él costeo de producción en proceso y artículos terminados: la comprensión del sistema de contabilidad de costos de las compañías. Cuando ya lo hemos entendido, entonces podemos diseñar pruebas apropiadas al sistema específico. Estas pruebas pueden involucrar el examen de documentación de respaldo, tal como las facturas de proveedores de materias primas y los registros relativos a las nóminas por lo que toca a mano de obra; la revisión de los cálculos de gastos de fabricación, y

procedimientos de estudio analítico. Los procedimientos específicos de auditoría que se apliquen dependerán del sistema de contabilidad de costos de la compañía.

### **Determinación de inventarios de Movimiento Lento u Obsoletos**

Las compañías deben de contar con procedimientos adecuados para controlar, descarga del inventario, y determinar el valor estimado de realización de partidas obsoletas o de movimiento lento. Tales partidas deben reconocerse en los estados financieros a su valor neto de realización. Si la compañía no tiene tales procedimientos en vigor, se deben realizar pruebas de gran alcance.

Las pruebas relativas a inventarios obsoletos y de movimiento lento normalmente incluyen los siguientes procedimientos:

Discutir con el personal idóneo de la compañía los procedimientos que se utilizan para determinar las cantidades de inventarios de movimiento lento u obsoleto, y los ajustes a los costos de los mismos, probando la razonabilidad de las determinaciones hechas por la compañía.

Estar alerta para detectar tales partidas durante nuestra observación del recuento físico y más tarde verificar que las mismas se hayan considerado por la compañía a su costo neto de realización.

Repasar los papeles de trabajo en que constan las pruebas de verificación de costo de materias primas y componentes comprados, en búsqueda de tales partidas.

Verificar que el inventario del año auditado no incluya partidas excluidas del inventario del año precedente.

Buscar en los registros de inventarios partidas que muestran estar inactivos .

Analíticamente determinar si hay exceso en partidas importantes de inventarios a la luz de su utilización esperada para el siguiente ejercicio. Para este fin se pueden utilizar razones de rotación de inventarios , pronósticos de ventas, niveles actuales de ventas, pedidos pendientes de surtir, etc.

Prueba de Costo o Mercado, el Más bajo. Se debe determinar si es necesario una provisión adecuada para posibles perdidas en la venta o retiro de inventarios en proceso o artículos terminados, ya sea que se encuentran en posición de la compañía o comprometidos para ser adquiridos . Para ello es necesario determinar sus precios de mercado. En términos simples, la fórmula de precio de mercado consiste en que éste es equivalente al costo de reposición ( Readquisición o Reproducción ) el cual, sin embargo, no puede exceder al precio de venta menos el costo de terminar y vender el producto, ni ser inferior al precio de venta restado de una utilidad normal y del costo de completar y venderlo.



Los precios de venta se obtienen de los catálogos, contratados y listas de precios de la compañía, o de sus facturas de venta recientes. Se debe estar alerta sobre los descuentos que se conceden a los distribuidores, con motivo de alcanzar un cierto volumen, o por otras razones, que reducen los precios publicados .

Además, como ya se señaló, se deben investigar si existen inventarios dañados, de movimiento lento, excesivos u obsoletos.

### **Ajustes a los inventarios físicos**

Cuando el importe del ajuste que se opera el saldo en libros para que coincida con la valuación del inventario físico, resulta anormal, la compañía debe determinar los orígenes que crean esta diferencia y preparar un sumario de las partidas que lo constituyen. Se debe repasar esta conciliación y quedar satisfechos de la razonabilidad de sus partidas integrantes. Para ayudar a comprender el ajuste, es útil estudiar los márgenes de utilidad bruta mensuales de la compañía, las cuentas de variación de sus costos estándar, sus métodos de costeo de las ventas, sus provisiones para mermas de inventarios, la experiencia obtenida en auditorías anteriores, y los métodos para contabilizar fletes y descuentos.

### **Conexión de inventarios a la fecha del Balance**

Cuando el recuento físico tiene lugar, se costea y se compila con anterioridad a la fecha del balance, necesitamos asegurarnos que se hayan corrido los ajustes adecuados a esa fecha. Por otra parte, se deben hacer pruebas sobre los movimientos de inventarios ocurridos entre la fecha del recuento físico y la fecha del balance ( denominado el " periodo de conexión prospecto " ) La prueba durante el periodo de conexión prospecta normalmente incluye:

1. Pruebas de los asientos en las cuentas de mayor de los inventarios, examinados los diarios de compras, las aplicaciones de mano de obra, los asientos por gastos de manufactura y otros registros relacionados.
2. Determinar la razonabilidad de los niveles de actividad, comparándolos con el periodo que concluyó en el recuento físico y/o con las partidas presupuestadas para el periodo de conexión prospecto. Las actividades se refieren a recepción de materiales, volúmenes de producción, costos de productos, vendidos, mermas etc., durante el periodo de conexión.
3. Comparación de los márgenes de utilidad bruta del periodo de conexión con los correspondientes al periodo precedente y otros periodos. En los papeles de trabajo deben explicarse variaciones no usuales, el proceso de su investigación y las conclusiones.

## **Mercancías en Consignación, Compromisos para Compra y Ventas**

Se debe determinar si la compañía mantiene un control adecuado sobre productos que han recibido en consignación ( propiedad de los consignatarios ) y de las que se encuentran en poder de los comisionistas ( Propiedad de la compañía, el comitente ). En ciertas circunstancias, se debe observar el inventario que la compañía que mantiene en consignación, para determinar si las partidas respectivas se excluyeron por ser propiedad del comitente de la compañía. Por el contrario, el inventario debe incluir mercancías que no se encuentran físicamente en posición de la compañía pero que son de su propiedad, enviadas a comisión y en poder de sus comisionistas.

Se debe platicar con los ejecutivos idóneos de la compañía , sobre la posible existencia de compromisos de compras por volúmenes en exceso de los requerimientos normales, o a precios en exceso de los actuales en el mercado. Podemos examinar los contratos de compra por pruebas selectivas. Debemos determinar si es necesario crear una provisión para perdidas por compromisos de compra desfavorables.

También se debe platicar con los ejecutivos de la compañía sobre la posible existencia de compromisos de venta de productos a precios inferiores al costo de producción o de traslado. Habremos de examinar selectivamente los contratos de venta y los pedidos recibidos, para determinar si es necesaria una provisión para perdidas por compromisos de venta desfavorables.

## **7. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD**

### **RELATIVOS AL RUBRO DE**

### **INVENTARIOS**

#### **C-4 Inventarios:**

En mayo de 1970 fue publicado el boletín número cuatro perteneciente a la serie C de la Comisión de Principios de Contabilidad sobre el tema de Inventarios, dos años después, el grupo encargado de hacer las modificaciones procedentes y preparar este boletín definitivo, contó con material que resume diversos comentarios provenientes de las presentaciones que se hicieron en varias partes de la República Mexicana.

