



UNIVERSIDAD AUTONOMA DE QUERETARO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE QUERETARO

AUDITORIA AL RUBRO DE INVENTARIOS

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA

GUILERMINA JUAREZ ROCHA

QUERETARO, QRO. 1991.

" S E N O R "

Concedeme la fuerza, el tiempo y la ocasión de correr y ampliar siempre mis conocimientos, pues el campo en que estos pueden extenderse es inmenso y la inteligencia humana puede ensancharlo indefinidamente para enriquecerse cada día con nuevos horizontes. Hoy puedo descubrir los errores de ayer y mañana ver mejor lo que creo estar segura de comprender hoy.

A MIS PADRES.....

Quienes no solamente han desbordado su amor en mi, sino que también me han brindado su apoyo y comprensión incondicional en todo momento para poder terminar mis estudios profesionales y continuar adelante.

A MIS HERMANOS.....

Su apoyo comprensión y cariño, especialmente a Adriana y Juan Manuel.

A MIS PROFESORES.....

Por la dedicación y paciencia que siempre manifestaron al impartir su cátedra durante nuestra formación universitaria.

Al C.P. Miguel Angel Posada R. por su amplia colaboración apoyo y asesoramiento en la elaboración de la presente.

Al C.P. Victor Vega Villa, quien en los momentos más difíciles de mi carrera universitaria, me brindo su apoyo y comprensión motivandome a superarme cada día más.

A ambos mil gracias por sus consejos.

A TI.....

Con quien comparto la experiencia de aprender a amar,
gracias por todo.

A USTEDES.....

Que de una manera u otra colaborarán en la elaboración del presente trabajo, particularmente a los compañeros del despacho por su apoyo incondicional.

I N D I C E

Prólogo	01
---------------	----

CAPITULO I GENERALIDADES

1. Concepto de Inventarios.....	03
2. Clases y tipos de inventarios.....	03
2.1. Tipo de Inventarios.....	03
1. Inv. de Fluctuación.....	03
2. inv. de Anticipación.....	04
3. Inv. de Tamaño de Lote.....	04
4. Inv. de Transportación.....	04
5. Inv. de Protección.....	04
2.2. Clases de Inventarios.....	05
1. Materiales.....	05
2. Inv. de Producción en Proceso.....	05
3. Inv. Artículos Terminados.....	05
4. Inv. de Accesorios y Suministros.....	05
5. Inv. de Mercancías en Consignación.....	05
6. Inv. de Mercancías de Depósito.....	05
7. Inv. de Merc. Deterioradas u Obsoletas.....	05

CAPITULO II SISTEMA DE CONTROL ESTABLECIDO

1. Control Interno Contable	07
1.1. Objetivos Básicos.....	07
1.2. Objetivos Generales.....	07
1.3. Registros.....	09
1.4. Costos.....	15
1.5. Listados Finales de Inventarios.....	17
2. Sistema de Costos	19

2.1. Costeo absorbente	19
2.2. Costos Historicos o Reales	21
2.3. Sistemas de Costos por Ordenes de Producción.....	22
3. Método de Valuación.....	23
3.1. UEPS	23

CAPITULO III

INVENTARIOS FISICOS

1. Areas Reponsables.....	26
Etiquetadores de Mercancia.....	26
Auxiliar de Jefes de Cuenta.....	26
Jefes de Cuenta.....	26
Supervisor de Cuenta.....	27
Coordinador Gral. de Etiquetado y Cuenta.....	27
Coordinador Gral. del Inventario.....	27
Grupo de Revisión y Cotejo.....	28
Grupo de Control de Información.....	28
Supervisor de terceros recuentos.....	28
Dpto. de Procesamiento de datos.....	29
Supervisor de Mesa de Control.....	29
Recogedor de Etiqueta.....	29

CAPITULO IV

NORMAS Y PROCESAMIENTOS DE AUDITORIA

1. Pruebas Selectivas de los Inventarios.....	34
2. Importancia de la Observación de los Inventarios ...	36
2. Revisión de listado de inventarios físicos.....	38
2.1. Pruebas de Exactitud Aritmética.....	38
3. Revisión de la Valuación de los inventarios	39
4. Corte de formas	40

CAPITULO V

NORMAS DE AUDITORIA

1. Normas de Auditoría.....	43
-----------------------------	----

2. Normas Personales.....	43
3. Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional	44
4. Cuidado y Diligencia Profesional.....	44
5. Independencia.....	45
5.1. Ind. de la Programación.....	46
5.2. Ind. Investigativa.....	46
5.3. Ind. en el Informe.....	47
6. Normas de Ejecución.....	47
7. Normas de Información.....	52
7.1. Aclaración de la Relación con Estados o Informa- ción Financiera y Expresión de Opinión.....	52
7.2. Bases de Opinión sobre Estados Financieros.....	52
8. Declaraciones Normativas de Caracter Gnal. y sobre el Objetivo y Naturaleza de la Auditoría del Rubro de In- ventarios.....	54
9. Examen de Estados Financieros.....	55
10. Resp. en la Preparación de Estados Financieros.....	55
11. Pronunciamientos Normativos de la Documentación de la Auditoría.....	57
12. Relativos al Control de Calidad Pronunciamientos Normativos.....	60
13. Pronunciamientos Sobre Normas Personales.....	61
13.1. Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional....	61
13.2. Cuidado y diligencia profesionales.....	63
13.3. Independencia.....	63
14. Pronunciamientos Normativos Relativos a la Planeación de la Auditoría	
15. Pronunciamientos Normativos Relativos a la Supervisión del Trabajo de Auditoría.....	66
16. Pronunciamientos Relativos a la Obtención de Eviden- cia Suficiente y Competente.....	69

CAPITULO VI

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados...	71
2. Costo.....	72

3. Sistemas de Valuación.....	72
4. Costeo Absorbente.....	73
5. Costeo Directo.....	73
6. Costos Históricos.....	73
7. Costos Predeterminados.....	74
8. Métodos de Valuación.....	74
9. Costo Identificado.....	74
10. Costo Promedio.....	74
11. Primeras Entradas Primeras Salidas.....	74
12. Ultimas Entradas Primeras Salidas.....	75
13. Detallistas.....	75
14. Selección del Sistema o Método.....	76
15. Reglas de Presentación.....	77
16. Observación de la Toma del Inventario.....	79
17. Revisión de los Listados Finales de Inventario Físico.....	82
Opinión.....	84

P R O L O G O

Los constantes cambios por los que atraviesa la economía de nuestro país y, a los cuales ha estado sujeta desde la década de los 70 hacen cada vez más imperante la necesidad de implantar sistemas de alta competitividad y aplicación a cada uno de los diversos aspectos que conforman el sistema económico de nuestro país.

Una de las partidas que forman parte esencial de la economía de nuestro país es la industria de la transformación, pues sin su funcionamiento el país se vería obligado a la importación de un sin fin de productos indispensables no sólo para el público consumidor, sino también para otras empresas, contribuyendo, así a cambiar aún más nuestra economía.

Así como la industria de la transformación forma parte esencial dentro de la actividad productiva del país, dentro de ésta, los inventarios guardan una relevante importancia debido a que éstos son un punto angular en su operación y situación reflejada en los estados financieros de una empresa.

Las empresas de transformación mantienen normalmente una inversión considerable en inventarios, misma que en ocasiones representa un porcentaje importante en relación al total de sus activos, obligando a la empresas a prestar atención a los inventarios como una forma de inversión productiva, dando lugar así a la investigación de nuevas y adecuadas técnicas para el buen funcionamiento, administración y control de los inventarios.

El control de los inventarios significa un buen planteamiento de operaciones de producción a mediano y largo plazo al igual que una buena programación de la producción y los métodos de evaluación.

Tomando en consideración que son múltiples los problemas a que con lleva un deficiente control aunado a la pérdida de valor a que están sujetos los inventarios, es de vital importancia que el C. P. al llevar a efecto la

auditoría use todo su juicio y diligencia profesional en el momento de revisar el control interno y al determinar los procedimientos de auditoría a aplicar con la finalidad de poder contar con los elementos de juicio necesarios para poder fundamentar la razonabilidad sobre este rubro.

Resulta pues, importante que el C.P. en funciones de auditor que quede totalmente convencido de la congruencia de la realidad de las cifras que amparan los inventarios y los productos obtenidos mediante el movimiento de éstos, ya que lo contrario ocasionará presentar una situación financiera diferente a la real y dar origen a la mala administración de este concepto.

CAPITULO I

GENERALIDADES

1. CONCEPTO DE INVENTARIOS.

Los inventarios son los bienes tangibles propiedad de una empresa que los mantiene para su venta, para su utilización en su proceso productivo, para su posterior venta, y que habrán de ser consumidos o utilizados en los procesos de producción y transformación.

2. CLASES Y TIPOS DE INVENTARIOS.

2.1. TIPO DE INVENTARIOS.

Existen cinco tipos básicos de inventarios definidos por la función:

1. De Fluctuación. (De la demanda y la oferta).
2. De anticipación.
3. De tamaño de lote, también conocidos como cíclicos.
4. De transportación.
5. De protección.

1. Inventarios de Fluctuación.

Son inventarios que se llevan porque la cantidad y ritmo de las ventas y de producción no pueden predecirse con exactitud. Estas fluctuaciones en la demanda y la oferta pueden compensarse con los stocks de reserva o stocks de seguridad, nombres más usuales para los inven-

tarios de fluctuación. Los inventarios de fluctuación existen en centros de trabajo cuando el flujo de trabajo de éstos centros no puede equilibrarse completamente. Los inventarios de fluctuación, llamados stocks de estabilización pueden incluirse en el plan de producción de manera que los niveles de producción no tengan que cambiar para enfrentar variaciones aleatorias de la demanda.

2. Inventarios de Anticipación.

Estos inventarios son adquiridos con anticipación a las épocas de mayor venta, a programas de producción comercial o a un período de cierre de la planta. Básicamente, los inventarios de anticipación almacenan horas trabajo y horas máquina para futuras necesidades y limitan los cambios en las tasas de producción.

3. Inventarios de tamaño de lote.

Con frecuencia es imposible o impráctico fabricar o comprar artículos en las mismas cuotas que se venderán. Por lo tanto, los artículos se consiguen en cantidades mayores a las que se necesitan en el momento; el inventario resultante es el inventario del tamaño del lote. El tiempo de arreglo es un factor importante en la determinación de la cantidad de dicho inventario.

4. Inventario de Transportación.

Estos existen porque el material debe moverse de un lugar a otro. Mientras el inventario se encuentra en camino, no puede tener una función útil para las fábricas o los clientes; existen exclusivamente por el tiempo de transporte.

5. Inventario de Protección.

Son de gran importancia debido a que desarrollan funciones de reducción de costos de materiales en el manejo y embarque de los mismos dando origen a un aumento en las ventas.

2.2. CLASES DE INVENTARIOS.

Además de agruparlos por funciones, puede clasificarse a los inventarios por su condición durante su procesamiento.

1. Materiales primas:

Consta de los materiales que están en existencia para ser utilizados en el proceso de fabricación y que forman parte de los artículos terminados, incluyendo en éstos M.P.; materiales indirectos y artículos fabricados parcial o totalmente por otros.

2. Inventarios de producción en proceso:

Este inventario representa una acumulación de los costos de materiales, costos de M.O.D. de los costos directos de fabricación, los que son aplicados a los productos que aún no han sido terminados.

3. Inventario de artículos terminados.

Este representa una acumulación del costo de las mercancías fabricadas en existencia, comprendiendo la cantidad de material directo, mano de obra y costo indirecto que se han aplicado a los artículos.

4. Inventario de accesorios y suministros.

Representa los materiales que son utilizados indirectamente en la producción o en otras fases de las operaciones, y que se consumen dentro del ciclo normal de operaciones de la empresa.

5. Inventario de mercancías en consignación.

Son los que se han enviado a otros lugares con el objeto de buscarles mercado y son propiedad de la empresa mientras no sean vendidos.

6. Inventario de mercancías de 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.

7. Inventario de mercancías deterioradas u obsoletas.

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

Haciendo un análisis de las funciones de los inventarios éstas pueden producir reducciones substanciales en el inventario sin disminuir la ganancia o aumentos muy substanciales en la garantía adicional en el inventario.

SISTEMA DE CONTROL ESTABLECIDO

1. CONTROL INTERNO CONTABLE.

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera.