Tanto los integrantes del grupo de trabajo del boletín inicial, como los que se tomaron muy en cuenta los conceptos expresados en el boletín del Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera que se reproducen a continuación:

“ Los participantes en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz.

Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses.

... considerar a la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales que no existen en la naturaleza y por tanto no descubierto...

Esta estructura es una base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad” .<sup>1</sup>

Innumerables comentarios se recibieron en la comisión, relativos al contenido y redacción del Boletín de Inventarios, mismos que han hecho posible su nueva estructura. Sin lugar a duda, el aspecto más controvertido fue la aceptación del costeo directo.

La comisión orientada por los conceptos del Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera y habiendo estudiado cada una de las objeciones y comentarios presentados y considerando que las administraciones de las empresas tienen derecho a exigir sistemas que le proporcionen información útil para planear sus operaciones y dictar sus políticas, decidió continuar con la postura de aceptación del costeo directo.

---

<sup>1</sup> IDEM Pag. 5

### **Alcance del Boletín:**

Las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad que se mencionan en este boletín, se referían a empresas industriales y comerciales, con excepción de las de servicio, constructoras, extractivas, etc., que por reunir características especiales serán objeto de estudios complementarios.

### **Periodo Contable:**

Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; en términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

### **Realización:**

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados;

- a) Cuando han efectuado transacciones con otros entes económicos.
  
- b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o
  
- c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

### **Valor Histórico Original:**

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable de ellos se haga el momento en que se consideren realizados contablemente.

### **Consistencia:**

Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cualificación que permanezcan en el tiempo.

La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para la

comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa. Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

### **Revelación suficiente:**

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

### **Importancia relativa:**

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



## **Reglas de valuación según C-4:**

Basados en los conceptos anteriores, las reglas de valuación para inventarios son: el costo de adquisición o el de producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o de venta. El costo puede determinarse de acuerdo a los sistemas y métodos que más adelante se mencionan y en su registro habrá que cuidar lo siguientes aspectos:

*Anticipo a proveedores.* En ocasiones por las características o la demanda de ciertos productos, los proveedores exigen a sus clientes anticipos a cuenta de sus pedidos. Las empresas que tengan que desembolsar por este concepto, deberán registrarlos dentro del capítulo general de inventarios en una cuenta específica, siempre y cuando se refieran al tipo de artículos que aquí se mencionan. Esta operación de anticipo también puede ser con el agente aduanal.

*Costo de producción.* Representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación.

Se puede decir, que cada empresa de acuerdo con su estructura y características, elige los sistemas necesarios para determinar su costo de producción, no siendo factible, por lo tanto establecer reglas a este respecto. Sin embargo es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales, que no deben afectar el costo de producción sino llevarse directamente a resultados, tales como:

1. Capacidad de producción no utilizada. En ocasiones, por diversas circunstancias, algunas empresas industriales operan a un grado inferior de su nivel normal de producción o bien parte de sus instalaciones están "ociosas" ocasionando con esto que ciertos gastos distorsionen el costo de producción. Como esta situación es difícil de precisar en la practica , es necesario que en las empresas se recurra a la asesoría de sus técnicos para cuantificar el importe que debe cargarse a los resultados. Entre los factores que pueden tomarse en cuenta están:
  - \* La capacidad práctica de producción.
  - \* Los volúmenes de producción presupuestados
  - \* La producción real obtenida.
2. Castigos de inventarios. Obedecen a diversas circunstancias, entre las cuales se pueden citar: estimaciones para posibles artículos obsoletos o de lento movimiento.
3. Desperdicios anormales de materia prima. Es frecuente que en las empresas industriales, durante el periodo inicial de

operaciones o cuando se inicia la fabricación de un nuevo producto, el consumo de materia prima se vea afectado desfavorablemente por diversas causas, entre las que podemos citar: falta de ajuste de la maquinaria, inexperiencia en el manejo de la producción, etc. por lo que no es conveniente afectar el costo de producción.

*Producción en proceso.* Por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y por lo tanto, los artículos que aun no estén terminados se valuarán en proporción a los diferentes grados de avance que tengan en cada uno de los elementos que forman su costo.

*Artículos terminados.* Este concepto comprende aquellos artículos que se destinarán preferentemente a la venta dentro del curso normal de las operaciones y el importe registrado equivaldrá al costo de producción tratándose de industrias y al de adquisición si se trata de comercios. Los artículos terminados entregados en consignación, deben formar parte del inventarios al costo que les corresponda. Esta misma situación opera para las mercancías en demostración o vistas.

*Modificaciones a la regla de valuación.* Tomando en cuenta que los inversionistas pueden sufrir variaciones importantes por cambios en los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento de los artículos que forman parte del mismo, es indispensable, para cumplir con el

principio 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 derivados de operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios" ,<sup>1</sup> que se modifiquen las cifras que arroja la valuación al costo sobre las siguientes bases:

Costo o valor de mercado, el que sea menor, excepto que:

- \* El valor de mercado no debe exceder del valor de realización y que
- \* El valor de mercado no debe ser menor que al valor neto de realización.

El termino mercado, debe entenderse como costo de reposición, bien sea por compra directa o producción según sea el caso y este puede obtenerse de la siguiente manera: de las cotizaciones y precios de facturas de los proveedores, etc.

El valor de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etc.

---

<sup>1</sup> AUDITORIA INTERNA MODERNA, EVALUACION DE OPERACIONES Y CONTROLES; V. Brink, H. Witt; Editorial ECASA , 1993; 801 pp

El valor neto de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad.

Para obtener el costo de reposición deberán seguirse las bases del sistema y método que este implantado, por ejemplo, no es correcto que se calcule el costo de reposición. Si es inferior al de valor neto de realización el ajuste debe hacerse precisamente a este último valor, con objeto de no registrar pérdidas en exceso a las que en operaciones normales se obtendrían.

Cuando se considere que no ocurrirán pérdidas por la modificación del costo de algunos integrantes del inventario, debido a que otros subieron de valor proporcionalmente, no será necesario castigar al inventario.

Cuando los elementos que integran el inventario se emplean para varios productos con diferentes volúmenes de venta, a menos que exista algún método práctico para clasificar las diversas categorías, las reglas deben aplicarse por separado a cada renglón del inventario.

También las pérdidas motivadas por el valor de mercado que afectan a pedidos que se hubieran aceptado en firme, por mercancías o materiales que se encuentren en tránsito, deben reconocerse en cuentas de resultados del ejercicio.

Por otra parte cuando el deterioro, la obsolescencia, el lento movimiento y otras causas indiquen que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario resultará inferior al valor registrado, deberá admitirse la diferencia como una

pérdida del ejercicio.

Las cuentas de estimación que se creen con motivo de la aplicación de las modificaciones al costo por los eventos anteriores expuestos, pueden ser disminuidas o canceladas contra resultados del ejercicio, si se modifican favorablemente las circunstancias que las originaron.

### **Reglas de presentación según C-4:**

Por la naturaleza de la cuenta de inventarios, su presentación en el balance general debe hacerse dentro del activo circulante, detallando las partidas que lo componen según se trate de empresas industriales o comerciales (materias primas y materiales: producción en proceso y artículos terminados, anticipos a proveedores y mercancías en tránsito).

En virtud de los procedimientos alternativos que puedan usarse para la valuación de inventarios, éstos se presentarán en el balance general con la indicación del sistema y método a que están valuados, destacando, en su caso, el importe de la modificación sufrida por efectos del mercado o de la obsolescencia y/o lento movimiento de los artículos.

En el caso de que el sistema seleccionado sea el costeo directo, deben hacerse las siguientes aclaraciones:

- \* El estado de resultados debe destacar el importe de los gastos fijos de producción que se absorbieron en el periodo.

- \* El costo de ventas debe incluir el de producción más el costo variable de distribución y venta.
- \* El primer concepto de utilidad en el estado de resultados se denominará utilidad marginal, para distinguirla del término de utilidad bruta.

Cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado en relación al ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro de inventarios y en los resultados de la empresa.

Además de la información mencionada, deben destacarse si existen gravámenes sobre los inventarios o si éstos han sido ofrecidos en garantía, haciendo referencia al pasivo correspondiente.

En empresas industriales cuya capacidad de producción o mano de obra no se utiliza en su totalidad, el efecto registrado en gastos, deberá destacarse en el estado de resultados, siempre y cuando su monto sea de importancia.

Para poder decidir sobre la presentación del renglón de inventarios en los estados financieros, se deberá tener en cuenta que el objeto principal de los mismos, es el proporcionar información clara y suficiente para sus lectores. Esta información es posible proporcionarla, bien sea dentro de cada rubro de los estados o a través de notas aclaratorias.

## **B-10 Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera en la parte correspondiente a inventarios.**

A finales de 1979 se emitió el Boletín B-7 "revelación de los efectos de la inflación en la información financiera". Este documento no pretendía dar una solución ideal a un problema tan complejo, su finalidad era ofrecer un enfoque práctico que sirviera de respuesta a la necesidad urgente de establecer lineamientos que permitieran incrementar el grado de significación en la información contenida en los estados financieros.

Debido a la premura requerida en el establecimiento de esos lineamientos y a la existencia de problemas conceptuales y técnicos que aun en el presente no están totalmente superados, el Boletín B-7 fue concebido como parte original de un "proceso evolutivo y experimental".

Por la gravedad del problema y la urgencia de una solución al mismo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. realizó durante el año de 1980 una amplia actividad de difusión en todo el país, acerca de su contenido y aplicación.

Como parte del proceso experimental y a la vez elemento básico en la investigación desarrollada por esta comisión, durante el año de 1981 se llevo acabo una encuesta tendente a reunir las experiencias y puntos de vista de las diversas personas involucradas en la preparación



y uso de la información financiera, en cuanto a la aplicación de los lineamientos establecidos por el B-7. Cubriendo los siguientes aspectos: impacto de la actualización en las cifras históricas, grado de cumplimiento de las normas establecidas en el boletín, preferencia en los métodos de actualización utilizados, dificultad encontrada en algunos casos en la aplicación del método de costos específicos, problemas observados en cuanto a la información complementaria relativa al capital contable y grado de interés de los usuarios en la información.

En las conclusiones y recomendaciones de este estudio, se establecieron las siguientes prioridades:

- \* La conveniencia de que el boletín estableciera un sólo método para determinar cifras actualizadas.
- \* Integración y reconocimiento del costo financiero real. Esto implica incorporación del efecto por posición monetaria en el estado de resultados.
- \* Conveniencia de reconocer la información relativa a efectos de la inflación en los estados financieros básicos.

Por otra parte, en el año de 1973 esta comisión emitió el Boletín B-5: "Registro de transacciones en moneda extranjera", el cual fue una solución en sus circunstancias. Posteriormente, en febrero de 1981, se emitió la Circular 14, en la cual se establece que las fluctuaciones cambiarias deben afectar los resultados del periodo, pero debido al tratamiento señalado por el B-7 para efecto por posición monetaria,

acepta otro procedimiento distinto. Finalmente, en febrero de 1983 se publicó la Circular 19, tendiente a complementar algunos aspectos de la circular 14 en las condiciones económicas extraordinarias de ese momento.

Por último, es conveniente recordar que las circunstancias imperantes actualmente en el entorno económico, son diferentes a las existentes cuando surgió el Boletín B-7. La inflación, además de haberse prolongado en el tiempo, ha incrementado su intensidad, haciendo necesario hoy más que nunca, que la información financiera sea una herramienta útil para el usuario. Es precisamente a la luz de estos antecedentes y con base en la experiencia aunada a la investigación, reflexión y discusión a nivel técnico, que se ha logrado mayor claridad en algunas situaciones, problemas y conceptos, lo cual ha hecho posible el desarrollo de este boletín.

### **Alcance del Boletín:**

Este documento tiene por objeto establecer las reglas pertinentes relativas a la valuación y presentación de las partidas relevantes contenidas en la información financiera, que se ven afectadas por la inflación.

Estas normas son aplicables a todas las entidades que preparan los estados financieros básicos definidos en el Boletín B-1, "Objetivos de los estados financieros".

## **Consideraciones generales del Boletín:**

Desde que cobró relevancia la necesidad de reflejar los efectos de la inflación en los estados financieros, simultáneamente se ofrecieron como respuesta a nivel internacional, dos enfoques distintos:

- \* El método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, que consiste en corregir la unidad de medida empleada por la contabilidad tradicional, utilizando pesos constantes en vez de pesos nominales.
- \* El método de actualización de costos específicos, llamada también valores de reposición, el cual se funda en la medición de valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios realizados en el pasado.

La información obtenida por cada uno de estos métodos no es comparable, debido a que parte de bases diferentes y emplean criterios fundamentalmente distintos.

Los argumentos a favor y en contra de cada uno de ellos aparentan ser igualmente válidos. Sin embargo, no existe suficiente evidencia empírica que avale exclusivamente a uno de éstos. La comisión está consciente que para lograr un mayor grado de comparabilidad, la solución ideal sería que todas las entidades aplicaran el mismo método. Esto será posible cuando el avance en la tecnología y

la experiencia provean más elementos de juicio dentro de este proceso evolutivo de búsqueda de soluciones correctas a la forma de reflejar el efecto inflacionario en los estados financieros.

Ante esta situación, esta comisión reitera su postura de que cada empresa podrá elegir entre estos dos métodos aquél que de acuerdo con sus circunstancias, permita presentar una información más apegada a la realidad.

Por razones de congruencia y para lograr que las cifras que integran la información contable tengan significado, se recomienda no mezclar los dos métodos en la actualización de los inventarios y de activos fijos. De llevarse a cabo, por razones de carácter práctico, la mezcla de referencia solo podrá efectuarse entre activos de naturaleza diferente y nunca dentro de un mismo rubro de activos.

Las empresas que consoliden sus estados financieros deben manejar los mismos métodos de reexpresión, con el fin de que las cifras consolidadas tengan significación.