1.1. OBJETIVOS BASICOS:

1. La protección de los activos de la empresa.
2. La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.

1.2. OBJETIVOS GENERALES:

1. Objetivos de autorización.

Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales o especificaciones de la administración.

2. Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.

Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o de cualquier otro criterio aplicables a dichos estados y para mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia.

3. Objetivos de salvaguarda física.

El acceso a los activos sólo debe permitirse de acuerdo con autorizaciones de la administración, y

4. Objetivos de verificación y evaluación.

Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia deben compararse con los activos existentes a intervalos razonables y tomar las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan.

Asimismo deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan en los estados financieros.

Los objetivos generales de control interno de sistemas pueden resumirse a continuación.

1. Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de administración.
2. Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación oportunamente.
3. Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.
4. Los resultados de procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldados por archivos adecuados.
5. Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el criterio de la administración.

6. Las transacciones deben quedar registradas en el mismo período contable cuidando específicamente que lo sean aquellas que afectan más de un ciclo.

Los controles empleados para prevenir el mal manejo en los inventarios de la empresa se basan en una distribución global de los inventarios y una segregación adecuada de las funciones de compra, recepción, almacenamiento y registro.

Consisten en ejercer unas medidas de protección física y en mantener una contabilización eficaz.

La supervisión automática entre las funciones, se logra mediante la segregación adecuada de las mismas.

En el caso de las empresas manufactureras, los controles consisten en varios registros e informes internos dentro del área de producción e inventarios, que a su vez complicarían las tareas de los supuestos defraudadores. Unos informes de rendimiento, de mermas o pérdidas, veces de rotación, etc., permiten conocer si se han distorsionado los niveles de existencias mediante fraudes ocultos.

Una de las áreas donde los controles suelen ser deficientes es la gestión de desperdicios. Bien sea porque la dirección considera que éstos no son significativos o por otras razones, con frecuencia su manipulación está insuficientemente controlada. Rara vez se calculan valores para conocer las cantidades y clases de desperdicios que deberían obtenerse en una operación de fabricación. En la mayoría de los casos, el control sobre ellos nace cuando se realiza un conteo y facturación independientes. Sería conveniente que el auditor prestara una atención especial a los controles diseñados para proteger a la empresa de pérdidas en concepto de ingresos que se obtendrían con la venta de los desperdicios. El valor de éstos alcanza frecuentemente dimensiones notables, especialmente si se compara con los beneficios netos de la empresa.

CONTROLES ESTABLECIDOS POR LA EMPRESA PARA SALVAGUARDAR SUS EXISTENCIA.

1.3. REGISTROS.

En la empresa existen registros auxiliares de inventarios perpetuos en los cuales se muestran:

- Existencias.
- Localización de las existencias.
- Cantidades mínimas y máximas.
- Costo unitario e importe total.

de:

- Materias primas.
- Materiales diversos.
- Producción en proceso.
- Productos terminados y,
- Mercancías en tránsito.

Dichos auxiliares son elaborados por personal que no tiene acceso a las existencias ni autoriza movimientos de los inventarios.

La empresa prepara relaciones mensuales de los saldos según auxiliares con el objeto de realizar verificaciones periódicas para comprobar la igualdad entre éstos y el saldo de la cuenta mayor correspondiente.

Para el control de las existencias en unidades dentro del almacén se manejan registros auxiliares, mismos que nos permiten la obtención de información de las existencias en cualquier momento, así como la pronta localización e identificación de los productos que se deseen.

La compra de materiales, materia prima y productos manufacturados son controlados por la empresa a través del departamento de compras por medio de formas y documentos prenumerados como:

- Requisiciones de compra.
- Ordenes de contratos de compra.
- Documentos de recepción de mercancías.

- Facturas de proveedores.
- Notas de cargo y crédito.
- Solicitudes de cheque, y
- Polizas de cheque.

Tanto las requisiciones de compra (firmadas por el jefe del departamento de compras) como las órdenes y contratos de compra (firmados por la administración de la empresa) son elaborados en base a:

- Existencias en almacenes.
- Requisiciones de materiales (firmadas por el jefe del departamento de producción) y,
- Ordenes de producción (firmadas por el departamento de producción y elaboradas en base a los planes de venta).

Los documentos de recepción de mercancías son firmados por el personal encargado del departamento de recepción.

Los cheque póliza son firmados por la persona que recibe el original del cheque.

Tanto en las devoluciones de materiales de producción como en los productos devueltos por los clientes la empresa manejan controles de tarjetas o Kardex de devoluciones que le permiten asegurarse que las devoluciones son procedentes, están debidamente autorizadas, valuadas y oportunamente registradas dentro del período que les corresponde.

Para el registro de sus movimientos en auxiliares se utiliza toda la documentación e información antes mencionada, de la cual se envían copias al departamento de contabilidad.

Para el control de las salidas del almacén por entregas a producción la empresa utiliza:

- Hojas de ruta.
- Boletas de traslado o movimiento.
- Kardex o tarjetas para salidas del almacén y,
- Kardex para devoluciones al almacén.

Todas estas formas se encuentran prenumeradas y debidamente autorizadas por el jefe del departamento de almacén de materias primas.

Para el control de salidas de los almacenes por ventas la empresa utiliza las siguientes formas prenumeradas:

- Pedidos de clientes: éstos se encuentran previamente aprobados para lo cual se auxilian por medio de listas o archivos maestros de clientes elaborados en base a políticas adecuadas establecidas por la administración.
- Ordenes de venta y embarque en las se incluyen:
 - 1) Nombre del cliente, 2) Número de la nota de embarque o factura, 3) Fecha de embarque, 4) Cantidad y descripción de los materiales embarcados, 5) Importe de la factura.

Para los embarques la empresa cuenta con políticas y procedimientos documentados para:

- Programar los embarques.
- Informar e investigar oportunamente las mercancías no embarcadas según la orden de embarque contra las mercancías que aparecen en los conocimientos de embarque.
- Verificación independiente de la mercancía embarcada por el transportista de la misma y,

- Realización de dobles conteos de los embarques.
- Conocimiento de embarque.
- Facturas de venta; para la elaboración de éstas se tienen en cuenta todos y únicamente los embarques efectivamente realizados.

Todos los documentos anteriores despues de ser elaborados son clasificados, concentrados y enviados correcta y oportunamente a los departamentos correspondientes y al departamento de contabilidad.

- Notas de crédito por devoluciones y rebajas sobre ventas.

La empresa cuenta con la existencia de controles para el manejo de las devoluciones, mismos que nos permiten cerciorarnos que éstas son procedentes, están debidamente autorizadas, valuadas y oportunamente registradas dentro del período que corresponden.

Para el control de devoluciones a proveedores la empresa maneja Kardex de devoluciones a proveedores los cuales son elaborados por el departamento de recepción en caso de tratarse de productos que no cumplan con los requisitos de calidad, fecha de entrega o precio pactados en el momento del contrato y, son autorizados por la administración de la empresa.

En cuanto a muestras y obsequios se manejan formas prenumeradas y autorizadas en base a políticas acordadas por la administración de la empresa.

Para comprobar que nada salga de la empresa o de los almacenes sin autorización la empresa cuenta con una adecuada custodia física y acceso restringido a zonas de almacenaje, producción y embarques, con el propósito de establecer e identificar claramente la responsabilidad del personal involucrado en el manejo físico de estos bienes.

Para el logro de este objetivo en la empresa existen:

- Custodia controlada y prenumeración de las formas importantes incluyendo la elaboración de un informe periódico de dichas formas por personal independiente.

- Las actividades de embarque y contabilidad son realizadas por personal independiente.

- Prohíbe el acceso al almacén a los empleados del departamento de embarques.

- Archivo de firmas autorizadas con respecto a recepción, pedidos, almacenaje y embarque de mercancías.

La empresa realiza conteo de entradas y salidas de mercancías por diferentes personas con el objeto de comprobar que las unidades consignadas en los diversos documentos que amparan entradas o salidas coincidan con lo físicamente recibido o embarcado.

Anualmente la empresa realiza un ajuste de inventarios perpetuos con base a los resultados de los inventarios físicos.

Cuando hay diferencias entre los registros auxiliares y las cuentas de control, antes de registrar los ajustes correspondientes, dichas diferencias son investigadas por personal independiente al de custodia y registro.

La aprobación de dichos ajustes es realizada y autorizada por escrito por empleados que no están relacionados con el manejo o control de los inventarios.

En cuanto al control de mercancías obsoletas el gerente de producción revisa y aprueba todos los ajustes que se hacen en las cuentas de inventarios y revisa periódicamente las medidas para salvaguardar la inversión en materiales, tanto para una salvaguarda física como para tomar decisiones respecto a los importes y tipos de cobertura de seguro.

Las mercancías obsoletas se almacenan en lugar diferente a las que se encuentran en buenas condiciones llevando un control y registros de

Las existencias están controladas y separadas por tipo de inventario.

1.4. COSTOS.

Dentro del área de costos la empresa cuenta con los siguientes controles:

El sistema de costos de la empresa está integrado y controlado por cuentas de mayor general.

Los contadores de costos de la empresa se encuentran familiarizados con los procesos productivos de la empresa así como, con el manual de costos con que cuenta la misma.

Una vez determinados los costos de inventarios y de producción se mantienen los registros de costos en forma independiente a compras, control de producción y custodia física.

La empresa determina sus necesidades y programas de producción en base a un programa formal y bien documentado para el cual toma en consideración los siguientes aspectos:

- Pronóstico de ventas,
- Plan de producción,
- Requisitos de servicio al cliente (tiempo de preparación para surtir un pedido, productos sobre pedido frente a productos en existencias),
- Capacidad de la planta,
- Rotación de inventario y riesgo de obsolescencia,
- Factores económicos en la decisión de fabricar o comprar y,

- Calidad.

El funcionario responsable de autorizar las cantidades a producir es el gerente de producción.

Para el control de producción la empresa utiliza los siguientes controles:

1. Sistemas de registros simultáneos en los cuales se prepara al mismo tiempo una orden de producción con el correspondiente registro en producción en proceso y los mayores.
2. Sistemas de totalización por lotes, registrando los documentos de control y conciliando los totales de lotes con el total resultante del registro, diario, informe o archivo actualizado.

Las cantidades a consumir de materia prima se determinan en base al programa de producción y las formas utilizadas para su control son:

- a) Hojas de ruta,
- b) Boletas de traslado o movimiento,
- c) Kardex o tarjetas para salidas del almacén y,
- d) Kardex para devoluciones al almacén.

La valuación de los consumos es determinada por el contador de costos para lo cual aplica el sistema de costeo absorbente en base a costos históricos y utilizando la técnica UEPS.

La distribución de la mano de obra se lleva a cabo por medio de tarjetas de distribución de tiempo, las cuales permiten una distribución en cuanto a tiempo y costo de la labor directa empleada en cada orden de producción. Esto es reportado y controlado por los supervisores de producción.

En relación a los gastos indirectos se determinan por departamentos y se aplican según va transcurriendo el proceso productivo y son prorrateados entre las unidades producidas.

La producción terminada se entrega al almacén mediante el reporte de producción terminada que se elabora al terminar cada orden por el departamento de producción, el almacén elabora la nota de entrada.

El reporte de producción terminada queda valuado al entregarlo con su orden de producción a contabilidad agregando los indirectos de cada departamento por el contador de costos.

La producción no terminada se conoce por el reporte de producción en proceso que elaboran según la orden de producción con los avances que describe en cada elemento por el contador de costos.

Se prepararán informes a la gerencia sobre niveles de inventarios, problemas en producción y producción defectuosa en su caso.

1.5. LISTADOS FINALES DE INVENTARIOS.

El contralor siguiendo los lineamientos establecidos en los instructivos que la empresa prepara los listados finales en base a marbetes obtenidos durante la toma física del inventario.

Los listados de inventarios agrupan cantidades por tipo de material o producto, grado de avance en la producción y características de los artículos, proporcionando suficiente información para que se reduzcan al mínimo los errores en la valuación, permitiendo así que exista una referencia al documento de conteo original que se uso para prepararlos.

Los listados finales de inventarios ya valuados son revisados por el contralor para detectar errores aritméticos y juzgar la razonabilidad de las cantidades y de

los costos unitarios por tipos de inventarios y grados de avance en la producción para los cuales el contralor se asegura de que se hayan aplicado los costos unitarios conforme a los métodos de valuación adoptados por la empresa comparando la suma de las relaciones valuadas con los saldos de las cuentas de control.