La actualización de las cifras de la información financiera presupone la necesidad de conservar los datos provenientes de los costos históricos, ya que son justamente los que reexpresan. Esto implica, consecuentemente, una coexistencia entre cifras actualizadas y costos históricos. Por lo tanto, continúan vigentes las normas y disposiciones actualmente existentes en los diversos boletines para este propósito.

Dada la complejidad inherente al ajuste integral, se adopta por

ahora un enfoque parcial simplificado, limitando la actualización a aquellos renglones de los estados financieros en los cuales, en la mayor parte de los casos, las cifras históricas suelen producir una deformación más acentuada. Esta actualización parcial representa, necesariamente, una limitante a la comparabilidad de la información financiera.

Esta comisión expresa desde ahora, su propósito fundamental de considerar la actualización de la información financiera como algo sujeto a un permanente proceso de investigación y experimentación, confirmando así el postulado contenido en el Boletín A-1, en el sentido de que "la evolución constante de la contabilidad debe estar auspiciada por la apertura a diferentes corrientes teóricas, con sus diferentes enfoques y metodología y con criterios sobre la naturaleza de la contabilidad sustancialmente distintos".

### **Normas generales del Boletín:**

Para reflejar adecuadamente los efectos de la inflación se ha considerado que, en una primera etapa, deben actualizarse por lo menos los siguientes renglones considerados como altamente significativos a un nivel de generalidad:

- ❖ Inventario y costo de ventas
  
- ❖ Inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y la depreciación del periodo.

❖ Capital contable.

Además, deberán determinarse:

- ❖ El resultado por tenencia de activos no monetarios (Cambio en el valor de los activos no monetarios por causas distintas a la inflación).
- ❖ El costo integral de financiamiento. (Es el costo total de financiamiento el cual, en una época inflacionaria, además de los intereses incluye el efecto por posición monetaria y las fluctuaciones cambiarias).

Para la actualización de estas partidas, cada entidad, de acuerdo con sus circunstancias, podrá optar por el método de "Ajustes por cambios en el nivel general de precios o por el de costos específicos".

Para que pueda existir congruencia y significado en la información es recomendable que en la actualización de inventarios, de activos fijos y de sus respectivas cuentas de resultados se aplique el mismo método ya que como se mencionó anteriormente, cada uno de ellos parte de puntos de vista distintos y conduce a resultados diferentes y, lo más importante, la interpretación del significado de las cifras que se producen es de naturaleza distinta. No obstante, por razones de carácter práctico, íntimamente relacionados con disponibilidad de información, ambos métodos pueden combinarse, siempre que la combinación se efectúe en distintos rubros del balance general.

Por el grado de relevancia que implica y para disminuir el riesgo de confusión y ambigüedad, la actualización y determinación de las partidas mencionadas debe incorporarse en los estados financieros básicos.

Para permitir al usuario de los estados financieros una mejor comprensión del contenido informativo de éstos, se deben revelar aquellos datos pertinentes, tales como: método seguido de criterios de cuantificación, significado e implicación de ciertos conceptos de referencia comparativa a los datos históricos, etc.

### **Lineamientos particulares para la aplicación de las normas generales del Boletín:**

*Actualización de Inventarios - Costo de ventas.* Norma general: se debe actualizar el inventario y el costo de ventas, incorporando dicha actualización en los estados financieros.

Valuación: determinación del monto de la actualización. El monto de la actualización será la diferencia entre el costo histórico y el valor actualizado. En caso de existir inventarios previamente reexpresados, el monto a comparar contra el nuevo valor será el actualizado anteriormente.

Método para determinar la actualización de los inventarios y del

costo de ventas. De acuerdo con lo mencionado en la sección de consideraciones generales, cada empresa, después de un estudio razonable donde tome en cuenta sus características, sus circunstancias y la relación costo - beneficio en la información, podrá escoger de entre las siguientes opciones aquella que le permita presentar una información más apegada a la realidad.

- ❖ Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios. Bajo este método el costo histórico de los inventarios se expresa en pesos de poder adquisitivo a la fecha del balance, mediante el uso de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.
  
- ❖ Método de actualización de costos específicos (Valores de reposición). Se entiende por valor de reposición el costo en que incurriría la empresa en la fecha del balance, para adquirir o producir un artículo igual a que integra su inventarios. Para efectos prácticos, éste puede determinarse por cualquiera de los siguientes medios, cuando éstos sean representativos del mercado:
  1. Determinación del valor del inventario aplicando el método de primeras entradas- primeras salidas (PEPS).
  
  2. Valuación del inventario al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.
  
  3. Valuación del inventario al costo estándar, cuando éste



sea representativo.

4. Emplear índices específicos para los inventarios, emitidos por una institución reconocida o desarrollados por la propia empresa con base en estudios técnicos.
5. Emplear costos de reposición cuando éstos sean sustancialmente diferentes al precio de la última compra efectuada en el ejercicio.

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

El objetivo de actualizar el costo de ventas es relacionar el precio de venta obtenido por el artículo, con el costo que le hubiera correspondido al momento de la misma.

Para actualizarlo, los procedimientos aplicables según el método son:

- ❖ Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios. Bajo este método el costo histórico del costo de ventas se expresa en pesos de poder adquisitivo del promedio del ejercicio, mediante el uso de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Para efectos prácticos esto se logra ajustando el costo de ventas periódico, mediante la aplicación de un factor derivado del Índice Nacional de precios al Consumidor, a los inventarios iniciales y finales del periodo,

así como a las compras durante el mismo, a fin de que reflejen los precios promedio de dicho periodo.

- ❖ Método de actualización de costos específicos (Valores de reposición).

El valor de reposición se podrá determinar a través de cualquiera de los siguientes enfoques:

1. Estimar su valor actualizado mediante la aplicación de un índice específico.
2. Aplicar el método de ultimas entradas - primeras salidas (UEPS). (En el caso de que en el ejercicio se hayan consumido capas de años anteriores, el método debe ser complementado con los ajustes correspondientes).
3. Valuar el costo de ventas a costo estándar, cuando éstos sean representativos de los costos vigentes al momento de las ventas.
4. Determinar el valor de reposición de cada artículo en el momento de su venta.

Para que exista congruencia, debe seguirse el mismo procedimiento para la actualización del inventario y del costo de ventas. Esto se logra si la actualización se determina a nivel de artículos disponibles para la venta, excepto en los dos siguientes casos:

- ❖ Al usar PEPS, el inventario queda actualizado más no así el costo de ventas.
  
- ❖ Al emplear UEPS el costo de ventas estará actualizado pero el inventario no.

En estos casos el concepto que no quedo actualizado deberá actualizarse por cualquiera de los procedimientos señalados.

Debido a que el monto de la actualización refleja en el inventario y el costo de ventas es resultante de varios factores, cuyo efecto total correspondiente al periodo sólo se puede determinar al final del mismo, es recomendable emplear una cuenta transitoria para acreditar la contrapartida de dicha actualización. Al final del periodo se saldrá, según el caso, contra cada uno de los componentes que la integran.