La empresa lleva a cabo un corte de operaciones que le permiten asegurarse de que todos los materiales recibidos y los que están en tránsito hasta la fecha del inventario han sido considerados dentro de éste y que ha sido registrado el pasivo correspondiente.

Además le permite asegurarse de que todos los artículos embarcados con anterioridad a la toma física del inventario han quedado excluidos de éste y que contablemente las cuentas, ventas y costo de ventas han sido afectados correctamente, así como debida y oportunamente facturados dentro del período correspondiente.

De igual manera le permite verificar que las últimas entradas (recepciones) y las últimas salidas (embarques) se incluyeron y excluyeron respectivamente de los conteos, comprobando su correcto registro en libros dentro del período que le corresponde mediante conciliación del inventario físico con las cuentas de control.

La empresa investiga oportunamente las diferencias resultantes del inventario físico y realiza la aprobación de los ajustes por escrito a través del contralor.

La empresa realiza inspecciones físicas periódicamente para identificar los productos obsoletos, dañados o de lento de los movimientos en Kardex y auxiliares para determinar la pérdida en su realización. Los procedimientos antes mencionados son realizados mensualmente y son llevados a cabo por personal ajeno a los registros de inventarios y custodia física de los mismos.

Para la valuación de los inventarios la empresa toma en consideración el principio de costo o mercado, el que sea menor.

Los ajustes necesarios para reflejar pérdidas de uso o valor de los inventarios son registrados a tiempo y aprobados por funcionarios que no están involucrados en compras o producción, control o custodia física.

2. SISTEMA DE COSTOS.

2.1. COSTEO ABSORBENTE.

Los primeros sistemas de contabilidad aplicados en las empresas manufactureras registraban los costos en cuentas clasificandolos de acuerdo con la erogación o sea; materiales, salarios impuestos, etc., para fijar precios de venta y valuar sus inventarios.

Al principio la contabilidad de costos subraya la aplicación de los costos históricos a la producción como parte del proceso de determinación de la utilidad. El método de costeo desarrollado con este fin se conoce bajo el nombre de costeo absorbente.

Esta fundado en la teoría de que todos los costos de fabricación deben aplicarse a los productos manufacturados y seguir en el producto a través de los inventarios hasta el costo de las mercancías vendidas durante cierto período. Se comparan con los ingresos derivados de las ventas, para determinar el margen bruto de utilidad.

Los costos asignados a productos no vendidos durante el período de producción se difieren a través de los inventarios para ser aplicados a resultados en un período posterior.

Por otro lado los gastos de distribución, administración, y financiamiento se aplican sobre una base de tiempo a deducir del margen bruto de un ejercicio.

En la aplicación de esta teoría los principales problemas se concentran alrededor de la asignación de los costos indirectos de fabricación.

Los costos directos de fabricación pueden ser asignados a los productos o trabajos que se aplicarán, pero los costos indirectos de fabricación por su misma naturaleza de indirectos en muchos casos sólo pueden ser distribuidos sobre la base de supuestas relaciones entre producción y costos.

Por otra parte es preciso seleccionar el volumen de producción al que se van aplicar los costos indirectos como algunos no varían en proporción al nivel de actividad, los costos unitarios tienden a fluctuar en razón inversa al volumen escogido como base para fines de costeo.

La selección de volumen base constituye una decisión importante, pero también en medida considerable una decisión subjetiva.

La asignación de los costos indirectos sobre la base de un volumen predeterminado, con frecuencia trae como resultado una absorción insuficiente o excesiva de los mismos, que la práctica moderna es partidaria de presentar los saldos absorbidos con exceso de inventarios y costos de ventas, y los saldos absorbidos en forma insuficiente como costos de período.

Por lo tanto, la única excepción a la teoría de que todos los costos de fabricación deben ser asignados a la producción, consiste en que los costos no absorbidos son excluidos del costo de producto y cargados en su totalidad al período. En la práctica, la teoría del costeo absorbente resulta a menudo incompleta en su aplicación, porque varios costos indirectos de fabricación (como depreciación, impuestos, seguros, etc.) se cargan directamente a la producción y determinación de utilidades. La función de la contabilidad de costos en los negocios se extendió hasta abarcar información para el control y planeación de costos de lo que se derivan las bases para la aplicación del costeo absorbente.

BASES TECNICAS DEL COSTEO ABSORBENTE.

- A) El costo unitario se forma por todos los elementos del costo de producción: materia prima, mano de obra y todos los cargos indirectos (se incluyen fijos y variables);

- B) Los costos de operación, venta, administración y financiamiento (sean fijos o variables) se aplican íntegramente a los ingresos del período;

- C) El ángulo central de la clasificación de los costos es la función a la que se refieren;
- D) La diferencia entre las ventas y el costo de producción de lo vendido se denomina utilidad bruta.
- E) Los inventarios de productos parcial o totalmente elaborados en existencia quedan valuados a su costo íntegro de producción.
- F) Los costos fijos de producción se aplican a los ingresos a medida que los artículos entre los que se han distribuidos se venden.

2.2. COSTOS HISTORICOS O REALES.

Los costos históricos o reales determinan o informan el total de esfuerzos y recursos realmente invertidos por la empresa en la fabricación de satisfactores, hasta el fin de un período de costos.

La información que éste tipo de sistemas proporciona, podrá estructurarse solamente después de que las operaciones de transformación de los materiales han sido efectuadas.

2.3. SISTEMAS DE COSTOS POR ORDENES DE PRODUCCION.

Es aplicable a las industrias que fabrican artículos a través de procesos productivos claramente definidos ensamblando o uniendo las materias que forman parte de dichos satisfactores, es decir a industrias que realizan trabajos especiales o que fabrican productos sobre pedidos y también en aquellas en las cuales es posible separar los costos del material y de mano de obra empleados en un orden de fabricación.

La característica fundamental estriba en el empleo de órdenes de fabricación constituidos por documentos en los que se van acumulando los tres elementos del costo, generados en la manufactura de cada una de las clases de artículos que produzca la empresa.

Las órdenes de producción abiertas para cada clase o tipo de artículos en proceso de elaboración representan un elemento muy valioso de información financiera, pues en ellas se encuentran registrados y controlados, tanto los costos de materia prima y materiales, como de la mano de obra y demás costos de fabricación, por lo que permite conocer lo siguiente:

- a) El costo de producción que se encuentre en proceso a la fecha de preparación de la información financiera.
- b) El costo de producción de los artículos ya terminados en esa fecha.
- c) El costo unitario, tanto de la producción en proceso a través de una simple división de los tres elementos del costo acumulados en cada orden, entre el volumen de producción o número de unidades asignadas a cada una de dichas órdenes.

De lo anterior se concluye que es un requisito esencial para el desarrollo de éste tipo de sistema el que, exista la posibilidad de litificar o dividir la producción en grupos homogéneos de artículos, con el propósito fundamental de:

- a) Controlar los volúmenes de producción para cada uno de los tipos de artículos.
- b) Controlar o identificar el grado de avance de cada artículo a lo largo de todo su proceso productivo.
- c) Recopilar los elementos de costo de producción generados y asignados a los artículos respectivos.
- d) Consecuentemente, poder reconocer en cualquier momento, el total de elementos del costo absorbidos por cada artículo en su proceso de manufactura.

Dentro de los sistemas de costo, el de órdenes de producción constituye la muestra fiel de la manera ideal de determinar el costo de los artículos manufacturados, pues, como queda indicado, la información financiera que permite estructurar no sólo está referida al detalle de cada una de las clases de artículos fabricados por la empresa, sino, lo que es tal vez más importante, dicha información puede prepararse en cualquier momento del período productivo o de costo.

3. METODO DE VALUACION

3.1. UEPS

Este método se basa en el principio de que, en un mercado en alza, no deben aceptarse ni reconocerse las utilidades provenientes del inventario o de la especulación con los materiales, ya que éstos deben ser usados en la producción y tendrán que ser reemplazados a costos más altos. Mediante éste método el costo de compras corrientes de los materiales usados en la producción es el que se aplica como costo de los artículos producidos. En otras palabras se carga a los costos de la producción corriente

el valor de los materiales usados a los precios que corresponden más aproximadamente en relación al tiempo con aquellos que se están pagando para remplazar los materiales consumidos.

Este método de valuación ha llegado a usarse durante los últimos años más ampliamente que antes. Esto se debe primordialmente al alza continuada de los costos de prácticamente todos los materiales y más aun a la opinión prevaleciente de que los precios no volverán probablemente más a niveles más bajos en las condiciones económicamente actuales así como las prácticas mercantiles de nuestros días.

Usando éste método las unidades existentes en el inventario final que no excedan de las que había en el inventario inicial se valoran al mismo precio que regía para el inventario inicial. Las unidades en exceso pueden ser valoradas (siguiendo la misma práctica año tras año) a los precios correspondientes a la compra o compra más antiguas, al último precio o a promedio de los precios de todas las compras.

El método de valoración de inventario UEPS puede ser usado en todos los casos en que sería posible usar el método de PEPS o el de promedio. Los aspectos prácticos del problema sugieren que alguna o todas las condiciones siguientes estén presente en el caso de que se trate:

1. Que haya una necesidad continuada de cantidades sustanciales de materiales, cuyos precios pueden estar sujetos a fluctuaciones considerable.
2. Que el valor relativo de los materiales usados en la producción es grande en relación al costo total del productos terminados.
3. Que los precios de venta de los productos terminados reaccionan drásticamente y con rapidez ante las fluctuaciones de los costos de reposición de los materiales usados.

Durante un período inflacionario o en un mercado de precios en ascenso, el método de UEPS tiende a reducir la

utilidad determinada en libros y en consecuencia disminuye el importe de los impuestos que se basan en el cálculo de las utilidades. Este efecto se produce porque las llamadas "utilidades de inventario", esto es, los beneficios que todavía no se han convertido en dinero o cuentas a cobrar, se reducen al mínimo. Los costos de producción y, por lo tanto, el costo de los artículos vendidos se basan en los costos de los materiales últimamente adquiridos, que tiene precios más altos que si se usara la base de valoración PEPS. Tiene por resultado un costo de venta más alto, menores utilidades y en el balance generalmente un inventario de materiales y suministros no realista valuado a menos de su precio.

La contabilización según este método se basa en la suposición de que las operaciones requieren que se mantengan cierta cantidad de inventario mínima en toda ocasión y que los incrementos en el valor de ese inventario básico no deban reflejar utilidad. Los costos de los bienes o productos que se consumen o se venden se determinan tomando los costos más recientes y el inventario se valoriza a los costos más antiguos para evitar que se incluyan en la utilidad el efecto de los previos de adquisición cambiantes en un mayor o menor inventario.

La justificación de este método es que la mejor forma de reflejar los resultados es compaginando costos presentes con ingresos mostrados en términos de precios de venta también actuales y regulares.

C A P I T U L O I I I

I N V E N T A R I O S F I S I C O S

1. AREAS RESPONSABLES.

De acuerdo con las políticas establecidas por la empresa en cuanto a la segregación de funciones relativas a inventarios las áreas responsables en la toma de éstos son:

- Departamento de compras.
- Departamento de recepción.
- Departamento de almacenaje.
- Departamento de embarque.
- Departamento administrativo.

A continuación se menciona la forma en que dichos departamentos colabora en la planeación del inventario físico delegando las siguientes actividades y responsabilidades de la siguiente manera:

ETIQUETADORES DE MERCANCIA.

Son responsables de cumplir fielmente los procedimientos de etiquetado del inventario, bajo la supervisión del coordinador general de etiquetado y cuenta.

AUXILIAR DE JEFES DE CUENTA.

Son responsables de cumplir fielmente con los procedimientos de recuento del inventario, bajo el mando de los jefes y supervisores de cuenta.

JEFES DE CUENTA.

Son los responsables de realizar el levantamiento de inventario físico contando para ello con dos elementos auxiliares cada uno. Su actividad consiste básicamente en realizar el recuento del material de la zona que le corresponda, llenar la parte del marbete según sea primer o segundo conteo anotando en el reverso invariablemente las operaciones correspondientes, anotando su nombre con mayúsculas y poniendo la anotación "contado por" y lo entrega al recolector de marbetes cuidando siempre de llevar un corte de marbetes en orden consecutivo.

De lo eficiente y correcto de sus conteos depende la conclusión del inventario.

SUPERVISOR DE CUENTA.