*Presentación.* La actualización del inventario y del costo de ventas debe formar parte de la información contenida en los estados financieros básicos. En el balance general aparecerá el inventario a su valor actualizado y en el estado de resultados el costo de ventas también actualizado.

En los estados financieros o en sus notas se deberá revelar el método y procedimiento seguido para la actualización así como el costo histórico del inventario y el costo de ventas.

En caso de que se haya aplicado PEPS para actualizar el inventario, sólo se revelará en las notas el costo original del costo de

ventas, ya que el método de primeras entradas – primeras salidas es un criterio válido para la determinación del costo del inventario.

Cuando se haya aplicado UEPS en la actualización del costo de ventas, no es necesario revelar su costo en las notas, ya que éste es un método válido para la determinación del costo histórico.

## **8. SISTEMAS DE VALUACION**

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

1. Costos incurridos directa e indirectamente en la elaboración independientemente que éstas sean características físicas o variables con relación al volumen que se produzca y
2. Costos incurridos en la elaboración, eliminando aquellas erogaciones que no varían con relación al volumen que se produzca, por considerarlas como gastos del periodo.

Atendiendo a que en la técnica contable abundan las reglas de carácter alternativo y tomando en cuenta que según las circunstancias

las empresas pueden obtener información más acorde a sus necesidades con tal o cual sistema, hemos considerado que la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por medio de costeo absorbente o costo directo y éstos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando este ultimo se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación, según los diferentes métodos que a continuación se explican.

### **Costeo Absorbente:**

Se entrega con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación de costo al producto , se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendiendo, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán; materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

### **Costeo Directo:**

En la integración del costo de producción por medio del costeo directo, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos; la materia

prima consumida, la mano de obra y gastos de fabricación que varían con relación a los volúmenes producidos.

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

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

Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo que puede proporcionar el costeo directo, el auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones financieras, pueden en un momento dado convertirse en desventajas cuando en la fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría indudablemente un peligro potencial para decisiones a largo plazo.

### **Costos históricos y Predeterminados.**

Como se explicó anteriormente, el sistema de costos elegido puede llevarse sobre la base de costos históricos o predeterminados siempre y cuando estos últimos se aproximen a los históricos bajo condiciones normales de fabricación.

### **Costos históricos:**

El registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consiste en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos.

### **Costos Predeterminados:**

Como su nombre lo indica, estos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen pueden clasificarse en:

- a) Costos estimados: Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o estimaciones hechas por expertos en el ramo.
- b) Costos estándar: Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la

experiencia, representando por lo tanto una medida de eficiencia.

## **9. METODOS DE VALUACION**

Tanto por costeo absorbente como por costeo directo y ya sea que se manejen por costos históricos o predeterminados, los inventarios pueden valuarse conforme los siguientes métodos:

### **Costo identificado:**

Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.

### **Costo Promedio:**

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



### **Primeras Entradas Primeras Salidas:**

El método PEPS se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, sean los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

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

A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por incrementos del renglón de inventarios, se deban al aumento en los costos de adquisición o producción y no a aumentos en el número de unidades.

### **Ultimas Entradas Primeras Salidas:**

El método UEPS consiste en suponer que los últimos artículos en

entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de el, por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos más actuales.

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

A través de la aplicación de este método, puede llegarse el caso de que por las fluctuaciones en los precios de adquisición y producción, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual.

### **Detallistas:**

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

Las empresas que se dedican a la venta al menudeo ( tiendas de descuento, de ropa, de departamentos, etc. ) son las que utilizan

generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.

Para tener un adecuado control del método de detallistas, deben establecerse grupos homogéneos de artículos, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado.

Para la operación de este método, es necesario cuidar los siguientes aspectos:

- a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.
- b) Agrupación de artículos homogéneos.
- c) Control de los traspasos de artículos entre departamentos o grupos.
- d) Inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

## **10. SELECCIÓN DEL SISTEMA O**

### **METODO**

Cada empresa debe seleccionar los sistemas y métodos de valuación de mas se adecuen a sus características y aplicarlos en forma consistente, a no ser que se presenten cambios en las condiciones originales, en cuyo caso debe hacerse la revelación necesaria.

Los sistemas y métodos que se apliquen pueden influir en forma importante en el costo de los inventarios y en el resultado de sus operaciones, según se explicó en los párrafos precedentes, por lo que es necesario que en su selección se utilice un juicio profesional.

## 11. CASO PRACTICO

En paginas siguientes se presenta un caso práctico, en el cual se muestran las principales cédulas de trabajo y procedimientos aplicables al rubro de inventario.

LA QUERETANA, S.A. DE C.V.

ACTIVO  
HOJA DE TRABAJO  
AU-31/12/99

BG-1  
INICIALES FECHA  
PREP: D.H.G. 27/01/00  
REV: J.H. 29/01/00

	SALDOS AL		REF	AJUSTES		SALDOS AJUSTADOS	ECLASIFICACIONE		SALDOS FINALES
	31/12/98	31/12/99		DEBE	HABER		DEBE	HABER	
	@	^							
RCULANTE:									
EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	7,290,000	29,701,500	A	516,250		30,217,750			30,217,750
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	17,801,400	21,721,425	B	375,000		22,096,425	496,500	829,300	21,763,625
INVENTARIOS	797,220,000	923,451,600	C	105,760	1,702,000	921,855,360			921,855,360
<b>JMA ACTIVO CIRCULANTE</b>	<b>822,311,400</b>	<b>974,874,525</b>		<b>997,010</b>	<b>1,702,000</b>	<b>974,169,535</b>	<b>496,500</b>	<b>829,300</b>	<b>973,836,735</b>

~ ~ ~ ~ ~

NO. DE CUENTA	NOMBRE DE LA CUENTA	SALDOS AL		REF	AJUSTES		SALDOS AJUSTADOS	RECLASIFICACIONES		SALDOS FINALES
		31/12/98	31/12/99		DEBE	HABER		DEBE	HABER	
		@	^							
115	ALMACEN DE PRODUCTOS TERMINADOS	797,598,000	880,554,600	1	105,760		880,660,360			880,660,360
116	ALMACEN DE REFACCIONES	74,352,000	72,897,000	2		1,702,000	71,195,000			71,195,000
		871,950,000	953,451,600		105,760	1,702,000	951,855,360			951,855,360
117	ESTIMACION PARA INVENTARIO									
	DE LENTO MOVIMIENTO	74,730,000	30,000,000	3			30,000,000			30,000,000
		797,220,000	923,451,600	BG-1	105,760	1,702,000	921,855,360			921,855,360

CONCLUSION: Con base en los resultados obtenidos en la aplicación de los procedimientos de auditoria que consideré necesarios en vista de las circunstancias puedo concluir que:

- Los inventarios son propiedad de la Empresa, los cuales existian fisicamente a la fecha de los estados financieros.
- El método de valuación está de acuerdo con principios de contabilidad y fue aplicado sobre bases consistentes en relación con el ejercicio anterior.
- Este rubro está representado por articulos en buenas condiciones, existiendo reserva para aquellos que no satisfacen este requisito.
- Están correctamente presentados en el balance general y notas explicativas.

INVENTARIO DE PRODUCTO TERMINADO  
RELACION  
AU 31/12/99

C-1  
FECHA  
28/01/00  
INICIALES  
D.H.G.  
PREP:  
J.H.  
REV: 28/01/00

CLAVE	DESCRIPCION	UNIDAD	CANTIDAD		COSTO UNITARIO PROMEDIO	IMPORTE		EXISTENCIA FISICA 31/12/99	SOBRANTE (FALTANTE)	COSTO UNITARIO PROMEDIO	IMPORTE SOBRANTE (FALTANTE)	OBSERVACIONES
						①		②				
10410	REGULADORES BLANCO Y NEGRO	PZA.	5600	x	65,200	365,120,000	✓	5580	(20)	65,200	(1,304,000)	✓ Con fecha 4 de Diciembre de 1999 se dieron salida a 20 reguladores a Color en lugar de blanco y negro.
20420	REGULADORES COLOR	PZA.	1478	x	115,238	170,321,764	✓	1498	20	115,238	2,304,760	✓
30430	REGULADOR INDUSTRIAL	PZA.	3856	x	89,500	345,112,000	✓	3846	(10)	89,500	(895,000)	✓ El 18 de Octubre de 1999 se donaron 10 reguladores al Instituto Politecnico Nal.; para práctica de sus alumnos, según consta en remisión 1896 firmada de recibido -Existe autorización número 1200-IX-1999 de la S.H.C.P.
						880,553,764					105,760	✓ K/A-1
						~					~	

① De auxiliares en poder del contador

② De relaciones de inventario de producto terminado

INVENTARIO DE PRODUCTO TERMINADO  
PRUEBAS FISICAS SELECTIVAS  
AU 31/12/99

PREP: INICIALES D.H.G.  
REV: J.H.  
C-1  
1  
FECHA 31/12/99  
2/01/00

MARBETE NUMERO	ESTANTE NUMERO	CLAVE	DESCRIPCION	EXISTENCIA FISICA	COSTO UNITARIO PROMEDIO	IMPORTE		OBSERVACIONES
				①				
				②				
8	2	10410	REG. BLANCO Y NEGRO	424	65,200	27,644,800	✓	
12	4	10410	REG. BLANCO Y NEGRO	261	65,200	17,017,200	✓	
21	8	10410	REG. BLANCO Y NEGRO	482	65,200	31,426,400	✓	
46	10	20420	REG. COLOR	89	115,238	10,256,182	✓	
52	13	20420	REG. COLOR	192	115,238	22,125,696	✓	
53	14	20420	REG. COLOR	308	115,238	35,493,304	✓	Existen 20 reguladores inservibles recuperados del incendio ocurrido
61	17	30430	REG. INDUSTRIAL	842	89,500	75,359,000	✓	al principio del año, su costo importa \$ 2'304,700.00
67	20	30430	REG. INDUSTRIAL	902	89,500	80,729,000		C-2 ✓
TOTAL REVISADO						300,051,582	34%	
NO REVISADO						580,503,018	66%	
						880,554,600	100%	

C-1 ✓ ~

~

① Ok vs. Relación de inventarios  
② Ok Existencia verificada contra talon de segundo conteo



**INVENTARIOS**

PRUEBA DE COSTO O MERCADO  
AU 31/12/99

PREP:  
REV:

INICIALES  
D.H.G.  
J.H.

FECHA  
24/01/00  
25/01/00

CLAVE	DESCRIPCION	UNIDAD	COSTO UNITARIO PROMEDIO	COSTO UNITARIO DE ADQUISICION	DIFERENCIA	
			C-1	①	~	
10410	REG. BLANCO Y NEGRO	PZA.	65,200	70,600	5,400	
20420	REG. COLOR	PZA.	115,238	121,500	6,262	
30430	REG. INDUSTRIAL	PZA.	89,500	94,900	5,400	
	① Costo unitario según últimas facturas de compra a					
	proveedores.					
<b>CONCLUSION:</b> En base a los resultados obtenidos en esta						
prueba puedo concluir que el inventario está						
valuado a precio de costo que es inferior al de						
mercado del 31/12/99.						

CORTE DE FORMAS  
AU 31/12/99

PREP:  
REV:

INICIALES  
D.H.G.  
J.H.

FECHA  
31/12/99  
12/01/00

NOMBRE DEL DOCUMENTO	NUMERO DE LA ULTIMA UTILIZADA	FECHA EN QUE SE UTILIZO	NUMERO DE LA SIGTE. EN BLANCO	FECHA EN QUE SE UTILIZO
	~ /		~ /	
FACTURA DE MOSTRADOR	A50616	31/12/99	A50617	2/01/00
PEDIDO	61	27/12/99	62	5/01/00
REMISION	884	31/12/99	885	2/01/00
COMPROBANTE DE INGRESO	21474	31/12/99	21475	2/01/00
REQUISICION DE TALLER	4077	28/12/99	4078	3/01/00
ORDEN DE REPARACION	8705	28/12/99	8076	3/01/00
~ Ok comprobamos que quedaron registrados en el periodo correspondiente examinando 20 anteriores y siguientes numeros al 31/12/99.				
/ Ok comprobamos que quedaron registradas en el periodo correspondiente verificando secuencia numérica.				

CORTE DE MARBETES  
AU 31/12/99

PREP: INICIALES  
REV: D.H.G.  
J.H.

FECHA  
31/12/99  
2/01/00

	DEL FOLIO	AL FOLIO	(MENOS) MARBETES CANCELADOS	TOTAL
MARBETES UTILIZADOS	101001	101482	(6)	476
MARBETES SOBRANTES	101483	101758	-	276
	∠	∠		
MARBETES CANCELADOS	101276	101279	-	6
	101305	-		
	101403	-		
<b>TOTAL DE MARBETES</b>	101001	101758	0	<b>758</b>
				~
~ Sumas y/o restas verificadas				
∠ Ok comprobamos que se regresaran completos y en blanco.				

MEMORANDUM DE OBSERVACION DEL INVENTARIO  
AU 31/12/99

PREP:  
REV:

INICIALES  
D.H.G.  
J.H.

FECHA  
31/12/99  
2/01/00

EL 31 DE DICIEMBRE DE 1999 ACUDI A LA QUERETANA, S.A DE C.V.

A OBSERVAR SU RECUENTO FISICO, SUS INVENTARIOS CONSISTEN EN REGULADORES Y CIRCUITOS ELECTRICOS DE DIFERENTES TIPOS.

OPORTUNAMENTE LEI LAS INSTRUCCIONES PARA EL RECUENTO QUE PREPARO LA COMPAÑÍA Y APROBAMOS NOSOTROS, ASI COMO TAMBIEN LA SECCION DE INVENTARIOS DEL PROGRAMA DE TRABAJO, TUVE UNA ENTREVISTA CON EL SEÑOR FRANCISCO HERNANDEZ VARGAS ENCARGADO DEL DESPACHO SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS A APLICAR DURANTE LA OBSERVACION.