Es responsable de la coordinación de que las actividades de cuenta del inventario se cumplan dentro de los tiempos establecidos a través de los jefes de cuenta. Se reporta al coordinador general de etiquetado y cuenta.

COORDINADOR GENERAL DE ETIQUETADO Y CUENTA.

Es la autoridad máxima dentro del almacén y responsable de la coordinación de que todas las funciones de etiquetado y cuenta del almacén, sean cumplidas en su totalidad en el tiempo establecido. Resuelve cualquier conflicto de índole personal o de trabajo que pudiera existir y que haga peligrar el objetivo del proyecto. Tiene mando sobre los supervisores de cuenta. Es asesorado por el coordinador general del inventario y por el jefe de auditoría interna.

COORDINADOR GENERAL DEL INVENTARIO.

Es responsable de la corrección y exactitud aritmética del inventario físico, basándose en la identidad de los primeros y segundos recuentos y su cálculo en piezas, así como de transmitir oportuna y completamente la documentación fuente al departamento de procesamiento de datos

en el tiempo establecido. Es responsable de redactar e instruir al personal sobre los procesamientos que deberán practicarse desde el etiquetado del inventario hasta el envío de etiquetas al departamento de procesamiento de datos para su proceso, estando también a cargo de juzgar si todas las medidas que se tomen garantizan un correcto corte documental para la comparación de registro contra lo físico. Es responsable de suministrar todos los elementos de control del proyecto para que el personal ajeno al almacén cumpla totalmente con su función. Asesora si es necesario la toma de decisiones del supervisor general de etiquetado y cuenta.

Es la autoridad máxima como supervisor de la aplicación de procedimientos del proyecto y responsable de la coordinación de que todas las funciones bajo su supervisión sean logradas en la forma prevista, a través de los jefes de grupo de "Revisión y Cotejo", "Control de información" y "Supervisor de terceros recuentos". Resuelve cualquier conflicto de índole personal o de trabajo que pudiera existir.

GRUPO DE REVISION Y COTEJO.

Es responsable de cumplir fielmente junto con su jefe, con los procedimientos de revisión y cotejo, bajo el mando del supervisor de mesa de control.

GRUPO DE CONTROL DE INFORMACION.

Es responsable de cumplir fielmente junto con su jefe, con los procedimientos de control de información y envío de documentación al departamento de procesamiento de datos bajo el mando del coordinador general del inventario.

SUPERVISOR DE TERCEROS RECUEENTOS.

Tiene como función específica la de supervisar y resolver cualquier duda proveniente de los jefes de cuenta y/o alguna otra persona relacionada con el inventario.

DEPARTAMENTO DE PROCESAMIENTO DE DATOS.

Es responsable de supervisar que todas las premisas que demanda el proyecto en cuanto a su participación, sean logradas con la corrección y oportunidad establecidas.

SUPERVISOR DE MESA DE CONTROL.

Tiene como función específica la de supervisar y resolver cualquier duda proveniente de los jefes de cuenta y/o alguna otra persona relacionada con el inventario.

RECOGEDOR DE ETIQUETA.

Su función es únicamente recoger de los jefes de cuenta las etiquetas de los materiales ya inventariados y entregarlas al grupo de revisión y cotejo, bajo la responsabilidad del supervisor de mesa de control.

2. PLANEACION DE LA TOMA FISICA DEL INVENTARIO.

La correcta planeación de la toma de inventarios toma tiempo y reflexión tanto de la empresa como del auditor al formular los planes a seguir la realización de la toma del inventario físico, ya que de ello depende la finalidad que dé el auditor a los procedimientos utilizados para dicha toma.

Es conveniente que el auditor previamente compruebe que la planificación se está desarrollando debidamente, ya que si durante el proceso de recuento no existe un control estricto y si las descripciones de los artículos son poco claras y convicentes, el auditor no podrá tomar los resultados como base.

Lógicamente, la realización del recuento de inventario debería tener lugar bajo la supervisión general del controlador, que es el más interesado en la exactitud de los estados financieros de la empresa. El personal de la

fábrica conoce bien las existencias y es el que mejor puede identificar los artículos al efectuar el recuento. Por lo tanto un procedimiento ideal consistiría en coordinar el trabajo de los departamentos de fábrica y contabilidad.

En una área de inventarios bien arreglada, el auditor puede llevar a cabo rápidamente los recuentos de prueba y comprobar visualmente que en ellos se han incluidos todos los artículos.

Es así pues que el plan de inventarios debe proporcionar adecuada supervisión que asegure que se siguen los procedimientos para el arreglo y conteo de las existencias, para su costeo y para la preparación de los resúmenes, en forma y con resultados satisfactorios.

Para cerciorarse de si han tomado las precauciones necesarias en la planificación del inventario físico el auditor debe confirmar los siguientes conteos:

1. Las personas que supervisarán los recuentos físicos son independientes de las funciones de compras, almacén o mantenimiento de los registros de inventarios permanentes.
2. Que se hayan preparado instrucciones escritas que sirvan de guía para los empleados que participan en la realización de los inventarios físicos en relación con:

- El recuento y el listado.
- La utilización de las básculas para el recuento y la verificación de la exactitud de las mismas.
- La modificación del número de pieza, descripción y última operación por el encargado u otra persona calificada.
- La entrega y control de etiquetas u hojas de recuento por los jefes de departamento.

- La clasificación y tabulación de las etiquetas por parte del personal administrativo.
 - La fijación de precios por personal administrativo.
3. Que se han tomado las medidas oportunas para limitar y controlar los movimientos de inventario durante el recuento del mismo y existen procedimientos de clasificación adecuados.
 4. Que se ha comunicado a los proveedores que interrumpan sus entregas durante varios días antes de la realización del recuento con el fin de reducir el número de recepciones.
 5. Que se han hecho las gestiones necesarias para interrumpir todas las entregas que no sean urgentes.
 6. Se ha dispuesto la interrupción de todas las transferencias interdepartamentales con algunos días de antelación.
 7. Que los procedimientos de la empresa establezcan la exclusión en el recuento de inventarios de aquellos artículos vendidos y facturados, pero que aún no se ha realizado su envío.
 8. Que la empresa dispone de un procedimiento para identificar los materiales excedentes y obsoletos y los inventarios de venta difícil.
 9. Que la empresa ha realizado gestiones especiales para identificar los productos en curso y para determinar el grado de acabado o última operación finalizada.
 10. Los recuentos e identificación del número de pieza y última operación han sido comprobados suficientemente por un segundo empleado que conozca el producto.

11. Que las etiquetas u hojas de inventarios hayan sido prenumeradas y controladas y contabilizadas debidamente para asegurarse de que se registran correctamente en las hojas de inventario final.
12. Que la empresa ha girado instrucciones sobre el control de la utilización, distribución y recolección de los marbetes u hojas para los recuentos.
13. Que existan instrucciones detalladas para la forma en que debe describirse adecuadamente cada partida del inventario y respecto en el conteo; es decir cómo determinar la cantidad en existencia de cada partida del inventario que no se maneja por pieza.
14. El auditor deberá cerciorarse de que exista información de entradas y salidas de mercancías para fines del corte de inventarios. El objeto de ésta verificación 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 dentro del período "corte y 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").

3. AJUSTE DE LOS LIBROS AL INVENTARIO FISICO.

Para que el auditor pueda cerciorarse de que se han ajustado debidamente los libros de contabilidad basándose en los recuentos físicos deberá seguir los pasos que a continuación se mencionan:

1. Cerciorese de que se han revisado todos los cargos y abonos por un importe significativo en la cuenta de control de inventario durante el mes anterior y posterior al inventario físico y de que se han registrado todos los ajustes en la cuenta, en relación al corte de operaciones de inventarios.

2. Comentar y tramitar todos los ajustes propuestos en los inventarios físicos como resultado de las verificaciones de los recuentos, fijación de precios, adecuación aritmética.
3. Calcular el ajuste necesario para hacer que el saldo de los libros coincida con el inventario físico ajustado y cerciorarse de que la empresa prepare y registre tales asientos en el Mayor General cuando tengan un valor considerable.
4. Cuando el ajuste de los libros, tomando como base el inventario físico, sea de un valor importante, se debe buscar la explicación de tal diferencia en términos de precio y cantidad y determinar si tales diferencias son indicativas de la existencia de errores de principio o se trate de una falta de exactitud en los archivos en el sistema de costos y/o se trate de deficiencias en el control físico de los productos. Con frecuencia, resulta útil hacer una referencia al último listado de inventario realizado previamente con el fin de descubrir los errores y las razones de las variantes.

El objetivo en forma general, debe ser el desarrollo de controles y procedimientos de inventarios que produzcan inventarios según libros, que estén básicamente de acuerdo con las cantidades físicas en existencia.

Debe revisarse que el ajuste que se requiere para que inventario según libros coincida con el inventario físico. La compañía debe preparar un análisis del ajuste, por causas principales como: faltantes, cambios de precio, desperdicios y éste debe ser revisado por el auditor.

La revisión debe enfocarse a determinar hasta qué grado el ajuste del inventario según libros ha sido motivado por deficiencias del sistema de costos o de los controles internos para los inventarios y qué cambios resultan necesarios para evitar su repetición. El objetivo en forma general debe ser el desarrollo de controles y procedimientos de inventarios que produzcan inventarios según libros que estén básicamente de acuerdo con las cantidades físicas en existencia.

C A P I T U L O I V

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

1. PRUEBAS SELECTIVAS DE LOS INVENTARIOS.

Las pruebas selectivas de los inventarios tienen como finalidad determinar la exactitud y certeza de los procedimientos seguidos por la compañía al cortar el inventario, así como probar la correcta concentración y registro de dichos inventarios.

Los procedimientos de recuentos de los inventarios efectuados por la empresa el auditor los verifica por medio de pruebas selectivas del inventario. Para determinar la correcta concentración de los inventarios, el auditor debe checar en fecha posterior a la del inventario, sus pruebas físicas contra las relaciones o resúmenes del inventario.

A fin de lograr una rápida identificación de las pruebas físicas con los resúmenes, es necesario que las pruebas físicas contengan datos tales como: descripción completa del artículo contado, número de la pieza, número de serie si lo hay departamento en que esté almacenado, casillero, grado de terminación en el caso de que se trate de producción en proceso y por último la unidad o medida.

Las pruebas de recuento del auditor deben ser representativas de las partidas que comparen el inventario. Deben seleccionarse partidas de local o departamento principal e incluirse artículos que tenga, tanto un valor alto como un valor bajo en relación con el valor total del inventario.

Toda prueba de recuento efectuada por el auditor, debe ser checada y coincidir con la cantidad que se muestra en la tarjeta u hoja de inventario. En los casos en que los recuentos no coincidan, el auditor debe comprobar sus cifras mediante un nuevo recuento con la compañía, y las cifras finales determinadas, tanto por la compañía como por el auditor será tomadas como correctas.

En los casos en que se repitan frecuentemente errores en los recuentos o descripciones por parte de la compañía, éstos pueden indicar descuido en los recuentos o deficiencias en el procedimiento y debe considerarse la posibilidad de extender el alcance de las pruebas de auditoría.

CAPITULO IV

2.1. IMPORTANCIA DE LA OBSERVACION DE LOS INVENTARIOS.

Cuando el auditor intenta dictaminar estados financieros en los cuales los inventarios son un renglón importante dentro del activo, es necesario que se encuentre presente personalmente o por medio de sus representantes, durante la toma física de los inventarios y a través de las preguntas y observaciones, deberá satisfacerse sobre la efectividad y corrección de los métodos utilizados por la empresa para la determinación de las cantidades físicas de los inventarios; así como para saber el grado de confianza que puede depositar en las manifestaciones del cliente con respecto a los inventarios y registros correspondientes.

Cuando el auditor ha sido contratado con anticipación a la toma física del inventario podrá aclarar que ha practicado el exámen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas siempre y cuando haya observado la toma física del inventario, ya que la omisión de este procedimiento hará que el auditor exprese una salvedad en su dictamen.

En caso de que al auditor se le soliciten sus servicios profesionales en fecha posterior a la toma física de los inventarios, ya sea el inicial y/o el final del período sujeto a revisión, deberá evaluar si es necesario que se realice otro inventario y las pruebas que considere necesarias. Para ello deberá satisfacerse de la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de su observación y las del inicio o del término del ejercicio, evaluando la razonabilidad de los movimientos habidos entre esas fechas.

Si no es posible llevar a cabo los procedimientos en la forma recomendada el auditor aplicará entre otros los siguientes procedimientos supletorios:

- a) Exámen de evidencia documental suficiente y competente de que se practicarón inventarios físicos y de que los procedimientos seguidos garantizarón la correcta determinación de las existencias. Dicho exámen comprenderá revisión de las instrucciones escritas para la toma y corte de los inventarios, los marbetes y listados de conteo y su sumarización, revisión de los papeles de trabajo del anterior auditor (si lo hubo) cálculos globales por unidades de ser posible, comparaciones de costos unidades entre períodos, índices de rotaciones, etc.
- b) En su caso, obtener confirmación de existencias en poder de terceros.
- c) Revisar transacciones subsecuentes que comprueben fehacientemente la existencia de los inventarios.
- d) Examinar la documentación que ampare entradas y salidas de inventarios.
- e) Efectuar conteos selectivos y conciliaciones con las cifras del inventario.
- f) Comprobar el corte de operaciones.
- g) Verificar la corrección aritmética de los inventarios físicos.
- h) Probar la valuación a costos históricos y actualizados.
- i) Verificar la razonabilidad de la estimación por pérdida de valor, de tal forma que no se traspasen pérdidas de un ejercicio a otro.

Si con esos procedimientos y a través de exámenes de las cuentas y del sistema de control interno el auditor se satisface de que los inventarios están presentados razonablemente, puede expresar una opinión sin salvedades.

toma del inventario físico. Además nos aseguramos de que la acumulación de los costos es correcta hasta el grado de avance que llevaba el producto.

En el listado final de los inventarios se comprobó que existe razonabilidad de los inventarios por tipo, categoría y localización física.

Que existe razonabilidad de los costos unitarios relacionados con el tipo de material o productos.

En lo referente a la corrección aritmética se comprobó que las pruebas selectivas, las sumas y multiplicaciones en las listas de inventarios son correctas.

Se examinó la aprobación y registro adecuado de los ajustes resultantes del inventario físico, en las cuentas de control y en los registros contables.

2. REVISION DE LISTADOS DE INVENTARIO FISICO.

2.1. PRUEBAS DE EXACTITUD ARITMETICA.

La extensión de las pruebas de la exactitud aritmética en la compilación del inventario, dependerá de los controles establecidos por la empresa, para la verificación de la corrección de las sumas, multiplicaciones y otras operaciones aritméticas, ya que errores en estas operaciones pueden producir efectos importantes en los estados financieros.

Las pruebas de recuento anotadas durante la observación del inventario físico, deben cotejarse con las hojas de resumen y cómputo de la empresa, como comprobación de las cifras del mismo.

Si la empresa estableció un procedimiento para la verificación aritmética como por ejemplo: doble comprobación de sumas multiplicaciones u otras operaciones aritméticas, el alcance de las pruebas del auditor puede ser reducido. Pero en caso contrario, el auditor deberá ampliar sus pruebas.

Si la empresa estableció un procedimiento para la verificación aritmética como por ejemplo: doble comprobación de sumas multiplicaciones u otras operaciones aritméticas, el alcance de las pruebas del auditor puede ser reducido. Pero en caso contrario, el auditor deberá ampliar sus pruebas.

La exactitud con que los costos del inventario han sido tomados de fuentes fidedignas y originales y utilizadas en la valuación de las cantidades de inventario, debe comprobarse mediante pruebas en que se cotejen esos costos contra facturas de proveedores, registros de costos o cualquier otra fuente de información utilizada por la empresa.

Los errores más comunes al tomar los precios, son generalmente colocación incorrecta de puntos decimales, aplicación de precios a una unidad equivocada (un precio por caja tomado como precio por unidad).

Los totales de las páginas deben cotejarse contra las hojas de resumen y los totales del resumen también deben ser comprobadas.

3. REVISION DE LA VALUACION DE LOS INVENTARIOS.

Los procedimientos seguidos en la valuación de inventarios, deben ser aquellos que más apropiadamente permitan la preparación de un estado de resultados razonable, a través de la adecuada aplicación de los costos contra los ingresos, y produzcan una presentación razonable de la situación financiera de la compañía.

Los objetivos que persigue el auditor al efectuar la revisión de la valuación de los inventarios, son fundamentalmente los siguientes:

1. Determinar si la base de valuación está de acuerdo o con los principios de contabilidad generalmente aceptados y si la venta posterior producirá una utilidad.

Lo anterior se obtiene verificando que la compañía esté utilizando procedimientos que permitan la preparación de estados de pérdidas y ganancias razonables mediante la adecuada aplicación de los costos contra los ingresos, así como dichos procedimientos permitan presentar una situación financiera razonable.

2. Determinar si están reducidos a su valor neto o de realización las partidas defectuosas u obsoletas.
3. Determinar si los inventarios están aritméticamente correctos.
4. Determinar que las bases de valuación sean uniformes con años anteriores.
5. El auditor debe cerciorarse de la uniformidad en la aplicación de los mismos o bien, determinar el efecto en los resultados del ejercicio en el caso de cambios en las bases de valuación.

Determinar si la compañía valuó sus inventarios de acuerdo con el sistema establecido.

4. CORTE DE FORMAS.

El corte de operaciones adecuado es tan importante como el obtener unas cifras de recuento de inventarios adecuados, si no es que más, para determinar cifras fiables. La planificación debe permitir:

- a) Un corte de operaciones adecuado de las recepciones, salidas y transferencias de inventarios, y;
- b) La tramitación de todos los documentos no procesados en relación con los movimientos de inventario.

La oportunidad del corte de operaciones es de suma importancia. Si se quieren obtener unas comparaciones significativas de las cifras computadas con los registros permanentes de cantidades, primero deben actualizarse dichos registros, incluyendo todas las entradas y salidas hasta el momento en que interrumpieron las operaciones. Si se quieren obtener unas comparaciones significativas entre la cantidad que aparece en el mayor y el recuento actualizado, deben haberse valorado todos los movimientos hasta el punto de interrupción y los asientos deben aparecer anotados en la cuenta de mayor general. Si no se ha realizado un corte de operaciones adecuado, puede que en las cifras de recuento queden anuladas, ya que las cifras pueden intercambiarse incorrectamente entre el período actual y el posterior.

El auditor debe visitar los lugares donde se lleven los documentos de movimiento de existencias para registrar el número secuencial del último número empleado antes de que comenzarán los recuentos. Debe efectuar también un seguimiento de todos los recibos empleados para comprobar que sirven de base para la anotación y ajuste de los registros del inventario al cerrar los libros.

Se debe determinar la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros, así como la correcta determinación del costo de ventas del ejercicio, considerando el efecto del corte de los movimientos de mercancías. Al comprobar el corte de recepción se debe verificar que todos los materiales recibidos y los que estén en tránsito hasta la fecha del inventario, inclusive, han sido considerados en el inventario y que ha sido registrado el pasivo correspondiente. Al verificar el corte de embarques, se debe comprobar que todos los artículos embarcados hasta la fecha de la toma física, inclusive, han quedado excluidos del inventario y que contablemente las cuentas de ventas y costo de ventas han sido afectadas correctamente dentro del período terminado a la fecha del inventario y que otro tipo de embarques también quedarán debidamente contabilizados.

Este corte también debe incluir los relativos a movimientos internos entre almacenes, plantas, departamentos, en consignación, maquilas, etc. así como las transacciones relativas a mercancías en tránsito y anticipos a proveedores.

Es indispensable que la revisión de este corte de operaciones se efectúe en dos etapas:

- a) Tomando nota antes, durante e inmediatamente después del inventario físico, de la documentación con que se controlan las entradas y salidas de mercancías, asegurándose que las últimas entradas y las últimas salidas se incluyeron y se excluyeron, respectivamente, de los conteos, también deberán considerar los movimientos entre inventarios.

- b) Verificando posteriormente su correcto registro en libros en el período que corresponda.

- c) Cercionarse mediante los impresos de recepción de que se efectúa el registro de los artículos recibidos antes y después de la fecha de recuento de inventarios en las cuentas de inventario y cuentas a pagar, en el período correspondiente.

- d) Cercionarse de que se efectúa el registro de los controles de salidas o conocimiento de embarques que hayan tenido lugar antes y después de la fecha de recuento de inventario en las cuentas de ventas y en otras que no sean de inventarios en el período correspondiente.

- e) Seleccionar las operaciones de los registros de cuentas a pagar o desembolsos (antes y después de la fecha de inventario) y examinar las facturas y documentos de recepción de los proveedores para cercionarse de que los registros en las cuentas de inventario y cuentas a pagar han tenido lugar en el período debido.

- f) Seleccionar las operaciones del diario de ventas y documentos de salida y facturas de venta para asegurarse de que el registro de las ventas, cuentas a cobrar, costo de artículos vendidos y eliminación de artículos de inventario se produce en el período correspondiente.

- g) Cotejar las transferencias de inventario internas, entre divisiones y entre fábricas, listadas durante la observación, con la información homóloga que aparece listada en las demás filiales.

C A P I T U L O V

NORMAS DE AUDITORIA

NORMAS DE AUDITORIA.

Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Las normas de auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales.
- b) Normas de ejecución del trabajo.
- c) Normas de información.

NORMAS PERSONALES.

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

Las normas personales de auditoría se clasifican en:

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- b) Cuidado y diligencia profesional.
- c) Independencia.

ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL.

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñadas por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

El adecuado entrenamiento técnico y la habilidad como auditores.

Se refiere a la competencia del mismo. El auditor debe ser técnicamente competente como cualquiera que pueda trabajar con otro profesional en bases similares. La competencia requerida se obtiene por la educación tanto formal como informal, y por la experiencia.

La calidad de entrenamiento técnico y habilidad requerida por esta norma es también flexible. Se requiere más experiencia para el auditor que expresa una opinión sobre los estados financieros, que lo que se requiere para el regular y rutinario trabajo. Se exige más entrenamiento y habilidad a una persona que es responsable de la auditoría que la requerida para aquellos que trabajan bajo su supervisión.

CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL.

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

Esta norma requiere que el auditor ejercite todo el cuidado que un auditor prudente y razonable ejercita en la misma o similar circunstancia. El debido cuidado debe ser ejercido en relación a los procedimientos que son usados en el examen y en cuanto a la diligencia con la cual dichos procedimientos son llevados a cabo.

Debido cuidado incluye la consideración de la conclusión de los papeles de trabajo, la suficiencia de la evidencia de la auditoría y la adecuación del informe de auditoría. Como profesional, el auditor debe evitar la negligencia y la mala fe; sin embargo, no se espera de él que se haga juicios perfectos en todo momento.

Durante todo el proceso de la auditoría está siempre presente un adecuado cuidado. Este debe ser ejercido al aceptar ser el responsable de la auditoría y al planificar el trabajo. El debido cuidado debe también ser ejercido en la asignación del personal para el trabajo. Los que han sido seleccionados deben tener el debido entrenamiento técnico y ser propiamente supervisados.

El debido cuidado profesional debe ser ejercido en la revisión del control interno del cliente. En la extensión de los procedimientos y en el tiempo de realización de ciertos procedimientos que están directamente afectados por el grado del control interno implantado en la organización del cliente.

A través del desarrollo de la auditoría, la acumulación de evidencia tales como inspecciones, supervisiones y preguntas deben ser aplicadas diligentemente y la evidencia debe evaluarse con cuidado, si el auditor esta guiado por esta norma.

INDEPENDENCIA.

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

Es de vital importancia para la profesión que el público en general mantenga la confianza en la independencia del auditor externo. La confianza pública se verá afectada por la evidencia de que existió realmente falta de independencia y también podría ser dañada por la existencia de circunstancias que hagan que la gente razonable pueda creer que existió influencia en cuanto a la independencia.

Para ser independiente, el auditor tendrá en gran estima su honestidad e intelecto. Para ser reconocido como independiente, debe estar libre de cualquier obligación hacia o de interés con su cliente, la dirección de este o los accionistas.

Los auditores independientes no deben serlo solamente de hecho: deben evitar situaciones que puedan hacer dudar a terceros de su independencia.

No se espera que el auditor adopte actitudes indeseables o que no sea razonable en sus demandas. Sin embargo, si se espera de él que guarde su independencia estando en conocimiento de la variedad de factores que puedan afectarla.

Este factor de independencia se puede clasificar en tres componentes que son:

a) INDEPENDENCIA EN LA PROGRAMACION.