AL LLEGAR A LA COMPAÑÍA ME PRESENTE CON EL SEÑOR ADOLFO VARGAS SOTO, GERENTE DE ALMACEN, RESPONSABLE DEL RECUENTO FISICO, SE VISITO TODAS LAS AREAS DEL RECUENTO PARA FAMILIARIZARNOS CON LAS MISMAS Y A LA VEZ PARA OBSERVAR LA COLOCACION Y ORDENAMIENTO DE LOS MATERIALES PARA FACILITAR LOS CONTEOS, ALGUNAS PAREJAS Y CUADRILLAS TODAVIA CONTINUABAN CONTANDO.

OBSERVE LOS PROCEDIMIENTOS SEGUIDOS POR LAS DOS CUADRILLAS Y LAS DOS PAREJAS, ALGUNOS INTEGRANTES DE LAS CUADRILLAS ME PARECIERON CONOCEDORES DE LOS MATERIALES Y CUIDADOSOS EN SUS ANOTACIONES DE DESCRIPCIONES Y CANTIDADES Y POR LO TANTO DE SUS RESPECTIVOS CONTEOS, OTROS NO ME PARECIERON CUIDADOSOS EN SUS CONTEOS , PUES NO CUMPLIAN CON LAS INSTRUCCIONES QUE SE LES HABIAN DADO, ESTO LO HIZO EL EQUIPO NUMERO DOS.

## CONTINUACION .. MEMORANDUM DE OBSERVACION DEL INVENTARIO

AU 31/12/99

INICIALES  
PREP: D.H.G.  
REV: J.H.FECHA  
31/12/99  
2/01/00

POR LO ANTERIORMENTE DESCRITO EFECTUE CONTEOS EN EL AREA MENCIONADA PARA EFECTOS DE MIS PRUEBAS FISICAS; ADEMAS DE OTROS CONTEOS SELECTIVOS EN LAS DEMAS AREAS. MIS CONTEOS FUERON POR IMPORTES QUE FLUCTUARON ENTRE \$ 25,000.00 Y \$ 3'500,000.00 TOMANDOSE LA POLITICA DE NO TOMAR SOLO IMPORTES ELEVADOS. MAS TARDE SE LOCALIZARON DICHOS CONTEOS EN LAS RELACIONES COMPILADAS DE INVENTARIO.

LAS ANOMALIAS ENCONTRADAS DURANTE EL RECUENTO, FUERON COMUNICADAS AL SEÑOR ADOLFO VARGAS SOTO ENCARGADO DEL RECUENTO PARA SU CORRESPONDIENTE CORRECCION DURANTE LA MARCHA.

MIS OBSERVACIONES INCLUYEN RELACION DE MATERIALES POSIBLEMENTE OBSOLETOS; ASI COMO TAMBIEN EL CORTE DE MARBETES Y DOCUMENTACION.

EN MI OPINION, SE CUMPLIO CON LAS INSTRUCCIONES PARA EL RECUENTO, ASI COMO CON LAS ANOTACIONES DE DESCRIPCION, CANTIDADES Y UNIDADES DE MEDIDA DE LOS MATERIALES CONSIGNADOS EN LOS MARBETES Y POR LO TANTO ESTOS DESCRIBEN RAZONABLEMENTE LAS CANTIDADES FISICAS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1999.

FACTURA		PROVEEDOR	CLAVE	DESCRIPCION	UNIDAD	CANTIDAD	COSTO UNITARIO	IMPORTE	IVA	TOTAL	COSTO UNITARIO PROMEDIO	
NUMERO	FECHA											
						④ ⑥	⑤			② ③	①	
1895	15/10/99	CIA. ENERGETICA DEL NORTE SA DE CV	10410	REG. BLANCO Y NEGRO	PIEZAS	50	60,740	3,037,000	455,550	3,492,550	63,200	
1898	17/10/99	CIA. ENERGETICA DEL NORTE SA DE CV	1478	REG. COLOR	PIEZAS	80	103,304	8,264,300	1,239,645	9,503,945	107,700	
8951	18/10/99	CIA. GENERAL ABASTECEDORA S.A. DE C.V.	1501	CIRCUITO ELECTRICO COLOR	PIEZAS	200	48,783	9,756,500	1,463,475	11,219,975	50,500	
841-A	27/10/99	RESISTENCIAS MEXICANAS S.A. DE C.V.	1601	CIRCUITO ELECTRICO COLOR	PIEZAS	50	29,652	1,482,600	222,390	1,704,990	30,700	
TOTAL ANALIZADO								17%	22,540,400	3,381,060	25,921,460	
NO ANALIZADO								83%	106,974,600			
TOTAL COMPRAS DE OCTUBRE 1999								100%	129,515,000			
							~	~				
① Ok costo unitario promedio correctamente determinado de acuerdo a última compra												
② Ok se verificó crédito en el auxiliar del proveedor												
③ Ok se vieron facturas originales las cuales cumplen con requisitos fiscales												
④ Ok existe nota de entrada al almacén debidamente firmada por el almacenista												
⑤ Ok El precio facturado coincide con el especificado en el pedido.												
⑥ Se verificó correcta afectación en el auxiliar de inventarios.												



ALMACEN DE REFACCIONES  
PRUEBAS FISICAS SELECTIVAS  
AU 31/12/99

PREP: INICIALES  
REV: J.H.

C-2  
1  
FECHA  
31/12/99  
15/01/00

MARBETE NUMERO	ESTANTE NUMERO	CLAVE	DESCRIPCION	EXISTENCIA FISICA	COSTO UNITARIO PROMEDIO	IMPORTE		OBSERVACIONES
				①				
				②				
84	23	1401	CIRCUITO ELECTRICO BLANCO Y NEGRO	200	29,500	5,900,000	✓	Existen 28 circuitos que no han tenido movimiento desde 1989,
87	23	1401	CIRCUITO ELECTRICO BLANCO Y NEGRO	100	29,500	2,950,000	✓	por ya no trabajar ese modelo de reguladores. Su costo importa
94	24	1501	CIRCUITO ELECTRICO COLOR	40	53,000	2,120,000	✓	##### C - 3 ↗
98	24	1501	CIRCUITO ELECTRICO COLOR	35	53,000	1,855,000	✓	
103	25	1601	CIRCUITO ELECTRICO INDUSTRIAL	20	32,500	650,000	✓	
107	25	1701	MOTORES	2	4,000,000	8,000,000	✓	
			TOTAL PRUEBAS FISICAS SELECTIVAS			21,475,000	29%	
			NO REVISADO			51,422,000	71%	
			TOTAL EXISTENCIA			72,897,000	100%	

C-2/ ~ ~

① Ok vs. existencia anotada en marbete.

② Ok vs. relación de inventario fisico.