1. Libertad de interferencia o intención de eliminar alguna parte de la auditoría por parte de la dirección.
2. Libertad de interferencia en la actitud de falta de cooperación respecto a la aplicación de los procedimientos selectos.
3. Libertad de cualquier intento externo para modificar el trabajo de auditoría haciendo revisar otra cosa que no estaba prevista durante el proceso de auditoría.

b) INDEPENDENCIA INVESTIGATIVA.

1. Directo y libre acceso a todos los libros de la empresa, registros, directores y empleados y otras fuentes de información con respecto a las actividades, obligaciones y recursos del negocio.
2. Cooperación activa del personal directivo durante el curso del examen del auditor.
3. Libertad de cualquier intento de la dirección de asignar o especificar las actividades a ser examinadas o de establecer la aceptabilidad de la evidencia.

4. Libertad de intereses personales o relaciones que den lugar a la exclusión o limitación del examen o de cualquier actividad, registro o persona, que de otra manera hubiesen incluidas en la auditoría.

c) INDEPENDENCIA EN EL INFORME.

1. Libertad de cualquier sentimiento de lealtad u obligación de modificar el espacio de hechos informados sobre cualquier parte.
2. Prohibición de la práctica de excluir asuntos significativos del informe formal en favor de su inclusión en un informe no formal de cualquier clase.
3. Evitar el uso del lenguaje intencional o no intencional de una manera ambigua en la declaración de hechos, opiniones y recomendaciones y de su interpretación.
4. Libertad de cualquier intento de dominio del juicio del auditor en cuanto al contenido del informe de auditoría.

NORMAS DE EJECUCION.

Los elementos básicos que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia del cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas mas denominadas de ejecución del trabajo, y son:

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

La planificación envuelve una estrategia general para conducir la auditoría. El auditor debe tener en cuenta los siguientes aspectos cuando planifica:

1. Asuntos relativos a los negocios de la entidad y la industria en la cual el cliente opera.
2. Los procedimientos y políticas contables de la entidad.
3. Confianza anticipada en los controles internos contables.
4. Estimaciones preliminares de los niveles de materialidad para propósitos de auditoría.
5. Partidas de los estados financieros que podrían requerir ajustes.
6. Condiciones que podrían requerir extensión o modificación de las pruebas de auditoría, tales como la posibilidad de errores significativos y irregularidades o la existencia de transacciones entre personas o sociedades vinculadas.
7. La emisión de la naturaleza de los informes.

La supervisión tiene por objeto dirigir los esfuerzos de los asistentes, quienes están involucrados en completar los objetivos del examen y determinar si estos objetivos se han cumplido. La supervisión incluye también la instrucción de los asistentes, la revisión de su trabajo y el diario mantenimiento de éstos acerca de los problemas significativos encontrados. El socio principal o gerente responsable de la auditoría debe revisar el trabajo realizado por los asistentes. Finalmente, deben existir procedimientos a ser seguidos cuando surgen diferencias de opinión entre los miembros del equipo en relación a usos contables o de la auditoría.

b) Estudio y evaluación del control interno.

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Para reunir los requerimientos de esta norma, un auditor debe hacer estudio y evaluación apropiados del control interno y debe basar su programa de auditoría en los resultados del estudio y evaluación. Los controles pueden ser caracterizados como contables o administrativos y definirse como sigue:

El control contable abarca el plan de organización y los procedimientos y registros que concierne a la salvaguarda de activos y a la finalidad de los registros financieros, y consecuentemente son designados para proporcionar una seguridad razonable en cuanto a que:

1. Las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización específica o general de la dirección.
2. Las transacciones son registradas como sea necesario para:
 - a) Permitir la preparación de los estados financieros de conformidad con principios contables generalmente aceptados u otros criterios aplicables a tales estados.
 - b) Mantener la contabilización de los activos.
3. El acceso de los activos es permitido sólo de acuerdo con la autorización de la dirección.
4. La contabilización registrada de los activos es comparada con la existencia física de estos activos o intervalos razonables y se toman acciones apropiadas en relación de cualquier diferencia.

Los controles administrativos incluyen, pero no están limitados a, el plan de organización y los procedimientos y registros que conciernen a la decisión del proceso principal de autorización de las transacciones por parte de la dirección.

Tal autorización es una función de la dirección asociada directamente con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización, y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones.

Aún cuando está interesado primordialmente en los controles contables, en muchos casos, el auditor encuentra dificultades para distinguir entre ellos. Los controles internos contables son designados para proporcionar una seguridad razonable en cuanto a:

1. La salvaguarda de los activos y;
2. La fiabilidad de los registros financieros.

El concepto de seguridad razonable reconoce que el costo de un control no debe exceder los beneficios que se esperan de éste.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

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

Esta norma requiere que el auditor tenga un entendimiento de la evidencia y cómo evaluarla en el proceso de formación de la opinión sobre los estados financieros.

La auditoría en su totalidad es formada en dos funciones, ambas relacionadas íntimamente, con la evidencia. La primera es la función de obtener evidencia, es valuada en la práctica tan pronto como es obtenida, y así estas dos funciones parece que se efectúan simultáneamente. Primero, el auditor debe poner sus esfuerzos en obtener tanta evidencia como crea que vaya a necesitar

para juzgar satisfactoriamente la situación. Una vez obtenida esta evidencia, debe examinarla críticamente antes de que pueda permitirse trabajarla en su mente y persuadirse a sí mismo para aceptar la veracidad o falsedad de la proposición.

La meta del auditor es la obtención de evidencia suficiente para soportar las afirmaciones de los estados financieros, por medio del desarrollo de objetivos de auditoría específicos.

Los tipos de evidencia usados en el proceso de auditoría pueden ser clasificados como sigue:

1. Exámenes físicos.
2. Declaraciones escritas y orales de terceras partes.
3. Documentos autorizados preparados dentro de la organización del cliente.
4. Cálculos del auditor.
5. Documentos autorizados preparados dentro de la organización del cliente.
6. Manifestaciones de ejecutivos y empleados del cliente.
7. Interrelación satisfactoria con otra información.

Como se indica por esta norma, la evidencia debe ser obtenida por medio de la inspección, observación, pregunta o confirmación o cualquier combinación de estos métodos.

Una vez la evidencia ha sido obtenida por el auditor, éste debe evaluar el grado de pertinencia y fiabilidad de ella y determinar que es lo que debe aceptar o rechazar de las afirmaciones bajo examen. Una vez hecha esta determinación, entonces está listo para hacer una determinación o afirmación, entonces esta listo para hacer

una determinación global respecto a lo que puede atestiguar sobre la adecuación de los estados financieros bajo examen.

NORMAS DE INFORMACION.

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas se les denomina normas del dictamen e información y son:

A) ACLARACION DE LA RELACION CON ESTADOS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION DE OPINION.

En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera; deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

B) BASES DE OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.

Esta norma requiere que el auditor conozca los principios de contabilidad generalmente aceptados y procedimientos, incluyendo los métodos de aplicación de los mismo. Esto se efectúa a base de mantenerse al día en el desarrollo de los negocios, como tambien en las publicaciones de las organizaciones autorizadas.

El auditor al opinar sobre los estados financieros debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.

Esta norma requiere que el auditor compare los principios y prácticas (y metodos de aplicación) usados en los estados financieros del período cubierto por el informe de auditoría, con aquellos utilizados y aplicados en el período anterior, todo ello con el objeto de formarse una opinión de si se han aplicado o no en forma consistente los principios y procedimientos.

- c) La información presentada en los mismos y en las normas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

La adecuación de los informes se refiere a la forma, contenido y descripción del material necesario para hacer que los estados financieros no induzcan a error. El auditor debe ejercer su juicio profesional para determinar la presentación adecuada. Si la información significativa que él estime necesaria no está propiamente incluida en los estados financieros, él debe dar el apropiado efecto a dicha falta de desglose en su informe.

- d) Expresión de una opinión.

El informe deberá contener una expresión de opinión acerca de los estados financieros, tomados como un todo, o una afirmación al efecto de que una opinión no pueda ser expresada. Cuando una opinión global no pueda ser expresada, las razones de ellos deberán establecerse. En todos los casos en donde el nombre del auditor esté asociado con unos estados financieros, el informe deberá contener una indicación clara y concisa del carácter del examen efectuado, si hubiese alguno, y el grado de responsabilidad que el auditor está tomando.

Por lo tanto en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

**DECLARACIONES NORMATIVAS DE CARACTER GENERAL SOBRE
EL OBJETIVO Y NATURALEZA DE LA AUDITORIA
DEL RUBRO DE INVENTARIOS**

Para los propietarios, acreedores y terceros interesados en una empresa resulta de primordial importancia, el contar con información útil y confiable para la toma de decisiones adecuadas.

En virtud que los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, através de una auditoría, para determinar su grado de confiabilidad.

Dado que los resultados de una auditoría, generalmente trascienden no sólo con quien contrata directamente este servicio, sino ante el público en general, es por ello que debido a esta responsabilidad de carácter social, el auditor debe basar su trabajo tanto el empleo de un juicio maduro y la aplicación de una técnica especializada, como en la observancia de determinados lineamientos que permitan que su actuación pueda reunir requisitos mínimos de calidad profesional.

EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

- La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

La opinión del auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite éste profesional, que se detallan en el boletín C de esta comisión, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

RESPONSABILIDAD EN LA PREPARACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

- El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la administración de la entidad.

Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad. La auditoría de estados financieros no releva la administración de sus responsabilidades.

- Para que el auditor puede formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de

acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

- Dado que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procesamientos de revisión, a base de pruebas selectivas.
- El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos:
 - a) Los resultados que obtenga el estudio y evaluación del control interno contable.
 - b) La importancia de los saldos o partidas a examinar.
 - c) El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.
- Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo de auditor, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros.
- La auditoría de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores e irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos errores o irregularidades puedan permanecer sin descubrirse; sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Cualquier indicio de que algún error o irregularidad pudiera haber ocurrido provocando una distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen obligaría al auditor a ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones, dado que pudiera verse afectada su opinión sobre la razonabilidad de estos mismos estados.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS DE LA DOCUMENTACION DE LA AUDITORIA

Los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión del trabajo, y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor.

Los papeles de trabajo deben contener la evidencia de la planeación llevada a cabo por el auditor, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas.

Los papeles de trabajo debe ser completos y lo suficientemente detallados de manera que un auditor experimentado pueda lograr un entendimiento global de la auditoría.

La cantidad de documentación es asunto de juicio profesional, dado que no es necesario ni práctico que el auditor documente en sus papeles de trabajo todas las observaciones, consideraciones o conclusiones alcanzadas.

Los papeles de trabajo deberán estar diseñados y organizados en forma que permitan satisfacer las necesidades y objetivos particulares de cada auditoría.

La formación y contenido de los papeles de trabajo pueden verse afectadas por aspectos tales como:

- a) Naturaleza de trabajo.
- b) Características del informe del auditor.
- c) Naturaleza y complejidad del negocio de cliente.
- d) Naturaleza y condiciones de los registros del cliente y el grado de confiabilidad de los controles internos contables.

Normalmente el auditor acuerda con su cliente que éste se encargue de preparar cédulas, análisis y otros papeles con objeto de hacer su trabajo con mayor eficiencia. En estos casos el auditor deberá satisfacer de que los papeles de trabajo fueron adecuadamente preparados.

Los papeles de trabajo deberán contener los asuntos significativos que requieran del juicio profesional del auditor así como su conclusión sobre los mismos.

Como parte de los papeles de trabajo, generalmente se incluye, entre otra, la siguiente información:

- a) Extractos o copias de asambleas de accionistas, sesiones de consejo de administración, contratos y otros documentos legales importantes.
- b) Información respecto a la estructura organizacional y legal de la entidad.
- c) Evidencia del proceso de planeación y programa de auditoría.
- d) Evidencia del estudio y evaluación del sistema contable y de control interno, la que puede estar referida a cuestionarios, diagramas de flujo, o una combinación de estos métodos.
- e) Análisis de transacciones y saldos.
- f) Análisis de tendencias y razones financieras significativas.
- g) Registro de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicados.
- h) Evidencia de que el trabajo llevado a cabo fue supervisado y revisado.
- i) Indicación respecto de quién aplico los procedimientos de auditoría y en que fecha fueron aplicados.

- j) Comunicaciones con otros auditores, expertos y otros terceros involucrados.