ESTIMACION PARA INVENTARIOS OBSOLETOS Y DE LENTO MOVIMIENTO  
AU 31/12/99

PREP: INICIALES FECHA  
D.H.G. 27/01/00  
REV: J.H. 28/01/00

DETERMINACION - RAZONABILIDAD DE LA RESERVA			
	REGULADORES A COLOR	2,304,700	←-1/1
	CIRCUITOS BLANCO Y NEGRO	826,000	←-2/1
	TOTAL INVENTARIOS OBSOLETOS		
	O DE LENTO MOVIMIENTO	3,130,700	
	SUFICIENCIA (INSUFICIENCIA)	26,869,300	①
	TOTAL RESERVADO	30,000,000	← c
		~	
	INTEGRACION SALDO		
	SALDO AL 31 DE DICIEMBRE 1998	74,730,000	@
	MENOS: CANCELACION DE INVENTARIOS		
	DESTRUIDOS POR EL INCENDIO		
	OCURRIDO EL DIA 9 DE FEB. DE		
	1999. INVERSION NO RECUPERADA		
	DE LA CIA. ASEGURADORA	44,730,000	
	SALDO AL 31 DE DICIEMBRE 1999	30,000,000	← c
		~	
	① No proponemos asiento de ajuste por el exceso en la reserva,		
	sobre una base conservadora para no afectar los resultados		
	del ejercicio y mantener este exceso como colchon.		

CONCENTRACION DE AJUSTES EN FORMA DE DIARIO  
AU 31/12/99

PREP: INICIALES FECHA  
REV: D.H.G. 25/02/00  
J.H. 26/02/00

REFERENCIA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
C - 1	----- A/A-1 -----			
	ALMACEN DE PRODUCTO TERMINADO		105,760	
	REG. BLANCO Y NEGRO	(1,304,000)		
	REG. COLOR	2,304,760		
	REG. INDUSTRIAL	(895,000)		
	COSTO DE VENTAS			105,760
	AJUSTE INVENTARIO PRODUCTO			
	TERMINADO			
C - 2	----- A/A-2 -----			
	DEUDORES DIVERSOS		1,032,500	
	SEGUROS LA COMERCIAL, S.A.	1,032,500		
	ALMACEN DE REFACCIONES			1,032,500
	FALTANTE EN EMBARQUE EFECTUADO			
	A LA IDEAL, S.A.			
C - 2	----- A/A-3 -----			
	EQUIPO DE OFICINA		669,500	
	GASTOS DE ADMINISTRACION		66,950	
	DEPRECIACIONES:			
	DEPRECIACION ACUMULADA DE:			
	EQUIPO DE OFICINA			66,950
	ALMACEN DE REFACCIONES			669,500

CONCENTRACION DE AJUSTES

AU 31/12/99

PREP:

REV:

INICIALES FECHA

D.H.G. 25/02/00

J.H. 26/02/00

ALMACEN DE PRODUCTO

TERMINADO

1) 105,760	

ALMACEN DE REFACCIONES

	1,032,500 (2)
	669,500 (3)
	1,702,000

COSTO DE VENTAS

	105,760 (1)

DEUDORES DIVERSOS

2) 1,032,500	

EQUIPO DE OFICINA

3) 669,500	

CONCENTRACION DE AJUSTES

AU 31/12/99

PREP:

REV:

INICIALES FECHA

D.H.G. 25/02/00

J.H. 26/02/00

GASTOS DE

ADMINISTRACION

3) 66,950

DEPRECIACION ACUMULADA

DE EQUIPO DE OFICINA

66, 950 (3

**MARCAS DE TRABAJO UTILIZADAS EN PAPELES DE TRABAJO**

AU 31/12/99

INICIALES FECHA

PREP: D.H.G. 25/02/00

REV: J.H. 26/02/00

- ~ SUMAS Y/O RESTAS VERIFICADAS
- ✓ MULTIPLICACION Y/O DIVISION VERIFICADA
- ^ COMPROBADO EN LIBRO MAYOR
- @ COMPROBADO EN PAPELES DE TRABAJO AUDITORIA ANTERIOR
- x COMPROBADO FISICAMENTE
- A/A AJUSTES DE AUDITORIA
- AU AUDITORIA
- REF REFERENCIAS

## CONCLUSIONES

No hay mucho por concluir dado que esta tesis, es el resultado de una investigación exhaustiva y el cual muestra mi percepción personal que obtuve a través de mis experiencias laborales, del estudio de algunos grandes autores y de los conocimientos que adquirí de los catedráticos en la materia que impartieron en mi estancia en la Facultad de Contaduría y Administración.

A esto solo puedo adicionar un breve resumen que considero se debe seguir para cumplir con los procedimientos de auditoria aplicables al rubro de inventarios:

- ❖ Estudiar y evaluar el efecto que producen los procedimientos de control contable interno en la amplitud del trabajo con el inventario.
- ❖ Seguir los procedimientos de revisión analítica.
- ❖ Presenciar la verificación de las cantidades de inventario y efectuar las verificaciones de prueba.

- ❖ Comprobar y controlar las etiquetas o las listas de inventario.
  
- ❖ Poner a prueba los cortes por remesas y llegadas de inventario.
  
- ❖ Poner a prueba el resumen de inventario.
  
- ❖ Determinar la existencia de inventario anticuado, excesivo o de movimiento lento mediante la indagación, la observación y la revisión de los registros de inventario perpetuo.
  
- ❖ Buscar gravámenes del inventario estudiando las actas, los instrumentos de pasivo y las confirmaciones.

## BIBLIOGRAFIA

### **PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.**

I.M.C.P.

ED. EQUUS IMPRESORES, S.A. DE C.V.

14a. EDICION

1999

### **AUDITORIA INTERNA MODERNA, EVALUACION DE OPERACIONES Y CONTROLES**

V. BRINK

H. WITT

ED. ECASA

1993

801 pp

### **AUDITORIA INTEGRACION DE CONCEPTOS Y PROCEDIMIENTOS**

DONALD H. TAYLOR, PH. D.

ED. LIMUSA

1997

983 pp



**DIVERSOS ASPECTOS SOBRE LA AUDITORIA DE INVENTARIOS.**

ALCOCER AGUILAR RAMON

IPN

1995

657 pp

**AUDITORIA OPERACIONAL: SU APLICACION A LA  
ADMINISTRACION DE INVENTARIOS**

TAPIA AYALA, FRANCISCO

ED. ECASA

1990

700 pp

**CONTROL DE INVENTARIOS: TEORIA Y PRACTICA**

STARR MARTIN K.

ED. DIANA

1998

435 pp

**CONTROL DE LA PRODUCCION Y DE INVENTARIOS**

PLOSSL, GEORG W.

ED. PRENTICE HILL

1997

489 pp

**NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

I.M.C.P.

COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

ED. EQUUS IMPRESORES, S.A. DE C.V.

1997, TOMO I

17a. EDICION

**AUDITORIA APLICADA**

ENRIQUE FOWLER NEWTON

ED. MACCHI

1992

1223 pp