- k) Cartas o documentos relativos a asuntos de auditoría comunicados o discutidos con el cliente incluyendo los términos del trabajo y debilidades importantes en el control interno contable.

- l) Declaraciones recibidas del cliente.

- m) Conclusiones de la revisión, incluyendo la resolución y tratamiento dado a las excepciones y asuntos poco usuales, detectados en la aplicación de los procedimientos de auditoría.

- n) Copia de la información financiera examinada y de los informes de auditoría correspondientes.

En el caso de auditoría recurrentes, algunos de los papeles de trabajo pueden clasificarse como archivos de carácter permanente, por contener información importante para el desarrollo de futuras revisiones, a diferencia de los archivos ordinarios que contienen datos que se relacionen básicamente con la auditoría de un solo período.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, y a petición expresa podrá poner a disposición de su cliente partes o extractos de los mismos sin que éstos constituyan un sustituto de los registros contables.

El auditor deberá adoptar los procedimientos necesarios para asegurar la custodia y confidencialidad de sus papeles de trabajo, y deberá conservarlos por el tiempo que sea necesario con objeto de satisfacer las necesidades de su práctica y cualquier requerimiento legal o profesional.

RELATIVOS AL CONTROL DE CALIDAD

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS

Deben establecerse políticas y procedimientos que den una seguridad de que el Contador Público y su personal, mantienen independencia conforme a las normas de auditoría.

Deben cuidarse que las personas que se contraten para los trabajos de auditoría posean las características necesarias que les permitan ejecutar su trabajo competently.

La calidad del trabajo de un contador depende de la integridad y competencia de las personas que planean, ejecutan y supervisan el trabajo, por lo tanto, la contratación de personal es un factor del mantenimiento de la calidad en los trabajos de auditoría.

Se recomienda el establecimiento de un plan de educación continua en donde se realicen cursos de entrenamiento por niveles y los cuales deberán ser sustentados por Contador Público o personal calificado.

El establecimiento de un sistema de promoción de personal mediante evaluaciones periódicas del trabajo personal, discutiéndolas con el personal mismo para su mejoría y para concientizarlo de la importancia.

Establecimiento de un sistema de investigación y consulta en casos especialmente.

Establecimiento de un sistema de planeación, ejecución y supervisión del trabajo en todas sus fases, para comprobar que éste se realiza con las normas de auditoría y de calidad establecidas por el contador público.

Deberán establecerse reglas para la aceptación y la conservación de la clientela.

Para cumplir lo anterior podrá solicitar información de la cámara de comercio, industria acerca de la reputación de los clientes que solicitan sus servicios, para evitar tener relación con empresas cuya administración no tiene integridad moral.

Deberán usarse sistemas de inspección para comprobar que los procedimientos establecidos para mantener el control de calidad se están cumpliendo.

PRONUNCIAMIENTOS SOBRE LAS NORMAS PERSONALES.

Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

a) ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL.

"El entrenamiento técnico básico que se logra mediante el cumplimiento de los requisitos académicos que culminan con la obtención del título de Contador Público, debe complementarse con su aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentados durante un período razonable.

El auditor antes de ofrecer sus servicios como tal, debe tener una preparación y capacidad que lo coloquen en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios. El hecho de que una persona ofrezca sus servicios como profesional dentro de una rama cualquiera de las actividades profesionales, viene a constituir una especie de declaración pública, por la cual esa persona manifiesta estar capacitada para desempeñar satisfactoriamente las actividades que de modo ordinario corresponden a esa profesión. Si ese ofrecimiento se hace sin tener las cualidades de preparación y capacidad necesarias para el desempeño de la actividad profesional, se está cometiendo, desde el principio, un engaño al público que puede solicitar los servicios del profesional. De hay que sea necesario como requisito previo indudable, que la persona que ofrezca sus servicios profesionales como auditor, tenga, previamente, un entrenamiento técnico adecuado y una capacidad que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio para sus clientes y las personas que van a depender del grado de su trabajo.

Se habla de entrenamiento técnico y capacidad profesional como cosas diferentes, porque esta última tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico representa la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarias para el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere además, una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico.

Es difícil definir o precisar de manera infalible cuáles son los recursos por los que se logra la capacidad profesional y cuál es el momento en que esa capacidad profesional se ha adquirido. El entrenamiento técnico básico se logra por el cumplimiento de los requisitos escolares establecidos en las instituciones de calidad reconocida que ofrecen los estudios conducentes a la carrera de Contador Público. La adquisición de los conocimientos académicos y la habilidad básica ha sido reconocida como uno de los requisitos fundamentales en todas las profesiones y suministra una base firme para estimar, por lo menos, el cumplimiento mínimo de los requisitos de preparación. Por consiguiente, el primer paso para cumplir con la norma de entrenamiento técnico y capacidad profesional es la adquisición de un título de Contador Público expedido por una institución reconocida.

**"EL AUDITOR DEBE ACTUALIZAR CONSTANTEMENTE SUS
CONOCIMIENTOS TECNICOS Y SU APLICACION PRACTICA."**

No basta la preparación académica conducente a la obtención del título de Contador Público. La auditoría y el ejercicio de las actividades propias de esta profesión, requieren una provisión de conocimientos, habilidades y madurez que es muy difícil transmitir por la mera preparación escolar. Debe, pues, completarse con una preparación adquirida en la experiencia, práctica, la dirección de un auditor experimentado y no es posible precisar el tiempo necesario que deba permanecer bajo su supervisión ya que depende tanto de las propias capacidades naturales del candidato como del tipo de problemas a que se enfrente en su experiencia dirigida y el grado de responsabilidad que asuma en los trabajos desarrollados.

"La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que se logra fundamentalmente mediante el enfrentamiento sistemático de los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección de la solución adecuada a esos problemas."

b) CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES.

"El auditor, deberá desempeñar su trabajo, con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fe e integridad".

Para que el profesional cumpla su compromiso implícito con su clientela y con la sociedad, no basta que tenga la capacidad para el desarrollo de las actividades de su profesión. Es necesario, además, que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado y la diligencia que humanamente pueden esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

"El auditor como todo profesional, no es infalible y por ello no es responsable por meros errores de juicio".

c) INDEPENDENCIA.

"El Contador Público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad".

La actividad profesional del auditor tiene, además de los requisitos comunes otras profesiones, un requisito profesional derivado de su propia naturaleza. El auditor es llamado para dar su opinión con respecto a información financiera formulado por una empresa.

Para que la opinión del auditor sea útil, es necesario, que además de estar fundada en su capacidad profesional sea emitida con independencia mental. Se extiende que existe independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo.

La independencia mental es, evidentemente, una cuestión relativa al fuero interno. Hablando estrictamente, se puede mantener independencia mental en cualquier condición, porque la voluntad del hombre puede sobreponerse a las condiciones más desfavorables; sin embargo, no es lógico suponer, normalmente, una actitud de voluntad extrema que, en circunstancias ordinarias, se sobreponga a las presiones de carácter personal, cuando éstas son suficientemente fuertes como para ejercer influencia decisiva en el juicio.

La utilidad de los servicios del auditor depende también en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el resultado de su trabajo, crean que éste fue hecho con dicha independencia.

La definición de las circunstancias particulares en que se considera que la independencia mental del auditor se vea amenazada o que la confianza pública en dicha independencia se vea comprometida, es de primordial importancia.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS A LA PLANEACION DE LA AUDITORIA.

"Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar;
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente."

El conocimiento de las características de operación se refiere tanto a las normales (productivas, comerciales y financiera) que constituyen el objeto propio de la empresa así como a las marginales o extraordinarias.

Las condiciones jurídicas de una empresa se refieren a: los documentos legales que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, etc.

"La planeación implica preveer cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo".

Dentro de la información necesaria para planear el trabajo se encuentran:

- a) Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente;
- b) Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción como al aspecto comercial y financiero, y las referentes a los criterios de contabilización;
- c) Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa;
- d) Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada.

Una vez obtenida la información necesaria, el Contador Público podrá prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría.

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo.

Se puede decir, que no es necesario para iniciar una fase de trabajo de auditoría, que estén planeadas detalladamente todas las fases de ella, aunque si es necesario que esté planeada en lo general toda la auditoría y en lo particular la fase concreta que se va a desarrollar.

La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados mismo del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS A LA SUPERVISION DEL TRABAJO DE AUDITORIA.

"La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado.

De acuerdo con la organización del despacho podrán existir diversos niveles de experiencia en su estructura. Sin embargo todo trabajo ejecutado debe de estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el contador público asuma la responsabilidad del trabajo en su totalidad como si lo hubiera hecho personalmente.

No sólo hay que atender a la experiencia para decidir sobre el grado de supervisión a ejercer; también hay que considerar el grado de entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor.

" La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo."

- a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse de que son los adecuados. Si por alguna razón existe cierta capacidad inferior o superior a la requerida se corregirá con mayor supervisión en el primer caso o con una supervisión menor pero directa, del Contador Público que dictamina, en el segundo;
- b) La revisión del plan general de trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen, con las personas que van a ejecutarlo, para asegurarse de que se darán los pasos necesarios tendientes a lograr un trabajo de máxima calidad profesional;
- c) Discusión del plan de trabajo preparado por el auditor encargado;
- d) Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo.

La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la auditoría comprende:

- a) Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y la evaluación del control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la auditoría;
- b) Explicación a los auditores de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría;

- c) Presentación de los auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar;
- d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los auditores, y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando de esta manera que por falta de solicitud de aclaraciones se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo para el objetivo que se persigue;
- e) Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el presupuesto.
- f) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores.

Si las pruebas no fueron realizadas satisfactoriamente, se exigirán pruebas adicionales que debe realizarse para completar el trabajo.

Esta revisión debe ser fundamentalmente del contenido pero también abarca la forma en que se prepararon los papeles, para dejar constancia del trabajo en la forma más efectiva posible.

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo comprende:

- a) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que éstos están completos o de que se ha cumplido con las normas de auditoría;
- b) Revisión y aprobación del Contador Público que dictamina, del informe que resulta del trabajo de auditoría realizado.

- c) Es recomendable que antes de emitir el informe, una persona del despacho, pero ajena al trabajo específico, revise los borradores y ciertos papeles, a fin de satisfacerse de que se ha cumplido con todas las normas de auditoría y que la opinión que se pretende emitir está justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.

"Debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida."

La evidencia en la supervisión debe quedar incluida en los papeles de trabajo; sin embargo, parte de ella puede quedar en cartas al cliente o memorándum de carácter interno sobre problemas específicos.

Es recomendable dejar evidencia de la supervisión del trabajo en las siguientes formas:

- a) Poniendo su inicial sobre los papeles de trabajo; haciendo anotaciones en los mismos y preparando los informes sobre la actuación de los auditores en donde se indiquen los trabajos que efectuarán la efectividad con que fueron hechos, el grado de preparación técnica y el grado de capacidad alcanzada.

PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS A LA OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

La evidencia será suficiente, cuando ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes, se ha obtenido en la cantidad indispensable, para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas.

La reunión de estos dos elementos: evidencia suficiente (característica cuantitativa) y evidencia competente (característica cualitativa) proporcionan al auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen.

Para obtener la evidencia, el auditor deberá guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

No todos los hechos, criterios y elementos que forman parte de los estados financieros, son de misma la importancia.

Existen algunos cuya importancia decisiva dentro de la del contexto general que los estados financieros dan, o que serían decisivos para la opinión que el auditor va a rendir; pero hay otros que no afectarían sustancialmente ni a esa estructura, ni a esa opinión, aún cuando pudieran dentro de ellos existir errores.

Por ello los procesos que debe utilizar el auditor y las partidas y conceptos a los que debe dirigir su atención deben ser aquellos que tienen importancia o representan un riesgo sustancial de error.

Se considera que una partida tiene importancia relativa cuando mediante su inclusión o exclusión, o un cambio en su presentación, en su valuación, o en su descripción pudiera modificar sustancialmente la interpretación de la información financiera.

El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que pretende comprobar.

El auditor debe determinar el alcance y oportunidad de sus procedimientos de acuerdo con el riesgo relativo al error que corre en cada una de las partes sometidas a su examen.

La evidencia suficiente y competente se debe consignar en papeles de trabajo.

C A P I T U L O VI

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Son enunciados que establecen bases de observancia obligatoria para los Contadores Públicos y que afectan los procedimientos de registro y las técnicas de información financiera.

Para establecer las bases de cuantificación de las operaciones que se realizan en un ente económico, relativas al rubro de inventarios, es necesario tomar en cuenta los siguientes principios de contabilidad:

"PERIODO CONTABLE.- Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican en el período 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."

"REALIZACION.- Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se considerarán por ella realizados:

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

"VALOR HISTORICO ORIGINAL.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalencia o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente."

"CONSISTENCIA.- Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo."

COSTO.

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

SISTEMAS DE VALUACION.

En la determinación de costos de los inventarios intervienen factores cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación. En un caso las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función y en el otro en cuanto al comportamiento de las mismas. Los sistemas se refieren a:

- (1) Costos incurridos directa e indirectamente en la elaboración, independientemente que éstos sean de características fijas o variables en relación al volumen que se produzca, por considerar las como gastos de período.
- (2) Costos incurridos en la elaboración, eliminando aquellas erogaciones que no varíen en relación al volumen que se produzca, por considerarlas como gastos del período.

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 se ha considerado que la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por medio de costeo absorbente o costeo directo y éstos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando este último se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación, según los diferentes métodos que a continuación se explican:

COSTEO ABSORBENTE.

Se integra con todas aquellas erogaciones directa y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo al producto se hace cambiando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos relacionados con la producción. Así entendido, 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 de costeo directo, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos: la materia prima consumida y la mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos.

En este sistema 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.

COSTOS HISTORICOS.

El registro de la 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.

Estos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo a 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 en estimaciones por expertos en el ramo.

- b) Costos estándar.- Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representado por lo tanto una medida de eficiencia.

METODOS DE VALUACION.

Tanto por costeo absorbente como por costeo directo y ya sea que se manejen por costos históricos o prede-terminados los inventarios pueden valuarse conforme a 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.

Se determina dividiendo el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos.

PRIMERAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS.

Se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los

primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras de ejercicio.

Para una correcta asignación del costo deben establecerse las diferentes capas del inventarios según las fechas de adquisición o producción.

Atraves 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 de los costos de adquisición o producción y no a aumento en el número de unidades.

ULTIMAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS.

Consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que siguiendo este método, las exigencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados son los 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 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 trasposos de artículos entre departamentos o grupos.
- e) Inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

SELECCION DEL SISTEMA O METODO.

Cada empresa debe seleccionar los sistemas y métodos de valuación que 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 deben 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, por lo que es necesario que en su selección se utilice un juicio profesional.

REGLAS DE PRESENTACION.

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.

En virtud de los procedimientos alternativos que puedan usarse para la evaluación 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 costo directo, deben hacerse las siguientes aclaraciones:

- a) El estado de resultados debe destacar el importe de los gastos fijos de producción que se absorberón en el período.
- b) El costo de ventas debe incluir el de producción más el costo variable de distribución y venta.
- c) El primer concepto de utilidad en el estado de resultados se denominará utilidad marginal para distinguirla del término utilidad bruta.

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

También deben destacarse si existen gravámenes sobre los inventarios o si éstos han sido ofrecidos en garantía, referenciándolos con el pasivo correspondiente.

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

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

1.2. OBSERVACION DE LA TOMA FISICA DEL INVENTARIO.

1. Obtener una copia de las instrucciones del inventario físico de la empresa con suficiente antelación a la fecha de inventario para estudiarlas y hacer las recomendaciones oportunas.
2. Obtener copias de la disposición física de todos los departamentos, donde se muestren los números y descripciones de los departamentos, así como los nombres de sus respectivos encargados.

Anotar en las hojas de disposición de fábrica los valores aproximados tal y como aparecen en el último inventario, de forma que las áreas de mayor importancia relativa reciban la atención que merecen.

3. Distribuir al personal de auditoría de forma tal que todas las áreas importantes queden cubiertas. Hacer las gestiones necesarias para facilitar la comunicación entre los asistentes y el auditor.
4. Cerciorarse de que todos los asistentes cuentan con la formación necesaria en las áreas que les han sido asignadas, la forma en que deberían seleccionar los artículos para llevar a cabo las pruebas de recuento, la cantidad aproximada de éstas que deberían seleccionar y como deberían listar los valores de recuento.
5. Efectuar un seguimiento para asegurarse de que se ejerce un control estricto sobre las etiquetas. La empresa debe disponer de una cantidad suficiente de las mismas, previamente numeradas, con dos o tres partes, para efectuar los recuentos del inventario. Esta cantidad debe estar bajo control absoluto de un supervisor de la empresa, que hará entrega de una cantidad adecuada a los diversos equipos según sus necesidades y efectuará asimismo un registro adecuado de las entregas. El centro de control de etiquetas constituye un punto esencial en un recuento de inventario de gran envergadura y el punto de control de los auditores debe situarse cerca de él.

6. Cerciorarse con anticipación al comienzo del recuento de si se han hecho gestiones por parte de la empresa para comparar las cifras de las etiquetas u hojas de listados con las que aparecen en los registros permanentes de inventarios. Es importante que esto se haga de forma que puede procederse a la investigación de las diferencias importantes.

La existencia de una diferencia puede indicar un error en el recuento, un error en el registro permanente o una deficiencia, o que no se han realizado todavía las anotaciones oportunas. En consecuencia, debe dedicarse el tiempo y atención necesarios para encontrar la razón de la diferencia existente.

7. Tomar las medidas oportunas para cubrir las áreas de recepción y entrega. Estas áreas han de visitarse al comienzo de recuento físico de inventario y de nuevo al final. Deberán listarse todos los materiales o productos de las áreas de recepción y entrega que no cuenten ya con etiquetas o hayan sido marcados "antes de inventario" o "después de inventario", indicando una referencia al papel de trabajo relacionado con los mismos. Al mismo tiempo debería hacerse una referencia de los últimos números del informe de recepción y orden de expedición empleados. Esta información sera necesaria para verificar la exactitud del inventario. Al mismo tiempo, debe indicarse la suficiencia de las precauciones de seguridad física.
8. Averiguar si existen mercancías consignadas y cerciorarse de que durante los cómputos se tiene el cuidado de anotar aquellos productos de los que existe evidencia de que se trata de mercancías consignadas, pero que no obstante pueden haber sido etiquetados como contados.
9. Exigir a los asistentes que se ha encargado la observación de los recuentos y la realización de las pruebas que lean meticulosamente las instrucciones de realización de inventario de la empresa y que estudien todas las características especiales. Deben tener presente que la finalidad de la observación es asegurarse de que los equipos de recuento lo llevan a cabo con meticulosidad y pre-

cisión. Es más importante que centren su atención en este punto que en efectuar numerosas pruebas de contaje, ya que la mayor parte de los mismos serán realizadas por los equipos de recuento y los auditores deben suponer que no efectuarán uno equivalente a un pequeño porcentaje del total de las existencias.

10. Indicar a los asistentes que presten atención para detectar los errores en los recuentos y den parte de los mismos a los encargados de su corrección. Los errores más comunes se producen debido al registro erróneo de unidades de peso. El asistente al realizar pruebas de contaje tendrá que contar en cierta medida con el personal de fábrica de la empresa para que le ayude a identificar los números de pieza y a determinar el grado de acabado.

Cuando los artículos de inventario estén empaquetados en cajas de cartón y contenedores precintados, debería solicitarse al personal de la empresa la apertura de algunos contenedores seleccionados por el auditor para proceder su verificación. La apertura la debe llevar a cabo el personal de la empresa, ya que podría ser necesario volver a inspeccionar y precisar el contenedor para proceder a su envío.

11. Hacer las gestiones necesarias para visitar los departamentos donde tenga lugar el recuento físico acompañado de un supervisor de la empresa de forma que ambos puedan cerciorarse de que no se ha pasado por alto ningún detalle. Durante esta visita, plantear cuestiones referentes a los materiales que aparezcan obsoletos, estropeados o de venta difícil; aunque esto no se haya indicado en la etiqueta.
12. Tomar las medidas necesarias para efectuar una verificación de "inclusión errónea de artículos" en los departamentos donde se hayan finalizado las tareas de inventario y retirar las etiquetas para entregárselas al control de las mismas. Esto puede lograrse anotando la descripción y recuento de artículos para un número de etiquetas escogidas aleatoriamente y para algunas seleccionadas mediante criterio personal. A continuación el au-

ditor deberá proceder a localizar el material y comprobar el recuento. La finalidad de esta verificación es impedir que se preparen etiquetas en forma clandestina.

Este mismo tipo de verificación debería llevarse a cabo cuando se revisen los registros de inventario permanente mediante recuentos físicos. Las pruebas deberían tener lugar en dos direcciones: partiendo de los registros hasta llegar a las existencias y desde éstas hasta llegar a los registros.

13. Al concluir el recuento, revisar los papeles de trabajo para comprobar su integridad y preparar un breve resumen de los trabajos realizados anotando aquellas cuestiones que se han de revisar.

2. REVISION DE LOS LISTADOS FINALES DE INVENTARIO FISICO.

Después de obtener los listados finales de inventarios ya valuados, así como los resúmenes y conciliaciones con el mayor general, se comparó el total de las cuentas de control y el importe de los inventarios físicos según las conciliaciones, con el mayor general y el listado final de inventarios sin encontrar diferencia alguna.

Con base en la información y corte obtenidos durante el inventario físico se cotejaron las cantidades según nuestras pruebas físicas contra los listados finales de la compañía, asegurándonos de que todas las tarjetas de recuento fueron listada. Se compararon las partidas importantes que aparecen en las listas finales no probadas según nuestras pruebas físicas contra las tarjetas de recuento, sin tener la necesidad de efectuar conteos adicionales al no encontrar diferencia alguna, asegurándonos que se hubieran listado las existencias en bodega fuera de la compañía, y que se excluyeron las existencias que no son propiedad de la compañía.

Al revisar los marbetes no se encontró alteración alguna.

Durante la revisión a los procedimientos seguidos para el corte de inventarios pudimos asegurarnos de:

- Basados en la información para el corte tomadas antes del inventario físico que las últimas entradas, salidas fueron correctamente registradas en el período correspondiente.
- Que las entradas y salidas registradas poco antes y después del inventario físico en las cuentas de control coinciden con el movimiento que observamos durante la toma del inventario físico.
- Que el corte de formas fue manejado correctamente.
- Que todo movimiento de mercancía observado durante la toma del inventario físico fue contabilizado correctamente.

Durante la investigación de las partidas de conciliación importantes entre el inventario físico y libros no se encontraron diferencias.

Se realizaron pruebas sobre los listados de inventarios para identificar y evaluar las mercancías obsoletas y de lento movimiento, incluyendo aquellas que observamos durante la toma del inventario físico.

Se cotejaron los costos unitarios de las partidas más importantes a nuestras pruebas de precios y a los registros de la compañía.

Se cotejaron los demás precios a base de pruebas selectivas, contra los auxiliares de inventarios observando simultáneamente la congruencia entre cantidades e importes.

En relación con el inventario en proceso pudimos asegurarnos de que los registros de los costos de los cuales se obtuvo el costo unitario para valuar los inventarios de producción en proceso contienen las acumulaciones correspondiente hasta el grado de adelanto que llevaba el producto en la línea de producción hasta el momento de la

O P I N I O N

CON BASE EN EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO EN INVENTARIOS Y LOS PROCEDIMIENTOS PLANEADOS DESARROLLADOS CON RESULTADOS SATISFACTORIOS, PODEMOS CONCLUIR QUE LAS CIFRAS PRESENTADAS EN INVENTARIOS, FUERON DETERMINADOS CON BASE EN LOS P.C.G.A. Y REPRESENTAN LAS EXISTENCIAS DE INVENTARIOS PROPIEDAD DE LA COMPANIA, SE ENCUENTRAN EN BUENAS CONDICIONES Y BIEN VALUADOS Y ESTAN LIBRES DE GRAVAMENES A LA FECHA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

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

J.A. Cashin, Manual de Auditoría, México Biblioteca Master Centrum 1988, Vol. 1 al 4.

Fernandez Martín Ramón, "Biblioteca Práctica de Contabilidad" España, Cultura, 1987, Vol. 7 y 8.

Philip L. DeFliese, C.P.A., "Auditoría Montgomery". México, Limusa, 1988.

"Control interno por objetivos y ciclos de transacciones y el muestreo estadístico en auditoría", México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1988.

"Normas y Procedimiento de Auditoría". México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. 199.

"Apuntes de Auditoría" Séptimo y octavo Semestre. 1990